

Esialgne tõlge

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

JULIANE KOKOTT

esitatud 17. jaanuaril 2019(1)

Kohtuasi C-712/17

EN.SA. Srl

versus

Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia (Lombardia maakonna maksukohus, Itaalia))

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Näilikud tehingud – Sisendkäibemaksu mahaarvamise keeld – Tasumisele kuuluv käibemaks tulenevalt arve väljastamisest – Mahaarvamatuks tunnistatud maksusumma suurune lisasanktsioon – Kooskõla neutraalsuse põhimõttega – Kooskõla proportsionaalsuse põhimõttega

I. Sissejuhatus

1. Käesolev asi puudutab taas kord(2) käibemaksuõiguse „karistusliku olemuse“ problemaatikat. Käibemaksupettuste vastu võitlemisel on Euroopa Kohus selles osas küllalt range. Sisendkäibemaksu mahaarvamise (ja maksuvabastuse) keeldu võidakse lisaks juhule, kui maksudest hoiab kõrvale maksukohustustlane ise, kohaldada ka juhul, kui maksukohustustlane teadis või oleks pidanud teadma, et ostutehingut tehes osaleb ta käibemaksupettusega seotud tehingus.(3)

2. Kas selline range käsitlus (sisendkäibemaksu mahaarvamise keeld tarneahela kõikidel tasanditel) kehtib nüüd ka olukorras, kus käibemaksupettus on välistatud, kuid näilike tehingute kaudu soovitakse saada muid alusetuid eeliseid? Kas asjaomaseid isikuid saab – ilma et see piiraks kriminaalkaristuste kohaldamist – käibemaksuõiguse alusel „karistada“ selliselt, et pikemas tarneahelas keelatakse igal asjassepuutuval isikul sisendkäibemaksu mahaarvamine, ühtlasi tuvastatakse aga maksukohustus ja lisaks määratakse haldusõiguse alusel trahv, mille suurus võrdub mahaarvamatuks tunnistatud maksusummaga?

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

3. Liidu õigusest tuleneva raamistiku moodustab käesolevas asjas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi(4) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“).

4. Käibemaksudirektiivi artikli 168 esimese lõigu punkt a sätestab:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata:

a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane; [...]“.

5. Käibemaksudirektiivi artikkel 203 on sõnastatud järgmiselt:

„Käibemaksu tasub iga isik, kes märgib arvele käibemaksu.“

B. Itaalia õigus

6. Itaalia õigusesse võeti käibemaksudirektiivi sätted üle Vabariigi Presidendi mitme dekreediga.

7. Vabariigi Presidendi 26. oktoobri 1972. aasta dekree di nr 633/72 (edaspidi „dekreet nr 633/72“) artikli 19 kohaselt „võib sooritatud tehingutega seotud maksusummast maha arvata maksukohustuslase tasutud või tema poolt tasumisele kuuluva või talle edasi kantud maksusumma, mis on seotud ettevõtluse-, käsitöö- või teatavatel iseseisvatel kutsealadel tegutsedes imporditud või soetatud kaupade ja saadud teenustega“.

8. Dekree di nr 633/72 artikli 21 lõige 7 näeb seevastu ette: „Kui arve on väljastatud näilike tehingute eest või kui arvel on tehingute maksumus või nendega seotud maksud näidatud tegelikkusest suuremana, kuulub maks tasumisele kogu arvel näidatud summa või sellel näidatud andmetele vastava summa ulatuses.“

9. Kui tehing, mille kohta on arve väljastatud ja kirjendatud, langeb tervenisti või osaliselt ära, on võõrandajal dekree di nr 633/72 artikli 26 kohaselt seal nimetatud juhul ja tingimustel õigus käibemaks vastavalt kirjendada ning maha arvata; soetaja peab talle edasikantud maksusumma tagasisaamiseks omakorda võõrandaja poole pöörduma.

10. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmete kohaselt lubab 18. detsembri 1997. aasta seadusandliku dekree di nr 471 („Tehingute dokumenteerimise, kirjendamise ja määratlemise kohustuste rikkumine“) artikli 6 lõige 6 maksuhalduril määrata trahvi, mille suurus võrdub mahaarvamatuks tunnistatud maksusummaga.

III. Põhikohtuasi

11. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmete kohaselt on põhikohtuasja asjaolud järgmised.

12. Põhikohtuasja kaebaja (EN.SA. S.r.l. – edaspidi „EN.SA.“) tegutseb elektrienergia sektoris tähtajaliste lepingute alusel elektrienergia kauplejana, ilma et ta peaks oma tehinguid energiakontode platvormil (Piattaforma dei Conti Energia (PCE)) registreerima.

13. Maksustamisaastatel 2009 ja 2010 müüs EN.SA. suures koguses elektrienergiat „Green Network“ kontserni kuuluvatele äriühingutele ja ostis selle neilt äriühingutelt teatavat laadi „ringtehingute“ kaudu uuesti tagasi. Raamatupidamises kirjendati tehinguid õiges mahus. Tehingute kohta koostati ka asjaomased arved.

