

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

MICHAL BOBEK

esitatud 22. mail 2019(1)

Kohtuasi C-329/18

Valsts ieņēmumu dienests

versus

SIA Altic

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Augstākā tiesa (Lāti kõrgeim kohus))

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Käibemaksu mahaarvamise õigus – Keeldumine – Teenuse osutamine lepingupartnerite poolt, kes on olnud osalised maksupettuses – Maksukohustuslase hoolsuskohustus – Maksukohustuslase sektoripõhiste kohustuste täitmise asjakohasus – Määrus (EÜ) nr 178/2002 – Jälgitavuse nõue – Määrus (EÜ) nr 852/2004 – Määrus (EÜ) nr 882/2004 – Toidukäitlejate registreerimine

I. Sissejuhatus

1. SIA Altic ostis kahelt ettevõtjalt rapsiseemneid ja arvas nende tehingute pealt makstud sisendkäibemaksu maha. Lāti maksuhalduri hilisema kontrolli käigus selgus, et need äriühingud olid fiktiivsed. Seetõttu leidis maksuhaldur, et tehinguid ei olnud toimunud ja kohustas SIA Alticut tasuma vastavat käibemaksu. SIA Altic taotles selle otsuse tühistamist. Nii esimese kui ka teise astme kohus tegid otsuse tema kasuks.

2. Kassatsioonkaebust menetleval Augstākā tiesal (Lāti kõrgeim kohus) on tekkinud kahtlused direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi,⁽²⁾ õige tõlgenduse suhtes, tõlgendatuna koosmõjus toidualastest õigusnormidest tulenevate sektoripõhiste kohustustega. Need kahtlused puudutavad Lāti maksuhalduri väidet, mille kohaselt oleks SIA Altic pidanud olema teadlik sellest, et tema lepingupartnerid on seotud maksupettusega, kuivõrd ta tegutseb toiduainete sektoris ja on seetõttu kohustatud kontrollima oma äripartnereid, lähtudes selles sektoris kohaldatavast kõrgemast standardist, mis tuleneb määrusega (EÜ) nr 178/2002⁽³⁾, määrusega (EÜ) nr 852/2004⁽⁴⁾ ja määrusega (EÜ) nr 882/2004⁽⁵⁾ sätestatud kohustustest.

3. Käesolev kohtuasi annab Euroopa Kohtule võimaluse täpsemalt selgitada oma kohtupraktikat kriteeriumide kohta, mille alusel teha käibemaksu mahaarvamisest keeldumisel kindlaks, kas ettevõtja „teadis või oleks pidanud teadma“, et ta osaleb käibemaksupettusega seotud tehingus. Eelkõige soovitakse Euroopa Kohtult teada, kas ja millises ulatuses mõjutavad teatud valdkondades tegutsevatele ettevõtjatele kohaldatavad *konkreetsed sektoripõhised* (näiteks

toidualaste õigusnormidega seotud) kohustused *üldise maksuotsuse* tegemist seoses sellega, kas ettevõtja oli või oleks pidanud olema teadlik, et ta osaleb käibemaksupettusega seotud tehingus.

II. Õiguslik raamistik

A. Käibemaksudirektiiv

4. Käibemaksudirektiivi artiklis 168 on ette nähtud: „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. Vastavalt direktiivi artiklile 178: „Mahaarvamisoiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane täitma järgmised tingimused:

a) artikli 168 punktis a nimetatud mahaarvamise korral seoses kaubatarnete ja teenuste osutamisega peab tal olema artiklite 220–236 ning artiklite 238, 239 ja 240 kohaselt koostatud arve;

[...]“.

6. Käibemaksudirektiivi artikkel 220 näeb ette, et „iga maksukohustuslane tagab, et arve oleks väljastatud tema enda, kauba soetaja või teenuse saaja poolt või tema nimel ja arvel tegutseva kolmanda isiku poolt järgmistel juhtudel:

1) kaubatarned ja teenuste osutamine teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule;

[...]“.

7. Käibemaksudirektiivi artiklis 226 on ette nähtud:

„Ilma et see piiraks käesoleva direktiivi erisätete kohaldamist, tuleb artiklite 220 ja 221 kohaselt koostatud arvetel esitada seoses käibemaksuga üksnes järgmised andmed:

[...]

4) kaupade soetaja või teenuse saaja artiklis 214 nimetatud käibemaksukohustuslasena registreerimise number, mille alusel talle kaupu tarniti või teenuseid osutati, juhul kui ta on kohustatud tasuma käibemaksu talle tarnitud kaupade või osutatud teenuste eest või kui talle on tarnitud kaupu artikli 138 kohaselt;

5) maksukohustuslase ja kaupade soetaja või teenuse saaja täielik nimi ja aadress;

6) tarnitud kaupade kogus ja laad või osutatud teenuste ulatus ja laad;

[...]“.

8. Käibemaksudirektiivi artikkel 273 on sõnastatud järgmiselt:

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

Esimeses lõigus sisalduvat võimalust ei või kasutada selleks, et kehtestada täiendavaid arvetega seotud kohustusi lisaks 3. peatükis sätestatud kohustustele.“

B. Määrus nr 178/2002

9. Määruse nr 178/2002 põhjendused 28 ja 29 on sõnastatud järgmiselt:

„(28) Kogemused on näidanud, et toidu ja sööda siseturu toimimine võib kahjustuda, kui toit ja sööt ei ole jälgitav. Seetõttu on vaja luua toidu- ja söödakäitlemisettevõteteid hõlmav ulatuslik jälgimissüsteem, mis võimaldab kaupa turult sihipäraselt ja korrektselt kõrvaldada või anda teavet tarbijatele või kontrollivatele ametnikele, vältides sellega suurte turuhäirete tekkimise võimalust toidu ohutusega seotud probleemide puhul.

(29) On vaja tagada, et toidu- või söödakäitlemisettevõtte, kaasa arvatud importija, suudaks identifitseerida vähemalt ettevõtte, kellelt on tarnitud toit, sööt, loom või aine, mis võib toidus või söödas sisalduda, et uurimise korral oleks tagatud jälgitavus igal etapil.“

10. Määruse nr 178/2002 artiklis 3 on sätestatud:

„[...]

2. toidukäitlemisettevõtja – avalik või eraõiguslik kasumit taotlev või kasumitaotluseta juriidiline isik, kes on seotud toidu ükskõik millisel tootmis-, töötlemis- või turustusetapil toimuva mis tahes tegevusega;

3. toidukäitleja – füüsiline või juriidiline isik, kelle ülesandeks on tagada toidualaste õigusnormide nõuete täitmine tema kontrollitavas toidukäitlemisettevõttes;

[...]

15. jälgitavus – võimalus jälgida sellist toitu, sööta, toidulooma või ainet, mis on mõeldud kasutamiseks toidus või söödas või mille puhul sellist kasutamist eeldatakse, kõigil tootmis-, töötlemis- ja turustamisetappidel;

16. tootmis-, töötlemis- ja turustamisetapid – kõik etapid, kaasa arvatud import, alates toidu esmatootmisest kuni selle hoiustamise, transpordi, müügi või lõpptarbijale tarnimiseni, ning vajaduse korral sööda importimine, tootmine, valmistamine, hoiustamine, transport, turustamine, müük ja tarnimine;

[...]“.

11. Määruse nr 178/2002 artiklis 18 on sätestatud:

„1. Toit, sööt, toiduloom ning iga aine, mis on ette nähtud toidu või sööda koostisse lisamiseks või mille lisamist eeldatakse, peab olema jälgitav kõigil tootmis-, töötlemis- ja turustamisetappidel.

2. Toidu- ja söödakäitlejad peavad suutma kindlaks teha iga isiku, kellelt on tarnitud toit, sööt,

toiduloom või aine, mis on ette nähtud toidu või sööda koostisse lisamiseks või mille lisamist eeldatakse.

