

Esialgne tõlge

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

JULIANE KOKOTT

esitatud 14. jaanuaril 2021(1)

Kohtuasi C-4/20

„ALTI“ OOD

versus

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Varhoven administrativen sad (Bulgaaria kõrgeim halduskohus))

Eelotsusetaotlus – Maksuõigus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 205 ja artikkel 273 – Kolmanda isiku, kes ei ole maksu tasumiseks kohustatud isik, solidaarvastutus – Vastutuse ulatus – Vastutuskohustuse laienemine maksu tasumiseks kohustatud isiku viivitusintressile – Laiendatud vastutus käibemaksupettuste tõhusaks ärahoidmiseks – Käibemaksupettus deklareeritud käibemaksu tasumata jätmisel

I. Sissejuhatus

1. Euroopa Kohtul on taas palutud tõlgendada käibemaksudirektiivi – käesoleval juhul artikleid 205 ja 273 – liikmesriikide poolt käibemaksu tõhusa kogumise ja asjaomaste isikute põhiõiguste ning proportsionaalsuse põhimõtte vahelises pingelises suhtes.

2. Seekord tuleb selgitada, kas käibemaksudirektiiv võimaldab liikmesriigil määrata peale tarnija täiendavaks „maksu tasumiseks kohustatud isikuks“ (täpsemalt: maksu tasumise eest vastutav võlgnik) puht riigisisese tarne saaja ning lasta tal vastutada lisaks teise isiku käibemaksuvõlale ka teise isiku viivitusintressi eest. Käibemaksudirektiivi artikkel 205 näeb teatud juhtudel ette võimaluse, et liikmesriigid võivad lisaks maksu tasumiseks kohustatud isikule ette näha mõne muu isiku, kes peab „maksu“ tasuma, kuid ei sisalda siiski mitte ühtki järgnevat selgitust selle vastutuse ulatuse kohta.

3. Teiseks tuleb mõelda ka liikmesriikide menetlusautonoomia peale, mis võib käibemaksudirektiivi artiklist 205 sõltumata lubada teatud laadi karistusmeetmena ette näha ka vastutuse teise isiku viivitusintressi eest. Bulgaaria peab maksupettuse tõhusa vältimise eesmärgile viidates viivitusintressi eest vastutamist asjakohaseks. Käesoleval juhul on nimelt

võimalik, et tarne saaja teadis või oleks pidanud teadma, et tarnija, kellele ta maksis, deklareeris küll korra kohaselt oma käibemaksu, kuid ei tasunud seda õigel ajal.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

4. Liidu õiguse raamistiku moodustab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi(2) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“).

5. Selle direktiivi põhjenduses 44 on märgitud:

„On oluline, et liikmesriigid võivad ette näha, et maksu tasumise eest vastutab solidaarselt mõni muu isik peale isiku, kes on kohustatud käibemaksu tasuma.“

6. Käibemaksudirektiivi artikkel 193 sätestab käibemaksu tasumiseks kohustatud isiku kohta järgneva:

„Käibemaksu tasub maksukohustuslane, kelle kaubatarned või teenuste osutamine on maksustatav, välja arvatud juhtudel, kui vastavalt artiklitele 194–199 ja artiklile 202 tasub maksu teine isik.“

7. Käibemaksudirektiivi artikkel 205 sätestab võimaluse, et peale isiku, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, võib ette näha mõne muu isiku, kes peab käibemaksu solidaarvõlgnikuna tasuma:

„Artiklites 193–200 ning artiklites 202, 203 ja 204 nimetatud juhtudel võivad liikmesriigid ette näha, et käibemaksu tasumise eest vastutab solidaarselt mõni muu isik peale isiku, kes on kohustatud käibemaksu tasuma.“

8. Käibemaksudirektiivi artikli 207 teine lõik sätestab lisaks:

„Samuti võtavad [liikmesriigid] vajalikke meetmeid selleks, et isikud, kes artikli 205 kohaselt vastutavad maksu tasumise eest solidaarselt, neid maksekohustusi täidaksid.“

9. Käibemaksudirektiivi artikli 273 esimene lõik näeb ette maksudest kõrvalehoidumise jms takistamise võimalused:

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

B. Bulgaaria õigus

10. Bulgaaria käibemaksuseaduse (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, edaspidi „ZDDS“) artikkel 177 näeb käibemaksupettuse korral ette kolmanda isiku vastutuse. Selle kohaselt vastutab ettevõtja, kes on saanud maksustatava tarne ja kasutanud seoses sellega sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, oma tarnija tasumata jäetud käibemaksu eest, kui ta teadis või oleks pidanud teadma, et tarnija ei tasu sisendkäibemaksu mahaarvamisele vastavat maksu.

11. Vastavalt maksu- ja sotsiaalkindlustusajade menetluse seadustiku (Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks, edaspidi „DOPK“) artikli 14 punktile 3 ja artikli 16 lõikele 3 hõlmab kolmanda

isiku vastutuskohustus maksuõiguses muu hulgas intresse ja sissenõudmiskulusid.

12. Võlasuhete ja lepingute seaduse (Zakon za zadalzheniata i dogovorite, edaspidi „ZZD“) artiklid 121, 122 ja 126 sisaldavad sätteid üksnes solidaarvõla suhtelise toime kohta. Vastavalt sellele võib võlausaldaja nõuda tema poolt valitud solidaarvõlgnikult kogu võla tasumist. Kui ainult üks võlgnik jätab kohustuse täitmata, siis võib võlausaldaja temalt nõuda kahju täielikku hüvitamist. Ülejäänud võlgnikud vastutavad solidaarselt üksnes esialgu tasumisele kuuluva summa ulatuses. Ühe solidaarvõlgniku viivitus ei mõjuta teisi võlgnikke.

