

Esialgne tõlge

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

MICHAL BOBEK

esitatud 7. septembril 2017(1)

Kohtuasi C-305/16

Avon Cosmetics Ltd

versus

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud First-tier Tribunal (Tax Chamber), Ühendkuningriik)

Käibemaks – Erand – Müük käibemaksukohustuseta vahendajate kaudu – Tingliku sisendkäibemaksu arvessevõtmine

I. Sissejuhatus

1. Avon Cosmetics Limited (edaspidi „Avon“) müüb oma ilutooteid Ühendkuningriigis müügiesindajatele, keda rahvasuu kutsub Avoni leedideks, kes omakorda müüvad neid tooteid oma klientidele (edaspidi „otsemüügimudel“). Paljud Avoni leedid ei ole käibemaksukohustuslased. Seetõttu ei ole nende kasumimarginaal reeglina käibemaksuga maksustatav.
2. Selline „käibemaksu kaotamine“ või „käibemaksu vältimine“ tarneahela viimases etapis on otsemüügimudelite puhul tüüpiline. Kõnealuse probleemi lahendamiseks taotles Ühendkuningriik erandit üldreeglile, mille kohaselt arvestatakse käibemaksu tegelikult müügihinnalt, ja see erand tehti. Avoni puhul võimaldas kõnealune erand Ühendkuningriigi maksuhalduril Her Majesty's Revenue and Customsil (edaspidi „HMRC“) arvestada Avonile käibemaksu mitte käibemaksukohustuseta Avoni leedide tasutud *hulgihinnalt*, vaid *jaehinnalt*, millega Avoni leedid tooteid lõpptarbijale edasi müüvad.
3. Erandi kohaldamisel ei võeta aga arvesse käibemaksukohustuslaseks registreerimata müügiesindajate poolt jaemüügitegevuse käigus kantud kulutusi ja sisendkäibemaksu, mille nad saaksid üldjuhul maha arvata, kui nad oleksid käibemaksukohustuslasena registreeritud (edaspidi „tinglik sisendkäibemaks“). Eelkõige ei saa Avoni leedid sisendkäibemaksu maha arvata siis, kui nad ostavad tooteid esitlemiseks (mitte edasimüümiseks, vaid kasutamiseks müügi abivahendina).
4. Selle tõttu jääb selliste kuludega seotud, arvessevõtmata tinglik sisendkäibemaks tarneahelas alles ja muudab kogu otsemüügimudeli puhul arvestatud käibemaksukulu suuremaks

kui tavapäraste jaemüügikanalite puhul.

5. Seoses kohtuasjaga, kus Avon vaidlustab talle määratud käibemaksu, esitab eelotsusetaotluse esitanud kohus mitu küsimust erandi tõlgendamise ja kehtivuse kohta. Eelotsusetaotluse esitanud kohus esitab konkreetselt järgmised küsimused: i) kas otse-edasimüüjate nagu Avoni leedid tingliku sisendkäibemaksu arvessevõtmine on kohustuslik, ii) kas Ühendkuningriik oli erandi taotlemise ajal kohustatud juhtima Euroopa Komisjoni tähelepanu tingliku sisendkäibemaksu küsimusele ja iii) millised on või võivad olla kummagi kohustuse täitmata jätmise tagajärjed?

II. Õigusraamistik

A. Liidu õigus

1. Käibemaksudirektiivid 77/388 ja 2006/112

6. Kõnealuste asjaolude esinemise ajal kohaldatavad asjakohase ELi õiguse sätted sisaldasid enne 1. jaanuari 2007 käibemaksudirektiivis 77/388/EMÜ(2) (edaspidi „kuues käibemaksudirektiiv“). Alates nimetatud kuupäevast sisalduvad asjakohased sätted käibemaksudirektiivis 2006/112/EÜ(3) („käibemaksudirektiiv 2006/112“).

7. Kui mõned tagapool osutatud väikesed erinevused välja arvata, on kuuenda käibemaksudirektiivi ja käibemaksudirektiivi 2006/112 asjakohased sätted identsed. Käesolevas jaotises edaspidi osundan kuuenda käibemaksudirektiivi sätetele ning lisan neile joonealustes märkustes viited käibemaksudirektiivi 2006/112 vastavatele sätetele. Lihtsuse huvides osundan käesoleva arvamuse ülejäänud osas üksnes kuuenda käibemaksudirektiivi asjakohaseid sätteid arvestusega, et käibemaksudirektiivi 2006/112 vastavad sätted on kohaldatavad *mutatis mutandis*.

8. Kuuenda käibemaksudirektiivi artikkel 2 sätestab:(4)

„Käibemaksuga maksustatakse:

1. kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.“

9. Kuuenda käibemaksudirektiivi artikkel 4 sätestab:(5)

„1. „Maksukohustuslane“ on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.“

10. Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkt a sätestab:(6)

„A. Riigi territooriumil

1. Maksustatav summa on:

a) punktides b, c ja d nimetatud kauba tarnimise ja teenuste osutamise puhul kõik tasuna käsitatav, mille tarnija ostjalt, kliendilt või kolmandalt isikult nimetatud tarnete eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tarnete hinnaga otse seotud toetused.“

11. Kuuenda käibemaksudirektiivi artiklis 27(7) on ette nähtud:

„1. Nõukogu võib komisjoni ettepaneku põhjal ühehäälselt anda liikmesriigile loa võtta erimeetmed käesoleva direktiivi sätetest erandite tegemiseks eesmärgiga lihtsustada

maksustamismenetlust või ära hoida teatavat liiki maksust kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist. Maksustamismenetluse lihtsustamiseks ettenähtud meetmed ei tohi mõjutada liikmesriigi poolt lõpptarbimisetapis kogutava maksutulu summat, välja arvatud tühises ulatuses.

2. Liikmesriik, kes soovib rakendada lõikes 1 nimetatud meetet, saadab komisjonile taotluse ja esitab talle kogu vajaliku teabe. [...]

[...]

5. Liikmesriigid, kes 1. jaanuaril 1977 kohaldavad lõikes 1 nimetatud liiki erimeetmeid, võivad need säilitada tingimusel, et nad teatavad neist 1. jaanuariks 1978 komisjonile, ning tingimusel, et kui nimetatud meetmed on ette nähtud maksustamismenetluse lihtsustamiseks, on need kooskõlas lõikes 1 sätestatud nõudega.“

2. *Nõukogu otsus 89/534/EMÜ (edaspidi „erand“)*

12. Erandi(8) põhjendustes 3–5 on märgitud:

„teatavad turustamisstruktuurid, mis põhinevad kaupade müümisel maksukohustuslaste poolt maksukohustuseta isikutele selleks, et need saaksid neid kaupu jaemüügi etapis edasi müüa, kätkevad maksustamise vältimist lõpptarbimise etapis;

et sellist maksustamise vältimist ära hoida, kohaldab Ühendkuningriik meetet, mis lubab maksuhalduril teha haldusotsuseid selliseid turustamisstruktuure kasutavate maksukohustuslaste poolt tehtud tarnete maksustamiseks, lähtudes kaupade turuväärtusest jaemüügi etapis;

kõnealune meede on erand kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktist a, mis sätestab, et riigi territooriumil maksustatava summa moodustab kauba tarnimise puhul kõik, mis on käsitatav tasuna, mille tarnija ostjalt, kliendilt või kolmandalt isikult nimetatud tarnete eest on saanud või saab.“

13. Põhjendustes 9 ja 10 on märgitud:

„Euroopa Kohus tegi oma 12. juuli 1988. aasta otsuses muu hulgas järelduse, et kuuenda direktiivi artikli 27 kohaselt on kõnealuse erandi tegemine lubatud tingimusel, et erandist tulenev erinev kohtlemine on objektiivselt põhjendatud;

et komisjon saaks ise selle tingimuse täidetuses veenduda, tuleb teda teavitada kõigist maksuhalduri poolt seoses kõnealuse erandiga tehtud haldusotsustest.“

14. Erandi artikkel 1 sätestab järgmist:

„Erandina kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktist a lubatakse Ühendkuningriigil juhul, kui maksukohustuseta isikute kaudu kaupade tarnimisel põhineva turustamisstruktuuri tulemusel jääb maksustamine lõpptarbimise etapis ära, ette näha, et sellistele isikutele tehtud tarnete maksustatav summa peab olema nende kaupade selles etapis kindlaks määratud turuväärtus.“

B. Siseriiklik õigus

1. *1994. aasta käibemaksuseadus*

15. Kuues käibemaksudirektiiv ja käesoleval ajal käibemaksudirektiiv 2006/112 on Ühendkuningriigi õigusesse üle võetud 1994. aasta käibemaksuseadusega (Value Added Tax Act 1994; edaspidi „VATA 1994“), mille artikkel 1 sätestab:

„Käibemaksuga maksustatakse kooskõlas käesoleva seaduse sätetega

a) kaupade tarnimine või teenuste osutamine Ühendkuningriigis [...]“

16. Käibemaksuga maksustatava kaubatarne väärtus määratakse VATA 1994 artikli 19 ja 6. lisa põhjal. Artikli 19 lõige 2 sätestab:

„Kui tarne tehakse rahalise tasu eest, loetakse tarne väärtuseks summa, mis on koos määratava käibemaksuga võrdne selle rahalise tasuga.“

17. Vastavalt erandile lubab VATA 1994 nüüdse 6. lisa punkt 2 HMRC-l otsustada, et maksukohustuslase tehtud kaubatarne väärtuseks võetakse tema jaemüügi turuväärtus (mis on suurem kui kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti a kohaldamisel), kui kauba müüb edasi maksukohustuseta isik juhul, kui:

a) maksukohustuslase kogu tegevus või osa sellest seisneb kaupade tarnimises mitmele isikule, et need või muud isikud saaksid neid kaupu jaemüügi teel edasi müüa, ja

b) need isikud ei ole maksukohustuslased, võib maksuamet kirjaliku teatega sellele maksukohustuslasele ette näha, et tema tarnete väärtuseks võetakse pärast selle teate saatmist või teates märgitud kuupäeva nende jaemüügi turuväärtus“ (edaspidi „suunisteade“).

2. Suunisteade

18. HMRC väljastas 27. juunil 1985 Avonile suunisteate, mis kehtib siiani. See sätestab:

„Vastavalt [VATA 1994 6. lisa punktile 2] OTSUSTAB maksuamet käesolevaga, et pärast 1. juulit 1985 arvestatakse väärtuseks, mille põhjal maksustatakse käibemaksuga iga maksustatav kaubatarne:

a) mille teie teete isikutele, kes ei ole maksukohustuslased [...],

c) mille punktis a osutatud või muud isiku müüvad jaemüügi teel edasi, selle jaemüügi turuväärtus.“

III. Asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimused

19. Avon kasutab Ühendkuningriigis otsemüügimudelit. Vastavalt sellele mudelile müüb Avon oma tooteid oma müügiesindajatele ehk Avoni leedidele, kes omakorda müüvad neid jaemüügi teel oma klientidele, lisades nende hinnale oma kasumimarginaali. Näiteks kui Avon müüb toodet Avoni leedidele 75 Suurbritannia naelsterlingi eest, võivad Avoni leedid seda edasi müüa 100 Suurbritannia naelsterlingi eest.

20. Käibemaksukohustuslasena registreerimise *kohustuse* künnis on Ühendkuningriigis kõrge – 100 000 Suurbritannia naelsterlingit. Mõned Avoni leedid on otsustanud end käibemaksukohustuslasena registreerida. Paljude käive jääb aga nimetatud künnisest allapoole ja seepärast ei ole nad end käibemaksukohustuslasena registreerinud.

21. Seetõttu nende käibemaksukohustuslasena registreerimata Avoni leedide kasumimarginaali reeglina käibemaksuga ei maksustata. Seega maksustataks eespool toodud

näites käibemaksuga nn hulgihind 75 Suurbritannia naelsterlingit, mitte aga käibemaksukohustuslasena registreerimata Avoni leedide kasumimarginaal 25 Suurbritannia naelsterlingit. Käibemaksu n-ö kadumise probleem tarneahela viimases etapis võib tekkida ka muudes otsemüügimudelites (mõnel juhul näiteks rändmüügi puhul).

22. Otsemüügimudeli kasutamisest tuleneva käibemaksu kadumise probleemi lahendamiseks tehti Ühendkuningriigiile erand üldreeglit, mille kohaselt tuleb käibemaksuga maksustada tegelik müügihind (kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkt a).

23. Sisuliselt lubab erand HMRC-l otsemüügimudeli korral arvestada käibemaksu mitte *hulgihinnalt* (käesoleval juhul Avonile tasutud hind), vaid *jaehinnalt* (või hinnanguliselt jaehinnalt), mille lõppklient tasub edasimüüjatele, s.o Avoni leedidele.

24. Erand võeti siseriiklikku õigusesse üle ja rakendati nn suunisteadetega. Ühendkuningriigi ametiasutused on suunisteate saatnud ligikaudu 40 ettevõtjale, sealhulgas Avonile.

25. Erand ei hõlma valimatult kogu Avoni müüki.

26. Väike arv Avoni leedisid on käibemaksukohustuslased. Nende müük maksustatakse käibemaksuga tavapärasel viisil. Seega peab Avon väljundkäibemaksu arvestama hinnalt, mida ta võtab käibemaksukohustuslasena registreeritud Avoni leedidelt. Avoni leedid jällegi peavad väljundkäibemaksu arvestama hinnalt, millega nad müüvad tooteid lõppkliendile. Samas saavad nad maha arvata Avonilt ostetud toodete sisendkäibemaksu.

27. HMRC ja Avon on ka kokku leppinud erandi kohaldamisel kahe kohandamise tegemises. Esiteks ostavad mõned Avoni leedid (mõnda) Avoni toodet oma tarbeks. Seega on nad nende toodete puhul ise lõpptarbijad. Teiseks pakuvad Avoni leedid mõnikord väikesi allahindlusi. Mõlemal juhul kaasneks erandi kohaldamisega liiga suur käibemaksukohustus. Seetõttu arvestavad Avon ja HMRC aeg-ajalt mõlemas kategoorias saadud käibe proportsiooni. Vastavalt eelotsusetaotlusele kajastatakse mõlemat kategooriat väga täpsete arvudega.

28. Kõik eespool toodud näited on olukordadest, kus erandi kohaldamata jätmise või muudetud kohaldamise tõttu Avoni käibe suhtes põhimõttelisi vaidlusi ei ole. Käesolevas asjas on vaidluse all erandi kohaldamise üks aspekt, s.o esitlustoodete müük.

29. Avon müüb Avoni leedidele mõnda toodet esitlemiseks. Enamasti müüakse sellised tooted tavapärasest suurema allahindlusega. Mõnda neist esitlustoodetest kasutatakse nende ettenähtud otstarbel, näiteks müügi abivahendina. Ülejäänu jätavad Avoni leedid endale. Avon ja HMRC nõustuvad hinnanguga, et ligikaudu 50% müüdud esitlustoodetest jääb Avoni leedidele endale. Ilmselt on see ka põhjus, miks Avon ei jaga oma esitlustooteid tasuta. Sellistes olukordades on Avoni leedid lõpptarbijad ja käibemaksu arvestatakse Avonile tasutud hinnalt, kohaldades kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktist a tulenevat üldreeglit. Esitlustoodete endaga seoses vaidlusi ei ole.

30. Vaidlus on seoses nende ligikaudu 50% esitlustoodetega, mida kasutatakse nende ettenähtud otstarbel: neid ei müüda edasi, vaid kasutatakse abivahendina muu müügi suurendamiseks. Käibemaksukohustuslasena registreeritud jaemüügiettevõtjad saaksid nende toodete ostmisel tasutud käibemaksu tavaliselt sisendkäibemaksuna maha arvata. Erandi kohaldamisel aga seda kulu arvesse ei võeta. Seetõttu on käibemaksukohustuslasena registreerimata Avoni leedide kaudu tehtud müügist tulenev käibemaksukohustus suurem kui nendel vähestel juhtudel, mil Avoni leedid on käibemaksukohustuslasena registreeritud. See on suurem ka käibemaksukohustusest, mis tekib siis, kui tooteid müüvad lõpptarbijale käibemaksukohustuslasest müüjad.

31. Vastavalt eelotsusetaotlusele on asjaolu tõttu, et ajavahemikul 1997–2013 neid kulusid arvesse ei võetud, suurenenud käibemaksukohustus ligikaudu 16 miljoni Suurbritannia naelsterlingi võrra.

32. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetletavas kohtuasjas vaidlustab Avon viisi, kuidas HMRC erandit kohaldab. Avon väidab, et erandi kohaldamisel peaks olema tagatud, et tema maksukohustus ei kujuneks liiga suureks ja et erandi alusel kogutud maksusumma viidaks paremini vastavusse nn välditud käibemaksuga. Avon väidab, et kui erandit ei saa sel moel tõlgendada, on see kehtetu. Viimaseks väidab Avon sisuliselt ka seda, et Ühendkuningriigil oli erandi taotlemise ajal kohustus tõstatada küsimus sisendkäibemaksu mahaarvamise võimatuse ja selle mõju kohta nn välditud käibemaksu summale. Kuna Ühendkuningriik seda küsimust ei tõstatanud, on erand samuti kehtetu.

