

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

11. mai 2006^{*}

Kohtuasjas C-384/04,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel Court of Appeal'i (England & Wales) (Civil Division) (Ühendkuningriik) 30. juuli 2004. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 4. septembril 2004, menetluses

Commissioners of Customs & Excise,

Attorney General

versus

Federation of Technological Industries jt,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees A. Rosas, kohtunikud J.-P. Puissochet, S. von Bahr (ettekandja), U. Lõhmus ja A. Ó Caoimh,

^{*} Kohtumenetluse keel: inglise.

kohtujurist: M. Poiares Maduro,
kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikus menetluses ja 5. oktoobri 2005. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Federation of Technological Industries jt, esindajad: *barrister* A. Young ja advokaat D. Waelbroeck,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: C. Jackson, keda abistasid J. Peacock, QC, ja *barrister* T. Ward,
- Saksamaa valitsus, esindaja: C. Schulze-Bahr,
- Iirimaa, esindaja: D. J. O'Hagan, keda abistasid G. Clohessy, SC, ja *barrister-at-law* B. Conway,
- Küprose valitsus, esindaja: N. Charalampidou,

— Madalmaade valitsus, esindajad: H. G. Sevenster ja C. A. H. M. ten Dam,

— Portugali valitsus, esindaja: L. I. Fernandes,

— Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja: R. Lyal,

olles 7. detsembri 2005. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

- ¹ Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), mida on muudetud nõukogu 17. oktoobri 2000. aasta direktiiviga 2000/65/EÜ (EÜT L 269, lk 44; ELT eriväljaanne 09/01, lk 338) ja nõukogu 20. detsembri 2001. aasta direktiiviga 2001/115/EÜ (EÜT 2002, L 15, lk 24; ELT eriväljaanne 09/01, lk 352; edaspidi „kuues direktiiv”) artikli 21 lõike 3 ja artikli 22 lõike 8 tõlgendamist.

- 2 Eelotsusetaotlus on esitatud 53 mobiiltelefonide ja arvutiprotsessorite valdkonnas tegutseva ettevõtja ning nende kutseorganisatsiooni, Federation of Technological Industries (edaspidi „Federation”) poolt Commissioners of Customs & Excise'i ja Attorney General'i (edaspidi „Commissioners”) tegevuse seaduslikkuse kontrollimiseks (*judicial review*) esitatud kaebuse lahendamise raames ning see puudutab 2003. aasta riigieelarve seaduse (Finance Act 2003), mis võeti vastu käibemaksusüsteemis kuritarvitustega võitlemiseks, §-de 17 ja 18 sätete vastavust ühenduse õigusele.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

- 3 Kuuenda direktiivi artikkel 21 sätestab:

„1. Siseriikliku süsteemi alusel vastutavad käibemaksu tasumise eest järgmised isikud:

- a) maksukohustuslane, kes teeb maksustatavaid kauba- või teenusetarneid, välja arvatud punktides b ja c nimetatud juhud.

Kui maksustatavat kauba- või teenusetarnet teostab maksukohustuslane, kelle registrijärgne asukoht ei ole riigi territooriumil, võivad liikmesriigid enda kehtestatavatel tingimustel ette näha, et maksu tasumise eest vastutab isik, kellele kaupu või teenuseid tarnitakse;

b) maksukohustuslane, kellele osutatakse artikli 9 lõike 2 punktiga e hõlmatud teenuseid, või isik, kes on käibemaksukohustuslasena registreeritud riigi territooriumil ja kellele osutatakse artikli 28b C, D, E ja F osaga hõlmatud teenuseid, kui teenuseid osutab maksukohustuslane, kelle registrijärgne asukoht ei ole riigi territooriumil;

c) kaubatarne saaja, kui järgmised tingimused on täidetud:

— maksustatav tehing on artikli 28c E osa punktis 3 sätestatud tingimustel tehtud kaubatarne,

— kaubatarne saaja on mõni muu maksukohustuslane või mittemaksukohustuslik juriidiline isik, kes on riigi territooriumil registreeritud käibemaksukohustuslasena,

— selle maksukohustulase väljastatud arve, kelle registrijärgne asukoht ei ole riigi territooriumil, vastab artikli 22 lõikele 3.

Liikmesriigid võivad siiski teha erandeid sellest kohustusest, kui maksukohustuslane, kelle registrijärgne asukoht ei ole riigi territooriumil, on määranud selles riigis maksuesindaja;

- d) isik, kes märgib arvele või seda asendavale dokumendile käibemaksu;
- e) isik, kes teostab maksustatava ühendusesisese kaubahanke.