Selleks kasutavad käitlejad süsteeme ja menetlusi, mis võimaldavad kõnealuse teabe pädevatele asutustele taotluse korral kättesaadavaks teha.

3. Toidu- ja söödakäitlejad kasutavad süsteeme ja menetlusi, mis võimaldavad kindlaks teha muud ettevõtjad, kellele nende toodang on tarnitud. Kõnealune teave tuleb pädevatele asutustele taotluse korral kättesaadavaks teha.

4. Toit või sööt, mis viiakse või tõenäoliselt viiakse turule ühenduses, peab olema varustatud nõuetekohase etiketi või märgisega, mis hõlbustab toidu või sööda jälgitavust asjakohaste dokumentide või andmete abil erisätetes ettenähtud nõuete kohaselt.

5. Sätted käesoleva artikli nõuete kohaldamiseks teatavate sektorite suhtes võib vastu võtta artikli 58 lõikes 2 ettenähtud korras.“

C. Määrus nr 852/2004

12. Määruse nr 852/2004 artikkel 6 („Ametlik kontrollimine, registreerimine ja tunnustamine“) on sõnastatud järgmiselt:

„1. Toidukäitlejad teevad pädevate asutustega koostööd vastavalt kohaldatavatele ühenduse õigusnormidele või nende puudumisel vastavalt riiklikele õigusnormidele.

2. Eelkõige teavitab iga toidukäitleja asjakohast pädevat asutust viimase nõutavas vormis igast tema juhitud ettevõttest, mille tegevus hõlmab toidu tootmise, töötlemise ja turustamise mis tahes etappi, pidades silmas iga sellise ettevõtte registreerimist.

[...]“.

D. Määrus nr 882/2004

13. Määruse nr 882/2004 artikli 31 lõikes 1 on sätestatud:

„a) Pädevad asutused kehtestavad korra, mida sööda- ja toidukäitlejad peavad järgima oma ettevõtete registreerimise taotlemisel kooskõlas määrusega (EÜ) nr 852/2004, direktiiviga 95/69/EÜ või tulevase söödahügieeni määrusega;

b) nad koostavad ja ajakohastavad registreeritud sööda- ja toidukäitlejate nimekirja. Kui selline nimekiri on muuks otstarbeks juba olemas, võib seda kasutada ka käesoleva määruse kohaldamisel.“

III. Asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimused

14. SIA Altic (edaspidi „vastustaja“) ostis SIA Sakorexilt (2011. aasta juulis ja augustis) ja SIA Ulmarilt (2011. aasta oktoobris) rapsiseemet. Rapsiseeme jõudis nõuetekohaselt kohale ja seda hoiustati laos (silos), mis kuulus äriühingule SIA Vendo. Vastustaja arvas nende tehingute pealt makstud sisendkäibemaksu maha.

15. Valsts ieņēmumu dienests (Lāti maksuamet, edaspidi „maksuamet“) kontrolli tulemusel ilmes, et SIA Sakorex ja SIA Ulmar olid fiktiivsē ettevēttēd. Maksuamet leidis, et seega ei olnud vastustaja ja nende āriūhingute vahēl tehinguid toimunud, ja kohustas vastustajat 14. septēmbri 2012. aasta otsusega tasuma varasē malt maha arvatud kāibemaksu, rahatrahvi ja viivist.

16. Vastustaja esitas halduskaebuse, milles taotlēs sēlle haldusotsuse tūhistamist. Esimēse ja teise astmē kohus tegid otsuse tēma kasuks. Administratīvā apgabaltiesa (haldusasjade reģionaalne kohus, Lāti) leidis muu hulgas, et ilma kahtlūstēta olid kōnealused kaubad asjasse puutuvates dokumentides viidatud koguses ja kuupāēvadel ladūstatud SIA Vendole kuulūvas silos. Pealegi tōēndavad toimikus olevad dokumēdidi ja vastustaja selgitused, et ta on tegutsēnud heausksēlt. Lisaks sēllele ei nōudnud tehingu laad kontrollimist, kas teise d lepingupoolēd on teenuse osutamiseks vōimēlised, sēst mūūja tarnis kauba lepingus sātēstatud ūlēandmiskohta. Vastustaja ja SIA Vendo vahēl sōlmitud lepingu kohasēlt vastutas viimati nimētatu veokirjas sisalduva tēabe tāpsuse ja sēlle tagajārgēdē eest. Viimaks leidis sēē kohus, et maksuamet ei olnud vālja toonud, milliseid konkrēetseid, otseesēst ūģuslikust kohustusest tulēnevaid tegusid oleks vastustaja pidanud tēgēma, kuid jātētis need tēgēmata, et tēha kindlaks teiste poolē vōimēlisus kauba tarnimise tehingut tēha. Sēētōttu tēgi Administratīvā apgabaltiesa (haldusasjade reģionaalne kohus, Lāti) jārelduse, et kohtuasjas esitatud tōēndidi ei nāita, nagu oleks vastustaja tēinud tahtlikkē tegusid, et saada eēlis sisēndkāibemaksu mahaarvamise kujul.

17. Maksuamet vaidlūstas sēlle kohtuotsuse Augstākā tiesas (Lāti kōrģēim kohus), kes esitas eēlotsuse taotlūse. Maksuamet vāēdab, et Administratīvā apgabaltiesa (haldusasjade reģionaalne kohus, Lāti) ēksis, kui leidis, et puudub sēadusest tulēnev nōue tēha kindlaks omandatud kaupade pāritolu. Vastavalt māārusele nr 178/2002 peavad toidukāētlejād suutma kindlaks tēha īga toidu vōi sōōda sisse pandava vōi tōēnāolisēlt pandava aine. Sēlleks kasutavad kāētlejād sūstēme ja mēnetlusi, mis vōimaldavad kōnealuse tēabe pādevatele asutustēle taotlūse korral kāttēsaadavaks tēha. Sēētōttu oli vastustaja māāruse nr 178/2002 kohasēlt kohūstatud oma lepingupartnerēd ūksikasjalikult kontrollima, kuivōrd nad osalesid toiduainē tēarneahēlas. Vastustaja ei kontrollinud, kas tēma lepingupartneridi olid toidu- ja veterinārohtūsusamētis (Pārtikas un veterinārais dienests)is) reģistrēēritud, ja sēega ei kontrollinud ta teisi pooli īsēgi kōēģē vāhēmal māāral. Sēē nāētab maksuamēti hinnangul sēda, et vastustaja tēadis vōi oleks pidanud tēadma, et need tehingud on osa kāibemaksupēttusest.

18. Vastustaja on sēisukohal, et ūģusnormidi, millele maksuamet tūģinēb, ei ole kohaldatavad, sēst ostēdud sēēmnēd olid mōēldud kūtuse tootmiseks ēga olnud sēēdud mingit tūūpi toiduga. Sēēpārast ei ole alust kohaldada vastustajale ūģusnormē, mis kehtivad toidukāētlejātēle.

19. Nēndēl asjaolūdel otsūstas Augstākā tiesa (Lāti kōrģēim kohus) mēnetlūse pēatada ja esitada Eurōpa Kohtule jārgmised eēlotsuse kūsēmused:

„1. Kas vōttēs arvēsse [māāruse nr 178/2002] ēesmārki tagada toiduohutū (mis saavutatakse muu hulgas toidu jālgitavuse tagamisēga), tūlēb kāibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a tōēlgēndada nēē, et sēlēga ei ole vastuolus sisēndkāibemaksu mahaarvamise kēēldumine juhul, kui maksukohustūslane, kes osalēb toiduainē tēarneahēlas, ei ole lepingupartneri valimisēl ūlē nāēdanud sūērēmat hoolsust (mis ulatūks tavalistēst āritavadest kēugēmale), mis sēisnēb sisulisēlt kohustuses tēha lepingupartneri taustakontroll, kuid samas on kontrollinud toidu kvalitēēti, tātēs nēē [māāruse nr 178/2002] ēesmārki?