III. Põhikohtuasi

13. „Alti“ OOD (edaspidi „kaebaja“) on Bulgaaria osaühing.

14. Kaebaja ostis 10. aprillil 2014 Bulgaaria ühe osanikuga osaühingult „Fotomag“ EOOD (edaspidi „tarnija“) kombaini, traktori ja maikuus veel ühe põllumajandusagregaadi. Tarnija esitas kaebajale tarnete eest vastavad arved koos eraldi ära näidatud käibemaksuga. Kaebaja kandis summad üle tarnija pangakontole ja kasutas sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.

15. Tarnija omakorda ostis nimetatud põllumajandusmasinad vastavalt 10. aprilli 2014. aasta arvele ühelt Ühendkuningriigi ettevõtjalt, seega müüs tarnija Bulgaarias ühendusesiselt soetatud kauba. Tarnija juures toimunud maksukontrolli käigus tuvastati 2016. aasta juunis, et sellest tulenev maks oli küll deklareeritud, kuid suurem osas sellest on jäetud tasumata. Maksuotsuse alusel nõuti ülejäänud maksuvõla tasumist koos vastava viivitusintressiga alates 2014. aasta aprillist.

16. Maksukontroll viidi läbi ka kaebaja juures. 23. veebruaril 2018 nõuti temalt kui solidaarvõlgnikult maksuotsuse (edaspidi „vastutusotsus“) alusel vastutamist. Vastavalt ZDDS artiklile 177 vastutab ta käibemaksu eest, mille tarnija oli arvetele märkinud, kuid jätnud tasumata. See vastutusotsus hõlmas peale tarnija maksuvõla ka tarnija alates 2014. aasta aprillist tasumisele kuuluvat viivitusintressi.

17. Kaebaja esitas vastutusotsuse peale vaide, mis jäeti rahuldamata, ning esitas seejärel Administrativen sad Plovdivile (Plovdivi halduskohus, Bulgaaria) kaebuse.

18. Halduskohus, kelle poole pöörduti, jättis kaebuse rahuldamata. Kohus leidis, et solidaarvastutuse korral tuleb tasuda ka viivitusintress. See tuleneb sellest, et DOPK artikli 16 lõike 3 kohaldamine ei ole välistatud ning selles õigusnormis on sõnaselgelt sätestatud, et maksukohustuslase kohustuste eest vastutav isik vastutab maksude ja seadusjärgsete sotsiaalkindlustusmaksete ning viivitusintressi tasumise eest ja ka kõnealuste summade sissenõudmiskulude tasumise eest. ZDDS artikli 177 lõike 1 kohane solidaarvastutus ei ole piiratud „tasuda tuleva ja tasumata jäetud maksuga“. Tarnija makseviivitus toob kaasa ka kaebaja makseviivituse.

19. Kaebaja esitas Administrativen sad Plovdivi (Plovdivi halduskohus) otsuse peale kassatsioonkaebuse Varhoven administrativen sadile (Bulgaaria kõrgeim halduskohus). Ilmselt vaidlevad selle menetluse pooled ikka veel selle üle, kas ZDDS artikli 177 subjektiivne koosseisutunnus, nimelt teadmine või teadma pidamine, et tarnija jätab käibemaksu tasumata, üldse esineb.

20. Sellest sõltumata väidab kaebaja ka seda, et tal ei tule maksta viivitusintressi ajavahemiku eest alates kuupäevast, mil käibemaks tuli tasuda, kuni kuupäevani, mil tehti vastutusotsus. Kuna ta ei võlgne tarne alusel algset käibemaksu, siis ei ole ta ZDDSi ette nähtud tähtaja jooksul selle käibemaksu tasumiseks kohustatud. ZDDS § 177 kohane maksustatava tarne saaja vastutus ei

hõlma viivitusintressi, mis on tarnijale tarne kuupäevast alates tekkinud.

IV. Eelotsusetaotlus ja menetlus Euroopa Kohtus

21. Varhoven administrativen sad (Bulgaaria kõrgeim halduskohus) esitas seejärel 16. detsembri 2019. aasta kohtumäärusega Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

1. Kas käibemaksudirektiivi artiklit 205 ja proportsionaalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et maksustatava tarne saajaks oleva käibemaksukohustuslase solidaarvastutus tema tarnija poolt tasumata jäetud käibemaksu eest hõlmab lisaks tarnija põhivõlale (käibemaksuvõlg) ka täiendavat kohustust tasuda põhivõlalt seadusjärgne viivitusintress alates võlgniku makseviivitusest kuni kuupäevani, mil tehti solidaarvastutuse tuvastamist käsitlev maksuotsus, või kuni kuupäevani, mil käibemaksu tasumise kohustus täidetakse?

2. Kas käibemaksudirektiivi artiklit 205 ja proportsionaalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus selline riigisisene õigusnorm nagu maksu- ja sotsiaalkindlustusajade menetluse seadustiku (Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks) artikli 16 lõige 3, mille kohaselt hõlmab kolmanda isiku vastutus maksukohustuslase tasumata jäänud maksude eest makse ja viivitusintressi?

22. Menetluses Euroopa Kohtus esitasid kirjalikud seisukohad Bulgaaria maksuamet, Bulgaaria Vabariik ja Euroopa Komisjon.

V. Õiguslik hinnang

23. Oma mõlema küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas käibemaksudirektiivi artiklis 205 võimaldatud kolmanda isiku (edaspidi nimetatud ka „maksu tasumise ees vastutavaks võlgnikuks“) vastutus hõlmab ainult vastutust maksu tasumise eest või ka maksu tasumiseks kohustatud isiku viivitusintressi. Kui see ei ole nii nagu viimati nimetatud juhul, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas käibemaksudirektiivi artikliga 205 on vastuolus Bulgaaria maksuõigusnorm, mis laiendab kolmanda isiku vastutust maksuõiguses ka maksu tasumiseks kohustatud isiku viivitusintressile. Mõlemat küsimust saab kooskõlas Bulgaaria ja komisjoni käsitusega üheskoos hinnata.

24. Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib eelkõige seda, kui kaugele see vastutus ulatub, käsitlen ma kõigepealt käibemaksudirektiivi artiklis 205 sätestatud võimaluse ulatust. Järelikult tuleb selgitada, kas käibemaksudirektiivi artikkel 205 hõlmab peale käibemaksu ka muid lisakohustusi nagu viivitusintress, mis tuleb maksu tasumiseks kohustatud isikul tasuda, ja kui see ei ole nii, kas siis on Bulgaaria õigusnorm sellega vastuolus (selle kohta jaotis A).

25. Bulgaaria on viivitusintressi eest vastutamise ette näinud juhuks, kui maksu tasumiseks kohustatud isik on maksu tasumata jätnud ning kui maksu tasumise eest vastutav võlgnik seda teadis või oleks pidanud teadma. Seega tuleb vastutuse ulatuse osas arvesse võtta ka käibemaksudirektiivi artiklit 273, mis võimaldab liikmesriikidel maksudest kõrvalehoidumise takistamiseks ette näha muid kohustusi. Võimalik, et vastutus viivitusintressi eest saab põhineda käibemaksudirektiivi artiklil 205 koosmõjus artikliga 273 (selle kohta jaotis B).

A. Solidaarse tasumiskohustuse (vastutuskohustuse) ulatus vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 205

1. Üldmärkused

26. Käibemaksudirektiivi artikkel 205 annab liikmesriikidele õiguse artiklites 193–200 ning artiklites 202, 203 ja 204 nimetatud juhtudel ette näha, et käibemaksu tasumise eest vastutab

solidaarselt mõni muu isik peale isiku, kes on kohustatud käibemaksu tasuma.

27. Siiani on Euroopa Kohtul olnud vähe võimalusi(3) väljendada oma seisukohta sellise käibemaksudirektiivi artikli 205 kohaselt võimaliku maksu tasumise kohustuse kolmandale isikule laienemise kohta.

28. Käibemaksudirektiivi artikkel 205 ei kanna maksukohustust üle teisele isikule, nii nagu see on näiteks artikli 196 puhul. Artikkel 205 näeb peale maksukohustuslase ette mõne muu isiku, kes on maksu tasumiseks kohustatud. See tasumiskohustus on seejuures solidaarne ning on kaudselt siiski seotud teise isiku maksukohustusega. Seega vastab see kokkuvõttes kolmanda isiku vastutusele teise isiku kohustuse eest. Selleks, et eristada seda kohustust algse maksukohustuse mõistest räägitakse edaspidi seega vastutuskohustusest.

29. Käibemaksudirektiivi artikkel 205 võimaldab sellise vastutuskohustuse ainult teatud juhtudel, muu hulgas artiklis 193 sätestatud juhul. Käibemaksudirektiivi artikkel 193 puudutab tarnija maksukohustust puht riigisisese tarne korral nagu käesoleval juhul. Seega hõlmab käibemaksudirektiivi artikkel 205 ka seda „maksuõiguslikku tavajuhtumit“. Nagu Euroopa Kohus on juba otsustanud, tuleneb sätte selgest ja ühemõttelisest sõnastusest, et seda kohaldatakse kõikidel selles nimetatud juhtudel – ka tavalise riigisisese tarne korral.(4)

30. Siiski peavad liikmesriigid neile liidu direktiividega antud pädevuse teostamisel kinni pidama õiguse üldpõhimõtetest, mis on osa liidu õiguskorrast, sealhulgas eelkõige õiguskindluse põhimõttest ja proportsionaalsuse põhimõttest.(5) Eelkõige proportsionaalsuse põhimõtte kohta on Euroopa Kohus juba otsustanud, et selle põhimõtte kohaselt peavad liikmesriigid võtma meetmeid, mis võimaldades küll saavutada riigisisese õigusega taotletud eesmärgi, kahjustavad võimalikult vähe asjasse puutuvates liidu õigusaktides seatud eesmärgi ja põhimõtteid.(6) Kuigi on õiguspärane, et liikmesriigi võetud meetmed kaitsevad parimal võimalikul moel riigikassa õigusi, ei või need siiski minna kaugemale, kui on selle eesmärgi saavutamiseks vajalik.(7)

2. Vastutuskohustuse ulatus vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 205

31. Selles kontekstis tuleb välja selgitada käibemaksudirektiivi artikli 205 kohase võimaliku vastutuskohustuse konkreetne ulatus. Juba käibemaksudirektiivi artikli 205 sõnastus annab märku kolmanda isiku kohustuse piiramisest „maksuga“.(8) Ka käibemaksudirektiivi põhjendus 44 räägib vastutusest „maksu tasumise eest“. Liikmesriikidele antakse nimelt ainult õigus ette näha kolmas isik, kes „vastutab käibemaksu tasumise eest solidaarselt“. Sellest ei tulene seevastu seda, et kolmas isik vastutab solidaarselt ka muude veel tekkida võivate lisamaksude eest (näiteks intressid, viivised, sunniraha jms).

32. Käibemaksudirektiivi artikkel 205 räägib samuti „solidaarsest tasumisest“ Nagu Euroopa Kohus on juba – kuigi teises kontekstis – märkinud, tuleneb solidaarvastutuse olemusest, et iga võlgnik vastutab võla kogusumma tasumise eest ja et võlausaldajal on üldjuhul õigus nõuda selle võla tasumist kas ühelt või mitmelt võlgnikult vastavalt oma suvale.(9) Käibemaksudirektiivi artiklis 205 nimetatud võlg on aga tasumisele kuuluv maks.