2. Erandina lõikest 1:

- a) kui lõike 1 kohaselt maksu tasumise eest vastutav isik on maksukohustuslane, kelle registrijärgne asukoht ei ole riigi territooriumil, võivad liikmesriigid lubada tal määrata maksu tasumise eest vastutavaks isikuks maksuesindaja. See valikuvõimalus sõltub iga liikmesriigi kehtestatavatest tingimustest ja korrast;
- b) kui maksustatava tehingu sooritab maksukohustuslane, kelle registrijärgne asukoht ei ole riigi territooriumil ja tema asukohariigiga puudub kokkulepe, mis käsitleb vastastikust abi, mis oma ulatuselt sarnaneb direktiivides 76/308/EMÜ ja 77/799/EMÜ ja halduskoostööd kaudse maksustamise (käibemaks) vallas käsitlevas nõukogu 27. jaanuari 1992. aasta määruses (EMÜ) nr 218/92 sätestatuga, võivad liikmesriigid ette näha, et maksu tasumise eest vastutab väljaspool riigi territooriumi asuva maksukohustuslase määratud maksuesindaja.

3. Lõigetes 1 ja 2 osutatud juhtudel võivad liikmesriigid ette näha, et maksu tasumise eest vastutab solidaarselt mõni muu isik peale maksu tasumise eest vastutava isiku.

4. Importimisel tasub/tasuvad käibemaksu isik/isikud, kelle impordiliikmesriik on määranud käibemaksukohustuslaseks või keda ta sellisena tunnustab.”

4 Kuuenda direktiivi artikli 22 lõigete 7 ja 8 kohaselt:

„7. Liikmesriigid võtavad vajalikud meetmed tagamaks, et isikud, kes artikli 21 lõigete 1 ja 2 kohaselt loetakse olevat kohustatud tasuma maksu maksukohustuslase asemel, kelle registrijärgne asukoht ei ole kõnealuse riigi territooriumil, täidavad käesolevas artiklis sätestatud deklareerimis- ja maksmiskohustusi; samuti võtavad nad vajalikke meetmeid tagamaks, et isikud, kes artikli 21 lõike 3 kohaselt vastutavad maksu tasumise eest solidaarselt, täidavad käesolevas artiklis sätestatud maksmiskohustusi.

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

[...]”.

Siseriiklikud õigusnormid

- 5 1994. aasta käibemaksuseaduse (Value Added Tax Act 1994; edaspidi „VAT Act 1994”), mida on muudetud 2003. aasta riigieelarve seaduse §-ga 17, lisa 11 § 4 on sõnastatud järgmiselt:

„1) Commissioners võib sisendkäibemaksu mahaarvamise lubamiseks või tagasi maksmiseks nõuda eeltingimusena käibemaksuga seotud kõikide vajalike tõendite esitamist, mida ta võib täpsustada.

1A) Juhul kui Commissioners peab seda riigitulude kaitsmisel vajalikuks, võib ta nõuda maksukohustuslaselt käibemaksu hilisema tasumise eeltingimusena tagatise andmist, mida ta peab tasumisele kuuluvat summat arvestades kohaseks.

2) Juhul kui Commissioners peab seda riigitulude kaitsmisel vajalikuks, võib ta maksukohustuslaselt nõuda tagatise andmist kauba või teenuste maksustatava tarne teostamise või saamise eeltingimusena, või uue tagatise andmist kogu käibemaksu tasumiseks, mis on või muutub sissenõutavaks:

a) maksukohustuslaselt endalt;

b) isikult, kellelt või kellele asjaomaseid kaupu või teenuseid tarnitakse.

- 3) Vastavalt eespool toodud lõikele 2 tähendavad „asjaomased kaubad ja teenused” maksukohustuslase poolt või temale tarnitavaid kaupu või teenuseid.
 - 4) Eespool toodud lõikes nimetatud tagatised antakse sellises summas ja sellisel viisil, nagu Commissioners on kindlaks määranud.
 - 5) Eespool toodud lõikes 2 Commissionersile antud õigused ei kitsenda neile § 48 lõikega 7 antud õigusi.”
- 6 VAT Act 1994 artikkel 77A, mis lisati 2003. aasta riigieelarve seaduse §-ga 18, sätestab:

„Tarneahelas osalevate ettevõtjate solidaarne vastutus maksu tasumata jätmise korral

- 1) Käesolevat paragrahvi kohaldatakse kaupadele, mis vastavad ühele alljärgnevatest kirjeldustest:
 - a) telefonid ja muu varustus, s.h telefoni või telekommunikatsioonide kasutamiseks valmistatud või kohandatud detailid ja lisaseadmed;

- b) arvutid ja muu varustus, s.h arvutite või arvutisüsteemide kasutamiseks valmistatud või kohandatud detailid, lisaseadmed ja tarkvara.

2) Kui

- a) käesoleva paragrahviga hõlmatud maksustatav kaubatarne teostati maksukohustuslase huvides, ja kui
- b) kaubatarne ajal maksukohustuslane teadis või tal oli piisavalt alust kahtlustada, et sellelt tarnelt või kõnealuse kauba mis tahes varasemalt või hilisemalt tarnelt tasumisele kuuluv käibemaks jääb täies ulatuses või osaliselt tasumata,

võib Commissioners saata nimetatud maksukohustuslasele tasumata käibemaksu summa kohta teate, täpsustades selle tagajärgi.