33. Eespool öeldule tuginedes esitab First-Tier Tribunal (Tax Chamber) Euroopa Kohtule järgmised küsimused:

„1. Kas juhul, kui otsemüüja müüb kaupu (edaspidi „müügi abivahendid“) käibemaksukohustuseta edasimüüjatele või kui käibemaksukohustuseta edasimüüja ostab kolmandatelt isikult kaupu ja teenuseid (edaspidi „kolmandate isikute kaubad ja teenused“), mida need käibemaksukohustuseta edasimüüjad mõlemal juhul kasutavad oma majandustegevuses, et müüa muid kaupu, mis on samuti ostetud otsemüüjalt ja mille suhtes on kehtestatud haldusaktid vastavalt erandile, mille tegemiseks anti viimati luba nõukogu 24. mai 1989. aasta otsusega 89/534/EMÜ (edaspidi „erand“), on sellekohased load, rakendusaktid ja/või haldusaktid asjassepuutuvate Euroopa Liidu õiguse sätete ja/või põhimõtetega vastuolus, niivõrd kui need kohustavad otsemüüjat arvestama käibemaksu maksmise kohustust vastavalt hinnale, mida käibemaksukohustuseta edasimüüja saab nende muude kaupade müügist, ilma et see käibemaksukohustuseta edasimüüja saaks siisugustelt müügi abivahenditelt ja/või kolmandate isikute kaupadelt ja teenustelt makstud käibemaksu maha arvata?

2. Kas Ühendkuningriik oli nõukogult kõnealuseks erandiks luba taotledes kohustatud komisjonile teatama, et käibemaksukohustuseta edasimüüjad peavad maksma oma majandustegevuses kasutatavatelt müügi abivahenditelt ja/või kolmandate isikute kaupadelt käibemaksu ning seetõttu tuleks kõnealust erandit selle tagastamatu sisendkäibemaksu või enammakstud käibemaksu kajastamiseks korrigeerida?

3. Kui vastus esimesele ja/või teisele küsimusele on jaatav:

a) Kas mõnda sellekohast luba, rakendusakti või haldusakti saab ja tuleks tõlgendada nii, et tehakse mööndus seoses i) tagastamatu käibemaksuga, mida siisugused käibemaksukohustuseta edasimüüjad maksavad oma majandustegevuse tarbeks müügi abivahenditelt või kolmandate isikute kaupadelt ja teenustelt; VÕI ii) välditavat maksu ületava maksu kogumisega maksuameti poolt; VÕI iii) võimaliku ebaausa konkurentsiga, mis tekib otsemüüjate, nendega seotud

käibemaksukohustusest edasimüüjate ja otsemüügiga mitte tegelevate ettevõtjate vahel?

b) Kas:

i) Ühendkuningriigile loa andmine kõnealuse erandi tegemiseks kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktist a oli õigusvastane?

ii) kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktist a tehtud erandi kõrval on vaja erandit sama direktiivi artiklist 17? Kui vastus sellele on jaatav: kas Ühendkuningriik tegutses õigusvastaselt, kui ta ei taotlenud komisjonilt ega nõukogult luba artiklist 17 erandi tegemiseks?

iii) Ühendkuningriik tegutseb õigusvastaselt, kui ta ei korralda käibemaksuga maksustamist nii, et otsemüüjatel võimaldatakse teha maksu ümberarvutus seoses müügi abivahendite või kolmandate isikute kaupade ja teenustega, mida käibemaksukohustusest edasimüüjad hangivad oma majandustegevuse tarbeks?

iv) asjassepuutuvad load, rakendusaktid ja haldusaktid on seetõttu täielikult või osaliselt kehtetud ja/või õigusvastased?

c) Kas asjakohane õiguskaitsevahend, mida kohaldab Euroopa Liidu Kohus või siseriiklik kohus, on:

i) kohustada liikmesriiki kehtestama kõnealune erand siseriiklikus õiguses nii, et seda asjakohaselt korrigeeritakse seoses a) tagastamatu käibemaksuga, mida niisugused käibemaksukohustusest edasimüüjad maksavad oma majandustegevuse tarbeks müügi abivahenditelt või kolmandate isikute kaupadelt ja teenustelt; VÕI b) välditavat maksu ületava maksu kogumisega maksuameti poolt; VÕI iii) võimaliku ebaausa konkurentsiga, mis tekib otsemüüjate, nendega seotud käibemaksukohustusest edasimüüjate ja otsemüügiga mitte tegelevate ettevõtjate vahel; või

ii) tuvastada, et kõnealuse erandi lubamine ja sellest tulenevalt ka kõnealune erand ise on kehtetu; või

iii) tuvastada, et sellekohased siseriiklikud õigusnormid on kehtetud; või

iv) tuvastada, et suunisteade on kehtetu; või

v) tuvastada, et Ühendkuningriik on kohustatud taotlema luba veel ühe erandi tegemiseks, et näha ette asjakohane kohandus seoses a) tagastamatu käibemaksuga, mida niisugused käibemaksukohustusest edasimüüjad maksavad oma majandustegevuse tarbeks müügi abivahenditelt või kolmandate isikute kaupadelt ja teenustelt; VÕI b) välditavat maksu ületava maksu kogumisega maksuameti poolt; VÕI c) võimaliku ebaausa konkurentsiga, mis tekib otsemüüjate, nendega seotud käibemaksukohustusest edasimüüjate ja otsemüügiga mitte tegelevate ettevõtjate vahel?

4. Kas „maksust kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist“ kuuenda direktiivi artikli 27 (direktiivi 2006/112 artikli 395) tähenduses tuleb mõõta liikmesriigi maksutulude kaotuse netosummas (võttes arvesse nii makstud käibemaksu kui ka tagastatavat sisendkäibemaksu maksust kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist võimaldavas struktuuris) või brutosummas (võttes arvesse üksnes makstud käibemaksu maksust kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist võimaldavas struktuuris)?“

34. Kirjalikud seisukohad on esitanud Avon, Ühendkuningriigi valitsus, komisjon ja Euroopa Liidu Nõukogu. Menetluse kirjalikus osas osalenud huvitatud pooled esitasid oma suulised

seisukohad 31. mail 2017 toimunud kohtuistungil.

IV. Hinnang

35. Käesolev ettepanek on üles ehitatud järgmiselt. Esmalt käsitlen eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimest ja neljandat küsimust. Kuna ma soovitan Euroopa Kohtul esimesele küsimusele vastata eitavalt (1), ei vaja eelotsusetaotluse esitanud kohtu neljas küsimus enam käsitlemist (2). Peale selle soovitan eitavalt vastata ka eelotsusetaotluse esitanud kohtu teisele küsimusele (3). Seetõttu ei ole vaja käsitleda ka kolmandat küsimust (4).

1. Esimene küsimus

36. Kas erand või seda rakendavad siseriiklikud meetmed on vastuolus kuuenda käibemaksudirektiivi ja/või selle kohaldamist reguleerivate üldpõhimõtetega ulatuses, mil need kehtestavad käibemaksu käibemaksukohustusega edasimüüjate müüdud toodete turuväärtusele, võtmata arvesse tinglikku sisendkäibemaksu esitlustoodetelt või muudelt kaupadelt ja teenustelt, mille kõnealused edasimüüjad on ostnud kolmandatelt isikutelt? See ongi sisuliselt eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimene küsimus.

a) Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 27 alusel tehtud erandeid reguleerivad üldeeskirjad

37. Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 27 lõige 1 näeb ette, et loa võib anda „käesoleva direktiivi sätetest erandi[te] tegemiseks [...] eesmärgiga ära hoida teatavat liiki maksust kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist“.