33. Ka artikli asukoht direktiivi ülesehituses räägib vastutuse kasuks ainult maksukohustuse ulatuses. Artikkel 205 asub 1. peatüki „Maksukohustus“ 1. jaos „Isikud, kes on maksuhalduri ees kohustatud käibemaksu tasuma“. Seega on nendes peatükkides tegemist üksnes maksukohustusega maksuvõlausaldaja ees ja mitte lisaks muude kõrvalkohustuste ja karistustega, mida tuleb maksuvõlausaldajale võib-olla muudel põhjustel veel tasuda.

34. Samuti käsitavad selle sätte mõte ja eesmärk minu arvates ainult tegelikku maksukohustust. Käibemaksudirektiivi artiklis 205 sätestatud liikmesriikide võimaluse, mis seisneb

selles, et kolmandal isikul lastakse maksu tasumise eest solidaarselt vastutada, eesmärk on – nagu Bulgaaria ka õigesti rõhutab – maksutulu tagamine. Maksuvõlausaldajale kuuluv maksutulu on siiski käibest tulenev maksukohustus. Seevastu lisakohustused ei kuulu maksutulu juurde.

35. Spetsiaalselt vastutust käsitleva õigusnormi kohta aktsiisiõiguses on Euroopa Kohus selles mõttes juba otsustanud, et liidu õiguses ette nähtud tagatise andmine laopidaja poolt ühendusesisese kaupade liikumisega kaasnevate riskide maandamisel ei hõlma vastutust kolmandale isikule määratud sanktsioonide eest.(10)

36. Seda enam kehtib see käesoleval juhul. Viivitusintress, mida kolmas isik peab tasuma, ei kujuta endast maksutulu, vaid on maksuõiguses lõpuks isiku survestamise vahend (või karistusmeede), et ajendada tähtaja mööda lasknud maksu tasumiseks kohustatud isikut maksu isiklikult õigel ajal tasuma. Viivitusintress ei kujuta endast riigi maksutulu. Pigem võetakse selliste intressidega tavaliselt ära eelis, mille maksu tasumiseks kohustatud isik saab hilinenud tasumise tõttu võrreldes maksukohustuslasega, kes maksab tasu õigel ajal. Vastavalt sellele ei oleks solidaarsel vastutusel sellise viivitusintressi eest maksutulu tagamise seisukohalt mõtet, kuna ei saavutataks alistumis- ega äravõtmise efekti. Seevastu siis, kui maksu tasumise eest vastutav võlgnik tasub maksu liiga hilja, võib tema suhtes kohaldada sama survestamisvahendit – viivitusintressi määramist.

37. Nii on Euroopa Kohus juba otsustanud, et käibemaksudirektiivi artikkel 205 võimaldab küll „käibemaksu maksmiseks“ solidaarvastutuse. Seevastu saab muude kohustuste puhul – nagu tagatise andmine – kui teatud laadi täiendavate kohustuste puhul tugineda üksnes käibemaksudirektiivi artiklile 207.(11) Kui üksnes direktiivi artikli 207 lõige 2 võimaldab täiendavaid (aktseessorseid) meetmeid, siis ei ole veenev Bulgaaria seisukoht, mille kohaselt hõlmab neid täiendavaid meetmeid (ka) juba direktiivi artikkel 205.

38. Käibemaksudirektiivi artikli 207 lõikes 2 sätestatud viivitusintressi määramise võimalus selle maksu tasumise hilinemise eest, mille eest vastutatakse, välistab pigem vastutuse teise isiku (maksu tasumiseks kohustatud isiku) viivitusintressi eest. Vastasel juhul oleks tegemist viivitusintressiga viivitusintressilt, mis on vastuolus viivitusintressi kui isiku survestamismeetmega ning likviidsuseelise äravõtmisega. Samuti oleks seda raske ühitada ka proportsionaalsuse põhimõttega.

39. Sellist tõlgendamistulemust kinnitab Euroopa Kohtu käibemaksudirektiivi artiklit 205 käsitlev praktika. Kuigi on õiguspärane, et liikmesriigi võetud meetmed kaitsevad parimal võimalikul moel riigikassa õigusi, ei või need siiski minna kaugemale, kui on selle eesmärgi saavutamiseks vajalik.(12) Riigikassa kaitse maksu tasumiseks kohustatud isiku võlgnetava käibemaksu tasumata jätmise eest saavutatakse juba täielikult kolmanda isiku vastutusega selle käibemaksu eest. Vastutus sanktsioonide eest, mis on kolmandale isikule seoses nende nõuetega määratud, läheb siiski sellest kaugemale, mis on riigikassa kaitseks vajalik.

40. Järelikult võimaldab käibemaksudirektiivi artikkel 205 liikmesriikidel kehtestada ainult kolmanda isiku vastutuse maksukohustuslase maksuvõla eest, kuid mitte vastutust tähtaja mööda lasknud võlgniku viivitusintressi eest. Seevastu võib käibemaksudirektiivi artikli 207 lõike 2 kohaselt määrata maksu tasumise eest vastutavale ja sellega hilinenud võlgnikule oma viivitusintressi. Seda käesoleval juhul aga ei tehtud.

3. Kas vastutuskohustuse laienemine teise isiku viivitusintressile on vastuolus käibemaksudirektiivi artikliga 205?

41. Kuigi käibemaksudirektiivi artikliga 205 on liikmesriikide võimalused määrata käibemaksu tasumiseks muu isik piiratud käibemaksuga, ei tulene sellest veel tingimata, et sellega on

vastuolus liikmesriikide riigisisese maksuõiguse kaugemale ulatuvad meetmed.