3) Käesolevas paragrahvis nimetatud teate tagajärjel vastutavad:

- a) teate saanud isik ja
- b) teates märgitud summa tasumise eest käesolevas paragrahvis sätestamata alusel vastutav isik

selle summa Commissionersile tasumise eest solidaarselt.

4) Vastavalt eespool toodud lõikele 2 on tarnelt tasumisele kuuluv käibemaks madalaim kahest järgnevast summast:

a) tarne maksustatav summa, ja

b) kõnealusel raamatupidamisperioodil tarnet teostanud isiku poolt deklaratsioonis tasumisele kuuluva summana märgitud summa (eeldusel, et deklaratsioon on esitatud), millele lisatakse kõik summad, mille tasumise eest teda sellel perioodil peetakse vastutavaks (mida ta võib vaidlustada).

5) Eespool toodud lõike 4 punktis b osutatud summa, mille tasumise eest peetakse isikut vastutavaks, hõlmab juhud, kui teda ei olnud võimalik kõnealusest summast teavitada.

6) Vastavalt eespool toodud lõikele 2 eeldatakse, et isikul on piisavalt alust kahtlustada nimetatud lõike punktiga b hõlmatud olukorda, kui vastava kauba eest küsitud hind:

a) oli madalam kui kõige madalam hind, mille maksmist võib nende kaupade eest turul põhjendatult eeldada,

b) oli madalam, kui sama kauba kõikide varasemate ja hilisemate tarnete eest küsitud hind.

- 7) Eespool toodud lõikes 6 sätestatud eelduse võib ümber lükata, kui tõendatakse, et kauba eest tasutud madala hinna põhjustavad käibemaksu tasumata jätmisest sõltumatud asjaolud.
- 8) Eespool toodud lõige 6 ei piira piisava kahtluse olemasolu tuvastamist muul viisil.
- 9) Rahandusministeerium võib määrusega eespool toodud lõiget 1 muuta. Selle määrusega võib kehtestada kaasnevaid, lisa-, kaudseid või üleminekusätteid, mida rahandusministeerium vajalikuks peab.
- 10) Käesoleva paragrahvi mõttes:
 - a) hõlmab mõiste „kaup” teenuseid;
 - b) käibemaksusummat käsitletakse tasumata summana üksnes selles osas, milles ta on suurem tagasimaksmisele kuuluvast summast.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 7 2003. aasta riigieelarve seaduse §-d 17 ja 18 võeti vastu selleks, et võidelda „kohustusi rikkunud ettevõtja” ühendusesisese pettusega, s.h „karusselli” tüüpi pettusega käibemaksu valdkonnas.

- 8 Federation esitas nende sätete kohta *judicial review* kaebuse, väites eelkõige, et need ei ole ühenduse õigusega lubatud.
- 9 Esimesena vaatas kaebuse läbi High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) ning seejärel apellatsiooni korras Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division).
- 10 Viimati nimetatud kohus märgib, et Commissionersi sõnul kuulub nimetatud tüüpi pettus üldjuhul ühte käesoleva kohtuotsuse punktis 7 viidatud kategooriasse.
- 11 Esimest kategooriat nimetab Commissioners „soetuspettuseks”. Sisuliselt impordib Ühendkuningriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud „kohustusi rikkunud ettevõtja” Euroopa Liidus asuvalt tarnijalt kaupu ning üldjuhul müüb neid Ühendkuningriigi jaekaubandusvõrgus kas otse või hulgimüüja kaudu. Seejärel jätab „kohustusi rikkunud ettevõtja” järgnevalt kaubatarnelt tasumisele kuuluva käibemaksu Commissionersile tasumata. See võib puudutada ka ettevõtjat, kes väidab end esindavat käibemaksukohustuslasena registreeritud olemasolevat ettevõtjat, kuid kellel puudub kõnealuse ettevõtjaga igasugune seos (sellist ettevõtjat nimetatakse sageli ettevõtjaks, kes „õigustamatult kasutab käibemaksukohustuslase numbrit”).
- 12 Teist kategooriat tuntakse „karusselli” tüüpi pettuse nimetuse all. Selle kategooria nimetus tuleneb viisist, kuidas samad kaubad ringlevad liidu piires ühest liikmesriigist teise, kus need taas edasi müüakse, ilma et need jõuaksid lõpptarbijani. Kõige lihtsamal vormil on selliseks pettuseks vaja kolme ettevõtjat, kes on kahes eri liikmesriigis käibemaksukohustuslastena registreeritud, kuigi üldjuhul on neid kahes või enamal liikmesriigis vähemalt kuus või seitse.