38. Käesolev asjas on kõne all erand kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktist a, kus on määratletud „maksustatav summa“. Erandit ei ole tehtud kuuenda käibemaksudirektiivi ülejäänud sätetest ega üldpõhimõtetest. Need on seega täielikult kohaldatavad.(9)

39. Üldkohaldatavatest eeskirjadest tehtud erand on olemuselt kõrvalekalle neist eeskirjadest. Seega on täiesti loogiline, et erandi puhul erineb lõpptulemus arvatavasti tulemusest, mis oleks saadud nende üldeeskirjade täielikul kohaldamisel.(10)

40. Kuid nagu kõiki teisigi, tuleb ka artikli 27 lõike 1 alusel tehtud erandeid tõlgendada kitsalt. Erandeid lubatakse teha direktiivi konkreetsetest sätetest(11) ja üksnes selleks, et lihtsustada käibemaksu kogumist või ära hoida maksudest kõrvalehoidumist ja maksustamise vältimist. Peale selle võivad „need [...] kõrvale kalduda nimetatud direktiivi artiklis 11 sätestatud käibemaksuga maksustatava summa osas vaid sel määral, kui see eesmärgi saavutamiseks tingimata vajalik on“. (12) Lisaks peavad erimeetmed olema nende poolt taotletava eesmärgi saavutamiseks vajalikud ja kohased ning mõjutama võimalikult vähe kuuendas käibemaksudirektiivis sätestatud eesmäärke ja põhimõtteid.(13)

41. Artikli 27 lõikes 1 on ka sätestatud, et erandid „ei tohi mõjutada liikmesriigi poolt lõpptarbimisetalpil kogutava maksutululu *kogusummat*, välja arvatud *tühises ulatuses*“ (kohtujuristi kursiiv). Artikli 27 lõige 1 näeb sõnaselgelt ette, et kõnealused piirangud „kogusummale“ ja „tühisele ulatusele“ on kohaldatavad lihtsustamismeetmete suhtes. Euroopa Kohtu praktika kohaselt on need piirangud „kooskõlas kuuenda direktiivi aluspõhimõtetega“ ja on võrdselt kohaldatavad eranditega, mille eesmärk on ära hoida maksudest kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist.(14)

b) Tingliku sisendkäibemaksu arvesse võtmata jätmine kui põhiprobleem

42. Käesolevas asjas tehti Ühendkuningriigile erand artikli 11 A osa lõike 1 punktist a, et ära

hoida maksudest kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist. Erandi taotlemisel soovis Ühendkuningriik arvesse võtta Avoni ja teiste kasutatava otsemüügi ärimudeli eripära, s.o asjaolu, et tarneahela viimases etapis käibemaksu ei kohaldata, mille tulemusena on väljundkäibemaks suhteliselt väiksem.

43. Avon kinnitas oma kirjalikes ja suulistes seisukohtades, et erandit taotleti ka konkurentsi moonutamise vältimiseks. Kuna aga kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 27 lõikes 1 on ette nähtud, et erandeid lubatakse teha üksnes eesmärgil ära hoida maksudest kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist (lihtsustamisele tuginemata), tuleb selle hindamisel põhimõtteliselt lähtuda nimetatud eesmärgist.

44. Vaidluse all ei ole asjaolu, et Avoni ja teiste kasutatav otsemüügi mudel võib lõpptarbimise etapis viia maksustamise vältimiseni. Seega võib artikli 27 lõike 1 alusel tehtud erand olla põhimõtteliselt põhjendatud.

45. Avon aga leiab, et erandit ei kohaldata õigesti. HMRC võtab arvesse üksnes *väljundkäibemaksu*, mida Avoni leedid tasuksid oma kasumimarginaalilt tavapäraselt siis, kui nad oleksid käibemaksukohustuslasena registreeritud. HMRC ei arvesta *sisendkäibemaksu* (täpsemalt sisendkäibemaksu müügi abivahenditelt), mida Avoni leedid saaksid tavapäraselt maha arvata siis, kui nad oleksid käibemaksukohustuslasena registreeritud. Avon väidab, et selle (käibemaksu tarneahela viimases etapis kohaldamata jätmise) tulemusel lahendatakse algne probleem n-ö ülemääraselt. See ülemäärane lahendus on vastuolus proportsionaalsuse põhimõttega. See on vastuolus ka neutraalse maksustamise põhimõttega, sest ülemaksustamisega kaasneb ebasoodsam konkurentiolukord võrreldes jaemüügikauplustega. Peale selle läheb see kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 27 lõikega 1 ette nähtust kaugemale.

46. Tagapool esitatud põhjustel ei nõustu ma Avoni väitega, et asjaolu, et HMRC keeldub tinglikku sisendkäibemaksu arvesse võtmast, on problemaatiline.

47. Esiteks ei ole tingliku sisendkäibemaksu arvessevõtmine erandiga ette nähtud ega lubatud. Selles mõttes ei saa erandit kohaldada n-ö muudetud kujul, nii et sellise tingliku sisendkäibemaksu arvessevõtmine oleks võimalik (punkt c).

48. Teiseks ei tohi erandit selle sõnastust eirates kohaldada nii, et see jäljendaks maksuolukorda, mis tekiks siis, kui kõik Avoni leedid oleksid käibemaksukohustuslasena registreeritud (punkt d).

49. Kolmandaks ei ole asjaolu, et tingliku sisendkäibemaksu arvessevõtmine ei ole erandiga ette nähtud ega lubatud, iseenesest vastuolus neutraalse maksustamise ega proportsionaalsuse põhimõttega ega lähe kuuenda käibemaksudirektiivi artikliga 27 ette nähtust kaugemale. On mõeldav, et erandi *kohaldamisel* võivad neid põhimõtteid ja sätteid silmas pidades tekkida probleemid siis, kui tingliku sisendkäibemaksu arvesse võtmata jätmine mõjutaks tarbimise lõppetapis kogutavat käibemaksusummat *olulisel* määral. Kuid minu arvates – ja selle üle peab lõplikult otsustama eelotsusetaotluse esitanud kohus ise – on see käesolevas asjas kõne all olevas olukorras pigem teoreetiline võimalus (punkt e).

c) *Erandi kohaldamisala*

50. Vastavalt kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 27 lõike 1 sõnastusele ja üldreeglile, et erandeid tuleb tõlgendada kitsalt, (15) lubatakse erandeid teha direktiivi *konkreetsetest* sätetest.

51. Käesoleval juhul lubati erand teha sõnaselgelt artikli 11 A osa lõike 1 punktist a, lubades kõrvale kalduda maksustatava summa, s.o *väljundkäibemaksuga* maksustatava summa

arvutamise tavapärasest korrast. Nii sätestabki erandi artikkel 1, et „[käibemaksukohustusest edasimüüjatele] tehtud tarnete maksustatav summa peab olema nende kaupade selles etapis kindlaks määratud turuväärtus“.

52. Nagu eespool punktis 27 selgitatud, soovib HMRC kahe kohanduse abil tagada, et erandi kohaldamisel arvutatav maksustatav summa vastaks võimalikult hästi lõpptarbija poolt tegelikult tasutavale ostuhinnale. See on kooskõlas Euroopa Kohtu poolt kohtuotsuses *Direct Cosmetics II* erandi eelkäija kohta tehtud järeldusega, (16) et „kõnealuse erandiga kehtestatud süsteemis tuleb turuväärtust tõlgendada kui sellist, mis on lähim [...] lõpptarbija tasutud tegelikult hinnale“. (17)

53. Erandit ei taotletud aga sisendkäibemaksu mahaarvamise tavapärasest korrast, mis on eelkõige sätestatud kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 17 lõikes 1. (18) Erandis ei ole kordagi mainitud, et müüdud toodete turuväärtuse arvutamisel tuleb arvesse võtta maksukohustusest edasimüüjate kantud kulusid. Kuivõrd Avoni leedid ei ole maksukohustuslased, ei ole neil mahaarvamisõigust. Tavapärasest korrast ei kuulu tagastamisele nende kulude pealt, näiteks müügi abivahendite pealt tasutud sisendkäibemaks. Peale selle ja viidates eelmisele punktile on ilmne, et edasimüüjate tasutud tingliku sisendkäibemaksu olemasolu ja ulatus ei saa mõjutada lõpptarbija tasutud tegelikku hinda.

54. Arvestades erandi sõnaselget ulatust, leian seega, et kohandused seoses tingliku sisendkäibemaksuga ei ole erandiga ei ette nähtud ega lubatud. See johtub erandi kitsusest enesest. Kui sellised sõnastuslikud ja süsteemsed argumendid kõrvale jätta, võib erandi laiendamisele nii, nagu Avon seda arvab, tekkida probleem õiguskindlusega, kui liikmesriigil oleks erandi puhul, mida ta on taotlenud ja mida tal on lubatud teha kas ainult sisend- või ainult väljundkäibemaksuga seoses, siiski vabadus otsustada, kas võtta arvesse ka teist.