42. Kuidas ja millal tekib vastutuskohustus teise isiku maksuvõla eest, see ei tulene – teisiti kui maksukohustuse tekkimine – siiski käibemaksudirektiivist. Vastutuskohustuse tekkimine teise isiku maksuvõla eest tuleneb seega riigisisestest menetlusnormidest. Sama kehtib vastavate survestamismeetmete kohta (nt viivitusintress) kuni hilinevad tasumise eest karistamiseni. Käibemaksudirektiivi artikli 207 lõige 2 näeb artikli 205 alusel maksu tasumise eest vastutavate võlgnike suhtes sõnaselgelt ette, et liikmesriigid võtaksid meetmeid, et nad oma maksukohustusi täidaksid.

43. Nagu Euroopa Kohus oma väljakujunenud kohtupraktikas rõhutab, on liikmesriigid seetõttu, et liidu õigusnorme ei ole ühtlustatud sanktsioonide valdkonnas, mida nendes õigusnormides sätestatud tingimuste rikkumise korral kohaldatakse, pädevad valima karistused, mida nad peavad asjakohaseks.(13)

44. Kolmanda isiku vastutuskohustuse, mis on ette nähtud käibemaksudirektiivi artiklis 205, laiendamine ei ole siiski mainitud liikmesriikide sanktsioonidesse puutuva menetlusautonoomiaga hõlmatud. See ei kujuta endast karistust maksu tasumise eest vastutava võlgniku eksimuse eest. Pigem puudutab see vahetult vastutuskohustuse ulatust teise isiku eksimuse eest. Liidu õiguses sätestatud vastutuskohustuse ulatus on aga reguleeritud käibemaksudirektiivi artiklis 205 ning piiratud maksuvõlaga.

45. See ei ole vastuolus ka Euroopa Kohtu otsusega(14), mis käsitleb käibemaksuga maksustatud ühendusesisese kaupade liikumise korral riskide maandamist liidu õiguses ette nähtud tagatise andmise teel aktsiisilaopidaja poolt. Selles kohtuotsuses leidis Euroopa Kohus, et liikmesriigid võivad tagatise andmisega toimuvat riskide maandamist laiendada liidu õigusest kaugemale ulatuvalt ka teisele isikule määratud sanktsioonidele. See otsus tuleneb siiski aktsiisi käsitlevate õigusnormide eripärast.

46. Nii rõhutab Euroopa Kohus sõnaselgelt, et sigaretiturg on ebaseadusliku kaubanduse arenemiseks iseäranis soodne.(15) Selles otsuses tõlgendatav õigusnorm (direktiivi 92/12/EÜ artikkel 13 jj) oli selgelt rangemalt kui käibemaksudirektiivi artikkel 205 kohandatud kaupade liikumisega seotud spetsiifiliste riskide maandamisele ning seejuures esinevale eeskirjade rikkumisele ja eiramisele.(16) Aktsiisiõiguses lisandub sellele laopidaja eriline vastutus tema laos oleva kauba eest, mida käibemaksuõiguses tarne saaja jaoks selliselt ei eksisteeri.

47. Kuna liidu õigus piirab käibemaksuõiguse valdkonnas vastutuskohustuse ulatust (selle kohta eespool punkt 26 jj) maksuvõlaga, siis on selle vastutuskohustuse laiendamine (käesoleval juhul ka tarnijal tasuta tulevate viivitusintressile) riigisiseses menetlusõiguses vastuolus käibemaksudirektiivi artikliga 205. See ei takista Bulgaarial siiski vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 207 lõikele 2 määrata maksu tasumise eest vastutavale võlgnikule tasumise hilinemisel vastav viivitusintress.

B. Laiendatud vastutus käibemaksudirektiivi artikli 205 alusel koosmõjus artikli 273 lõikega 1 maksudest kõrvalehoidumise takistamiseks?

48. Käesoleval juhul esitati kaebajale nõue siiski maksudest kõrvalehoidumise tõhusaks takistamiseks. Seetõttu on võimalik, et kõne alla tuleb laiendatud vastutus, mis hõlmab maksu tasumiseks kohustatud isikule määratud viivitusintressi.

1. Küsimus, millal on kolmanda isiku vastutus üldse võimalik

49. Käesoleval juhul on tegemist käibemaksudirektiivi artiklis 193 sätestatud olukorraga ja

seejuures tuleb silmas pidada, et üksnes teenust osutava ettevõtja maksukohustus vastab käibemaksu kui kaudse maksu konstruktsioonile. Tarne saajale põhimõtteliselt määratud vastutus tarnija maksukohustuse eest oleks käibemaksu sellise loomusega vastuolus. Nimelt, nagu Euroopa Kohus oma väljakujunenud kohtupraktikas rõhutab, tegutseb teenust osutav ettevõtja (käesoleval juhul tarnija) „maksukogujana riigile ja riigikassa huvides“. (17)

50. Seega, kui tarne saaja – nagu käesoleval juhul kaebaja – on süsteemi kohaselt juba tarne eest tasumisega tasumisele kuuluva käibemaksu tasunud, kuna (vt käibemaksudirektiivi artiklid 73 ja 78) see sisaldus juba hinnas, siis vajab tarne saaja muu lisavastutus selle maksu eest proportsionaalsuse põhimõtet silmas pidades eraldi põhjendust ja õigustust.