14. Lahtiseks jääb see, kas EN.SA. on kontserni „Green Network“ osa või iseseisev ettevõtja. Lahtine on ka see, kas EN.SA. ostis sama koguse elektrienergiat tagasi peatselt pärast müügitehingut ja sama hinnaga. Samuti on lahtine, milles seisnes samade isikute vaheliste ostu- ja müügitehingute eesmärk. Maksuhalduri arvates oli eesmärk näidata kaasatud äriühingute raamatupidamises suuri summasid, et võimaldada nendel äriühingutel saada pankadelt (paremat) rahastust. EN.SA. aga eitab seda.

15. Siiski on tuvastatud, et kõnealuste elektrienergia tarnetehingute arvetel näidatud käibemaks on tähtaegselt ja nõuetekohaselt tasutud ning igakordne kauba saaja on selle sisendkäibemaksuna maha arvanud. Tuvastatud on ka see, et tehingud ei ole tekitanud riigile käibemaksu valdkonnas mingit kahju. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetel on täielikult välistatud eelkõige nn karussellpettuse võimalus. Esitatud küsimuse kohaselt lähtub eelotsusetaotluse esitanud kohus siiski sellest, et käesolevas asjas uuritavaid elektrienergia 2009. ja 2010. aasta tarnetehinguid tuleb käsitada nii, et tegelikkuses neid ei eksisteerinud, seega näilikena.

16. Oma otsusega keelas maksuhaldur EN.SA?l mahaarvamise seoses näilike ostutehingutega (st osas, milles äriühing elektrienergiat ostis). Elektrienergia näilikelt müügitehingutelt (st osas, milles EN.SA. elektrienergiat müüs) nähti aga ette käibemaksu tasumine, kuna EN.SA. väljastatud arvetele oli märgitud käibemaks. Selle tulemusel tuvastati maksukohustus (mis hõlmas täiendavat käibemaksusummat, intressi ja trahve) summas 47 618 491 eurot 2009. aasta kohta ning summas 22 001 078 eurot 2010. aasta kohta.

17. EN.SA. esitas maksuhalduri otsuse peale kaebuse, mille Commissione Tributaria Provinciale di Milano (Milano provintsi maksukohus, Itaalia) jättis rahuldamata. Selle peale esitas EN.SA. apellatsioonkaebuse, mida menetleb eelotsusetaotluse esitanud kohus.

IV. Eelotsusetaotlus ja menetlus Euroopa Kohtus

18. Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia (Lombardia maakonna maksukohus, Itaalia) esitas 9. oktoobri 2017. aasta kohtumäärusega, mis saabus Euroopa Kohtusse 20. detsembril 2017, Euroopa Kohtule ELTL artikli 267 alusel järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas siis, kui tegemist on tehingutega, mida loetakse näilikeks, kuid mis ei ole põhjustanud riigile kahju ega andnud maksumaksjale mingit maksueelist, on liikmesriigi õigusnormid, mis on sätestatud Vabariigi Presidendi 26. oktoobri 1972. aasta dekreed nr 633 artiklis 19 („Mahaarvamine“) ja artikli 21 lõikes 7 („Tehingute kohta arvete koostamine“) ning 18. detsembri 1997. aasta seadusandliku dekreed nr 471 artikli 6 lõikes 6 („Tehingute dokumenteerimine, kirjendamise ja määratlemise kohustuste rikkumine“), kooskõlas Euroopa Kohtus välja töötatud ühenduse käibemaksupõhimõtetega, kui liikmesriigi õigusnormide samaaegne kohaldamine toob kaasa

a) soetaja tasutud maksu mahaarvamisõiguse korduva äravõtmise seoses iga vaidlusaluse

tehinguga, kusjuures tegemist on sama isiku ja sama maksustatava summaga;

b) maksu kohaldamise võõrandaja suhtes ning selle tasumise tema poolt (ilma võimaluseta alusetult tasutud summasid tagasi nõuda) seoses neile tehingutele vastavate müügitehingutega, mida käsitatakse samuti näilikena;

c) ostutehingute pealt tasutud ja mahaarvamatuks tunnistatud maksusummaga võrduva trahvi kohaldamise.“

19. Euroopa Kohtu menetluses esitas kirjalikud seisukohad Itaalia Vabariik ja Euroopa Komisjon.

V. Hinnang

A. Sissejuhatavad märkused asjaolude ja eelotsuse küsimuse kohta

20. Esitatud eelotsuse küsimusele vastamisel tuleb konkreetse küsimuse põhjal lähtuda sellest, et kõnesolevad elektrienergia tarnetehingud on näilikud (fiktiivsed) tehingud, mida sellistena tehtud ei ole.

21. Kirjeldatud asjaolude põhjal ei saa siiski tingimata välistada, et tegemist on tegelike (st toimunud) tehingutega. Kuna elektrienergia tarnetehingute puhul elektrienergia füüsilist üleandmist elektrienergiaga kauplevate isikute vahel lõppkokkuvõttes kunagi ei toimu, vaid (elektrooniliselt) ostetakse ja müüakse kõigest elektrienergia kasutamise õigusi, siis ei ole eriomased üleandmistoomingud vajalikud. Kui kõnealused kasutusõigused on õiguslikult kehtivalt üle antud, siis ei saa ainuüksi tõsiasi, et neid tehinguid võidi teha üksnes bilansimahu fiktiivse suurendamise eesmärgil, tingimata järeldada, et tehingud on näilikud.⁽⁵⁾ Samuti võiks asuda seisukohale, et kõnealune eesmärk eeldab just tegelikult tehtud tehingute olemasolu. Kuna (elektroonilise) energiamüügi tehingukulud on pigem marginaalsed, ei ole nimelt alust asendada tegelikke tehinguid näilike tehingutega.