- 13 Pettuse esimene osa toimub nii, nagu on kirjeldatud eespool toodud punktis 11. Seejärel müüb „kohustusi rikkunud ettevõtja” kauba kahjumiga puhver-ettevõtjale, kes küsib Commissionersilt selle eest käibemaksu tagasi. Puhver-ettevõtja omakorda müüb kauba kasumiga teisele puhver-ettevõtjale ja lõpuks, pärast mitmekordset ostmist-müümist, jõuavad kaubad ettevõtjale, kes müüb need teises liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud ettevõtjale, kes on mõnikord esimeses liikmesriigis asuv algne varustaja. Viimane müük on maksust vabastatud ja toob kaasa sisendkäibemaksu mahaarvamise, mida eksportiv ettevõtja püüab seejärel Commissionersilt tagasi saada.
- 14 Seda tüüpi pettused võtavad Ühendkuningriigi riigituludest igal aastal rohkem kui 1,5 miljardit Inglise naela.
- 15 Eelotsusetaotlusest nähtub, et Commissionersi väitel võeti 2003. aasta riigieelarve seaduse §-d 17 ja 18 vastu kuuenda direktiivi artikli 21 lõike 3 ja artikli 22 lõike 8 alusel.
- 16 Federation väidab, et kuuenda direktiivi artikli 21 lõike 3 ega artikli 22 lõike 8 ei anna liikmesriikidele pädevust võtta vastu selliseid sätteid, nagu on kõnealused §-d 17 ja 18.
- 17 Eeltoodud kaalutluste põhjal otsustas Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [kuuenda direktiivi 77/388], mida on muudetud direktiiviga [2000/65], artikli 21 lõike 3 lubab liikmesriikidel ette näha, et iga isik võib olla maksu

tasumise eest solidaarselt vastutav koos isikuga, kes on selle tasumise eest vastutav artikli 21 lõigete 1 või 2 kohaselt, kui see vaid järgib ühenduse õiguse üldpõhimõtteid, mille kohaselt peab selline meede olema objektiivselt õigustatud, mõistlik ja proportsionaalne ning tagama õiguskindluse?

2. Kas [muudetud redaktsioonis kuuenda] direktiivi [77/388] artikli 22 lõige 8 lubab liikmesriikidel ette näha, et iga isik võib olla selliselt vastutav, või ette näha, et isikult võib nõuda teise isiku poolt tasumisele kuuluva maksu kohta tagatist, kui see vaid järgib eespool mainitud üldpõhimõtteid?

3. Kui vastus esimesele küsimusele on eitav, siis millised on artikli 21 lõikega 3 antud pädevuse piirid, jättes kõrvale need, mille kehtestavad eespool mainitud üldpõhimõtted?

4. Kui vastus teisele küsimusele on eitav, siis millised on artikli 22 lõikega 8 antud pädevuse piirid, jättes kõrvale need, mille kehtestavad eespool mainitud üldpõhimõtted?

5. Kui sellised meetmed on eespool mainitud üldpõhimõtete ga kooskõlas, siis kas [kuues] direktiiv [77/388] muudetud redaktsioonis takistab seda, et liikmesriigid näevad maksukohustuslaste vahel ette solidaarse vastutuse või nõuavad maksukohustuslaselt teise isiku poolt tasumisele kuuluva käibemaksu kohta tagatise andmist, mille eesmärk on ennetada käibemaksusüsteemi kuritarvitamist ja kaitsta selle süsteemi alusel seaduslikult tasumisele kuuluvaid tulusid?"

Esimene ja kolmas küsimus

- 18 Esimeses ja kolmandas küsimuses, mida tuleb uurida koos, küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt seda, kas kuuenda direktiivi artikli 21 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et see lubab liikmesriikidel vastu võtta selliseid õigusnorme, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis näevad ette, et maksukohustuslane, kelle huvides kauba- või teenusetarnet teostati ja kes teadis, või kellel oli piisavalt alust kahtlustada, et selle tarne või teenuse või varasema või hilisema tarne eest tasumisele kuuluv käibemaks on jäetud täies ulatuses või osaliselt tasumata, võib selle maksu tasumise eest olla solidaarselt vastutav koos tasumise eest vastutava isikuga.

Euroopa Kohtule esitatud märkused

- 19 Federation väidab esimesele ja kolmandale küsimusele antud vastuses, et kuuenda direktiivi artikli 21 lõige 3 lubab liikmesriikidel vastu võtta õigusnorme, mis näevad ette, et isik võib olla käibemaksu tasumise eest vastutava isikuga ühiselt ja solidaarselt vastutav üksnes nimetatud artikli 21 lõike 1 punkti a teises lõigus ja punktis c ning lõike 2 punktis a või b nimetatud juhtudel. Solidaarkohustuse tekkimisele kohaldatakse ühenduse õiguse üldpõhimõtteid.
- 20 Federation on seisukohal, et nimetatud põhimõtted takistavad liikmesriikidel võtmast kuuenda direktiivi artikli 21 rakendusmeetmeid, mis kehtestaks ostjatele solidaarkohustuse tasuda käibemaksu koos teiste samasse tarneahelasse kuuluvate üksikisikute või ettevõtjatega kaupade või teenuste eest makstud hinnaga seotud eelduste põhjal.