55. Eespool käsitletust lähtudes leian, et erandi kohaldamist ei saa muuta nii, et võtta arvesse maksukohustusest isikutest edasimüüjate kantud tinglikku sisendkäibemaksu.

d) *Alternatiivsete ärimudelite arvessevõtmine ja täiuslike lahenduste puudumine*

56. Avoni seisukoht on sisuliselt, et praegu maksustatava summa puhul tehtavaid kohandusi saab veel täpsustada. See täpsustamine seisneks nende Avoni leedide kantud tingliku sisendkäibemaksu arvessevõtmises, kes ei ole käibemaksukohustuslasena registreeritud ega maksukohustuslased (konkreetselt müügi abivahenditega seoses). Avoni sõnul oleks tulemus „võimalikult lähedane täielikult maksustatavale tarneaahelale“. Kuna sellised kohandused on võimalikud, tuleb neid teha selleks, et austada proportsionaalsuse ja neutraalse maksustamise põhimõtet ning kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 27 lõikega 1 kehtestatud piiranguid.

57. On tõepoolest õige, et müügi abivahendite kulu arvessevõtmise tagajärjel oleks tulemus lähedasem välditud tingliku käibemaksu nn netosummale, kui kujutleda, et Avoni leedid on tegelikult käibemaksukohustuslasena registreeritud. Eespool punktis c kirjeldatud põhjustel ei luba aga erandi sõnastus minu arvates selliseid muudatusi teha.

58. Peale selle olen arvamisel, et erandi eesmärk ei ole rekonstrueerida omamoodi virtuaalset paralleelreaalsust, mis on võimalikult lähedane olukorrale, mis valitseks siis, kui käibemaksukohustuslasena registreerimata Avoni leedid oleksid tegelikult sellistena registreeritud, ja seejärel leida, milline nende käibemaksuolukord oleks olnud. Erandi eesmärk on ära hoida maksustamise vältimist, olles täielikult teadlik asjaolust, et käibemaksueeskirju kohaldatakse konkreetsetes olukordades erinevalt.

59. Avon märgib, et püüdes lahendada üht probleemi (maksustamata jätmise tarneaahela viimases etapis ja neutraalse maksustamise põhimõtte rikkumine Avoni konkurentide kahjuks),

tekitab erand(19) teise probleemi (neutraalse maksustamise põhimõtte rikkumine Avoni kahjuks, kes kannatab oma käibemaksukohustuse n-ö ülekorrigeerimise tõttu).

60. On tõsi, et erandiga kaasnevad omad probleemid. Samas püüab ta siiski lahendada otsemüügimudeliga kaasnevaid probleeme, eriti seda, et käibemaks on tarbimismaks, kuid maksukohustusest isikute poolt lõpptarbijatele tehtav müük lipsab käibemaksuvõrgust läbi. Lisaks võimaldab erand otsemüügimudelit käibemaksusüsteemis arvesse võtta ja lubab seda edasi kasutada. Nagu Avon on küllaldaselt selgitanud, ei ole tulemus täiuslik selles mõttes, et see ei peegelda olukorda täpselt sellisena, nagu see oleks siis, kui Avoni leedid *oleksid* käibemaksukohustuslasena registreeritud. Sellised erinevused tulenevad aga paratamatult kahe alternatiivse ja üsna erineva ärimudeli üheaegsest olemasolust. Kuigi käibemaksusüsteemis on võimalik arvesse võtta erinevaid mudeleid, ei saa see viia sisuliselt üksikasjalike paralleelrežiimide loomiseni.

61. See viibki järgmise küsimuse juurde, mis minu arvates on käesolevas asjas kriitilise tähtsusega: ärimudeli valik. Avoni leedidel on vabadus ise otsustada, kas nad registreerivad end käibemaksukohustuslaseks või mitte. Ehkki käibemaksukohustuslasena *kohustusliku* registreerimise künnis on Ühendkuningriigis kõrge, võivad Avoni leedid registreeruda ka allpool seda künnist. Avonil on lisaks vabadus valida, kas ta kasutab käibemaksukohustuslasena registreeritud või registreerimata edasimüüjaid. Avonil ja Avoni leedidel on ühe või teise kasuks otsustamisel omad põhjused, näiteks kõige konkurentsivõimelisema ärimudeli eelistamine või käibemaksukohustuslusega kaasneva tülika halduskoormuse vältimine.

62. Kuid tõsiasjal, et edasimüüja ei ole end käibemaksukohustuslaseks registreerinud, on muidki tagajärgi, sealhulgas sisendkäibemaksu mahaarvamise võimaluse puudumine. Nagu Euroopa Kohus on mitmel korral seoses käibemaksuga kinnitanud, on ettevõtjatel õigus korraldada oma tegevust nii, et vähendada oma maksukoormust.(20) See õigus ei kätke aga võimalust otsustada mingi kindla ärimudeli kasuks ja lasta seejärel enda suhtes kohaldada käibemaksueeskirju, mida tavapäraselt kohaldatakse muude ärimudelite suhtes.

63. Kohtuistungil meenutas Avon, et kui tema müügi suhtes kohaldataks eeskirju tavapärasel viisil, ei oleks väljundkäibemaksu suhtes üldse mingeid kohandusi vaja. Erand suurendab tegelikult Avoni maksukoormust. Teisisõnu ei palu Avon käibemaksueeskirjade kohaldamist tema olukorrale vastaval viisil. Nagu Avon kohtuistungil väitis, ei ole tema eesmärk „peole oma pirukas kaasa võtta ja see ise ära süüa“. Pigem on HMRC see, kes taotleb käibemaksueeskirjade valikulist kohaldamist konkreetse erandi kaudu. HMRC on see, kes soovib pirukast tasuta tükki.

64. Vaidlus selle üle, kes käesolevas asjas tasuta pirukatükki tahab, viitab sügavamale vaidlusele: kelle pärast oli vaja hakata tavapärasest käibemaksusüsteemi kohandama? Avon osutab, et probleemid tulenevad erandist ja/või selle valest kohaldamisest. Kui Ühendkuningriik ei oleks erandit taotlenud, kohaldataks tavapäraseid käibemaksueeskirju. Probleemi ei tekiks. Ühendkuningriigi seisukoht on aga, et erandit taotleti üksnes otsemüügimudeli pärast, st juba olemas olnud, kõnealuse mudeli olemusest tuleneva probleemi lahendamiseks. Seega taotleti erandit loogikaga, et selle mudeli võib alles jätta, kuid ainult erandiga võimaldatud kohandustega.

65. See arutelu viib tagasi eespool tõstatatud küsimuse juurde, nimelt et teatavad kohtlemiserinevused käibemaksuga maksustamisel on paratamatud, arvestades kahe alternatiivse ja üsna erineva ärimudeli üheaegset olemasolu. Täiuslikku lahendust ei ole. Asjaolu, et erand sellist ei taotle ja seda kohaldatakse n-ö ebatäiuslike tulemustega, iseenesest problemaatiline ei ole.(21)

66. Neid üldisi tähelepanekuid silmas pidades asun nüüd Avoni tõstatatud konkreetsete küsimuste juurde: proportsionaalsus, kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 27 lõige 1 ja neutraalne

maksustamine.

e) *Vastuolu puudumine proportsionaalsuse põhimõttega, kuuenda käibemaksudirektiivi artikliga 27 ja neutraalse maksustamise põhimõttega*

1) *Proportsionaalsus ja artikli 27 lõige 1*

67. Selleks et meetmed oleksid kooskõlas proportsionaalsuse põhimõttega, peavad nad olema nendega taotletava eesmärgi saavutamiseks vajalikud ja kohased ning mõjutama võimalikult vähe kuuendas käibemaksudirektiivis sätestatud eesmäärke ja põhimõtteid.(22)

68. Nagu juba öeldud,(23) on erandi õiguspärane eesmärk hoida ära maksustamise vältimist.(24) Samuti võimaldab erand piirata võimalikke konkurentsimoonutusi, mille tõttu võivad mõnda muud müügitüüpi kasutavad ettevõtjad jääda ebasoodsamasse olukorda.(25)

69. Peale selle kohandatakse maksustatavat summat, et võtta arvesse olukordi, kus lõpptarbija tasutud hind on väiksem kui täielik, n-ö kataloogihind.(26) Selles mõttes on kehtestatud *väljundkäibemaks* proportsionaalne. Ta ei ole suurem ega väiksem, kui käibemaks tarbimismaksuna oma olemuselt eeldab.

70. Selgitasin eespool ka seda, miks minu arvates ei saa nõuda erandi kohaldamist viisil, mis võimalikult täpselt jälgendaks maksuolukorda, mis valitseks juhul, kui tarneahel oleks täielikult maksustatud. Seega ei ole asjaolu, et tinglikku sisendkäibemaksu n-ö eiratakse, mistõttu maksuolukord on teistsugune kui täielikult maksustatud tarneahela puhul, iseenesest vastuolus proportsionaalsuse põhimõttega.(27)

71. Kas sellegipoolest on võimalik, et tingliku sisendkäibemaksu summa, mida arvesse ei võeta, on nii oluline, et erandi kohaldamine on proportsionaalsuse põhimõttega vastuolus?