22. Seepärast peaks eelotsusetaotluse esitanud kohus täpselt uurima, kas tehingud võivad siiski olla tegelikud. Selliste tehingute puhul tekiks küsimus, kas mahaarvamisõigus tuleks ära võtta, kui tehing on seotud pettusega, kuid on käibemaksuõiguse aspektist õiguspärane, ent seda ei ole Euroopa Kohtult käesolevas asjas küsitud.

B. Õiguslik hinnang

23. Esitatud eelotsuse küsimus sisaldab seevastu kolme teist aspekti, mida käsitlen eraldi. Esiteks soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artiklist 168 tuleneb, et näilikest tehingutest koosneva tarneahela puhul saab mahaarvamisõigust ära võtta iga tehingu puhul (selle kohta jaotis 1). Teiseks soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus lõppkokkuvõttes teada, kas käibemaksudirektiivi artiklist 203 tuleneb, et näilikele edasimüügitehingutele saab sellegipoolest kohaldada käibemaksu (ilma võimaluseta alusetult tasutud summasid tagasi nõuda) (selle kohta jaotis 2). Kolmandaks soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas sellisel juhul on lisasanktsioon mahaarvamatuks tunnistatud maksusumma ulatuses proportsionaalne (selle kohta jaotis 3).

1. Mahaarvamisõiguse äravõtmine näilike tehingute puhul

24. Käibemaksudirektiivi artikkel 168 annab maksukohustuslasele sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse vaid teatavatel tingimustel. Esiteks peab maksukohustuslane tehinguid ise tegema ning teiseks saab ta maha arvata vaid käibemaksu, mida ta on tasunud või peab tasuma kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud mõni teine maksukohustuslane.

Käibemaksudirektiivi artikli 15 lõike 1 kohaselt loetakse elektrienergia materiaalseks varaks.

25. Seega eeldab mahaarvamisõigus, et tegemist on elektrienergia tegeliku tarnimisega.(6) Kui kaupu tegelikult ei tarnita, ei saa mahaarvamisõigust järelikult üldse tekkida.(7)

26. Nagu märgivad ka komisjon ja Itaalia, on ebaoluline, et näilikku tehingut tegev isik peab käibemaksudirektiivi artikli 203 kohaselt tasuma käibemaksu, kuna ta väljastab näiliku tarne kohta arve, millele on märgitud käibemaks. Nimelt on Euroopa Kohus korduvalt selgitanud, et mahaarvamisõigus ei laiene maksule, mis kuulub tasumisele üksnes seetõttu, et see on arvele märgitud.(8)

27. Lõppkokkuvõttes järeldeb sellest, et EN.SA?l puudub mahaarvamisõigus, kui kaupa ei ole talle tarnitud. See järeldeb ei muutu ka juhul, kui pikemas tarneahelas on järjestikku tehtud mitu näilikku tehingut. Käibemaksudirektiivi artikkel 168 ei tee vahet ühe või mitme tehingu vahel, mida on tehtud järjestikku või ringtehingutena.

28. Kuna mahaarvamisõigus puudub, siis küsimust, mis puudutab mahaarvamisõiguse äravõtmist pettuse tõttu, käesolevas asjas järelikult ei teki.

2. Maksukohustus tulenevalt arve väljastamisest

29. Järgmisena tuleb kontrollida, kas hoolimata näilikest ostutehingutest, mis ei anna mahaarvamisõigust, saab käibemaksu kohaldada näilike müügitehingute suhtes. Pikema tarneahela korral tekiks sellest asjaomasele riigile väga suur maksutulu, kuigi käibemaksuõiguse põhikoosseis (käibemaksudirektiivi artikli 2 lõige 1 – kauba tarnimine ja teenuse osutamine maksukohustuslase poolt tasu eest) ei ole täidetud.

a) Näilike tehingute kohta arve väljastanud isiku maksukohustus

30. Sellele küsimusele vastamisel on määravad käibemaksudirektiivi artiklid 193 ja 203. Käibemaksudirektiivi artikkel 193 näeb ette, et käibemaksu tasub maksukohustuslane, kelle kaubatarne on maksustatav. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetel ei ole kaupa aga tarnitud. Käibemaksudirektiivi artikkel 203 sätestab aga, et käibemaksu tasub (ka) iga isik, kes märgib arvele käibemaksu. See tingimus on EN.SA. puhul täidetud.

1) Käibemaksudirektiivi artikli 203 mõte ja eesmärk

31. Käibemaksudirektiivi artikli 203 mõte ja eesmärk on hoida ära maksutulu saamata jäämise ohtu, mis võib tuleneda sellest, et arve saaja arvab arvele tuginedes alusetult maha sisendkäibemaksu.(9) Seda ohtu näitlikustab käesolevas asjas kujunenud olukord.