- 21 Ühendkuningriigi ja Saksamaa valitsus, Iirimaa, Küprose ja Portugali valitsus ning Euroopa Ühenduste Komisjon leiavad, et kuuenda direktiivi artikli 21 lõige 3 lubab liikmesriikidel ette näha, et iga isik võib olla käibemaksu tasumise eest solidaarselt vastutav koos mis tahes teise isikuga, kes nimetatud artikli lõigete 1 või 2 kohaselt on ise tasumiseks kohustatud, kui see vaid järgib ühenduse õiguse üldpõhimõtteid.
- 22 Madalmaade valitsus leiab, et selline meede, nagu kehtestati 2003. aasta riigieelarve seaduse §-ga 18, ei kuulu kuuenda direktiivi kohaldamisalasse ja järelikult ei pea ta sellel põhinema. Nimetatud meede ei puuduta tõepoolest käibemaksuga maksustamist, vaid selle sissenõudmist. Euroopa Kohus on leidnud, et kuues direktiiv ei käsitle sissenõudmist ning et põhimõtteliselt on liikmesriigid pädevad kindlaks määrama tingimused, mille kohaselt rahandusministeerium maksu *a posteriori* sisse nõuab, jäädes siiski ühenduse õigusega kehtestatud piiridesse (vt 18. detsembri 1997. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96: Molenheide jt, EKL 1997, lk I-7281, punkt 43, ja 3. märtsi 2004. aasta määrus kohtuasjas C-395/02: Transport Service, EKL 2004, lk I-1991, punktid 27–29).
- 23 Kui Euroopa Kohus sellegipooldest arwab, et põhikohtuasjas kõne all olev meede kuulub kuuenda direktiivi kohaldamisalasse, siis leiab Madalmaade valitsus, et selle meetme põhjendus sisaldub kuuenda direktiivi artikli 21 lõikes 3 või artikli 22 lõikes 8.

Euroopa Kohtu hinnang

- 24 Tuleb kohe sedastada, et vastupidi Madalmaade valitsuse väidetele selline siseriiklik säte, mis on vastu võetud 2003. aasta riigieelarve seaduse §-ga 18 ja mis määratleb

põhimõtted, mille alusel võib maksukohustuslane olla solidaarselt vastutav teise maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluva käibemaksusumma tasumise eest, puudutab niisuguse isiku kindlaksmääramist, kes võib olla rahandusministeeriumi ees selle tasumise eest vastutav, ja mitte selle maksu sissenõudmist. Sellest järeldub, et see kuulub kuuenda direktiivi artikli 21 kohaldamisalasse.

- 25 Veel tuleb esile tuua, et nimetatud artikli 21 lõige 3 annab liikmesriikidele õiguse sama artikli lõigetes 1 ja 2 ette nähtud juhtudel sätestada, et käibemaksu tasumise eest on solidaarselt vastutav muu isik peale tasumise eest vastutava isiku.
- 26 Vastupidi sellele, mida väidab Federation, ei viita kuuenda direktiivi artikli 21 lõike 3 ega lõigete 1 ja 2 sõnastuses miski sellele, et lõike 3 kohaldamine oleks piiratud üksnes kahes esimeses lõikes nimetatud teatud juhtudega. Vastupidi, nimetatud artikli 21 lõike 3 selgest ja ühemõttelisest sõnastusest tuleneb, et seda sätet kohaldatakse kõikidel kahes esimeses lõikes nimetatud juhtudel.
- 27 Neil asjaoludel ei saa nõustuda Federationi põhjendusega, mille kohaselt enne kuuenda direktiivi artikli 21 muutmist direktiiviga 2000/65 oli võimalus panna kolmandat isikut solidaarselt vastutama tunduvalt piiratum ja et tema arvates ei ole uue redaktsiooni eesmärk seda võimalust laiendada.
- 28 Põhimõtteliselt lubab kuuenda direktiivi artikli 21 lõige 3 seega liikmesriikidel tasumisele kuuluva käibemaksusumma tasumise osas võtta meetmeid, mille kohaselt

on isik solidaarselt vastutav teise isiku poolt, kes on nimetatud artikli lõigete 1 ja 2 sätetest ühe kohaselt määratud tasumise eest vastutavaks.