51. Selleks, miks tarne saaja peab vaatamata maksu hinna kaudu tasumisele siiski vastutama selle kolmanda isiku maksu eest, peavad esinema *erilised asjaolud*. Tarne saaja põhiõigusi silmas pidades (käesoleval juhul on vähemalt kohaldatav harta artikkel 16) ei võimalda käibemaksudirektiivi artikkel 205 koosmõjus artikliga 193 seega põhimõtteliselt tarne saaja üldist või tingimusteta vastutust käibemaksu eest, kui ta on selle maksu süsteemi kohaselt maksu tasumiseks kohustatud isikule (tarnija) tasunud.

52. Euroopa Kohus on niisiis juba õigesti tõdenud, et riigisisised meetmed, mis *de facto* kehtestavad süüst sõltumatu solidaarvastutuse süsteemi, lähevad kaugemale sellest, mis on vajalik riigikassa õiguste tagamiseks. (18) Seega tuleb muule kui maksu tasumiseks kohustatud isikule maksu tasumise kohustuse panemist, võimaldamata sellel isikul maksu tasumise kohustusest vabaneda, kui ta tõendab, et ei ole seotud selle maksu tasumiseks kohustatud isiku tegevusega, pidada proportsionaalsuse põhimõttega vastuolus olevaks. (19) Nimelt on ilmselgelt ebaproportsionaalne pidada seda isikut vastutavaks maksutulude laekumata jäämise eest, mille on põhjustanud kolmanda isiku tegevus, millele tal ei olnud mingit mõju. (20)

53. ZDDS artiklis 177 sätestatu näib minevat sellise tingimusteta vastutuse suunas. Vastavalt sellele tekib vastutus juba siis, kui tarne saaja teadis või oleks pidanud teadma, et tarnija jätab maksu tasumata. Kui aga – nagu käesoleval juhul – tasub tarne saaja käibemaksu hinna tasumisega tarnijale ning tarnija deklareerib käibemaksu nõuetekohaselt, siis sõltuks vastutus üksnes tarnija tegevusest, sellest, kas ja millises summas deklareeritud maks tasutakse. Teenuse saaja ei saa seda tavaliselt mõjutada.

54. Teiselt poolt ei ole Euroopa Kohtu praktika kohaselt (21) liidu õigusega vastuolus nõuda, et muu kui maksu tasumiseks kohustatud isik võtaks kõik meetmed, mida temalt võib mõistlikult nõuda, et tagada see, et tema sooritatav tehing ei too kaasa tema osalemist maksupettuses. Seega tuleb asjaolu, et muu kui maksu tasumiseks kohustatud isik tegutses heas usus ja kogu pädevalt ettevõtjalt nõutava hoolsusega, et ta võttis kõik tema käsutuses olevad mõistlikud meetmed ja et tema osalemine maksupettuses on välistatud, arvesse võtta selle kindlaks tegemisel, kas seda isikut on võimalik kohustada solidaarselt tasumisele kuuluvat käibemaksu maksma. (22)

55. Nimetatud kohtupraktika kattub selles osas hinnanguga käibemaksudirektiivi artikli 273 lõikele 1. See võimaldab liimesriikidel kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks muid vajalikuks peetavaid kohustusi. Seega võib tulla kõne alla tarne saaja laiendatud vastutus teise isiku viivitustressi eest või maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 205 koosmõjus artikli 273 lõikega 1.

2. Laiendatud vastutus maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 205 koosmõjus artikli 273 lõikega 1

56. Nagu juba eespool (punkt 54) märgitud, ei ole see Euroopa Kohtu praktika kohaselt liidu õigusega vastuolus, kui muult isikult kui maksu tasumiseks kohustatud isikult (st vastutavalt võlgnikult) nõutakse kõigi meetmete võtmist, mida temalt võib mõistlikult nõuda selle tagamiseks, et tema sooritatav tehing ei too kaasa tema osalemist maksupettuses.(23)

57. Need märkused kolmanda isiku vastutuse kohta on siiski teatud pingestatud suhtes Euroopa Kohtu praktikaga, mis käsitleb ettevõtja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust käibemaksupettuse raames. Vastavalt sellele tuleb maksukohustuslast, kes teadis või pidi teadma,(24) et ta osales tehingus, mis on seotud käibemaksupettusega, pidada kuuenda direktiivi seisukohalt osaliseks selles pettuses.(25) See *kohustab* liikmesriike keelama maksukohustuslasel sisendkäibemaksu maha arvata (kui ta on – nagu käesoleval juhul – tarne saaja).(26)

58. Kui kaebajal oleks selle kohtupraktika kohaselt keelatud või veel keelatakse käibemaksu mahaarvamine, ei ole tegemist kahjuga riigikassale, mille vastu tuleb kassat kindlustada käibemaksudirektiivi artiklis 205 sätestatud vastutuse abil. Samaaegne vastutus teise isiku maksu eest maha arvatava sisendkäibemaksu ulatuses ning sama sisendkäibemaksu mahaarvamise keelamine ühe ja sama pettusjuhtumi korral ei oleks kooskõlas proportsionaalsuse põhimõttega, liiatigi siis, kui liikmesriigi riigisisese õiguse (ja mitte käibemaksudirektiivi) alusel järgneb tavaliselt veel karistamine kriminaalkorras.

59. Kas liikmesriikidel on seega õigus valida, kas nad keelavad tarne ajal sisendkäibemaksu mahaarvamise või vastutab viimane solidaarselt maksu eest, näib käibemaksudirektiivi sõnastust ja ühtlustamisesmärki silmas pidades pigem küsitav. Käibemaksudirektiivist ei tulene igatahes sõnaselgelt sellist valimisõigust. Võimalik, et proportsionaalsuse aspektidest lähtudes peaks eelistama pigem solidaarvastutust kui sama sobivat ja leebemat maksutulu tagamise meetet (vajaduse korral mitmekordsele) sisendkäibemaksu mahaarvamise keelamisele.