72. Minu arvates on see teoreetiliselt võimalik ja kui selline vastuolu tuvastataks, oleks lahenduseks see, et erandi kohaldamine Avoni suhtes lõpetatakse. Käesolevas asjas on see väga ebatõenäoline, aga selle kohta peab lõpliku otsuse tegema eelotsusetaotluse esitanud kohus ise. Sellega seoses juhin tähelepanu järgmistele aspektidele, mis on seotud i) riski ja tõendamisega, ii) keerukuse ja halduskoormusega ning iii) olulisusega.

73. Esiteks on riski ja tõendamise puhul oluline meenutada, et erandi eesmärk on ära hoida maksudest kõrvalehoidumist ja maksustamise vältimist. Avoni leedid ei ole maksukohustuslased ning neil ei ole maksukohustuslaste dokumenteerimis- ja põhjendamiskohustust, mistõttu nad ei saa ka tõendada mahaarvamisoiguse *olemasolu* (ja selle õiguse ulatust), *kui* nad oleksid käibemaksukohustuslasena registreeritud. Tingliku sisendkäibemaksu arvessevõtmiseks peaks Avon ettenähtud dokumentide abil tõendama,(28) et ta on selliseid kulusid kandnud.

74. Teiseks sedastas Euroopa Kohus kohtuotsuses Sudholz, et erandi kohaldamise protsessi üleliia keerukaks muutmine võib neutraliseerida erandist saadava kasu.(29) Püüd tinglikku sisendkäibemaksu arvesse võtta kahtlemata suurendab erandi kohaldamise keerukust, eriti arvestades, et asjaomaste kulude üle ei peeta põhjalikult arvet. Tõsi, kohtuasjas Sudholz oli vaidluse all lihtsustamisele suunatud erand. Minu arvates aga on seal käsitletud probleem samaväärne käesolevas asjas käsitletavaga. Otsemüügitüüpi üks eelis on konkreetselt asjaajamise väiksem keerukus. Selle keerukuse sissetoomine n-ö tagaukse kaudu sel teel, et halduskoormus, millest Avoni leedid on *ise otsustanud* loobuda,(30) delegeeritakse praktikas (osaliselt) avalikule haldusele, on minu arvates täpselt sama problemaatiline kui kohtuasjas Sudholz.

75. Kolmandaks ja võttes arvesse kaht eelmist märkust, on selleks, et väita, et absoluutne keeldumine võtta arvesse mingit *olulisuse piirmäära* ületavaid tingliku sisendkäibemaksu kulusid, on ebaproportsionaalne, vaja neid kulusid *selgelt ja ühemõtteliselt* tõendada.

76. Mis on see olulisuse piirmäär?

77. Sellele küsimusele vastamiseks tuleb alustada kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 27 lõikest 1, mis väljendab proportsionaalsuse põhimõtet selle konkreetse sätte kontekstis,(31) sätestades, et erandid „ei tohi mõjutada liikmesriigi poolt lõpptarbimisetapil kogutava maksutulu summat, välja arvatud tühises ulatuses“.

78. Minu arvates peab igasugune olulisuse piirmäär olema *objektiivne*. Selleks et ta oleks kooskõlas võrdse kohtlemise põhimõttega ja artikli 27 lõike 1 eespool osutatud sõnastusega, ei saa ta erineda olenevalt konkreetse maksumaksja eriolukorrast, vaid teda tuleb hinnata võrreldes liikmesriigi käibemaksutuludega.

79. Samas ei ole selge, millega võrreldes saab otsustada, mis on „tühine“ ja mis mitte. Seega võib fraas „liikmesriigi poolt lõpptarbimisetapil kogutava maksutulu summa“ tähendada mitmesuguseid *väga erinevaid suurusjärke*.

80. Mõeldavaid variante on vähemalt kolm, olenevalt sellest, kas selle võrdlemisel, mis ei ole tühine, võetakse aluseks:

– *ELi käibemaksust saadud omavahendite kogusumma*. Seda tõlgendust toetavad direktiivi 2004/7/EÜ(32) põhjendused, millega direktiivi artikli 27 lõikes 1 asendati fraas „lõpptarbimisetapil tasumisele kuuluv maksusumma“ fraasiga „liikmesriigi poolt lõpptarbimisetapil kogutava maksutulu summa“ ja kus on sõnaselgelt märgitud, et hinnang „antakse üldiselt, lähtudes meetmega *ühenduse* käibemaksust saadavatele *omavahenditele* avaldatava mõjuga seotud makromajanduslikest prognoosidest“;(33)

– *liikmesriigi käibemaksust saadud vahendite kogusumma*. See tõlgendus on lähemal „liikmesriigi poolt lõpptarbimisetapil kogutava maksutulu summa“ loomulikumale tähendusele, kuna selles on selgelt välja toodud, et silmas peetakse *liikmesriigi* maksutulu, mitte aga *ühenduse* maksutulu;

– *konkreetselt tarneaheelast või üksiktoodetest või -tehingutest saadud käibemaksutulu*. Seda tõlgendust toetab väidetavalt näiteks Euroopa Kohtu otsus kohtuasjas Vandoorne.(34) Selles tegi Euroopa Kohus sisuliselt järelduse, et tagastava käibemaksu summa ei ole tühine, sest see moodustab 100% *ühele kliendile tehtud tarnetelt* tasutud käibemaksust.(35)

81. Minu arvates viitab kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 27 lõike 1 ja direktiivi 2004/7 nii sõnastus kui ka loogika pigem makromajanduslikule võrdluspunktile, s.o liidu või konkreetse liikmesriigi tasandile. Minu arvates läheb kohtuotsuses Vandoorne kasutatud lähenemisviis liiga kaugele vastassuunas. See on liiga sarnane üksikasjaliku lähenemisviisiga, mille ma eespool punktides 60–62 tagasi lükkasin. See võib isegi ohustada iga erandi kohaldamist. Oluline on ka rõhutada, et kohtuasjas Vandoorne kõne all olnud asjaolud olid üsna erilised, neist eelkõige see, et tarnija maksis käibemaksu ette.

82. Olen aga arvamusel, et Euroopa Kohtul ei ole vaja seda küsimust käesolevas kohtuasjas üksikasjalikult käsitleda, kuna paistab (mida eelotsusetaotluse esitanud kohus peab kontrollima), et ühtki eespool osutatud künnistest ei ole ületatud. Seega on asjaomased arvud makromajanduslikus mastaabis väikesed. Ka mikromajanduslikumal, tehingute tasandil tunduvad

asjaomased summad esitatud arvude põhjal väga marginaalsed.

83. Eespool esitatud kaalutlustel ei ole minu arvates võimalik väita, et müügi abivahenditega seotud tingliku sisendkäibemaksu arvesse võtmisest keeldumisel on oluline mõju „liikmesriigi poolt lõpptarbijametapil kogutava maksutulude summale“. Seetõttu leian ja eelotsusetaotluse esitanud kohus peab selle kohta tegema lõpliku otsuse ise, et proportsionaalsuse põhimõtet ega kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 27 lõikega 1 kehtestatud piire ei ole rikutud.

2) *Neutraalne maksustamine*

84. Neutraalse maksustamise põhimõtte keelab sarnaste teenuste erineva kohtlemise käibemaksuga maksustamisel.(36)

85. Oletagem, et otsemüügitundeliste nagu Avoni oma ja traditsioonilistest jaeauplustest kaudu müüdnud tooteid saab tõepoolest käsitleda Euroopa Kohtu praktika tähenduses sarnastena, mis minu arvates ei ole päris ilmne.

86. Kuid isegi kui see nii oleks, tekib nii erandi kohaldamisel kui ka selle kohaldamata jätmisel neutraalse maksustamise küsimus – esimesel juhul Avoni ja teisel juhul tema konkurentide kahjuks.(37) Avoni sõnadega väljendades on ühe probleemi lahendamine kaasa toonud teise.

87. Sellega seoses viitan oma märkustele eespool punktis 60, et olukordades nagu käesolevas, kus on tegu väga erinevate ärimudelitega, ei ole nende täiesti võrdne kohtlemine lihtsalt saavutatav.

88. Võib aga väita, et käesolevas asjas on võimalik on n-ö võrdsem kohtlemine. See aga oleks minu arvates lihtsalt proportsionaalsuse väite kordamine, mille ma eespool juba tagasi lükkasin.