- 29 Liikmesriigid peavad neile ühenduse direktiividega antud pädevuse teostamisel kinni pidama õiguse üldpõhimõtetest, mis on osa ühenduse õiguskorrast, s.h eelkõige õiguskindluse ja proportsionaalsuse põhimõtetest (vt selle kohta 8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-396/98: Schlossstrasse, EKL 2000, lk I-4279, punkt 44, ja 26. aprilli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-376/02: Goed Wonen, EKL 2005, lk I-3445, punkt 32).
- 30 Mis puudutab eriti proportsionaalsuse põhimõtet, siis tuleb meenutada, et kui on õiguspärane, et kuuenda direktiivi artikli 21 lõike 3 alusel soovitakse liikmesriigi võetud meetmetega kaitsta parimal võimalikul moel rahandusministeeriumi õigusi, siis ei või need meetmed minna kaugemale, kui on selle eesmärgi täitmiseks vajalik (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Molenheide jt, punkt 47).
- 31 Selle kohta näevad põhikohtuasjas kõne all olevad siseriiklikud meetmed ette, et maksukohustuslane, kes ei ole maksu tasumise eest vastutav isik, võib olla viimasega solidaarselt vastutav käibemaksu tasumise eest siis, kui tema huvides teostatud kaubatarne hetkel nimetatud maksukohustuslane teadis, või tal oli piisavalt alust kahtlustada, et sellelt tarnelt, või mis tahes varasemalt või hilisemalt kõnealuse kauba tarnelt tasumisele kuuluv käibemaks jääb täies ulatuses või osaliselt tasumata. Eeldatakse, et isikul on piisavalt alust seda kahtlustada siis, kui vastava kauba eest küsitud hind oli madalam kui kõige madalam hind, mida ta võis mõistlikult eeldada, et nende kaupade eest tuleb turul maksta, või oli madalam kui sama kauba kõikide varasemate ja hilisemate tarnete eest küsitud hind. Selle eelduse võib ümber lükata, kui tõendatakse, et kauba eest tasutud madala hinna põhjustavad käibemaksu tasumata jätmisest sõltumatud asjaolud.

- 32 Kui kuuenda direktiivi artikli 21 lõige 3 lubab liikmesriigil kohustada isikut tasuma käibemaksu solidaarselt maksu tasumise eest vastutava isikuga, juhul kui ta tema huvides teostatud kaubatarne hetkel teadis, või oleks pidanud teadma, et sellelt tehingult või varasemalt või hilisemalt tehingult tasumisele kuuluv käibemaks jääb tasumata, ning tugineda selles osas kõnealustele eeldustele, ei või selliseid eeldusi sellegipoolest sõnastada viisil, mis teeb maksukohustuslasel vastupidise tõendamise praktiliselt võimatuks või ületamatult raskeks. Nagu kohtujurist tõi välja oma ettepaneku punktis 27, paneksid sellised eeldused *de facto* aluse süüst sõltumatu vastutuse kohaldamisele, mis läheb kaugemale kui rahandusministeeriumi õiguste kaitseks vajalik.
- 33 Ettevõtjad, kes võtavad kõik meetmed, mida võib neilt mõistlikult nõuda, selle tagamiseks, 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 olla solidaarselt vastutavad maksu eest, mida peab tasuma teine maksukohustuslane (vt selle kohta 12. jaanuari 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-354/03, C-355/03 ja C-484/03: Optigen jt, EKL 2006, lk I-483, punkt 52).
- 34 Siseriikliku kohtu kohustus on hinnata, kas põhikohtuasjas kõne all olevad siseriiklikud õigusnormid peavad kinni ühenduse õiguse üldpõhimõtetest.
- 35 Järelikult tuleb esimesele ja kolmandale küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 21 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et see lubab liikmesriigil vastu võtta selliseid õigusnorme, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis näevad ette, et maksukohustuslane, kelle huvides kauba- või teenusetarnet teostati ja kes teadis, või kellel oli piisavalt alust kahtlustada, et sellelt tarnelt või mis tahes varasemalt või hilisemalt tarnelt tasumisele kuuluv käibemaks jääb täies ulatuses või osaliselt tasumata, võib

olla selle maksu tasumise eest solidaarselt vastutav koos tasumise eest vastutava isikuga. Sellised õigusnormid peavad siiski kinni pidama õiguse üldpõhimõtetest, mis on osa ühenduse õiguskorrast, s.h eelkõige õiguskindluse ja proportsionaalsuse põhimõtetest.