2. Kas māāruse nr 852/2004 artikkelis 6 ja māāruse nr 882/2004 artikkelis 31 sātēstatud nōue toidukāētlemitēttēvōtja reģistrēērimise kohta, tōēlgēndatūna kāibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a silmas pidades, kohūstāb lepingupoolē, kes sōlmib sēlle ettevōtjaga lepingu, kontrollima, kas ettevōtja on reģistrēēritud, ja kas sēlline kontrollimine on oluline sēlleks, et tēha kindlaks, kas

nimetatud pool teadis või oleks pidanud teadma, et ta tegi tehingu fiktiivse ettevõtjaga, võttes arvesse nimetatud tehingu eripärasid?”

20. Kirjalikud seisukohad on esitanud Läti ja Hispaania valitsus ning Euroopa Komisjon. Need huvitatud pooled, nagu ka vastustaja osalesid ka 6. märtsi 2019. aasta kohtuistungil.

IV. Hinnang

21. Käesolev ettepanek on üles ehitatud järgmiselt. Pärast mõnd sissejuhatavat märkust (A) toon välja kohtupraktika, mis puudutab nõuetekohast hoolsust käibemaksu valdkonnas olukordades, kus tuvastatakse, et lepingupartnerid on toime pannud pettuse (B). Seejärel analüüsin esimest küsimust, mis on seotud sellega, kas see, et maksukohustuslane ei täida sektoripõhiseid kohustusi, mis ei ole seotud käibemaksuga, näiteks määruse nr 178/2002 artiklist 18 tulenevat jälgitavuse nõuet, peaks endaga kaasa tooma sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest keeldumise (C). Seejärel pöördun teise küsimuse juurde, millega soovitakse sisuliselt teada, kas see, kui jäetakse kontrollimata, kas lepingupartnerid on täitnud määrusest nr 882/2004 tulenevat registreerimiskohustust, on asjakohane, kui hinnatakse seda, kas maksukohustuslane oleks pidanud teadma, et ta osaleb tehingus, mis on seotud käibemaksupettusega (D).

A. Sissejuhatavad märkused

22. Käesolevas kohtuasjas tekkinud küsimused puudutavad eranditult seda, kas maksukohustuslaselt peaks võtma ära mahaarvamise õiguse tema hoolsuskohustuse väidetava rikkumise tõttu, mida hinnatakse tema käitumise põhjal seoses kohustustega, mis on talle ja tema lepingupartneritele kehtestatud maksudega mitteseotud sektoripõhiste reeglitega. Seega lähtutakse sellest, et muus osas on mahaarvamise õiguse sisulised ja formaalsed tingimused täidetud.

23. On veel kaks eelotsusetaotluse esitanud kohtu kindlaks tehtud faktiväidet, millest ma lähtun.

24. Esmalt ei vaielda selle üle, et vastustaja lepingupartnerid osutusid fiktiivseteks ettevõtjateks. Kuigi kauba päritolu ei olnud võimalik kindlaks teha, toodi see ikkagi kohale ja see paistis olevat hea kvaliteediga.

25. Teiseks on eelotsusetaotluse esitanud kohus leidnud, et puuduvad tõendid, mis toetaks vastustaja väidet, et kõnealused seemned olid mõeldud kütuse tootmiseks. Mõlemas lepingus, mille vastustaja kummagi lepingupartneriga sõlmis, oli tingimus, mille kohaselt peab kaup olema kooskõlas toidu- ja veterinaarohutusameti nõuetega. Ettevõtjad, keda vastustaja oma äripartneriteks tunnistas, ei tegutses kütuse tootmise valdkonnas. Seega, olles hinnanud talle esitatud tõendeid, jõudis eelotsusetaotluse esitanud kohus järeldusele, et kõnealusele tarnele (ja seega ka vastustajale seoses selle tarnega) kuulusid kohaldamisele määruses nr 178/2002 ette nähtud kohustused.

B. Pettuse ja käibemaksu mahaarvamise õigusega seotud kohtupraktika

26. Euroopa Kohus on mahaarvamise õiguse olulisust rõhutanud mitmel korral. Seda on kirjeldatud kui „ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet“(6) ja „käibemaksusüsteemi lahutamatu osa“, mida ei saa põhimõtteliselt kitsendada.(7) See on käibemaksusüsteemi neutraalsuse keskmeks, sest selle eesmärk on ettevõtja kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastada. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega neutraalse maksustamise igasuguse majandustegevuse osas, tingimusel et tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud.(8)

27. See selgitab ka seda, miks tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei mõjuta asjaolu, et kaubatarnete ahelas oli üks muu tehing, kas varasem või hilisem kui see, mida maksukohustuslane tegi, seotud käibemaksupettusega, ilma et see maksukohustuslane sellest teaks või peaks teadma.(9)

28. Kooskõlas liikmesriigi ametiasutuste üldise kohustusega käibemaksupettusi ennetada ja nende vastu võidelda on neil ametiasutustel aga õigus keelduda mahaarvamisõiguse lubamisest (ja nõuda sellest tulenevalt tagasimaksmist), kui objektiivselt on tuvastatud, et seda õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega.(10)

29. Niisuguse olukorraga ei ole tegemist mitte üksnes juhul, kui maksudest hoiab kõrvale maksukohustuslane ise, vaid ka siis, kui maksukohustuslane „teadis või oleks pidanud teadma, et ostutehingut tehes osaleb ta käibemaksupettusega seotud tehingus“.(11) Sellisel juhul tuleb maksukohustuslast pidada „osaliseks selles pettuses ja see ei sõltu sellest, kas ta sai kaupade edasimüümisest kasu või ei“.(12) Tegelikult aitab sellisel juhul maksukohustuslane pettuse korraldajaid ning muutub seetõttu ka ise selles kaasosaliseks.(13)

30. Mahaarvamise õigusest keeldumine on aga sellegipoolest erand vaikimisi ja tõepoolest olulisest mahaarvamise õigusest. Seetõttu tuleb maksuhalduril esitada „õiguslikult piisavad tõendid, mis lubavad järeldada, et maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et tehing, mille alusel mahaarvamisõigust taotletakse, on seotud pettusega, mille pani toime tarnija või teine tarneahelas hiljem osalenud ettevõtja.“(14)

31. Euroopa Kohus on mitmel korral rõhutanud, et kontrollide tegemise vastutus on pädevatel asutustel, ja hoiatanud selle eest, et nad ei paneks oma kontrolliülesanded sisuliselt maksukohustuslasele.(15) Maksuhaldur, kes on tuvastanud, et arve väljastaja on toime pannud pettusi või rikkumisi, on kohustatud tõendama, et arve saaja teadis või oleks pidanud teadma, et tehing, mille alusel mahaarvamisõigust taotletakse, oli seotud käibemaksupettusega. Seda tuleb teha objektiivsete asjaolude põhjal „nõudmata arve saajalt, et ta viiks läbi selliseid kontrole, mida ta ei ole kohustatud tegema“.(16)

32. Samuti on Euroopa Kohus selgitanud, et maksuhaldur ei või üldiselt nõuda maksukohustuslaselt seda, et ta teeks kindlaks, et ka kõnealuste kaupade ja teenuste kohta esitatud arve väljastanud isik on täitnud oma kohustuse tehingud deklareerida ja käibemaksu tasuda ja et tal on olemas selle kohta dokumendid.(17) Samamoodi on Euroopa Kohus leidnud, et maksuhaldur ei või maksukohustuslaselt nõuda, et ta esitaks dokumente, mis tõendavad, et teenuse osutaja on täitnud oma sektoripõhised kohustused, mis tulenevad liidu õigusest.(18)