60. Euroopa Kohus ei pea igatahes käesoleval juhul seda pingelist suhet lahendama. Käesoleval juhul ei tule nimelt käibemaksupettuse puudumise tõttu kõne alla sisendkäibemaksu mahaarvamise keelamine (Euroopa Kohtu praktika kohaselt) ega vastutus teise isiku viivitusintressi eest vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 205 koosmõjus artikli 273 lõikega 1.

3. Nõuetekohaselt deklareeritud maksu tasumata jätmine kui maksudest kõrvalehoidumine?

61. Toimikutest(27) tuleneb, et Bulgaaria maksuhalduri etteheide kaebaja tarnijale seisneb selles, et ta ei tasunud õigel ajal kaebajaga tehtud tehingutest tekkinud ning deklareeritud käibemaksu. Deklareeritud käibemaksu hilinenud tasumist või tasumata jätmist ei saa aga eespool nimetatud kohtupraktika tähenduses pidada maksudest kõrvalehoidumiseks ega käibemaksupettuseks.

62. Nagu Euroopa Kohtu suurkoda on juba kohtuasjas Scialdone otsustanud, tuleb vahet teha käibemaksu pelga tasumata jätmise ja deklareerimata jätmise vahel maksukohustuslase poolt.(28) Nimelt ei taga juba deklareeritud käibemaksu seaduses sätestatud tähtajal tasumata jätmine maksukohustuslase jaoks hüve, kuna maks kuulub endiselt tasumisele. Järelikult ei ole juba deklareeritud käibemaksu tasumata jätmisele kohaldatav Euroopa Kohtu ELTL artikli 325 lõike 1 tõlgendus, mis puudutab käibemaksupettust.

63. Sama kehtib ka Euroopa Kohtu ülejäänud pettust käsitleva praktika kohta, sest – nagu Euroopa Kohus(29) jätkab – selline deklareeritud käibemaksu tasumata jätmine ei ole sama raskusastmega kui käibemaksupettus. Kui maksukohustuslane on oma aruandekohustused nõuetekohaselt täitnud, on vastaval ametiasutusel juba olemas vajalik teave, et tuvastada

tasumisele kuuluv maksusumma ja selle võimalik tasumata jätmine.

64. Teisiti, nagu ilmselt arwab komisjon, ei piisa asjaolust, et kolmas isik teab, et maksu tasumiseks kohustatud isik on maksu tasumata jätnud – seda selgitas suurkoda hiljem kohtuasjas Scialdone(30) –, et oleks võimalik lähtuda sellest, et see kolmas isik teadis või oleks pidanud teadma, et tema tarne on seotud käibemaksupettusega või käibemaksust kõrvalehoidumisega. See kolmas isik peab teadma või oleks pidanud teadma hoopis seda, et neid tehinguid ei deklareerita nõuetekohaselt, et petta sel moel maksuhaldurit. *Nõuetekohaselt deklareeritud maksu* tasumata jätmist ei saa käsitada maksuhalduri petmisena.

65. Teisiti võiks asi olla siis, kui kaebaja oleks kasutanud tarnijat varatu vaheühinguna, kes ei oleks *per se* võimaline deklareeritud käibemaksu tasuma. Seda aga eelotsusetaotlusest ei nähtu. Asjaolu, et kaebaja tarnijale tasus, ning et viimati nimetatu oli põhimõtteliselt võimaline deklareeritud käibemaksu tasuma, räägib pigem selle vastu. Lõpuks on aga selle asjaolu väljaselgitamine või tuvastamine eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.

66. Nii nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus on asjaolusid selgitanud, puudub käesoleval juhul käibemaksupettus. Sellel, kas kaebaja teadis või oleks pidanud teadma, et õigesti deklareeritud käibemaksu ei tasutud õigel ajal ega täielikult, ei ole seega tähtsust. Vastutus kolmanda isiku viivitusintressi eest vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 205 koosmõjus artikli 273 lõikega 1 langeb seega samuti ära.

VI. Ettepanek

67. Niisiis teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Varhoven administrativen sadi (Bulgaaria kõrgeim halduskohus) esitatud eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 205 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus kaasata kolmanda isiku vastutuskohustusse viivitusintress, mida maksu tasumiseks kohustatud isik peab käibemaksu hilinenud tasumise tõttu maksma.

1 Algkeel: saksa.

2 ELT 2006, L 347, lk 1, vaidlusalusel perioodil kehtinud redaktsioonis.

3 Selles osas tuleb nimetada üksnes 21. detsembri 2011. aasta kohtuotsust Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, punkt 19 jj) ja 11. mai 2006. aasta kohtuotsust Federation of Technological Industries jt (C?384/04, EU:C:2006:309, punk 25 jj), mõlemad sisuliselt sarnase eelnenud õigusnormi kohta. Õigupoolest tuleb mainida ka veel 26. märtsi 2015. aasta kohtuotsust Macikowski (C?499/13, EU:C:2015:201), mis lahendab aga seal esinevad vastutuse probleemid ilma käibemaksudirektiivi artikli 205 tõlgendamiseta (vt selle kohta siiski minu ettepanek selles kohtuasjas (C?499/13, EU:C:2014:2351, punkt 58 jj)).

4 Nii veel eelnenud õigusnormi, kuuenda direktiivi artikli 21 lõike 3 kohta 11. mai 2006. aasta kohtuotsus Federation of Technological Industries jt (C?384/04, EU:C:2006:309, punkt 26).

5 21. detsembri 2011. aasta kohtuotsus Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, punkt 20); 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, punkt 18) ja 11. mai 2006. aasta kohtuotsus Federation of Technological Industries jt (C?384/04, EU:C:2006:309, punkt 29).