Teine ja neljas küsimus

- ³⁶ Teises ja neljandas küsimuses, mida tuleks uurida koos, küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt seda, kas kuuenda direktiivi artikli 22 lõiget 8 tuleb tõlgendada nii, et see lubab liikmesriigil vastu võtta selliseid õigusnorme nagu põhikohtuasjas, mis näevad ette, et maksukohustuslane, kelle huvides kauba- või teenusetarnet teostati ja kes teadis, või kellel oli piisavalt alust kahtlustada, et sellelt tarnelt või mis tahes varasemalt või hilisemalt tarnelt või teenuselt tasumisele kuuluv käibemaks jääb täies ulatuses või osaliselt tasumata, võib olla nimetatud maksu tasumise eest solidaarselt vastutav koos tasumiseks kohustatud isikuga, ja/või õigusnorme, mis näevad ette, et maksukohustuslaselt, kellele ta nimetatud kaupu või teenuseid tarnib või kes neid temale tarnib, võib nõuda tagatise andmist käibemaksu, mis on, või mis võib muutuda sissenõutavaks, tasumise kohta.

Euroopa Kohtule esitatud märkused

- ³⁷ Vastusena teisele ja neljandale eelotsuse küsimusele väidab Federation, et kuuenda direktiivi artikli 22 lõige 8 ei luba liikmesriikidel võtta meetmeid, millega pannakse

kohustusi muule isikule peale tasumise eest vastutava isiku, nagu ta on määratletud selle direktiivi artiklis 21.

- 38 Ühendkuningriigi valitsus väidab, et nimetatud artikli 22 lõige 8 lubab liikmesriikidel ette näha, et iga isik võib olla käibemaksu tasumise eest vastutav solidaarselt muu isikuga, kes on selleks kuuenda direktiivi artikli 21 lõigete 1 või 2 alusel kohustatud, või ette näha, et isikult võib nõuda tagatise andmist teise isiku poolt tasumisele kuuluva käibemaksu tasumiseks tingimusel, et kõnealuseid sätteid peetakse käibemaksu nõuetekohasel kogumisel ja maksudest kõrvalehoidumise ennetamisel vajalikuks, kui need järgivad ühenduse õiguse üldpõhimõtteid.
- 39 Iirimaa ja Küprose valitsus leiavad, et kuuenda direktiivi artikli 22 lõige 8 lubab liikmesriikidel ette näha, et eespool mainitud üldpõhimõtteid järgides võib teise isiku poolt tasumisele kuuluva käibemaksu tasumise kohta tagatise andmist nõuda igalt isikult.
- 40 Portugali valitsus on seisukohal, et nimetatud artikli 22 lõiget 8 tuleb tõlgendada nii, et see lubab liikmesriikidel selle sättega määratletud piirides ette näha, et iga isikut võib kohustada käibemaksu tasuma või selleks, et tagada selle maksu sissenõudmine ning võidelda maksustamise vältimisega, panna nii kõnealuse maksu tasumise eest vastutavale isikule kui solidaarvõlgnikule või kolmandale isikule muid kohustusi, kuna mõlemal juhul on need kohustused kehtestatud ühenduse õigusest ja eelkõige seda reguleerivatest üldpõhimõtetest kinni pidades.

- 41 Komisjon väidab, et kuuenda direktiivi artikli 22 lõige 8 ei luba liikmesriikidel laiendada käibemaksu tasumise kohustust isikutele, kes ei ole selle tasumise eest vastutavad, ega kohustatud seda tasuma solidaarselt selle direktiivi artikli 21 alusel. Samuti ei luba nimetatud artikli 22 lõige 8 neil ette näha seda, et isikult võib nõuda teise isiku poolt tasumisele kuuluva käibemaksu kohta tagatise andmist. Kui solidaarse tasumise kohustus on kord kehtestatud kooskõlas meetmega, mis on võetud kuuenda direktiivi artikli 21 lõike 3 põhjal, lubab artikli 22 lõige 8 koostoimes sama artikli lõikega 7 kehtestada ühenduse õiguse üldpõhimõtteid järgides igale isikule, kes on käibemaksu tasumise eest solidaarselt vastutav, kohustuse anda tasumisele kuuluvate summade kohta tagatis.

Euroopa Kohtu hinnang

- 42 Tuleb kohe alguses märkida, et kuuenda direktiivi artikkel 22, nagu tuleneb selle direktiivi artiklist 28h, käsitleb oma pealkirja kohaselt üksnes tasumise eest vastutavate isikute kohustusi ega puuduta viimaste kindlaksmääramist, mida reguleerib selle direktiivi artikkel 21.
- 43 Kuuenda direktiivi artikli 22 lõige 8 lubab liikmesriikidel tõepoolest panna käibemaksu tasumise eest vastutavatele ja selle tasumise eest solidaarselt vastutavatele isikutele, kes on nimetatud direktiivi artikli 21 kohaselt kindlaks määratud, muid kohustusi, mida nad peavad vajalikuks selle maksu kogumisel ja maksudest kõrvalehoidmise vältimiseks, kui need, mis on sätestatud artikli 22 eelnevates lõigetes, nagu tasumisele kuuluva käibemaksu kohta tagatise andmine.