33. Otsustavaks teguriks on maksukohustuslase hoolsus. Seda seetõttu, et „ettevõtjad, kes võtavad kõik meetmed, mida võib neilt mõistlikult nõuda, tagamaks, et nende tehingud ei moodustaks osa ahelast, kuhu kuulub tehing, mis on seotud käibemaksupettusega, peavad saama olla kindlad nende tehingute õiguspärasuses, ilma et nad riskiks kaotada tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.“(19)

34. Nõutav hoolsuse tase sõltub kontekstist. Euroopa Kohtu praktika on järjepidevalt näidanud, et meetmed, mida võib maksukohustuslaselt mõistlikult nõuda, sõltuvad konkreetse juhtumi asjaoludest.(20) Tõepoolest võivad konkreetsete faktilised asjaolud olla sellised, mis nõuavad maksukohustuslaselt väga suurt hoolsust (näiteks seoses kaupade väärtusega nende omandamise kontekstis).(21) Niisuguste asjaolude olemasolul, mille korral võib kahtlustada rikkumist või maksupettust, võib ettevõtjat pidada juhtumi asjaoludest lähtuvalt kohustatuks taotlema teavet oma äripartnerite kohta, tagamaks, et nad on usaldusväärsed.(22)

35. Sellegipoolest tuleb rõhutada kaht tegurit. Esmalt on nõutava hoolsuskohustuse kontekstist sõltuvuse tahk olnud arutlusel erinevate *faktiliste* kontekstide puhul, kuid alati käibemaksudirektiivi ja selle õigusliku režiimi raames. Teiseks selgub nõutavat hoolsust puudutavast Euroopa Kohtu praktikast, et isegi kui on olemas viited rikkumisele, ei saa maksuhaldur siiski üldjuhul maksukohustuslaselt nõuda esiteks seda, et ta kontrolliks, kas esitatud arve väljastanud isikul on olemas asjaomane kaup ja kas ta suudab seda tarnida ning et ta on täitnud oma käibemaksuga seotud kohustused, tagamaks, et ei ole toime pandud rikkumisi, või teiseks seda, et tal oleksid olemas selle kohta dokumendid.(23)

36. Kokkuvõttes tuleb mahaarvamise õigusest keelduda üksnes juhul, kui pädev ametiasutus suudab kindlaks teha, et maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et tehingut tehes osaleb ta käibemaksupettusega seotud tehingus. Maksukohustuslaselt hoolsuskohustuse täitmiseks nõutav hoolsuse tase võib olenevalt olukorrast olla erinev. Sellegipoolest peavad ametiasutused tuginema objektiivsetele teguritele, et teha kindlaks, kas see maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et ta osaleb käibemaksupettusega seotud tehingus. Nad ei tohi panna arve saajale kohustust viia läbi kontrollid, mis ei ole tema vastutus.

C. Esimene eelotsuse küsimus: mahaarvamise õigus ja määrus nr 178/2002

37. Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kuivõrd asjakohane on määruse nr 178/2002 artikliga 18 sätestatud jälgitavuse nõude täitmine, et hinnata, kas toidukäitlemisettevõtjast maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et ta osaleb käibemaksupettusega seotud tehingus, et keelduda käibemaksu mahaarvamise õigusest.

38. See, et maksukohustuslane ei täida oma sektoripõhiseid kohustusi, mis ei tulene käibemaksueeskirjadest, näiteks määruse nr 178/2002 artiklist 18 tulenevat jälgitavuse nõuet, *ei ole* minu hinnangul sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest keeldumise puhul *iseenest otsustav*. Teisisõnu ei saa selliste sektoripõhiste kohustuste potentsiaalset täitmata jätmist automaatselt võrdsustada järeldusega, et maksukohustuslane oleks pidanud teadma, et tehing on seotud käibemaksupettusega (1). Kui sektoripõhised õigusaktid panevad maksukohustustasele selge ja ulatusliku õigusliku kohustuse lepingupartnerid tuvastada, võib selliste sektoripõhiste kohustuste täitmata jätmine olla osa üldisest analüüsist, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus teeb, kui *üks objektiivsetest teguritest* selle kindlakstegemisel, milliseid meetmeid võib selliselt maksukohustuslaselt nõuda, et ta oleks kindel, et tema tehingud ei ole seotud mõne tema tarnija toime pandud käibemaksupettusega (2).

1. *Jälgitavuse tagamata jätmine ei ole sama, mis „oleks pidanud teadma“ käibemaksupettusest*

39. Läti valitsus on seisukohal, et isegi kui käesolevas asjas ei ole tõendeid selle kohta, et vastustaja teadis, et ta osaleb käibemaksupettusega seotud tehingus, viitavad mitu detaili sellele, et ta oleks pidanud sellest teadlik olema. Vastustaja ei võtnud kontakti oma lepingupartneritega. Pigem võtsid nemad ühendust vastustajaga vastusena meediareklaamile. Vastustaja ei saanud kaupu otse, vaid vahendaja kaudu, kes ei kontrollinud tarnijatega seotud teavet.

40. Olemata asjaolust, et liikmesriigi kohtupraktika kohaselt ei ole üldist äripartnerite kontrollimise kohustust, on olukord toiduainete sektoris teistsugune. Läti valitsus väidab, et määrusega nr 178/2002 kehtestatud jälgitavuse nõude tulemusel on toiduainete sektoris tegutsevad ettevõtjad kohustatud oma lepingupartnereid põhjalikult kontrollima. Lisaks sellele, väites, et seemned olid mõeldud kütuse tootmiseks, on vastustaja näidanud, et ta oli toiduainete sektoris kohaldatavatest suurematest nõuetest teadlik ja püüdis neist mööda pääseda. Kohtuistungil selgitas Läti valitsus täiendavalt, et tema hinnangul hõlmab määruse nr 178/2002 artikli 18 lõikes 2 ette nähtud jälgitavuse nõue kohustust kontrollida, et lepingupartnerid on toidu- ja veterinaarohutuse ametis nõuetekohaselt registreeritud.

41. Hispaania valitsus väidab, et vastustaja ei täitnud rapsiseemet tarninud ettevõtjate kindlakstegemise kohustust. See kohustus tuleneb määruse nr 178/2002 artiklist 18. Tarnijate kindlaks tegemata jätmisel oli kaks tagajärge: toiduohutusrisk ja see, et vastustaja ei saanud teada oma tarnijate fiktiivsest olemusest ja pettusest käibemaksuahelas. See, et rikuti maksukohustuslasel lasuvaid sisulisi kohustusi, mis küll ei ole oma olemuselt maksunduslikud, on avaldanud tasumisele kuuluva käibemaksu kogumisele negatiivset mõju.

42. Nii *struktuurilisel* tasandil (st et sektoripõhiste kohustuste potentsiaalne täitmata jätmine toob endaga tingimata kaasa sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusest keeldumise) kui ka *konkreetsel* kohustuse tasemel olen sunnitud keelduma nõustumast sellega, mida määruse nr 178/2002 artikli 18 lõige 2 väidetakse sisaldavat. Käesolevas jaotises selgitan, miks on mõlema valitsuse esitatud väited struktuurselt ebakorrektsed. Järgmises jaotises selgitan, miks on minu hinnangul samuti probleemne viis, kuidas nad määruse nr 178/2002 artikli 18 lõikega 2 sätestatud konkreetse kohustuse kohaldamisala tõlgendavad.

43. Üldise analüüsi sissejuhatava märkusena on oluline tähele panna, et Euroopa Kohtu praktikas on järjepidevalt kinnitatud, et käibemaksuga maksustamisel on seaduslike ja ebaseaduslike tehingute üldistatud eristamine vastuolus maksustamise neutraalsuse põhimõttega ja asjaolu, et kõnealused tegevused on ebaseaduslikud, ei muuda nende majanduslikku iseloomu.⁽²⁴⁾ See järeldus on kohaldatav tegevustele, mis on ebaseaduslikud, ja ka olukorras, kus tarnitud kaubad ja teenused ning ebaseaduslik tegevus on omavahel lähestikku. Seega näiteks kohtuotsuses Coffeeshop „Siberi“⁽²⁵⁾ järeldas Euroopa Kohus, et Amsterdamis kohvikus kolmandale isikule laua rendileandmine kanepi müümiseks kuulus käibemaksualaste õigusnormide kohaldamisalasse, isegi kui liikmesriigi õiguse kohaselt on selle tegevuse puhul tegemist kaasa aitamise ja „pehmete“ uimastitega kauplemise süüteole.