89. Eespool kirjeldatud kaalutlustel ei ole erand ega selle kohaldamine Ühendkuningriigi ametiasutustest poolt vastuolus proportsionaalsuse ja neutraalse maksustamise põhimõttega ega kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 27 lõikega 1 selles osas, kus „tinglikku sisendkäibemaksu“ üldiselt ja müügi abivahendite käibemaksu konkreetselt arvesse ei võeta.

f) *Järeldus esimese küsimuse kohta*

90. Eespool käsitletu põhjal olen seisukohal, et Euroopa Kohus võiks eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimesele küsimusele vastata järgmiselt:

Erand ega seda rakendavad riiklikud meetmed, mille kohta eelotsusetaotluse esitanud kohus peab lõpliku otsuse tegema ise, ei ole osas, mil nendega kehtestatakse käibemaks käibemaksukohustuslasena registreerimata edasimüüjate müüdavate toodete turuväärtusele, võtmata arvesse tagastamatut sisendkäibemaksu esitlustoodetelt või muudelt kaupadelt ja teenustelt, mille kõnealused edasimüüjad on otnud kolmandatelt isikutelt, vastuolus proportsionaalsuse ja neutraalse maksustamise põhimõttega ja kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 27 lõikega 1 ega direktiivi 2006/112 artikliga 395.

2. *Neljas küsimus*

91. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu neljas küsimus seisneb sisuliselt selles, kas kuuenda käibemaksudirektiivi artiklis 27 osutatud „maksust kõrvalehoidumine või maksustamise vältimine“ tähendab i) netomaksu, võttes arvesse sisend- ja väljundkäibemaksu süsteemis, kus vältimine või kõrvalehoidumine toimub, või ii) brutomaksu, võttes arvesse üksnes väljundkäibemaksu.

92. Arvestades, et soovitan esimesele küsimusele vastata eitavalt, ei ole neljandale küsimusele

vaja vastata.

3. *Teine küsimus*

93. Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 27 lõikes 2 on sätestatud, et erandit taotlev liikmesriik „esitab [komisjonile] kogu asjakohase teabe“. Oma teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas Ühendkuningriik oleks selle sätte tõttu pidanud tõstatama käesolevas asjas kõne all oleva tagastamatu sisendkäibemaksu küsimuse, et seda oleks saanud erandis arvesse võtta.

a) *Vastuvõetavus*

94. Ühendkuningriigi valitsus väidab, et teine küsimus on vastuvõetamatu. Ta väidab sellega seoses, et jääb arusaamatuks, miks selline küsimus on esitatud, et Euroopa Kohtu käsutuses ei ole sellele vastamiseks vajalikke faktilisi ja õiguslikke asjaolusid ja et lisaks on küsimus hüpoteetiline.

95. Ma ei ole sellega nõus.

96. Meenutan esiteks, et küsimuste suhtes, mida liikmesriikide kohtud Euroopa Kohtule esitavad, kehtib üldjuhul asjakohasuse eeldus.⁽³⁸⁾ Käesolevas asjas on minu arvates vastupidi Ühendkuningriigi valitsuse väidetele üsna selge, miks eelotsusetaotluse esitanud kohus on oma teise küsimuse esitanud ja miks vastus sellele võib mõjutada tema menetluse tulemust.

97. Kui kuuenda käibemaksudirektiivi artikkel 27 kohustaks liikmesriike erandi taotlemisel esitama komisjonile konkreetset teavet, oleks arusaadav, kuidas saaks sellise kohustuse rikkumine tehtud erandi kehtivust mõjutada.

98. Mis puudutab väidet, et Euroopa Kohtu käsutuses ei ole kasuliku vastuse andmiseks piisavalt asjaolusid, viitab Ühendkuningriigi valitsus eelkõige kirjale, mille Avon saatis HMRC-le ja kus ta tõstatab n-ö kadumaläinud sisendkäibemaksu küsimuse, ja väidab, et Euroopa Kohus ei saa hinnata kaalu, mis tuleks sellele kirjale omistada. Minu arvates on aga eelotsusetaotluse esitanud kohtu teine küsimus pigem põhimõtteline ja seisneb pigem selles, kas Ühendkuningriigil oli kohustus komisjoni teatavatest küsimustest informeerida, kui selles, millistest konkreetsetest faktidest oleks põhikohtuasjas kõne all oleval juhtumil tulnud teatada.

99. Lõpetuseks väidab Ühendkuningriigi valitsus, et teine küsimus on hüpoteetiline, sest teave otsemüüjate kulude kohta oleks asjakohane vaid erandi puhul, millega kaldutakse kõrvale kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 17 alusel tavapäraselt sisendkäibemaksu mahaarvamisel kohaldatavatest eeskirjadest. Käesolevas asjas aga ei ole sellist erandit taotletud.

100. Seoses sellega olgu vaid öeldud, et see väide pöörab kogu asja pea peale. Selle üle otsustamisel, kas artiklist 27 tuleneb kohustus esitada teatavat teavet, on põhiküsimus just teabe asjakohasuses.

101. Eespool kirjeldatud kaalutlustel olen seisukohal, et Euroopa Kohus peaks Ühendkuningriigi valitsuse väited vastuvõetamatuse kohta tagasi lükkama ja tunnistama teise küsimuse vastuvõetavaks.

b) *Sisu*

102. Sissejuhatava märkusena olgu öeldud, et kohtuotsuses *Direct Cosmetics II* kinnitas Euroopa Kohus nõukogu otsuse 85/369 – mis oli erandi ajutine, aastatel 1985–1987 kehtinud eelkäija – kehtivust ja sedastas seejuures, et „Ühendkuningriik oli oma teates komisjonile piisava

üksikasjalikkusega viidanud vajadustele, mille rahuldamist kõnealuse meetmega taotleti, ning see sisaldas kõiki taotletava eesmärgi kindlakstegemiseks olulisi elemente“.(39)

103. See lahend ei aita aga lõplikult lahendada eelotsusetaotluse esitanud kohtu teist küsimust, sest rangelt võttes käsitles see Ühendkuningriigi taotletud varasemat – küll väga sarnast ja käesolevas asjas käsitletavaga seotud – erandit. Lisaks, nagu märkis Avon, ei käsitlenud Euroopa Kohus selles ka eraldi teabe piisavust neutraalse maksustamise seisukohalt.

104. Igatahes ei leia ma, et artikli 27 lõikes 2 sisaldub nõue esitada sellist teavet, nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus oma teise küsimusega silmas peab.

105. Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 27 lõige 2 selliseid nõudeid sõnaselgelt ette ei näe. Nõustun komisjoniga ka selles suhtes, et eranditaotlus peab juba oma laadilt olema vähemalt teataval määral abstraktselt sõnastatud.

106. Tõsi, need asjaolud ei välista iseenesest kaudset nõuet esitada teatavat teavet, näiteks sellist, mis võib oluliselt mõjutada erandiga kaasnevate kulude suurust. Sellegipoolest ei pea ma lõppkokkuvõtteks vajalikuks käsitleda üksikasjalikult, mis teavet täpselt artikli 27 lõike 2 alusel esitada tuleb.

107. Avon väidab konkreetselt, et Ühendkuningriik oli kohustatud teavitama komisjoni kas sellest, et: i) käibemaksukohustuslasena registreerimata edasimüüjad tasusid käibemaksu müügi abivahendite ja/või muude nende majandustegevuses kasutatavate asjakohaste sisendite ostmisel, või ii) Ühendkuningriik tõlgendas erandit nii, et otsemüüja poolt tasumisele kuuluva väljundkäibemaksu arvutamisel käibemaksukohustuslasena registreerimata edasimüüja müügihinna alusel ei ole võimalik lubada otsemüüjal vähendada käibemaksukohustust müügi abivahenditelt ja/või muudelt asjakohastelt sisenditelt tasutud käibemaksusumma võrra.

108. Minu arvates ei olnud Ühendkuningriigil kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 27 lõike 2 nõuete täitmiseks vaja sõnaselgelt tõstatada kumbagi neist kahest väiteosast üsna lihtsal põhjusel: mõlemad on ilmsed, tulenedes kas käibemaksusüsteemist (esimene väiteosa) või olles taotletava erandi ulatust arvesse võttes täiesti loogilised ja prognoositavad (teine väiteosa).

109. Esimese väiteosa puhul on raske kujutleda ettevõtjat, kel ei teki oma tegevuse raames mingeid sisendikuluseid, olgu tema tegevus ükskõik kui marginaalne. Peale selle on sisendkäibemaksu tasaarvestamine väljundkäibemaksuga käibemaksusüsteemi niivõrd põhimõtteline osa, et sellele ei ole kindlasti vaja komisjoni tähelepanu juhtida.

110. Mis puudutab teist väiteosa, siis erandit taotleti ja see lubati teha kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktist a. Sellisena ning eespool punktides 50–54 osutatud põhjustel pidi komisjonile selge olema, et tingliku sisendkäibemaksu arvessevõtmine erandi kohaldamisel on välistatud.