- 44 Sellest järeldub, et esiteks ei saa käibemaksu tasumise solidaarkohustuse kehtestamine põhineda kuuenda direktiivi artikli 22 lõikel 8, ja teiseks, et ka nimetatud säte ei luba liikmesriikidel nõuda isikult, kes ei ole käibemaksu tasumise eest vastutav või tasumise eest solidaarselt vastutav kuuenda direktiivi artikli 21 kohaselt, et ta annaks kolmanda isiku poolt tasumisele kuuluva käibemaksu tasumise kohta tagatise.
- 45 Sellegipoolest tuleb meenutada, et esimesele ja kolmandale küsimusele antud vastuse kohaselt võivad liikmesriigid ühenduse õiguse üldpõhimõtetega kehtestatud piirides tugineda käibemaksu tasumise solidaarkohustuse kehtestamisel kuuenda direktiivi artikli 21 lõikele 3.
- 46 Sellest tuleneb, et liikmesriigid võivad nõuda isikutelt, kes on kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 21 lõike 3 alusel võetud siseriikliku meetmega käibemaksu tasumise eest solidaarselt vastutavad, sama direktiivi artikli 22 lõike 8 kohaselt tasumisele kuuluva käibemaksu kohta tagatise andmist.
- 47 Eeltoodust tulenevalt tuleb teisele ja neljandale küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 22 lõiget 8 tuleb tõlgendada nii, et see ei luba liikmesriikidel vastu võtta selliseid õigusnorme, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis näevad ette, et maksukohustuslane, kelle huvides kauba- või teenusetarnet teostati ja kes teadis, või kellel oli piisavalt alust kahtlustada, et sellelt või mis tahes varasemalt või hilisemalt tarnelt või teenuselt tasumisele kuuluv käibemaks jääb täies ulatuses või osaliselt tasumata, võib olla nimetatud maksu tasumise eest solidaarselt vastutav koos tasumise eest vastutava isikuga, ega õigusnorme, mis näevad ette, et maksukohus-

tuslaselt, kellele ta nimetatud kaupu või teenuseid tarnib, või kes neid temale tarnib, võib nõuda tagatise andmist käibemaksu tasumise kohta, mis on või mis võib muutuda maksukohustuslaselt sissenõutavaks.

- 48 Seevastu ei ole selle sättega vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis panevad igale isikule, kes on kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 21 lõike 3 alusel võetud siseriikliku meetmega käibemaksu tasumise eest solidaarselt vastutav, kohustuse anda tasumisele kuuluva käibemaksu kohta tagatis.

Viies küsimus

- 49 Arvestades neljale esimesele küsimusele antud vastust ei ole viiendale küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

- 50 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

1. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, mida on muudetud nõukogu 17. oktoobri 2000. aasta direktiiviga 2000/65/EÜ ja nõukogu 20. detsembri 2001. aasta direktiiviga 2001/115/EÜ, artikli 21 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et see lubab liikmesriigil vastu võtta selliseid õigusnorme, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis näevad ette, et maksukohustuslane, kelle huvides kauba- või teenusetarnet teostati ja kes teadis, või kellel oli piisavalt alust kahtlustada, et sellelt tarnelt või mis tahes varasemalt või hilisemalt tarnelt tasumisele kuuluv käibemaks jääb täies ulatuses või osaliselt tasumata, võib olla selle maksu tasumise eest solidaarselt vastutav koos tasumise eest vastutava isikuga. Sellised õigusnormid peavad siiski järgima õiguse üldpõhimõtteid, mis on osa ühenduse õiguskorrast, s.h eelkõige õiguskindluse ja proportsionaalsuse põhimõtteid.
2. Kuuenda direktiivi 77/388, mida on muudetud direktiividega 2000/65 ja 2001/115, artikli 22 lõiget 8 tuleb tõlgendada nii, et see ei luba liikmesriigil vastu võtta selliseid õigusnorme, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis näevad ette, et maksukohustuslane, kelle huvides kauba- või teenusetarnet teostati ja kes teadis, või kellel oli piisavalt alust kahtlustada, et sellelt või mis tahes varasemalt või hilisemalt tarnelt või teenuselt tasumisele kuuluv käibemaks jääb täies ulatuses või osaliselt tasumata, võib olla nimetatud maksu tasumise eest solidaarselt vastutav koos tasumise eest vastutava isikuga, ega õigusnorme, mis näevad ette, et maksukohustuslaselt, kellele ta nimetatud kaupu või teenuseid tarnib, või kes neid temale tarnib, võib nõuda tagatise andmist käibemaksu, mis on, või mis võib muutuda maksukohustuslaselt sissenõutavaks, tasumise kohta.

Seevastu ei ole selle sättega vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis panevad igale isikule, kes on kooskõlas kuuenda direktiivi 77/388 artikli 21 lõike 3 alusel võetud siseriikliku meetmega käibemaksu tasumise eest solidaarselt vastutav, kohustuse anda tasumisele kuuluva käibemaksu kohta tagatis.

Allkirjad