32. Mahaarvamisõigus on piiratud maksudega, mis tekivad käibemaksuga maksustatava tehingu alusel.(10) Sellegipoolest ei ole maksutulu saamata jäämise oht kõrvaldatud, kui alusetult märgitud käibemaksuga arve saaja võib seda arvet kasutada käibemaksudirektiivi artikliga 168 ette nähtud mahaarvamisõiguse teostamiseks.(11) Nimelt ei ole välistatud, et maksuhaldur ei saa õigel ajal tuvastada, et formaalselt olemasoleva mahaarvamisõiguse kasutamist takistavad materiaalsoiguslikud kaalutlused.

33. Käibemaksudirektiivi artikkel 203 taotleb seega paralleelsust arve saaja mahaarvamisõiguse ja arve väljastaja maksukohustuse vahel, nagu see esineb üldjuhul ka kauba tarnija ja kauba saaja vahelise tegeliku tarne korral. Käibemaksudirektiivi artikli 203 sõnastuse kohaselt ei pea arve saaja olema mahaarvamisõigust tegelikult kasutanud.

34. Lõppkokkuvõttes vastutab arve väljastaja süüst sõltumatult (st abstraktselt) riski eest, et

arve saaja võib sellele (ebaõigele) arvele tuginedes sisendkäibemaksu alusetult maha arvata. Tegemist on arve väljastaja abstraktse riskivastutusega. Lisaks ebaõige maksumäära kohaldamise juhtudele (arvele märgitakse vähendatud maksumäära asemel harilik maksumäär) esineb see vastutus eelkõige ka näilike tehingute kohta arvete väljastamise korral.

2) Kohaldamatus näiliku tarne kohta arve väljastamise korral?

35. Euroopa Kohus on ühes otsuses siiski sedastanud, et kuna aluseks olevad kaubatarned ei ole käibemaksuga maksustatavad, siis ei saa arvele ekslikult käibemaksuna märgitud summat käibemaksuks pidada.(12)

36. Viidatud kohtupraktika järjepidev järgimine tähendaks käesoleval juhul seda, et arvete väljastamine näilike tehingute kohta – kuna ka sellised tehingud ei ole käibemaksuga maksustatavad (vt eespool punkt 25 jj) – ei tooks kaasa käibemaksudirektiivi artikli 20 kohaseid õiguslikke tagajärgi. Käibemaksudirektiivi artikkel 203 oleks sellisel juhul kohaldatav vaid siis, kui (tegeliku) kaubatarne või osutatud teenuse kohta oleks ära näidatud liiga suur käibemaksusumma. Sellise piirangu kohaldamiseks ei anna aga sätte sõnastus ega mõte ja eesmärk kui abstraktne riskivastutus mingit alust.

37. Peale selle sõnastas Euroopa Kohus samas otsuses ja veel ühes teises kohtuotsuses(13), et kuues direktiiv(14) ei käsitle sõnaselgelt olukorda, kus käibemaks on ekslikult arvele märgitud, kuigi seda ei tule tasuda. Lõpuks oli aga ka nendes kohtuotsustes tegemist selliste arvete korrigeerimisega, mida käibemaksudirektiivi artikkel 203 tegelikult ette ei näe.(15) Peale selle ei puudutanud need kohtuotsused näilike tehingute kohta teadlikult arvete väljastamist, vaid maksukohustuslase staatuse ja tehingute toimumise kohaga seotud eksimusi.

38. Euroopa Kohus on ühes teises kohtuasjas kinnitanud eelkõige seda, et kuuenda direktiivi artikli 21 punkti 1 alapunkt c (vastab käibemaksudirektiivi artiklile 203) hõlmab ka *pro-forma*-arveid (st näilike tehingute kohta väljastatud arveid).(16)

39. Lõpuks ei ole õige panna vastutus maksutulu saamata jäämise (abstraktse) ohu eest üksnes arve väljastajale, kes lähtub ekslikult väärast maksumäärast või märgib maksuvaba tehingu puhul arvele teadlikult käibemaksu, ja vabastada vastutusest isik, kes teadlikult väljastab arveid näilike tehingute kohta. Mõlemal juhul on oht, et maksutulu jääb käibemaksu alusetu mahaarvamise tõttu saamata, ühesugune.(17) Seepärast leiavad nii komisjon kui ka Itaalia, et käibemaksudirektiivi artikkel 203 on käesolevas asjas kohaldatav.

40. Käibemaksudirektiivi artikkel 203 hõlmab järelikult ka käesolevas asjas kujunenud olukorda, kus arvele on teadlikult märgitud käibemaks, kuigi seda ei tule tasuda, sest tehingut ei ole toimunud. Seega peab põhimõtteliselt EN.SA. tasuma käibemaksu, mille ta on märkinud näilike tehingute kohta väljastatud arvetele.

b) Käibemaksudirektiivi artikli 203 kohaselt tasuda tuleva käibemaksu korrigeerimine

41. Järgnevalt on vaja kontrollida, kas tasuda tulevat käibemaksu peab saama korrigeerida vähemasti siis, kui maksutulu saamata jäämise ohtu ei ole tegelikult tekkinud. See küsimus tekib eelkõige seetõttu, et eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab oma küsimuses sellele, et õigusliku alusega tasutud käibemaksu tagasinõudmine on välistatud.