111. Eespool kirjeldatud kaalutlustel olen seisukohal, et Euroopa Kohus peaks teisele küsimusele vastama järgmiselt:

Ühendkuningriigil ei olnud erandi taotlemisel nõukogu otsuse 89/534 näol kohustust teavitada komisjoni sellest, et käibemaksukohustuslasena registreerimata edasimüüjad tasuvad oma tegevuses kasutatavate kaupade ostmisel käibemaksu.

4. Kolmas küsimus

112. Eelotsusetaotluse esitanud kohus on oma kolmanda küsimuse esitanud üksnes juhuks, kui vastus esimesele ja/või teisele küsimusele on jaatav.

113. Kuna ma soovitan vastata esimesele ja teisele küsimusele eitavalt, ei ole vaja kolmandat küsimust käsitleda.

V. Ettepanek

114. Eespool esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata First-tier Tribunali (Tax Chamber) (Ühendkuningriik) küsimustele järgmiselt:

Esimene küsimus

Erand, mis tehti nõukogu 24. mai 1989. aasta otsusega 89/534/EMÜ, mille kohaselt lubatakse Ühendkuningriigil kohaldada teatavate käibemaksukohustuslasena registreerimata edasimüüjate tarnete suhtes meetet, millega kaldutakse kõrvale kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 11 A osa lõike 1 punktist a, ega seda rakendavad riiklikud meetmed, mille kohta eelotsusetaotluse esitanud kohus peab lõpliku otsuse tegema ise, ei ole osas, mil nendega kehtestatakse käibemaks käibemaksukohustuslasena registreerimata edasimüüjate müüdavate toodete turuväärtusele, võtmata arvesse tagastamatut sisendkäibemaksu esitlustoodetelt või muudelt kaupadelt ja teenustelt, mille kõnealused edasimüüjad on otnud kolmandatelt isikutelt, vastuolus proportsionaalsuse ja neutraalse maksustamise põhimõttega ja nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda käibemaksudirektiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 27 lõikega 1 ega nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikliga 395.

Teine küsimus

Ühendkuningriigil ei olnud erandi taotlemisel nõukogu otsuse 89/534 näol kohustust teavitada komisjoni sellest, et käibemaksukohustuslasena registreerimata edasimüüjad tasuvad oma tegevuses kasutatavate kaupade ostmisel käibemaksu.

Kolmas ja neljas küsimus

Esimesele ja teisele küsimusele antud vastust arvestades ei ole kolmandale ja neljandale küsimusele vaja vastata.

1 Algkeel: inglise.

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

3 Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1).

4 Käibemaksudirektiivi 2006/112 artikkel 2.

5 Käibemaksudirektiivi 2006/112 artikkel 9.

6 Käibemaksudirektiivi 2006/112 artikkel 73.

7 Käibemaksudirektiivi 2006/112 artikkel 395. Käibemaksudirektiivi 2006/112 artikli 395 lõike 1 sõnastus erineb pisut ja ebaolulisel määral kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 27 lõikes 1 kasutatust.

8 Nõukogu 24. mai 1989. aasta otsus, millega antakse Ühendkuningriigile luba kohaldada teatavate käibemaksukohustuslasena registreerimata edasimüüjatele tehtavate tarnete suhtes meetet, mis moodustab erandi kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta (EÜT 1989, L 280, lk 54) artikli 11 A osa lõike 1 punktist a.

9 Vt selle kohta kohtuotsused, 19.9.2000, Ampafrance ja Sanofi (C?177/99 ja C?181/99, EU:C:2000:470, punkt 68) ja 27.1.2011, Vandoorne (C?489/09, EU:C:2011:33, punkt 33).

10 See kehtib lihtsustamismeetmete kohta, nagu kohus on juba sõnaselgelt kinnitanud. Vt nt kohtuotsused, 29.4.2004, Sudholz (C?17/01, EU:C:2004:242, punkt 62) ja 27.1.2011, Vandoorne (C?489/09, EU:C:2011:33, punkt 31). See kehtib aga kõigi erandite kohta.

11 Komisjon on koostanud kehtivatest eranditest ja nendega seotud sätetest ülevaate: vt https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/key_documents

12 Kohtuotsus, 10.4.1984, komisjon vs. Belgia (324/82, EU:C:1984:152, punkt 29). Vt ka kohtuotsus, 29.5.1997, Skripalle (C?63/96, EU:C:1997:263, punkt 24).

13 Kohtuotsused, 19.9.2000, Ampafrance ja Sanofi (C?177/99 ja C?181/99, EU:C:2000:470, punkt 60), ja 29.4.2004, Sudholz (C?17/01, EU:C:2004:242, punkt 46).

14 Kohtuotsus, 12.7.1988, Direct Cosmetics ja Laughtons Photographs (138/86 ja 139/86, EU:C:1988:383, punkt 52).

15 Vt eespool käesolev ettepanek, punktid 40–41.

16 85/369/EMÜ: Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 27 kohaldamine (Ühendkuningriigi taotletud erandi lubamine teatavat liiki maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks) (EÜT 1985, L 199, lk 60).

17 Kohtuotsus, 12.7.1988, Direct Cosmetics ja Laughtons Photographs (138/86 ja 139/86, EU:C:1988:383, punkt 53).

18 Käibemaksudirektiivi 2006/112 artikkel 167.

19 Või vähemalt selle rakendamine Ühendkuningriigis.

20 Kohtuotsus, 21.2.2006, Halifax jt (C?255/02, EU:C:2006:121, punkt 73).

21 Vt ka eespool 10. joonealuses märkuses viidatud kohtupraktika.

22 Kohtuotsused, 19.9.2000, Ampafrance ja Sanofi (C?177/99 ja C?181/99, EU:C:2000:47, punkt 60) ja 29.4.2004, Sudholz (C?17/01, EU:C:2004:242, punkt 46).

23 Vt eespool käesolev ettepanek, punkt 44.

24 Vt selles mõttes ka kohtuotsus, 12.7.1988, Direct Cosmetics ja Laughtons Photographs

(138/86 ja 139/86, EU:C:1988:383, punkt 48), mis on seotud erandi eelkäijaga (nõukogu otsus 85/369).

25 Vt kohtuotsus, 12.7.1988, Direct Cosmetics ja Laughtons Photographs (138/86 ja 139/86, EU:C:1988:383, punkt 39).

26 Vt eespool, punkt 27.

27 Vt eespool, 10. joonealune märkus.

28 Selles mõttes vt viide „objektiivsetele faktidele“ kohtuotsuses, 29.5.1997, Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, punkt 26).

29 Vt selle kohta kohtuotsus, 29.4.2004, Sudholz (C-17/01, EU:C:2004:242, punkt 63).

30 Vt eespool käesolev ettepanek, punkt 60.

31 Vt selle kohta kohtuotsus, 12.7.1988, Direct Cosmetics ja Laughtons Photographs (138/86 ja 139/86, EU:C:1988:383, punkt 52).

32 Nõukogu 20. jaanuari 2004. aasta direktiiv, millega muudetakse ühist käibemaksusüsteemi käsitlevat direktiivi 77/388 rakendusvolituste andmise ja erandite vastuvõtmise korra osas (ELT 2004, L 27, lk 44; ELT eriväljaanne 09/02, lk 7).

33 Kohtujuristi kursiiv.

34 Kohtuotsus, 27.1.2011, Vandoorne (C-489/09, EU:C:2011:33).

35 Selles kohtuasjas oli vaidluse all erand, mille alusel tootja tasus sigarettidelt käibemaksu ette nende eeldatava lõpliku müügihinna (maksumärgi) alusel. Pärast seda, kui Vandoorne'i üks klient maksejõuetuks muutus ja jättis võla tasumata, taotles ta oma tarnijale tasutud raha tagastamist käibemaksu summas (tehniliselt ei olnud tegemist käibemaksuga, sest selle oli tootja juba tasunud, kuid kulu oli tarneahelas edasi antud Vandoorne'ile).

36 Kohtuotsus, 10.11.2011, Rank Group (C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, punktid 41 ja 42).

37 Vt selle kohta kohtuotsus, 12.7.1988, Direct Cosmetics ja Laughtons Photographs (138/86 ja 139/86, EU:C:1988:383, punkt 49).

38 Vt nt kohtuotsus, 11.11.2015, Pujante Rivera (C-422/14, EU:C:2015:743, punkt 20).

39 Kohtuotsus, 12.7.1988, Direct Cosmetics ja Laughtons Photographs (138/86 ja 139/86, EU:C:1988:383, punkt 36).