44. *A fortiori*, asjaolu, et toiming (mis on selle eseme seisukohalt selgelt õiguspärane) viiakse läbi kontekstis, kus on jäetud täitmata üks või mitu sektoripõhist kohustust, on käesoleva kohtuasja kontekstis käibemaksuga maksustamise seisukohalt igasugusest õigusvastasusest veelgi kaugemal asuv ja seega majanduslikust aspektist asjassepuutumatu. Seetõttu puudub kahtlus, et kõnealune toiming kuulub käibemaksualaste õigusnormide, sh mahaarvamise õiguse kohaldamisalasse.

45. On olemas vähemalt kolm põhimõttelist argumenti, miks Läti ja Hispaania valitsuste esitatud tõlgendust ei ole võimalik omaks võtta: seaduslikkuse imperatiiv, iga režiimi loogika ja eesmärkide erinevused ning karistuste (potentsiaalse kumuleerumise) küsimus.
46. Esmalt, (erinevate) sektoripõhiste nõuete automaatseks lisamiseks üldisesse käibemaksukorda lihtsalt *puudub õiguslik alus* ja seda nii liidu kui ilmselt ka liikmesriigi õiguses. Käibemaksudirektiivi artikli 178 punkti a kohaselt tuleb mahaarvamisoiguse teostamiseks omada arvet ja selle direktiivi artikli 220 lõike 1 järgi peab selline arve olema väljastatud maksukohustuslase iga kaubatarne või teenuse eest teisele maksukohustuslasele. Käibemaksudirektiivi artiklis 226 on (ammendavalt) loetletud andmed, mis peavad olema arvel esitatud, nende hulgas on maksukohustuslaste ja kaupade soetaja või teenuse saaja täielik nimi ja aadress. Nende andmete esitamise kohustus lasub arve koostajal ja seda tuleb pidada kehtivate arvete vorminõuete osaks.
47. Käesolevas kohtuasjas tuleneb vastustaja kohtuistungil esitatud väidetest, et käesoleval juhul on need tingimused nõuetekohaselt täidetud ja pealegi on vastustaja kontrollinud, et tema tarnijad on kantud käibemaksukohustuslaste registrisse.
48. Lisaks sellele selgelt sõnastatud kohustusele võivad liikmesriigid käibemaksu kontekstis käibemaksudirektiivi artikli 273 alusel kehtestada muid kohustusi, kui selles direktiivis ette nähtud kohustused, kui nad leiavad, et need kohustused on vajalikud selleks, et tagada käibemaksu nõuetekohane kogumine ja hoida ära maksudest kõrvalehoidmist, seni kuni nendega ei kehtestata täiendavaid arvetega seotud kohustusi ja üksnes juhul, kui need kohustused ei lähe kaugemale nende eesmärkide saavutamiseks vajalikust.(26)
49. Olenemata sellest, kas toiduainete sektoris tegutsevate ettevõtjate jälgitavusega seotud lisakohustused on käibemaksudirektiivi artikliga 273 koosõlas, ilmneb Euroopa Kohtu istungil Läti valitsusele esitatud küsimustele antud vastustest, et liikmesriigi õigusega ei olnud selliseid lisakohustusi tegelikult ette nähtud.
50. Seega on tegemist lihtsalt „tõlgendusliku loovuse küsimusega“, ilma et sel oleks mingit konkreetset õiguslikku alust liikmesriigi või liidu õiguses. Mis puudutab liidu õigusest tulenevaid konkreetseid ja sõnaselgeid nõudeid, siis küsimust, mida konkreetsetelt nõutakse määruse nr 178/2002 artikli 18 lõikega 2, analüüsin järgmises jaotises.(27)
51. Teiseks on päris selge, et kummalgi režiimil – ühelt poolt üldisel käibemaksusüsteemil ja teiselt poolt siseturu toiduvaldkonna erinevatel õigusaktidel – on oma *eesmärk* ja regulatiivne loogika. Nad ei eksisteeri selleks, et teineteist kindlustada. See kandub üle ka kummagi instrumendi eiramise eest ette nähtud sanktsioonidele, mis on samuti eraldiseisvad.
52. Kolmandaks ei läbi kõiki eespool nimetatud teemasid mitte üksnes küsimus võimaliku *sanktsiooni* kohta, milleks on keeldumine sisendkäibemaksu mahaarvamise lubamisest ilma nõuetekohase õigusliku aluseta, vaid ka erinevatesse õiguslikesse režiimidesse kuuluvate sanktsioonide tegeliku kuhjumise oht. Läti ja Hispaania valitsuste välja pakutud tõlgendus muudaks mahaarvamise õigusest keeldumise tegelikult lisakaristuseks rikkumise eest, mille maksukohustuslane on toime pannud hoopis teises õigusvaldkonnas.(28) Määrusega nr 178/2002 ette nähtud kohustuste täitmata jätmisega on juba seotud konkreetseid tagajärjed, nagu selgub artikli 17 lõikest 2, mille kohaselt kehtestavad liikmesriigid eeskirjad meetmete ja karistuste kohta toidu- ja söödaalaste õigusnormide rikkumise puhul.
53. Lisaks sellele on olemas ka *süstemaatiline* argument, mis muudab minu hinnangul Hispaania ja Läti valitsuste esitatud väidetega nõustumise võimatuks. Kas käibemaksu

mahaarvamise õigus peaks olema sõltuvuses käibemaksuga mitteseotud sektoripõhiste regulatsioonide ja konkreetsete kohustuste olemasolu ja sisuga? Kas sõltuvalt sellest, mida iga lepinguga müüakse, peaks automaatselt olema kohaldatav erinev hoolsuskohustus? Kas sel juhul oleks võimalik, et mõnes sektoris on nõudmised isegi väiksemad kui need, mis on sätestatud käibemaksudirektiivis?

54. Sellise lähenemise süsteemsed tagajärjed muudaks mahaarvamise õiguse tõepoolest „muutuva geomeetriaga“ õiguseks, kuivõrd selle õiguse kohaldamise tingimused sõltuksid sellest, kas lepingupartnerite kontrollimise kohustusega on seotud täiendavad sektoripõhised kohustused.

55. Viimaks viitab Läti valitsus oma väidete kinnituseks Euroopa Kohtu praktikale, mille kohaselt „on kuritarvituse või pettuse tõttu õiguse või soodustuse andmisest keeldumine lihtsalt selle tuvastamise tagajärg, et pettuse või õiguse kuritarvitamise korral soodustuse saamiseks vajalikud tingimused ei olnud tegelikult täidetud ning seetõttu ei nõua keeldumine konkreetset õiguslikku alust“.(29) Piisab sellest, kui vastuseks sellele väitele öelda, et nimetatud kohtupraktika viitab objektiivsetele tingimustele, mis sisalduvad maksustamiseskirjades, mitte õigusaktides, mis pole käibemaksukorraga seotud, näiteks määruses nr 178/2002.

56. Kokkuvõttes ei ole määruse nr 178/2002 potentsiaalsel rikkumisel käibemaksu mahaarvamise õigusele mingit automaatset ega otsest tagajärge. Väljendit „teadis või oleks pidanud teadma“ kasutatakse Euroopa Kohtu praktikas selleks, et kehtestada käibemaksu kontekstis üldine hoolsuskohustus. See ei anna võimalust võrdsustada mis tahes õigusaktiga käibemaksukohustuslasele ette nähtud kohustuse täitmata jätmist hoolsuskohustuse täitmata jätmisega käibemaksu kontekstis.