42. Selle kohta on Euroopa Kohus siiski juba sedastanud, et kuues direktiiv (sama käib praegu kohaldatava käibemaksudirektiivi kohta) ei sisalda ühtegi sätet, mis reguleeriks olukorda, kus arve väljastaja arvele alusetult märgitud käibemaksu korrigeerib.(18) Seni, kuni liidu seadusandja ei ole seda lünka täitnud, on selle olukorra lahendamine järelikult liikmesriikide pädevuses.(19)

1) *Korrigeerimisvõimaluse andmise kohustus*

43. Sellega seoses on esiteks liikmesriikide ülesanne näha käibemaksu neutraalsuse tagamiseks oma riigisiseses õiguskorras ette võimalus korrigeerida arvele alusetult märgitud maksu, kui arve väljastaja tõendab oma *heausksust*.(20)

44. Peale selle nõuab käibemaksu neutraalsuse põhimõtte, et kui arve väljastaja kõrvaldab õigel ajal ja täielikult maksutulu saamata jäämise ohu, peab arvele alusetult märgitud käibemaksu saama korrigeerida, *ilma* et liikmesriigid võiksid selle seada sõltuvusse arve väljastaja heausksusest.(21) Lisaks ei tohi selline korrigeerimine sõltuda maksuhalduri kaalutusõigusest.(22)

45. Peale selle ei või meetmed, mida liikmesriigid võivad võtta maksu täpseks kogumiseks ja maksudest kõrvalehoidmise vältimiseks, minna kaugemale sellest, mis on selliste eesmärkide saavutamiseks vajalik. Seega ei tohi nende meetmete kasutamine seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust, mis on ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtte.(23) See kehtib eelkõige abstraktse riski koosseisu puhul (selle kohta juba eespool punktid 34 ja 35).

46. Kui maksu tagastamise tingimustest tulenevalt osutub käibemaksu tagastamine võimatuks või ülemäära keeruliseks, võivad nimetatud põhimõtted järelikult nõuda, et liikmesriigid näeksid ette meetmed ja menetluskorra, mis on vajalikud, et maksukohustuslane saaks tagasi nõuda arvele ekslikult märgitud maksu.(24)

47. Maksutulu saamata jäämise ohtu eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetel ei esine. See tuleneb tõsiasiast, et kaasatud äriühingud on tasumisele kuuluva käibemaksu nõuetekohaselt tasunud ning käibemaksu ja sisendkäibemaksu paralleelsusest tulenevalt ei ole Itaalia riik seega maksnud ühelegi asjassepuutuvale isikule käibemaksu tagasi, ilma et ta ei oleks asjaomast summat eelnevalt kätte saanud. Selles mõttes ei ole eesmärki säilitada sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse ja käibemaksu tasumise kohustuse paralleelsus käesoleval juhul kahjustatud (selle kohta eespool punkt 32 jj).

48. Peale selle tuleneb asjaoludest ja eelotsuse küsimusest, et maksuhaldur tunneb kõiki asjaosalisi ja on sisendkäibemaksu alusetu mahaarvamise keelu seadnud kõikidele kaasatud isikutele. Ka sellest aspektist on maksutulu saamata jäämise oht välistatud. Kui aga näilike tehingute kohta arvete väljastamine maksutulu saamata jäämise ohtu ei tekita, siis peab saama käibemaksudirektiivi artikli 203 kohaselt tasuda tulevat maksu korrigeerida, olgugi et EN.SA. ei tegutsenud näilike tehingute puhul heauskselt.

2) *Korrigeerimise aeg*

49. Korrigeerimist peab saama teha ajal, mil on tuvastatud, et maksutulu saamata jäämise ohtu ei esine. Käesoleval juhul võiks selleks olla näiteks aeg, mil maksuhaldur on saanud teada, et arve saajal puudub mahaarvamisoigus, ja keelab tal sisendkäibemaksu maha arvata.

50. Kas peale selle on ka asjaomase summa tagasimaksmine arve saajale käibemaksudirektiivi artikli 203 kohaselt tasuda tuleva käibemaksu korrigeerimise eeldus, kui arve saaja on heauskselt lähtunud oma mahaarvamisõigusest, võib käesoleval juhul asjassepuutuva „Green Network“ kontserni hea usu(25) puudumise tõttu lahtiseks jääda.

3) Vahekokkuvõtte

51. Lõppkokkuvõttes nõuab liidu õigus (eelkõige proportsionaalsuse ja käibemaksu neutraalsuse põhimõtte), et käibemaksudirektiivi artikli 203 kohaselt tasuda tulevat käibemaksu, mis on kujundatud abstraktse riskivastutusena, peab saama korrigeerida ajal, mil maksutulu saamata jäämise oht on välistatud.

52. Nagu Euroopa Kohus on siiski ka juba märkinud, ei takista liidu õigus liikmesriike käsitlemast (näilike tehingute kohta) fiktiivsete arvete väljastamist, millele on alusetult märgitud käibemaks, kuriteona ja sellisel juhul kohaldama liikmesriigi õiguse kohaselt ette nähtud karistusi.(26)

3. Alusetult maha arvatud maksusumma suuruse trahvi proportsionaalsus

53. Lõpuks tuleb veel vastata eelotsusetaotluse kolmandas osas viidatud küsimusele, kas sellisel juhul nagu käesolev on lisasanktsioon summas, mis võrdub alusetult mahaarvatud maksusummaga, proportsionaalne.

54. Kui liidu õigusnorme ei ole ühtlustatud karistuste valdkonnas, mida nendes õigusnormides sätestatud tingimuste rikkumise korral kohaldatakse, siis on liikmesriigid pädevad valima karistused, mida nad peavad asjakohaseks. Liikmesriigid on siiski kohustatud teostama nimetatud pädevust liidu õigust ja selle üldpõhimõtteid ja seega ka proportsionaalsuse põhimõtet järgides.(27)

55. Sellised karistused ei tohi järelikult minna kaugemale sellest, mis on vajalik maksu nõuetekohase kogumise ning maksudest kõrvalehoidmise vältimise eesmärkide saavutamiseks. Selleks et hinnata, kas konkreetne karistus on proportsionaalsuse põhimõttega kooskõlas, tuleb võtta arvesse eelkõige selle rikkumise laadi ja raskust, mille eest asjaomase karistusega karistatakse, ning asjaomase karistuse määra kindlaksmääramise korda.(28)

56. Liikmesriikide võimalusi määrata käibemaksuõiguse rikkumise eest rahalisi karistusi on Euroopa Kohus käsitlenud mitmes otsuses, millest nähtub, et karistused on lubatavad. Need ei tohi aga eirata käibemaksuõiguse põhimõtteid ja eelkõige ei tohi need seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust.(29)

57. Käesoleval juhul toob alusetult mahaarvatud maksusumma suurune trahv kaasa selle, et nõutav võimalus käibemaksudirektiivi artikli 203 kohaselt tasuda tulevat käibemaksu korrigeerida jääb lõppkokkuvõttes sisutühjaks. Seda seetõttu, et isegi kui käibemaksudirektiivi artikli 203 kohaselt tasuda tulevat käibemaksu korrigeeritakse, kuna maksutulu saamata jäämise ohtu ei esine, jääb alles suhteliselt suur maksusumma. Kui ostuhind ja müügihind on identsed, jääb alles koguni sama suur käibemaksusumma.

58. Euroopa Kohus on juba sedastanud, et trahv, mille suurus on 50% alusetult maha arvatud maksusummast, on juhul, kui tehingu tõttu ei vähene riigi maksutulu ega ole alust eeldada maksudest kõrvalehoidmist, ebaproportsionaalne, kuid seda tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.(30) See järeldus peab seda enam paika trahvi puhul, mille suurus on 100% alusetult maha arvatud maksusummast, kui maksutulu vähenemine ja maksupettus on välistatud.(31)

59. Nagu Euroopa Kohus on märkinud juba ühes teises kohtuasjas,(32) tulevad lisaks kõne alla ka leebemad meetmed. Käesoleval juhul on näiteks mõeldav kohaldada trahvi või rahalist karistust, mis on proportsionaalne rikkumise raskuse ja tekitatud kahju suurusega. Põhikohtuasjas kõne all oleva korra kohaselt kohaldatakse karistust ilmselt siiski igal juhul, ilma et võetaks arvesse konkreetseid asjaolusid ja konkreetset maksusummat, mis võib jääda või on jäänud saamata. Nagu ka komisjon õigusega märgib, läheb see aga kaugemale sellest, mis on vajalik maksu täpse kogumise ja maksudest kõrvalehoidmise vältimiseks (nende eesmärkide kohta vt nt käibemaksudirektiivi artiklid 273 ja 131).

60. Samal põhjusel ei saa kõne all olevat trahvi pidada proportsionaalseks karistuseks alusetult väljastatud arvete aspektist (selle võimaluse kohta vt eespool punkt 53), kuna trahv ei ole seotud nendele arvetele märgitud käibemaksusumma ja maksutulu saamata jäämise ohuga, vaid eelnevalt alusetult maha arvatud sisendkäibemaksuga.

61. Lisaks tuleb arvesse võtta seda, et (fiktiivsetele ostutehingutele tuginedes) alusetult maha arvatud sisendkäibemaksu kõrval on olemas fiktiivsetelt müügitehingutelt samuti alusetult tasutud käibemaks. Mõlemad „maksed“ puudutavad ühte ja sama kaupa ja juba seepärast ei saa neid käsitleda isoleeritult. Mõlemad maksed on tehtud alusetult ja seepärast tuleb asjaomased summad tagasi maksta.

62. Nagu käibemaksudirektiivi ülesehitus (vt käibemaksudirektiivi artikkel 206) lisaks selgelt näitab, koosneb käibemaks, mida maksukohustuslane peab tasuma, alati müügitehingutelt tasuda tulevast käibemaksust, millest on lahutatud sama maksustamisperioodi ostutehingutelt maha arvatav sisendkäibemaks. Seda tõdemust tuleks arvesse võtta ka fiktiivsete tehingute eest kohaldatavate karistuste kohasuse hindamisel.