6 21. detsembri 2011. aasta kohtuotsus Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, punkt 21); 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, punkt 19) ja 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Teleos jt (C?409/04, EU:C:2007:548, punkt 52).

7 21. detsembri 2011. aasta kohtuotsus Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, punkt 22); 7. detsembri 2010. aasta kohtuotsus R (C?285/09, EU:C:2010:742, punkt 45); 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, punkt 20) ja 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Teleos jt (C?409/04, EU:C:2007:548, punkt 53), nagu ka 11. mai 2006. kohtuotsus Federation of Technological Industries jt (C?384/04, EU:C:2006:309, punkt 30).

8 Käibemaksudirektiivi artikli 205 ingliskeelses versioonis „payment of VAT“ ja prantsuskeelses versioonis „acquitter la TVA“.

9 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus Aebtri (C?224/16, EU:C:2017:880, punkt 80) ja 18. mai 2017. aasta kohtuotsus Latvijas Dzēlcešs (C?154/16, EU:C:2017:392, punkt 85).

10 2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Kapnoviomichania Karelia (C?81/15, EU:C:2016:398, punkt 38 jj) ning kohtujurist Boti ettepanek kohtuasjas Karelia (C?81/15, EU:C:2016:66, punkt 37).

11 11. mai 2006. aasta kohtuotsus Federation of Technological Industries jt (C?384/04, EU:C:2006:309, punkt 43 jj) veel eelnenud õigusnormi kohta.

12 21. detsembri 2011. aasta kohtuotsus Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, punkt 22); 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, punkt 20), samuti 11. mai 2006. aasta kohtuotsus Federation of Technological Industries jt (C?384/04, EU:C:2006:309, punkt 30).

13 8. mai 2019. aasta kohtuotsus EN.SA. (C?712/17, EU:C:2019:374, punkt 38) ja 26. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Farkas (C?564/15, EU:C:2017:302, punkt 59); vt selle kohta 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).

14 2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Kapnoviomichania Karelia (C?81/15, EU:C:2016:398).

15 2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Kapnoviomichania Karelia (C?81/15, EU:C:2016:398, punkt 37).

16 Vt 2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Kapnoviomichania Karelia (C?81/15, EU:C:2016:398, punkt 9).

17 15. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus E. (käibemaks – maksustatava väärtuse vähendamine) (C?335/19, EU:C:2020:829, punkt 31); 8. mai 2019. aasta kohtuotsus A-PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, punkt 22); 23. novembri 2017. aasta kohtuotsus Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, punkt 23); 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, punkt 21) ja 20. oktoobri 1993. aasta kohtuotsus Balocchi (C?10/92, EU:C:1993:846, punkt 25).

18 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében (C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, punkt 48); 21. detsembri 2011. aasta kohtuotsus Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, punkt 24) ja 11. mai 2006. aasta kohtuotsus Federation of Technological Industries jt (C?384/04, EU:C:2006:309, punkt 32) ning kohtujurist Poiares Maduro ettepanek kohtuasjas Federation of Technological Industries jt (C?384/04, EU:C:2005:745, punkt 27).

19 Nii sõnaselgelt 21. detsembri 2011. aasta kohtuotsus Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, punkt 24).

20 21. detsembri 2011. aasta kohtuotsus Vlaamse Oliemaatschappij, C?499/10, EU:C:2011:871, punkt 24) ja 21. veebruari 2008. aasta otsus Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, punkt 23).

21 21. detsembri 2011. aasta kohtuotsus Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, punkt 25); 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, punkt 24); 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Teleos jt (C?409/04, EU:C:2007:548, punkt 65) ja 11. mai 2006. aasta kohtuotsus Federation of Technological Industries jt (C?384/04, EU:C:2006:309, punkt 33).

22 Vt 21. detsembri 2011. aasta kohtuotsus Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, punkt 26), samas tähenduses 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, punkt 25) ja 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Teleos jt (C?409/04, EU:C:2007:548, punkt 66).

23 21. detsembri 2011. aasta kohtuotsus Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, punkt 25); 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, punkt 24); 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Teleos jt (C?409/04, EU:C:2007:548, punkt 65) ja 11. mai 2006. aasta kohtuotsus Federation of Technological Industries jt (C?384/04, EU:C:2006:309, punkt 33).

24 Mõnes vanemas kohtuotsuses kasutab Euroopa Kohus veel sõnastust „võis teada“ – vt näiteks 6. juuli 2006. aasta kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling (C?439/04 ja C?440/04, EU:C:2006:446, punkt 60). Sellest liiga laiast sõnastusest, mis põhines üksnes eelotsuse küsimusel, näib aga olevat tänaseks õigusega loobutud.

25 20. juuni 2018. aasta kohtuotsus Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:473, punkt 94); 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punkt 48); 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).

26 Vt 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punkt 47); 18. detsembri 2014. aasta kohtuotsus Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti (C?131/13, C?163/13 ja C?164/13, EU:C:2014:2455, punkt 62); 13. märsi 2014. aasta kohtuotsus FIRIN (C?107/13, EU:C:2014:151, punkt 40); 13. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69, punkt 26); 6. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, punkt 37); 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében (C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, punkt 42) ja 6. juuli 2006. aasta kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling (C?439/04 ja C?440/04, EU:C:2006:446, punktid 59 ja 61).

27 Vt eelotsusetaotluse prantsuskeelse versiooni punkt 5 (originaal, lk 4) ja eelotsusetaotluse

kokkuvõtte saksakeelse versiooni punkt 3.

- 28 2. mai 2018. aasta kohtuotsus Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, punktid 39 ja 40).
- 29 2. mai 2018. aasta kohtuotsus Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, punktid 41 ja 42).
- 30 2. mai 2018. aasta kohtuotsus Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295).