2. Potentsiaalne tegur, mida tuleb arvesse võtta

57. Konkreetne sektor, milles maksukohustuslane tegutseb, ja sektoripõhised kohustused, mis talle kehtivad, võivad aga sellegipoolest mõjutada hinnangut, kas maksukohustuslane oleks pidanud teadma, et ta osaleb käibemaksupettusega seotud tehingus, arvestades konkreetse juhtumi asjasse puutuvaid üksikasju.

58. Nagu Euroopa Komisjon õigesti väidab, võib juhul, kui analüüsitakse, kas maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et ta osaleb käibemaksupettusega seotud tehingus, toiduainete valdkonna sektoripõhistest eeskirjadest tulenevate kohustuste täitmata jätmist arvesse võtta kui *üht tegurit teiste objektiivsete tegurite hulgas*. Tõepoolest, nagu komisjon välja toob, nõutakse toiduainete tarneahelaga seotud tehingute puhul eriti suurt hoolsust.

59. Just selles kontekstis võivad liikmesriigi ametiasutused teisi asjasse puutuvaid tegureid arvesse võttes tugineda maksukohustuslase käitumisele viitega konkreetsetele kohustustele, mis on asjakohased selles õiguslikus raamistikus, milles see isik majandustegevusega tegeleb.

60. Siiski ei ole mulle täiesti selge, kuidas võiks selline üldine väide maksuhaldurit käesoleva kohtuasja kontekstis kuigivõrd aidata, ja seda võrdlemisi lihtsal põhjusel: minu hinnangul on määruse nr 178/2002 artikli 18 lõikega 2 ette nähtud jälgitavuse nõude täpne kohaldamisala kitsam kui see, mida on väitnud Läti valitsus.

61. Määruse nr 178/2002 artikkel 18 ja selles sätestatud jälgitavuse nõue kehtestati selleks, et „kaupa turult sihipäraselt ja korrektselt kõrvaldada või anda teavet tarbijatele või kontrollivatele ametnikele, vältides sellega suurte turuhäirete tekkimise võimalust toidu ohutusega seotud probleemide puhul“.(30) Selleks näeb artikli 18 lõige 2 toidu- ja söödakäitlejatele ette kohustuse olla võimeline kindlaks tegema *iga isiku*, kellelt *on tarnitud* toit, sööt, toiduloom või aine, mis on ette nähtud toidu või sööda koostisse lisamiseks või mille lisamist eeldatakse. Selleks nähakse

selles sättes ette, et käitlejad kasutavad süsteeme ja menetlusi, mis võimaldavad kõnealuse teabe pädevatele asutustele taotluse korral kättesaadavaks teha.

62. Nagu aga eelotsusetaotluse esitanud kohus õigesti välja toob, ei arendata määruse nr 178/2002 artikli 18 lõikes 2 ette nähtud tuvastamise kohustust edasi. Selles sättes ei ole öeldud, mil viisil tuleb jälgitavus tagada. Selles ei täpsustata, milliseid tegusid peavad ettevõtjad tegema või millist teavet tuleb kontrollida.

63. Seetõttu tuleb selle kohustuse ulatust hinnata nii, nagu see paistab: kohustus teha kindlaks *iga isik*, kellelt nad *on tarninud*, tähendab minu hinnangul kohustust olla taotluse korral võimeline tegema kindlaks see konkreetne vahetu tarnija, kellelt ettevõtja toiduained omandas. Ei midagi enamat ega vähemat. Võime teha kindlaks viitab tavaliselt isiku nimele ja aadressile.⁽³¹⁾ Kindlasti ei ole võimalik väita, et määruse nr 178/2002 artikli 18 lõikega 2 kehtestatakse mingisugune süsteemne kohustus kontrollida registreerimist pädevates ametiasutustes.

64. Seda, kui on jäetud täitmata määruse nr 178/2002 artikli 18 lõikega 2 kehtestatud jälgitavuse nõue, mida tuleb mõista kohustusena teha kindlaks vahetute tarnijate nimed ja aadressid, oleks siis tõepoolest teiste asjasse puutuvate tegurite hulgas võimalik arvesse võtta, kui hinnatakse maksukohustuslaselt nõutava hoolsuskohustuse täitmist.⁽³²⁾

65. Vastab tõele, et teave, mille arve koostaja peab käibemaksuga maksustamisega seoses arvel esitama, langeb nime ja aadressi osas kokku oluliste elementidega, mida tuleb määruse nr 178/2002 artikli 18 lõikes 2 ette nähtud jälgitavuse nõude kohaselt kontrollida, et teha kindlaks vahetu tarnija toiduainete tarneahelas.

66. Käesoleva ettepaneku eelmises jaotises esitatud kaalutlustega kooskõlas tuleb aga sellegipoolest rõhutada, et see kokkulangevus ei tähenda luba kahte kohustuste rühma omavahel kokku sulatada.

67. Lõpetuseks: mõnel juhul võib olla usutav väita, et hoolas toidukäitleja oleks pidanud tegema täiendava kontrolli, et jälgitavuse nõude täitmiseks teha kindlaks oma lepingupartner, ja et selle tegemata jätmist on võimalik arvesse võtta kui üht tegurit, mis koos teiste faktiliste asjaolude suhtes tehtud järeldustega viivad lõpuks järelduseni, et selline ettevõtja oli käibemaksupettusest teadlik või oleks pidanud sellest teadlik olema. Aga teistsuguste asjaolude korral, eelkõige siis, kui puuduvad muud faktilised tõendid, on sellise järelduse väärtus väike või suisa olematu: jälgitavuse nõudel kui sellisel on käibemaksupettusega vähe pistmist. Käibemaksupettuse võib toime panna ettevõtja, kes täidab nõuetekohaselt kõiki jälgitavuse nõudeid. Ja vastupidi, ettevõtja, kes mis tahes põhjusel ei täida konkreetset juhul mõnd jälgitavuse nõuet, võib käibemaksu seisukohast teha siiski seadusliku ja õiguspärase tehingu.

68. Seetõttu saab määruses nr 178/2002 ette nähtud jälgitavuse nõude täitmiseks vajaliku hoolsuskohustuse täitmata jätmise käibemaksu mahaarvamise õigusest keeldumise kontekstis asjakohane olla üksnes juhul, kui konkreetseid asjaolusid arvesse võttes on selle puhul tegemist ühega objektiivsetest teguritest, mis viitab sellele, et maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et kuigi kõnealune tehing vastas „kauba tarnimise“ objektiivsetele kriteeriumidele, osales ta käibemaksupettusega seotud tehingus.⁽³³⁾

3. **Vahejäreldus**

69. Seega leian, et määruse nr 178/2002 artikli 18 lõikes 2 sätestatud jälgitavuse nõude täitmata jätmise ei saa automaatselt ja ainsa otsustava tegurina kaasa tuua järeldust, et maksumaksja „oleks pidanud teadma“, et ta osaleb käibemaksupettusega seotud tehingus.

70. Seetõttu teen ettepaneku, et Euroopa Kohus vastaks esimesele küsimusele, et käibemaksudirektiivi artikli 168 punktiga a on vastuolus see, kui liikmesriigi ametiasutused keelduvad sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusest üksnes sel alusel, et toiduainete tarneahelas osalev maksukohustuslane ei ole määruse nr 178/2002 artiklis 18 ette nähtud jälgitavuse nõude kohaselt oma lepingupartnerit kontrollinud. Selle õigusnormiga sätestatud kohustuste täitmata jätmist võib koos teiste selles asjas asjakohaste teguritega arvesse võtta, kui eelotsusetaotluse esitanud kohus annab üldise hinnangu maksukohustuslase hoolsusele.