63. Mõlema nõude tasaarvestamisel on EN.SA. maksukoormus (ja seega Itaalia saamata jäänud maksutulu) 0 eurot, kui ostuhind ja müügihind olid identsed, mida saab järeldada eelotsusetaotluse esitanud kohtu märkuste põhjal. Trahvi määramine summas, mis võrdub alusetult ja Itaalia riigi kahjuks maha arvatud sisendkäibemaksu summaga, ilma et arvesse võetaks samuti alusetult ja Itaalia riigi kasuks tasutud käibemaksusummat, on mõlema nõude sisulisest lähedusest tulenevalt ebaproportsionaalne.

64. Itaaliale jääb aga õigus kohaldada käibemaksudirektiivi artikli 203 kohaselt tasuda tulevale käibemaksule (abstraktne riskivastutus) kuni selle korrigeerimiseni kohast intressi ja – nagu juba eespool märgitud – määrata fiktiivsete tehingute kohta arvete väljastamise eest ka kriminaalkaristusi.

VI. Ettepanek

65. Teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia (Lombardia maakonna maksukohus, Itaalia) küsimusele järgmiselt:

Näilike tehingute puhul ei ole direktiivi 2006/112/EÜ artiklitega 168 ja 203 vastuolus üheaegne arve väljastamisest tulenev käibemaksu tasumise kohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise

keeld (ringtehingute korral ka korduvalt kohaldatav). Eelduseks on, et käibemaksudirektiivi artikli 203 kohaselt tasuta tulevat käibemaksu saab korrigeerida, niipea kui maksutulu saamata jäämise oht on välistatud. Sellisel juhul võib ebaõige arve väljastamise tõttu küll määrata trahvi, kuid trahv summas, mis võrdub näilikelt ostutehingutelt mahaarvamatuks tunnistatud sisendkäibemaksu summaga, on ebaoproportsionaalne, kui fiktiivsetelt müügitehingutelt on asjaomane käibemaks tasutud, mistõttu maksutulu saamata jäämise ohtu ei esine.

1 Algkeel: saksa.

2 Järgnev loetelu ei ole täielik: vt 20. juuni 2018. aasta kohtuotsus Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:473); 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719); 18. detsembri 2014. aasta kohtuotsus Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti (C?131/13, C?163/13 ja C?164/13, EU:C:2014:2455); 9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Traum (C?492/13, EU:C:2014:2267); 13. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69); 6. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774); 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547); 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében (C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373) ja 6. juuli 2006. aasta kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling (C?439/04 ja C?440/04, EU:C:2006:446).

3 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, punkt 48); 20. juuni 2018. aasta kohtuotsus Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:473, punkt 94); 13. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69, punkt 27); 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, punkt 54); 6. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, punkt 39) ja 6. juuli 2006. aasta kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling (C?439/04 ja C?440/04, EU:C:2006:446, punkt 56); seoses sellest tuleneva probleemiga, mis puudutab tekkinud kahju ülekompenseerimist, vt juba minu ettepanek kohtuasjas Vetsch Int. Transporte (C?531/17, EU:C:2018:677, punkt 39 jj).

4 ELT 2006, L 347, lk 1.

5 Isegi seisukoht, et selline tegevus on karistatav, ei too iseenesest kaasa maksustamise erandit kõnealuse tehingu suhtes – nii sõnaselgelt: 6. juuli 2006. aasta kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling (C?439/04 ja C?440/04, EU:C:2006:446, punkt 50); 12. jaanuari 2006. aasta kohtuotsus Optigen jt (C?354/03, C?355/03 ja C?484/03, EU:C:2006:16, punkt 49) ja 29. juuni 2000. aasta kohtuotsus Salumets jt (C?455/98, EU:C:2000:352, punkt 19).

6 27. juuni 2018. aasta kohtuotsus SGI ja Valérieane (C?459/17 ja C?460/17, EU:C:2018:501, punkt 35); 31. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus LVK (C?643/11, EU:C:2013:55, punkt 34); 26. mai 2005. aasta kohtuotsus António Jorge (C?536/03, EU:C:2005:323, punktid 24 ja 25); 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus Terra Baubedarf–Handel (C?152/02, EU:C:2004:268, punkt 31) ja 8. juuni 2000. aasta kohtuotsus Breitsohl (C?400/98, EU:C:2000:304, punkt 36).

7 Nii viimati sõnaselgelt 27. juuni 2018. aasta kohtuotsus SGI ja Valérieane (C?459/17 ja C?460/17, EU:C:2018:501, punkt 36).

8 27. juuni 2018. aasta kohtuotsus SGI ja Valérieane (C?459/17 ja C?460/17, EU:C:2018:501, punkt 37); 31. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus LVK (C?643/11, EU:C:2013:55, punkt 34); 15. märtsi 2007. aasta kohtuotsus Reemtsma Cigarettenfabriken (C?35/05, EU:C:2007:167, punkt 23) ja 13. detsembri 1989. aasta kohtuotsus Genius (C?342/87, EU:C:1989:635, punkt 19).

9 Nii sõnaselgelt 31. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus LVK (C?643/11, EU:C:2013:55, punktid 35 ja 36); 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, punkt 28 jj) viitega 19. septembri 2000. aasta kohtuotsusele Schmeink & Cofreth ja Strobel (C?454/98,

EU:C:2000:469, punktid 57 ja 61) ja 6. novembri 2003. aasta kohtuotsus Karageorgou jt (C?78/02 – C?80/02, EU:C:2003:604, punkt 50).

10 13. detsembri 1989. aasta kohtuotsus Genius (C?342/87, EU:C:1989:635, punkt 13).

11 Nii sõnaselgelt 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, punkt 28 jj) viitega 19. septembri 2000. aasta kohtuotsusele Schmeink & Cofreth ja Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, punkt 57).

12 6. novembri 2003. aasta kohtuotsus Karageorgou jt (C?78/02 – C?80/02, EU:C:2003:604, punkt 53).

13 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, punkt 35) ja 6. novembri 2003. aasta kohtuotsus Karageorgou jt (C?78/02 – C?80/02, EU:C:2003:604, punkt 49).

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

15 Nii õigesti: 19. septembri 2000. aasta kohtuotsus Schmeink & Cofreth ja Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, punkt 48) – „Kuues direktiiv ei sisalda ühtegi sätet, mis reguleeriks olukorda, kus arve väljastaja arvele alusetult märgitud käibemaksu korrigeerib“.

16 15. oktoobri 2002. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa (C?427/98, EU:C:2002:581, punkt 41).

17 Lõppkokkuvõttes nii ilmselt ka 31. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus LVK (C?643/11, EU:C:2013:55, punkt 42) – käibemaksudirektiivi artikli 203 kohaselt tuleb käibemaks tasuda sõltumata sellest, kas maksustatav tehing tegelikult toimus.

18 Nii sõnaselgelt 19. septembri 2000. aasta kohtuotsus Schmeink & Cofreth ja Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, punkt 48). Osundatud 18. juuni 2009. aasta kohtuotsuses Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, punkt 35) ja 6. novembri 2003. aasta kohtuotsuses Karageorgou jt (C?78/02 – C?80/02, EU:C:2003:604, punkt 49), mis räägivad aga sellest, et olukorda, kus käibemaks on märgitud arvele ekslikult, käibemaksudirektiiv sõnaselgelt ei reguleeri.

19 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, punkt 35); 6. novembri 2003. aasta kohtuotsus Karageorgou jt (C?78/02 – C?80/02, EU:C:2003:604, punkt 49) ja 19. septembri 2000. aasta kohtuotsus Schmeink & Cofreth ja Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, punkt 49).

20 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, punkt 36) ja 13. detsembri 1989. aasta kohtuotsus Genius (C?342/87, EU:C:1989:635, punkt 18).

21 31. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus LVK (C?643/11, EU:C:2013:55, punkt 37); 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, punkt 37); 6. novembri 2003. aasta kohtuotsus Karageorgou jt (C?78/02 – C?80/02, EU:C:2003:604, punkt 50) ja 19. septembri 2000. aasta kohtuotsus Schmeink & Cofreth ja Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, punkt 58).

22 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, punkt 38) ja 19. septembri 2000. aasta kohtuotsus Schmeink & Cofreth ja Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, punkt 68).

23 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, punkt 39) ja vt

analoogia alusel 19. septembri 2000. aasta kohtuotsus Schmeink & Cofreth ja Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, punkt 59 ja seal viidatud kohtupraktika).

24 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, punkt 40), vt selle kohta analoogia alusel 15. märtsi 2007. aasta kohtuotsus Reemtsma Cigarettenfabriken (C?35/05, EU:C:2007:167, punkt 41).

25 Lähtumine näilike tehingute tegemisest kontsernis välistab põhimõtteliselt ka kontsernisisesest heauskse tegevuse.

26 Vt selle kohta 19. septembri 2000. aasta kohtuotsus Schmeink & Cofreth ja Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, punkt 62).

27 26. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Farkas (C?564/15, EU:C:2017:302, punkt 59); vt selle kohta nt 6. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Fatorie (C?424/12, EU:C:2014:50, punkt 50) ja 7. detsembri 2000. aasta kohtuotsus de Andrade (C?213/99, EU:C:2000:678, punkt 20).

28 26. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Farkas (C?564/15, EU:C:2017:302, punkt 60); vt selle kohta 20. juuni 2013. aasta kohtuotsus Rodopi?M 91 (C?259/12, EU:C:2013:414, punkt 38) ja 8. mai 2008. aasta kohtuotsus Ecotrade (C?95/07 ja C?96/07, EU:C:2008:267, punktid 65–67).

29 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, punkt 41); vt selle kohta 9. juuli 2015. aasta kohtuotsus Salomie ja Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, punkt 62).

30 Vt 26. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Farkas (C?564/15, EU:C:2017:302, punktid 65 ja 66).

31 Samamoodi – olgugi et teises kontekstis – 17. juuli 2014. aasta kohtuotsus Equoland (C?272/13, EU:C:2014:2091, punkt 47).

32 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, punkt 42); vt selle kohta 9. juuli 2015. aasta kohtuotsus Salomie ja Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, punkt 63).