D. Teine eelotsuse küsimus: kohustus kontrollida registrisse kantust

71. Teise eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas määruse nr 852/2004 artikli 6 ja määruse nr 882/2004 artikli 31 kohaselt on nõutav, et toidukäitlejaga lepingut sõlmiv lepingupool kontrollib, et see ettevõtja on nõuetekohaselt registreeritud. Lisaks sellele soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas kontrollimine puutub asjasse, kui käibemaksu mahaarvamise seoses hinnatakse, kas see pool teadis või oleks pidanud teadma, et ta osaleb tehingus fiktiivse ettevõtjaga.

72. Läti valitsus väidab, et toiduainete sektoris tegutsevad ettevõtjad peavad täitma suuremat hoolsuskohustust, mis hõlmab kohustust kontrollida, et nende äripartnerid on nõuetekohaselt registreeritud. Selle valitsuse hinnangul panevad niisuguse kohustuse toiduainete sektoris tegutsevatele maksukohustuslastele määruse nr 852/2004 artikkel 6 ja määruse nr 882/2004 artikkel 31. Järelikult on selline kontrollimine asjakohane selleks, et teha kindlaks, kas maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et ta osaleb tehingus fiktiivse ettevõtjaga.

73. Komisjon leiab, et on mõeldamatu siduda mahaarvamise õigus tingimusega, mille kohaselt peavad maksukohustuslased kontrollima, kas nende äripartnerid on kantud toiduohutuse valdkonnas loodud konkreetsetesse riiklikesse registritesse. Komisjon nõustub eelotsusetaotluse esitanud kohtu seisukohaga, mille kohaselt ei kaasne registrisse kandmata jätmisega automaatselt järeldust, et majandustegevus on fiktiivne või et tehingut esitatud dokumentides kajastuva isikuga ei ole toimunud. See, kui kontrollitakse, kas äripartner on nõuetekohaselt registrisse kantud, ei anna mingit tagatist selles osas, et tehing ei ole seotud pettusega, sest pettus ei ole üksnes registrisse kandmata äriühingute pärusmaa. Kui aga maksukohustuslane astub lepingulistesse suhetesse teise poolega pärast seda, kui ta on avastanud, et too ei ole nõuetekohaselt registrisse kantud, võivad pädevad ametiasutused ja liikmesriigi kohtud seda tegurit arvesse võtta.

74. Olen komisjoniga igal juhul nõus.

75. Olenemata sellest, milline (kaheldav) väärtus on registrisse kandmise kontrollimisel pettuse ärahoidmise või kindlakstegemise seisukohast⁽³⁴⁾, ei ole Läti valitsuse seisukoht lihtsalt jätkusuutlik. Läti valitsuse väited tuginevad sellele, et väidetavalt jättis vastustaja kontrollimata, kas tema lepingupartnerid olid täitnud toidukäitlejana registreerimise kohustust. Lisaks sellele, et äripartnerite sektoripõhiste registreerimiskohustuste täitmise kontrollimine ulatub tavapärasest äripraktikast kaugemale, ei ole sellise kohustuse panemiseks ka mingit õiguslikku alust.

76. Tõepoolest, sellisel kohustusel puudub õiguslik alus nii määruses nr 852/2004 kui ka määruses nr 882/2004. Määruse nr 852/2004 artikli 6 kohaselt teavitab iga toidukäitleja asjakohast pädevat asutust viimase nõutavas vormis igast tema juhitud ettevõttest, mille tegevus hõlmab toidu tootmise, töötlemise ja turustamise mis tahes etappi, pidades silmas iga sellise ettevõtte registreerimist. Käesoleval juhul lasuks see kohustus *vastustaja äripartneritel*, mitte vastustajal.

77. Määrus nr 882/2004 puudutab ametlikku kontrolli, mida liikmesriigi ametiasutused peavad läbi viima, et kontrollida toidualaste õigusaktide täitmist. Selle määruse artikkel 31 paneb kohustusi

üksnes liikmesriigi ametiasutustele seoses registreerimiskorraga, mis tuleb sööda- ja toidukäitlemisettevõtjate jaoks kehtestada.

78. Lisaks sellele, nagu on välja toodud käesoleva ettepaneku jaotises C: kohustus kontrollida, kas äripartnerid on täitnud konkreetsetest valdkondlikest toidualastest õigusaktidest tulenevat registreerimise kohustust, ei tulene määruse nr 178/2002 artikli 18 lõikes 2 sätestatud jälgitavuse nõudest.

79. Sellest tulenevalt ei ole seda kohustust võimalik leida mitte üksnes käibemaksudirektiivist, vaid ka konkreetsetest sektoripõhistest toidualastest õigusaktidest. Seega, erinevalt määruse nr 178/2002 artikli 18 lõike 2 tõlgendusest, mille puhul on mõnevõrra – kuigi piiratult – võimalik arutleda selle sättega ette nähtud kohustuse täpse kohaldamisala üle seoses esimese eelotsuse küsimusega, puudub teise eelotsuse küsimuse puhul igasugune alus lähtuda Läti valitsuse pakutud tõlgendusest.

80. Saab üksnes korrata, et Euroopa Kohtu praktikast tuleneb selgelt, et ettevõtjatelt nõutava hoolsuskohustusega ei saa kaasneda see, et ametiasutuste kohustus viia läbi kontrolle sektoripõhiste kohustuste täitmise kohta viiakse üle selles sektoris tegutsevatele ettevõtjatele, pannes neile kohustuse tagada, et arvete esitajad on need kohustused täitnud. Tõepoolest, kui maksuhaldur, kes on tuvastanud, et tarnija on toime pannud pettusi või rikkumisi, soovib tõendada, et arve saaja teadis või oleks pidanud teadma, et asjasse puutuv tehing oli seotud käibemaksupettusega, ei ole tal lubatud arve saajalt nõuda, et ta viiks läbi selliseid kontrolle, mida ei ole kohustatud tegema.(35)

81. Seoses komisjoni viidatud olukorraga, kus maksukohustuslane viib läbi kontrolli omal algatusel ja otsustab äripartneriga tehingu teha, *olenemata* sellest, et on avastanud rikkumise, siis seda võivad liikmesriigi kohtud ja ametiasutused arvesse võtta ühe osana konkreetsete asjaolude üldisest hindamisest, kui soovitakse kindlaks teha, kas maksukohustuslane oli või oleks pidanud olema pettusest teadlik.

82. Seega ei kohusta määruse nr 852/2004 artikkel 6 ega määruse nr 882/2004 artikkel 31 toidukäitlejat kontrollima, kas tema äripartnerid on toidukäitlejana registreeritud. *A fortiori*, sellise registreerimise kontrollimata jätmine ei puutu asjasse, kui käibemaksu mahaarvamisega seoses hinnatakse, kas see pool teadis või oleks pidanud teadma, et ta osaleb tehingus fiktiivse ettevõtjaga.

V. Ettepanek

83. Eeltoodust tulenevalt teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Augst?k? tiesa (Läti kõrgeim kohus) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 168 punktiga a on vastuolus see, kui liikmesriigi ametiasutused keelduvad sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusest üksnes sel alusel, et toiduainete tarneahelas osalev maksukohustuslane ei ole Euroopa Parlamendi ja nõukogu 28. jaanuari 2002. aasta määruse (EÜ) nr 178/2002, millega sätestatakse toidualaste õigusnormide üldised põhimõtted ja nõuded, asutatakse Euroopa Toiduohutusamet ja kehtestatakse toidu ohutusega seotud menetlused, artikli 18 lõikes 2 ette nähtud jälgitavuse nõude kohaselt oma lepingupartnerit kontrollinud. Selle õigusnormiga sätestatud kohustuste täitmata jätmist võib aga koos teiste selles asjas asjakohaste teguritega siiski arvesse võtta üldise hinnangu raames, mis eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb anda maksukohustuslase hoolsusele.

2. Euroopa Parlamendi ja nõukogu 29. aprilli 2004. aasta määruse (EÜ) nr 852/2004

toiduainete hügieeni kohta artikkel 6 ega Euroopa Parlamendi ja nõukogu 29. aprilli 2004. aasta määruse nr 882/2004 ametlike kontrollide kohta, mida tehakse sööda- ja toidualaste õigusnormide ning loomatervishoidu ja loomade heaolu käsitlevate eeskirjade täitmise kontrollimise tagamiseks, artikkel 31 ei kohusta toidukäitlejat kontrollima, kas tema äripartnerid on vastavas toidukäitlejate registris registreeritud. Asjaolu, et maksukohustuslane ei ole kontrollinud, kas tema lepingupartner on määruse nr 852/2004 artikli 6 kohaselt registreeritud, ei ole asjakohane, kui direktiivi 2006/112 artikli 168 punkti a kontekstis kontrollitakse, kas ettevõtja teadis või oleks pidanud teadma, et ta osaleb tehingus fiktiivse ettevõtjaga.

1 Algkeel: inglise.

2 Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv (EÜT 2006, L 347, lk 1) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“).

3 Euroopa Parlamendi ja nõukogu 28. jaanuari 2002. aasta määrus, millega sätestatakse toidualaste õigusnormide üldised põhimõtted ja nõuded, asutatakse Euroopa Toiduohutusamet ja kehtestatakse toidu ohutusega seotud menetlused (EÜT 2002, L 31, lk 1; ELT eriväljaanne 15/06, lk 463) (edaspidi „määrus nr 178/2002“).

4 Euroopa Parlamendi ja nõukogu 29. aprilli 2004. aasta määrus toiduainete hügieeni kohta (ELT 2004, L 139, lk 1; ELT eriväljaanne 13/34, lk 319 (parandus ELT 2006, L 199, lk 39)) (edaspidi „määrus nr 852/2004“).

5 Euroopa Parlamendi ja nõukogu 29. aprilli 2004. aasta määrus ametlike kontrollide kohta, mida tehakse sööda- ja toidualaste õigusnormide ning loomatervishoidu ja loomade heaolu käsitlevate eeskirjade täitmise kontrollimise tagamiseks (ELT 2004, L 191, lk 1; ELT eriväljaanne 03/45, lk 200) (edaspidi „määrus nr 882/2004“).

6 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

7 6. septembri 2012. aasta otsus Tóth (C?324/11, EU:C:2012:549, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).

8 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

9 6. juuli 2006. aasta kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling (C?439/04 ja C?440/04, EU:C:2006:446, punktid 45 ja 46 ning seal viidatud kohtupraktika).

10 6. juuli 2006. aasta kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling (C?439/04 ja C?440/04, EU:C:2006:446, punkt 55 ja seal viidatud kohtupraktika) või 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, punkt 43).

11 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus Evita-K (C?78/12, EU:C:2013:486, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).

12 6. juuli 2006. aasta kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling (C?439/04 ja C?440/04, EU:C:2006:446, punkt 56).

13 6. juuli 2006. aasta kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling (C?439/04 ja C?440/04, EU:C:2006:446, punkt 57).

14 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében ja Dávid (C?80/11 ja C?142/11,

EU:C:2012:373, punkt 49).

15 Vt selle kohta 31. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus *Stroy trans* (C?642/11, EU:C:2013:54, punkt 50) või 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus *Paper Consult* (C?101/16, EU:C:2017:775, punkt 51 ja seal viidatud kohtupraktika).

16 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus *PPUH Stehcemp* (C?277/14, EU:C:2015:719, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika).

17 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus *Mahagében ja Dávid* (C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, punkt 61) ja 31. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus *LVK* (C?643/11, EU:C:2013:55, punkt 61).

18 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus *Evita-K* (C?78/12, EU:C:2013:486, punkt 42), mis puudutas küsimust, kas seoses mahaarvamisõigusega puutub asjasse see, kui maksukohustuslane ei esita arve väljastanud isiku poolt väljastatud dokumente, kus on ära toodud selliste loomade kõrvamärkide numbrid, kellele kohaldatakse identifitseerimise ja registreerimise süsteemi, mis loodi Euroopa Parlamendi ja nõukogu 17. juuli 2000. aasta määrusega (EÜ) nr 1760/2000 veiste identifitseerimise ja registreerimise süsteemi loomise, veiseliha ja veiselihatoodete märgistamise ning nõukogu määruse (EÜ) nr 820/97 kehtetuks tunnistamise kohta (EÜT 2000, L 204, lk 1), mida on muudetud nõukogu 20. novembri 2006. aasta määrusega (EÜ) nr 1791/2006 (ELT 2006, L 363, lk 1).

19 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus *Mahagében ja Dávid* (C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, punkt 53 ja seal viidatud kohtupraktika).

20 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus *Mahagében ja Dávid* (C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, punkt 59).

21 14. juuni 2017. aasta kohtuotsus *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis* (C?26/16, EU:C:2017:453, punkt 74).

22 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus *Mahagében ja Dávid* (C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, punkt 60).

23 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus *PPUH Stehcemp* (C?277/14, EU:C:2015:719, punkt 52 ja seal viidatud kohtupraktika).

24 Vt selle kohta 29. juuni 1999. aasta kohtuotsus *Coffeeshop „Siberië“* (C?158/98, EU:C:1999:334, punktid 21 ja 22) ning 6. juuli 2006. aasta kohtuotsus *Kittel ja Recolta Recycling* (C?439/04 ja C?440/04, EU:C:2006:446, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika).

25 29. juuni 1999. aasta kohtuotsus (C?158/98, EU:C:1999:334).

26 Vt selle kohta 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus *Paper Consult* (C?101/16, EU:C:2017:775, punktid 49 ja 50 ning seal viidatud kohtupraktika).

27 Vt käesoleva ettepaneku punktid 60–63.

28 *Argumentum ad absurdum*: aga milleks piirduda sellega? Kas ettevõtja väidetav hoolsuskohustuse rikkumine ühes sektoris või tegevusvaldkonnas (toiduainete tarnimine) ei peaks kindlaks määrama ka seda, kas see ettevõtja tegutseb „hoolsa ettevõtjana“ teistes valdkondades, mis on seotud riigi või isegi erasektori vahenditega?

- 29 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus Cussens jt (C?251/16, EU:C:2017:881, punkt 32).
- 30 Vt määruse nr 178/2002 põhjendus 28.
- 31 Sellist tõlgendust kinnitavad Euroopa Komisjoni toiduahela ja loomatervishoiu alalise komitee poolt vastu võetud juhised toidualaste õigusnormide määruse nr 178/2002 artiklite 11, 12, 14, 17, 18, 19 ja 20 rakendamise kohta. Seoses artikliga 18 viitab see juhisele, et toiduvaldkonna ettevõtjad peavad kasutama süsteemi, mis võimaldab neil kindlaks teha nende vahetu(d) tarnija(d) ja vahetu klient (kliendid). Seoses teabega, mis tuleb talletada, nimetavad juhised tarnija nime ja aadressi.
- 32 Rangemad jälgitavusega seotud nõuded, mis asuvad komisjoni 19. septembri 2011. aasta rakendusmääruses (EL) nr 931/2011 loomset päritolu toidu suhtes Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusega (EÜ) nr 178/2002 kehtestatud jälgitavuse nõuete kohta (ELT 2011, L 242, lk 2), mille hulgas on ka kohustus teha kindlaks toodete omanik, ei saa aga olla asjakohased, et käesoleval juhul hinnata seda, kas maksukohustuslane tegutses nõutava hoolsusega, sest nimetatud kohustused puudutavad üksnes loomset päritolu toitu.
- 33 6. juuli 2006. aasta kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling (C?439/04 ja C?440/04, EU:C:2006:446, punkt 59).
- 34 *A fortiori* on siin kohaldatav ka käesoleva ettepaneku punktis 67 esitatud lõppmärkus seoses jälgitavuse nõudega.
- 35 Vt selle kohta 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika).