



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
PAOLO MENGOZZI
esitatud 31. mail 2017¹

Kohtuasi C-101/16

SC Paper Consult SRL

versus

**Directia Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița Năsăud**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Curtea de Apel Cluj (Cluj apellatsioonikohus, Rumeenia))

Eelotsusetaotlus – Vastuvõetavus – Direktiiv 2006/112/EÜ – Maksustamine – Käibemaksu mahaarvamise õigus – Keeldumine – Arved, mille on väljastanud maksukohustuslane, kelle maksuamet on tunnistanud tegevuse lõpetanud maksukohustuslaseks – Tegevuse lõpetanud maksukohustuslasteks tunnistanud maksukohustuslaste nimekiri – Maksupettuse oht – Tehtava kohtuotsuse ajalise kehtivuse piiramine

I. Sissejuhatus

1. Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi,² on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis näevad ette, et käibemaksukohustuslased ei saa arvata maha käibemaksu, mida nad tasusid kaupade või teenuste ostult teistelt maksukohustuslastelt, kes on nende siseriiklike õigusnormide alusel tunnistanud „tegevuse lõpetanud“ maksukohustuslasteks ja kelle nimekiri on toodud siseriikliku maksuhalduri veebisaidil?

2. Niisugune on sisuliselt Curtea de Apel Cluj (Cluj apellatsioonikohus, Rumeenia) esitatud eelotsusetaotluse teema.

3. Eelotsusetaotlus on esitatud vaidluse raames, mille pooled on SC Paper Consult SRL (edaspidi „Paper Consult“) ja Rumeenia maksuhaldur. Maksuhaldur keeldus andmast Paper Consultile õigust arvata maha käibemaks, mille viimane oli tasunud teenustelt, mille ta ostis SC Rom Packaging SRLilt (edaspidi „Rom Packaging“) 3. jaanuaril 2011 sõlmitud lepingu kohaselt, ning seda põhjendusel, et viimati nimetatud äriühing oli tunnistanud tegevuse lõpetanud maksukohustuslaseks alates 7. oktoobrist 2010 ja kustutatud käibemaksukohustuslaste registrist alates 1. novembrist 2010 valitsuse määruse nr 92/2003, millega kehtestatakse uuesti avaldatud maksumenetluse seadustik selle hilisemate muudatuste ja täiendustega (ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, edaspidi „määrus nr 92/2003“), artikli 78bis lõike 1 alusel.

1 Algkeel: prantsuse.

2 ELT 2006, L 347, lk 1.

4. Määruse nr 92/2003 artikli 78*bis* lõike 1 kohaselt tunnistatakse maksukohustuslane tegevuse lõpetanud maksukohustuslaseks, kui esineb üks kolmest järgmisest olukorrast: kui ta ei ole esitanud poole aasta jooksul ühtegi seaduses ette nähtud deklaratsiooni; kui tema puhul ei saa läbi viia maksurevisjoni, sest ta on esitanud deklaratsiooni registrijärgse asukoha andmetega, mis ei võimalda maksuhalduril teda identifitseerida, või kui maksuasutused on tuvastanud, et ta ei tegutse oma asukohas või deklareeritud residentriigis.

5. Tegevuse lõpetanud maksukohustuslasteks tunnistatud maksukohustuslaste suhtes kohaldatakse seaduse nr 571/2003, millega kehtestatakse maksuseadustik (legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, edaspidi „maksuseadustik“), artikli 11 lõikeid 1*bis* ja 1*ter*.

6. Maksuseadustiku artikli 11 lõike 1*bis* kohaselt peavad Rumeenia maksukohustuslased, kes tunnistatakse tegevuse lõpetanud maksukohustuslasteks, tasuma selles seadustikus ette nähtud makse, kuid neil ei ole tegevusetuseperioodil õigust ostudega seotud kulude ja nendelt ostudelt tasutud käibemaksu mahaarvamisele.

7. Maksuseadustiku artikli 11 lõike 1*ter* järgi ei ole isikutel, kes ostavad kaupu ja/või teenuseid Rumeenia maksukohustuslastelt pärast seda, kui need viimased on tunnistatud tegevuse lõpetanud maksukohustuslasteks, õigust nende ostudega seotud kulude ja nendelt tasutud käibemaksu mahaarvamisele, v.a kaupade ost sundtäitmismenetluse raames ning/või kaupade ja/või teenuste ost maksukohustuslastelt, kelle suhtes on algatatud pankrotimenetlus.

8. ANAFi (edaspidi „maksuamet“) peadirektori käskkirja nr 819/2008 (ordinul Președintelui ANAF nr. 819/2008) artikli 3 lõikes 1 on sätestatud, et isik tunnistatakse tegevuse lõpetanud maksukohustuslaseks alates kuupäevast, mil jõustub maksuameti peadirektori käskkiri, millega kiidetakse heaks tegevuse lõpetanud maksukohustuslasteks tunnistatud maksukohustuslaste nimekiri. Käskkirja nr 819/2008 artikli 3 lõikes 2 on nähtud ette, et see nimekiri pannakse välja maksuameti asukohas ja avaldatakse selle ameti veebisaidil. Vastavalt käskkirja nr 819/2008 artikli 3 lõikele 3 jõustub maksuameti peadirektori käskkiri, millega kiidetakse heaks tegevuse lõpetanud maksukohustuslasteks tunnistatud maksukohustuslaste nimekiri, 15 päeva pärast ülespanemist.

9. Maksuameti peadirektori otsuse nr 3347/2011 lisa nr 1 oli täpsustatud määruse nr 92/2003 artikli 78*bis* lõike 1 punktis a silmas peetud deklareerimiskohustusi ning loetletud põhikohtuasja faktiliste asjaolude asetleidmise seisuga järgmised deklareerimiskohustused:

- 100 „Riigieelarvesse tasutavate maksude tasumise kohustuste deklaratsioon“;
- 112 „Sotsiaalkindlustusmaksete ja füüsilise isiku tulumaksu tasumise kohustuste ning kindlustatud isikute nominaalregistri deklaratsioon“;
- 101 „Äriühingu tulumaksu deklaratsioon“;
- 300 „Käibedeklaratsioon“;
- 301 „Erikäibedeklaratsioon“;
- 390 VIES „Kauba ühendusesiseste tarnete/soetamiste kokkuvõtlik deklaratsioon“;
- 394 „Rumeenia territooriumil tehtud kaubatarnete/teenuseosutamiste ja soetamiste deklaratsioon“.

10. Euroopa Kohtu käsutuses olevast teabest ilmneb, et põhikohtuasjas otsustati Rom Packaging tunnistada tegevuse lõpetanud maksukohustuslaseks seetõttu, et ta ei esitanud maksudeklaratsioone.

11. Arvestades, et Rom Packaging tunnistati tegevuse lõpetanud maksukohustuslaseks, järeltas Rumeenia maksuhaldur, et vastavalt maksuseadustiku artikli 11 lõikele 1*ter* ei saa Paper Consult maha arvata 45 680 Rumeenia leu suurust summat käibemaksu, mille ta tasus teenuste osutamisel, mis kujutas endast 3. jaanuaril 2011 sõlmitud lepingu eset.

12. Kui Paper Consulti vaie rahuldamata jäeti, esitas ta kaebuse Tribunalul Bistrița-Năsăudile (Bistrița-Năsăudi esimese astme kohus), kes jättis ka selle 8. juulil 2015 rahuldamata.

13. Paper Consult esitas seejärel apellatsioonkaebuse Curtea de Apel Clujle (Cluj apellatsioonikohus). Paper Consult väidab, et Rom Packagingi tegevuse lõpetanud maksukohustuslaseks tunnistamine ei ole siduv tema suhtes seepärast, et talle ei teatud sellest individuaalselt, ning seetõttu, et käibemaksu mahaarvamise õiguse saamiseks piisab, kui täidetud on direktiivi 2006/112 artiklis 178 ette nähtud tingimused, st kui on arve, mis on koostatud vastavalt selle direktiivi XI jaotise 3. peatüki 3.–6. jaole.

14. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt on maksustamise vältimise, pettuse ja muude kuritarvituste ärahoidmine direktiivi 2006/112 tunnustatud ja edendatud eesmärk, tingimusel et asjaomased siseriiklikud meetmed on proportsionaalsed. Ta arvab, et direktiivi 2006/112 artikkel 273, milles on täpsustatud, et liikmesriigid võivad kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid kohustusi, võimaldab kehtestada niisuguseid siseriiklikke õigusnorme, millega on tegemist põhikohtuasjas. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul ei pane nende isikute minimaalne kontrollimine, kellega nad kavatsesid lepingu sõlmida, mis seisneb selle kontrollimises, kas need isikud on tunnustatud maksuameti veebisaidil tegevuse lõpetanud maksukohustuslaseks või mitte, maksukohustuslastele liiga suurt koormust.

15. Võttes arvesse niisugust asjaolu käsitleva kohtupraktika puudumist, otsustas Curtea de Apel Cluj (Cluj apellatsioonikohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas direktiiviga 2006/112 on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille alusel ei anta käibemaksu mahaarvamise õigust maksukohustuslasele niisuguse põhjendusega, et maksuamet on isiku, kellelt kaubad või teenused osteti ning kes on väljastanud arve, millel on näidatud maksumus ja käibemaks, tunnistanud tegevuse lõpetanud maksukohustuslaseks?
2. Kas juhul, kui vastus esimesele küsimusele on eitav, on esimeses küsimuses kirjeldatud tingimustel direktiiviga 2006/112 vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt piisab mahaarvamiseõiguse andmisest keeldumiseks sellest, kui tegevuse lõpetanuks tunnustatud maksukohustuslaste nimekirja pannakse välja maksuameti asukohas ja avaldatakse tema veebisaidil avaliku teabe jaotise ettevõtjaid käsitlevas osas?“

16. Nende küsimuste kohta esitasid kirjalikke seisukohti Paper Consult, Rumeenia valitsus ja Euroopa Komisjon. Kaks viimast menetlusosalist esitasid 26. jaanuaril 2017 toimunud kohtuistungil oma suulised seisukohad.

II. Õiguslik analüüs

Vastuvõetavus

17. Rumeenia valitsus väidab, et eelotsuse küsimused on vastuvõetamatud seetõttu, et eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole selgitanud, miks ta arvab, et vastus tema küsimustele on vajalik selle vaidluse lahendamiseks, mille ta lahendada peab, sest Paper Consult on esitanud ainult argumendi, et tegevuse lõpetanud maksukohustuslaseks tunnistamine ei ole siduv, tema argumendid ei käsitle selle tegevuse lõpetamise tagajärgi ennast niisugusena, nagu need tulenevad siseriiklikest õigusnormidest.

18. Rumeenia valitsuse vastuväide tuleb minu arvates tagasi lükata.

19. Vastavalt ELTL artikliga 267 ette nähtud koostöö raames Euroopa Kohtule antud ülesandele aidata kaasa õigusemõistmisele liikmesriikides, keeldub Euroopa Kohus koostamast nõuandvaid arvamusi hüpoteetilistes küsimustes.³ Sellisel juhul nimelt ei vasta liidu õiguse tõlgendamise taotlus, mille liikmesriigi kohus on esitanud, objektiivsele vajadusele teha otsus ja lahendada kohtu menetluses olev vaidlus.

20. Käsitletaval juhul ilmneb eelotsusetaotlusest – nagu väitis muide Rumeenia valitsus –, et põhikohtuasjas tõusetunud õiguslik probleem seisneb selles, et eraõiguslik isik väidab, et maksuamet on kohustatud tunnustama tema käibemaksu mahaarvamise õigust isegi siis, kui see õigus tuleneb tehingust maksukohustuslasega, kes on tunnistatud tegevuse lõpetanud maksukohustuslaseks. Eelotsusetaotluse põhjendustest ilmneb ka, et Paper Consult väidab, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse suhtes kehtib ainult tingimus, et järgida tuleb direktiivi 2006/112 artikli 178 punkti a.

21. Niisugusest põhjustest – mis on küll lühike – piisab, et mõista, miks küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kuidas direktiivi 2006/112 tuleb tõlgendada.

22. Lisaks ei sea Euroopa Kohus seetõttu, et eelotsuse küsimuste puhul, millega palutakse tõlgendada liidu õigust, eeldatakse, et need on asjakohased, minu arvates kahtluse alla hinnangut, mille eelotsusetaotluse esitanud kohus on andnud põhikohtuasja poolte selles kohtus esitatud argumentide täpsele ulatusele. Eelotsusetaotluse õigusliku ja faktilise tausta kindlaksmääramise eest vastutab ainult siseriiklik kohus ning Euroopa Kohus ei pea selle õigsust kontrollima.⁴

23. Lisaks isegi eeldusel, et eelotsusetaotluse esitanud kohus on – nagu Rumeenia valitsus oma kirjalikes seisukohtades vihjab – ületanud selles kohtus esitatud õigusvastasuse väidete piirid, ei kontrolli Euroopa Kohus eelotsusetaotluse vastuvõetavuse analüüsimise raames ka seda, kas see taotlus esitati siseriiklike menetlusnorme järgides.⁵

24. Teen seega ettepaneku, et Euroopa Kohus tunnistaks eelotsusetaotluse vastuvõetavaks.

³ Vt selle kohta eelkõige kohtuotsus, 24.10.2013, Stoilov i Ko (C-180/12, EU:C:2013:693, punktid 38 ja 47 ning seal viidatud kohtupraktika).

⁴ Vt selle väljakujunenud kohtupraktika kohta eelkõige kohtuotsus, 13.10.2016, Prezes Urzędu Komunikacji Elektronicznej ja Petrotel (C-231/15, EU:C:2016:769, punkt 16 ja seal viidatud kohtupraktika).

⁵ Vt selle kohta eelkõige kohtuotsused, 3.3.1994, Eurico Italia jt (C-332/92, C-333/92 ja C-335/92, EU:C:1994:79, punkt 13) ning 29.6.2010, E ja F (C-550/09, EU:C:2010:382, punkt 35). Vt ka minu ettepanek pooleliolevas kohtuasjas Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:79, punkt 21).

Sisulised küsimused

25. Nagu ma oma sissejuhatuses märkisin, küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus selle eelotsusetaotlusega sisuliselt, kas direktiivi 2006/112 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust maksukohustuslastel, kes ostavad kaupu või teenuseid teistelt maksukohustuslastelt, ning seda põhjendusel, et viimased on tunnistatud nende siseriiklike õigusnormide alusel „tegevuse lõpetanud“ maksukohustuslasteks, kusjuures nende tegevuse lõpetanud isikute nimekiri on toodud siseriikliku maksuameti veebisaidil.

26. Kuigi oma küsimuste sõnastuses ei näita eelotsusetaotluse esitanud kohus ära ühtegi direktiivi 2006/112 konkreetset sätet, ei ole kahtlust – nagu mõistsid muide menetlusosalised, kes käesolevas kohtuasjas seisukohti esitasid –, et ta soovib saada täpsustusi, millises suhtes on omavahel direktiivi 2006/112 artiklites 167 jj sätestatud põhimõte, mis annab õiguse käibemaksu mahaarvamisele, ning kohustused, mida liikmesriigid võivad pidada vajalikuks kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks, nagu selle direktiivi artikkel 273 ette näeb.

27. Kohtutoimikust ja Rumeenia valitsuse seisukohtadest ilmneb nimelt, et mitte andes käibemaksu mahaarvamise õigust ettevõtjatele, kes on Rumeenias käibemaksukohustuslased ning kes ostavad kaupu või teenuseid maksukohustuslastelt, kes on tunnistatud selles liikmesriigis tegevuse lõpetanud maksukohustuslasteks, püütakse pärssida nende ettevõtjate oste niisugustelt maksukohustuslastelt – kelle olukorraga seondub pettuserisk seetõttu, et nad ei järgi oma deklareerimiskohustusi – ning lõpuks aidata kõrvaldada need maksukohustuslased turult, kui nad ei vii oma olukorda seadusega kooskõlla.

28. Selle kohta, millises suhtes on omavahel põhimõte, mis annab õiguse sisendkäibemaksu mahaarvamisele, ning kohustused, mida liikmesriigid võivad ettevõtjatele kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks, on olemas mahukas kohtupraktika.⁶

29. Selle kohtupraktika lähtepunktiks on meenus, et maksukohustuslaste õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha tarbitud kaupadelt või teenustelt tasutud sisendkäibemaks, on liidu õigusaktidega kehtestatud ühises käibemaksusüsteemis „aluspõhimõte“.⁷

30. Seepärast ei saa direktiivi 2006/112 artiklites 167 jj ette nähtud käibemaksu mahaarvamise õigust põhimõtteliselt piirata ning seda rakendatakse kohe kõikide maksude suhtes, millega koormati ostutehinguid.⁸ See õigus tekib, nagu on sätestatud direktiivi 2006/112 artiklis 167, mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

6 Vt eelkõige kohtuotsused, 19.9.2000, Ampafrance ja Sanofi (C-177/99 ja C-181/99, EU:C:2000:470); 6.7.2006, Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446); 21.6.2012, Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373); 6.9.2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549) ning 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774) ning kohtumäärused, 28.2.2013, Forwards V (C-563/11, ei avaldata, EU:C:2013:125); 16.5.2013, Hardimpex (C-444/12, ei avaldata, EU:C:2013:318); 22.10.2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719) ja 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614).

7 Vt eelkõige kohtuotsused, 25.10.2001, komisjon vs. Itaalia (C-78/00, EU:C:2001:579, punkt 28); 21.6.2012, Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 37) ning 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 43).

8 Vt selle kohta eelkõige kohtuotsused, 21.6.2012, Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 38); 6.9.2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, punkt 24); 22.10.2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 26) ning 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 44) ning kohtumäärus, 10.11.2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, ei avaldata, EU:C:2016:869, punkt 30).

31. Euroopa Kohus on ka korduvalt meenutanud, et mahaarvamissüsteemi eesmärk on ettevõtja kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastada. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega neutraalse maksustamise igasuguse majandustegevuse osas, olenemata selle eesmärgist ja tulemustest, tingimusel et tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud.⁹

32. Käibemaksu mahaarvamise õiguse puhul tuleb siiski järgida nii materiaalõiguslikke nõudeid või tingimusi kui ka vormilist laadi nõudeid või tingimusi.

33. Mis puudutab materiaalõiguslikke nõudeid või tingimusi, siis direktiivi 2006/112 artikli 168 punktist a tuleneb, et selleks, et isik saaks mahaarvamisoigust kasutada, peab ta esiteks olema maksukohustuslane selle direktiivi tähenduses ja teiseks peab ta kaupu või teenuseid, millele ta selle õiguse põhjendamiseks tugineb, edaspidi kasutama oma maksustatavate tehingute tarbeks ning enne peab neid kaupu või teenuseid talle tarnima või osutama mõni teine maksukohustuslane.¹⁰

34. Mis puudutab mahaarvamisoiguse kasutamise korda, mis kujutab endast vormilist laadi nõudeid või tingimusi,¹¹ siis direktiivi 2006/112 artikli 178 punktis a on nähtud ette, et maksukohustuslasel peab olema artiklite 220–236 ning artiklite 238, 239 ja 240 kohaselt koostatud arve. Direktiivi 2006/112 artikli 226 punkti 3 järgi peab arvel olema käibemaksukohustuslasena registreerimise number, mille alusel maksukohustuslane kaupu tarnis või teenuseid osutas.

35. Euroopa Kohtu poole on mitmel korral pöördutud olukordade asjus, kus siseriiklik maksuasutus on keeldunud lubamast maksukohustuslasel käibemaksu maha arvata põhjendusel, et esineb rikkumisi või vorminõuete eiramisi, kusjuures direktiivis 2006/112 ette nähtud materiaalõiguslikud tingimused on täidetud.

36. Et jääda selles analüüsistaadiumis üldiseks, tuleb märkida, et Euroopa Kohtu otsustest ilmneb, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus antakse, kui selle õiguse tekkimiseks vajalikud materiaalõiguslikud tingimused on täidetud, isegi kui maksukohustuslased on jätnud täitmata mõned vorminõuded.¹²

37. Kuna mahaarvamisoiguse andmisest keeldumine on erand sellest aluspõhimõttest, mida nimetatud õigus endast kujutab,¹³ on Euroopa Kohus nõus tunnistama ainult erandkorras, et maksuhaldur võib keelduda andmast maksukohustuslasele seda õigust vormiliste kohustuste rikkumiste tõttu.

9 Vt selle kohta eelkõige kohtuotsused, 21.6.2012, Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 39); 6.9.2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, punkt 25) ning 22.10.2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 27) ning kohtumäärus, 10.11.2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, ei avaldata, EU:C:2016:869, punkt 31).

10 Vt selle kohta eelkõige kohtuotsused, 6.9.2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, punkt 26) ning 22.10.2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

11 Vt selle kohta kohtuotsused, 15.7.2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punkt 44) ja 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 41).

12 Vt selle kohta eelkõige kohtuotsused, 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 45 ja seal viidatud kohtupraktika); 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 42) ning 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

13 Vt kohtuotsus, 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 52).

38. Kuni praeguseni ilmneb kohtupraktikast, et käibemaksu mahaarvamise õiguse võib ära võtta kahel eraldi juhtumil. Esiteks juhtum, mil vorminõuete rikkumise tõttu on takistatud kindla tõendi esitamine selle kohta, et käibemaksu mahaarvamise õiguse materiaalõiguslikud nõuded on täidetud.¹⁴ Teiseks võib käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest keelduda sisuliselt siis, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tõendatud, et seda õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega, sest maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et ostutehingut tehes osaleb ta käibemaksupettusega otseselt või kaudselt seotud tehingus.¹⁵

39. Esimene juhtum on seletatav asjaoluga, et vorminõuded on kehtestatud just selleks, et tagada käibemaksu kohaldamine ja võimaldada liikmesriigi maksuhalduril teha oma revisjoni. Seega on täiesti loogiline, et mahaarvamiseõigust keeldutakse andmast siis, kui niisuguste nõuete rikkumine on nii märkimisväärne, et muudab mahaarvamiseõiguse materiaalõiguslike tingimuste täidetuse kontrolli võimatuks või liiga raskeks.

40. Põhikohtuasjas ei näi see siiski olevat nii.

41. Eelotsusetaotlusest ilmneb, et Paper Consult, kellele keelduti andmast mahaarvamiseõigust, on maksukohustuslane direktiivi 2006/112 tähenduses ning et teine ettevõtja, Rom Packaging, kes on samuti käibemaksukohustuslane, kuid kes oli oma maksude deklareerimise kohustuste täitmata jätmise tõttu tunnistatud siseriiklike õigusnormide alusel tegevuse lõpetanud maksukohustuslaseks, osutas talle tema majandustegevuse raames teenuseid, mis kujutasid endast 3. jaanuari 2001. aasta lepingu eset, ja ta maksis nende eest. Miski kohtutoimikus ei võimalda järeldada, et Rumeenia maksuhaldur ei saanud kontrollida, kas teenused, mille eest esitati Paper Consultile arve, osutati tõesti, või et nende kahe ettevõtja isikuandmeid ja staatust oli võimatu kontrollida.

42. Mis puudutab konkreetset Rom Packagingi maksukohustuslase staatust, siis võttes arvesse Rumeenia valitsuse kirjalikke seisukohti, millega püütakse eitada, et ta seda oli, märgin, et maksuseadustiku artikli 11 lõike 1*bis* kohaselt jäävad tegevuse lõpetanud maksukohustuslasteks tunnistatud maksukohustuslased maksukohustuslasteks edasi, sest nad peavad käibemaksu edasi tasuma, kuid ei saa saada tegevusetuseperioodil käibemaksu mahaarvamise õigust.

43. Igal juhul ei sõltu maksukohustuslase staatus direktiivi 2006/112 tähenduses, mis hõlmab selle artikli 9 lõike 1 järgi „iga isik[ut], kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest“, ei kohustusest esitada käibedeklaratsioon ja tasuda käibemaksu ega kohustusest registreerida end käibemaksukohustuslasena.¹⁶ Näiteks otsustas Euroopa Kohus hiljuti, et hoolimata sellest, et ettevõtja on siseriiklike õigusnormide kohaselt „fiktiivne“ eelkõige seepärast, et ta ei ole käibemaksukohustuslasena registreeritud, ei esitanud käibedeklaratsiooni ega maksnud maksu, võib niisuguse ettevõtja tunnistada maksukohustuslaseks direktiivi 2006/112 tähenduses.¹⁷ Niisugust staatust on tunnustatud ka arve väljastaja puhul, kes ei ole enam füüsilisest isikust ettevõtjana registreeritud ja seetõttu ei ole tal enam õigus kasutada maksukohustuslasena registreerimise numbrit.¹⁸

14 Vt selle kohta eelkõige kohtuotsus, 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika).

15 Vt selle kohta eelkõige kohtuotsused, 31.1.2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punktid 59, 60 ja 64) ning 22.10.2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, punktid 47–50).

16 Vt kohtuotsus, 22.10.2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, punktid 39 ja 40).

17 Vt kohtuotsus, 22.10.2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, punktid 19, 31, 39 ja 42).

18 Vt kohtuotsus, 6.9.2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, punktid 28–33).

44. Teine juhtum, mil Euroopa Kohus on nõustunud, et mahaarvamisõiguse andmisest võib keelduda, tuleneb peamiselt liikmesriikidele direktiivi 2006/112 artikli 273 esimese lõiguga antud võimalusest „kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest *kõrvalehoidumise* ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi“.¹⁹

45. Nagu ma juba mainisin, põhineb Rumeenia kord, mille kohaselt tunnistatakse teatavad maksukohustuslased tegevuse lõpetanud maksukohustuslasteks, kolmel alternatiivsel juhtumil, mil Rumeenia õigusnormide kohaselt kahtlustatakse maksupettuse ohtu. Nende juhtumite hulgas on juhtum, mil kuue kuu jooksul on jäetud esitamata – nagu seda tegi Rom Packaging – kõik maksudeklaratsioonid, sh käibedeklaratsioonid. Selle esitamata jätmise eest karistatakse maksuseadustiku artikli 11 lõike 1*bis* kohaselt keeldumisega anda õigus arvata maha käibemaks, mida maksukohustuslased tasusid ostudelt perioodil, mil nad olid tunnistatud tegevuse lõpetanud maksukohustuslasteks. See meede on minu arvates selgelt osa meetmetest, mille eesmärk on *hoida ära*, et olukordades, kus esineb maksupettuse oht, pannaksegi toime maksupettus. Et maksudeklaratsiooni, sh käibedeklaratsiooni esitamata jätmine võib peita endas asjaomase maksukohustuslase maksupettuse katsed, on taotletavaks eesmärgiks tõesti eesmärk hoida niisugune pettus ära sellega, et sellele maksukohustuslasele ei anta sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust kogu ajavahemikul, mil ta on tunnistatud tegevuse lõpetanud maksukohustuslaseks.

46. Käesolev kohtuasi ei puuduta siiski niisuguse maksukohustuslase olukorda maksustamise seisukohast, kes on tunnistatud tegevuse lõpetanud maksukohustuslaseks, vaid maksukohustuslasi, kes nagu Paper Consult ostavad selliselt maksukohustuslaselt kaupu või teenuseid hoolimata asjaolust, et viimane on tunnistatud tegevuse lõpetanud maksukohustuslaseks.

47. Et Rumeenia maksuseadustiku artikli 11 lõike 1*ter* kohaselt ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ka maksukohustuslastel, kes ostavad kaupu ja/või teenuseid ettevõtjalt, kes on tunnistatud tegevuse lõpetanud maksukohustuslaseks, teenib see säte vaieldamatult maksupettuse vastu võitlemise eesmärki, mida tegevuse lõpetanud maksukohustuslaseks tunnistamise korraga taotletakse.

48. Tõlgendatuna koostoimes tegevuse lõpetanud maksukohustuslaseks tunnistamise korraga, on selle sätte eesmärk kohustada neid maksukohustuslasi vähemalt kaudselt tundma huvi selle vastu, ega nende tulevane lepingupartner ei ole tunnistatud tegevuse lõpetanud maksukohustuslaseks (millega kaasneb maksupettuse oht).

49. Niisugune kohustus läheb kaugemale nõudest, millega Euroopa Kohus on nõustunud ja mille kohaselt on selge, et selliste asjaolude olemasolul, mille korral võib kahtlustada rikkumist või maksupettust, võib neist teadlikku ettevõtjat pidada olenevalt juhtumi asjaoludest kohustatuks taotlema teavet teise ettevõtja kohta, kellelt ta kavatseb kaupa osta või teenuseid saada, tagamaks, et viimane on usaldusväärne.²⁰

50. Rumeenia õiguses kehtestatud kohustus tunda huvi, ega maksukohustuslast ei ole tunnistatud tegevuse lõpetanud maksukohustuslaseks, lasub igal Rumeenias majandustegevusega tegeleval ettevõtjal, kes kavatseb osta kaupu või teenuseid teiselt ettevõtjalt selles liikmesriigis, hoolimata asjaolust, kas see ettevõtja on tõesti tunnistatud tegevuse lõpetanud ettevõtjaks ja on seega pannud toime rikkumisi, mille Rumeenia maksuhaldur on tuvastanud. Tegemist on seega igal ettevõtjal lasuva

¹⁹ Kohtujuristi kursiiv. Vt selle kohta eelkõige kohtuotsused, 21.6.2012, Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 55) ning 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 49).

²⁰ Vt eelkõige kohtuotsus, 21.6.2012, Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 60) ning kohtumäärused, 28.2.2013, Forwards V (C-563/11, ei avaldata, EU:C:2013:125, punkt 40); 6.5.2013, Hardimpex (C-444/12, ei avaldata, EU:C:2013:318, punkt 25) ja 15.7.2015, Koela-N (C-159/14, ei avaldata, EU:C:2015:513, punkt 47).

üldist laadi kohustusega kontrollida oma tulevase lepingupartneri „usaldusväärst“ maksustamise valdkonnas, vaadates, kas ta on kantud tegevuse lõpetanud maksukohustuslaste nimekirja, mille Rumeenia maksuhaldur on koostanud, olenemata sellest, kas on mingeid märke, et tulevane lepingupartner on pannud toime rikkumisi või käibemaksupettuse.

51. Võttes aga arvesse, et tegevuse lõpetanud maksukohustuslase staatus on Rumeenia õiguses reguleeritud, avalik ja kergesti leitav, tundub mulle siiski, et see kohustus ei ole liiga koormav käibemaksukohustuslastele Rumeenias, kellest on normaalne loota, et nad ei eira siseriiklike õigusnorme ja ilmutavad – vähemalt keskmiselt teadliku – ettevõtja hoolsust, tutvudes tegevuse lõpetanud maksukohustuslasteks tunnistatud ettevõtjate nimekirjaga, mille Rumeenia maksuhaldur on maksuameti veebilehel avaldanud.

52. See kohustus on samastatav meetmega, mida võib minu arvates maksukohustuslaselt mõistlikult nõuda selle kontrollimisel, kas tehing, mille ta kavatseb teha, toob kaasa ohu, et ta osaleb maksupettuses.

53. Ülejäänu osas märgivad nii Rumeenia valitsus kui ka komisjon, et riigi tasandil Internetis avaldamise süsteemil on ühiseid tunnuseid süsteemiga, mis on loodud liidu tasandil (automatiseeritud) käibemaksualase teabevahetussüsteemi (VIES) abil, mis võimaldab ettevõtjatel saada kinnituse, et nende äripartneritel on käibemaksukohustuslasena registreerimise number, ning liikmesriikide maksuhalduritel kontrollida ühendusesiseseid tehinguid ja tuvastada võimalikud rikkumised.²¹

54. Vastupidi kohtuasjadele, milles Euroopa Kohus on tuvastanud, et kontrolli- ning rikkumiste ja maksupettuste avastamise ülesanded, mida peab põhimõtteliselt täitma maksuhaldur, on üle läinud maksukohustuslastele,²² on Rumeenia õigusnormides maksukohustuslastelt nõutud ainult seda, et nad kontrolliksid, ega ettevõtja, kellelt nad kavatsevad osta kaupu või teenuseid, ei ole kantud maksuhalduri enda läbi viidud revisjoni tulemusena tegevuse lõpetanud maksukohustuslasteks tunnistatud maksukohustuslaste nimekirja - mis on avalik ja kättesaadav maksuameti veebisaidil. See tegevuse lõpetanud maksukohustuslasteks tunnistatud maksukohustuslaste nimekirjaga tutvumise nõue ei kujuta endast kindlasti maksuhalduri kontrolliülesannete üleminekut maksukohustuslastele.

55. Seega tuleb kõikidel juhtudel lugeda, et maksukohustuslane, kes teeb käibemaksuga maksustatavaid tehinguid tegevuse lõpetanud maksukohustuslaseks tunnistatud maksukohustuslasega, oli või pidi olema teadlik, et niisuguste tehingute tegemisega kaasneb maksupettuse oht.

56. Kas selle ohu teadvustamine või oletatav mõistlik teadvustamine õigustab seda, et sellele maksukohustuslasele ei anta käibemaksu mahaarvamise õigust?

57. Ma ei arva nii.

58. Esiteks ei vasta see juhtum juhtumile, mida on kirjeldatud kohtupraktikas, mille kohaselt võib käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest õiguspäraselt keelduda siis, kui maksukohustuslane teadis või pidi teadma, et ta *osaleb tehingus, mis on seotud käibemaksupettusega*, eelkõige juhul, kui sellise pettuse paneb (pani) toime tarnija.²³

59. Liidu õiguse ja kohtupraktika praeguses seisus ei piisa seega lihtsast käibemaksupettuse ohust – mille taseme üle võib muide vaielda –, et õigustada keeldumist mahaarvamiseõiguse andmisest.

21 Vt selle kohta kohtuotsus, 9.2.2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 28).

22 Vt eelkõige kohtuotsused, 21.6.2012, Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punktid 61, 62 ja 65) ning 6.9.2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, punktid 42–44).

23 Vt selle kohta kohtuotsus, 22.10.2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punktid 48 ja 49 ning seal viidatud kohtupraktika).

60. Teiseks tuleb meenutada, et Euroopa Kohus on otsustanud, et siseriiklike meetmetega, millega taotletakse direktiivi 2006/112 artiklis 273 nimetatud eesmärke, tuleb järgida proportsionaalsuse põhimõtet ning nende meetmete kasutamine ei tohi seada käibemaksu mahaarvamise õigust, mis on ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte, *süsteemiliselt* kahtluse alla.²⁴

61. Käesolevas kohtuasjas kujutab keeldumine käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest endast karistust, mille hoiatava mõjuga ei püüta niivõrd tagada maksuameti peadirektori koostatud tegevuse lõpetanud maksukohustuslaseks tunnistatud maksukohustuslaste nimekirjaga tutvumist kui veenda maksukohustuslasi mitte tegema oste tegevuse lõpetanud maksukohustuslaseks tunnistatud maksukohustuslastelt lõppeesmärgiga tõrjuda viimased turult välja, kui nad ei vii oma olukorda seadusega kooskõlla, nagu Rumeenia valitsus selgitas.

62. See tähendab, et maksukohustuslane, kes vaatas tegevuse lõpetanud maksukohustuslaseks tunnistatud maksukohustuslaste nimekirja ning tuvastas, et ettevõtja, kellelt ta kavatseb kaupa või teenust osta, on kantud sellesse nimekirja, aga ostab ikkagi sellelt ettevõtjalt,²⁵ ei saa ühelgi juhul Rumeenia õiguse kohaselt tehingutega seotud käibemaksu maha arvata, olenemata võimalikest tagatistest, mida ta viimaselt sai selle kohta, et konkreetsed tehingud, mis annaksid alust käibemaksu mahaarvamiseks, ei ole seotud maksupettusega ning et lisaks tasutakse riigikassasse käibemaksu.

63. Teiste sõnadega on Rumeenia õigusaktidega loodud – nagu komisjon kohtuistungil õigesti kinnitas – kokkuvõttes kõigi maksukohustuslaste puhul, kes teevad käibemaksuga maksustavaid tehinguid tegevuse lõpetanud maksukohustuslaseks tunnistatud ettevõtjatega, vääramatu eeldus, et nad osalevad maksupettuses. Need õigusnormid kohustavad süstemaatiliselt keelduma käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest igale maksukohustuslasele, kes ostab kaupu või teenuseid tegevuse lõpetanud maksukohustuslaseks tunnistatud ettevõtjalt, hoolimata sellest, et võttes arvesse teavet ja dokumente, mida see maksukohustuslane ja ettevõtja suudavad esitada – eelkõige maksurevisjoni tulemusena – võib igasuguse maksupettuse ohu seoses asjaomaste tehingutega tõesti välistada, et need tehingud vastavad käibemaksu mahaarvamise õiguse saamise materiaalõiguslikele ja vormilistele tingimustele direktiivi 2006/112 tähenduses ning maksutulu ei ole kaotatud.

64. Niisuguste siseriiklike õigusnormidega on minu meelest mindud kaugemale sellest, mis on vajalik, et saavutada käibemaksu nõuetekohase kogumise tagamise ja maksudest kõrvalehoidumise eesmärgid.

65. Põhikohtuasja puhul ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohus näidanud ära midagi, mis viitaks sellele, et Paper Consulti ja Rom Packagingi vaheliste tehingute taga peitus maksupettus või et käibemaks, mille see viimane äriühing kandis Paper Consultile nende tehingutega seoses arvele, ei vastanud riigikassasse tasutud summale.

66. Lisaks võimendab siseriiklike õigusnormide ebaproportsionaalsust minu arvates asjaolu – mida Paper Consult on oma kirjalikes seisukohtades maininud ja millele Rumeenia valitsus ei ole vastu vaieldnud –, et maksuseadustiku artikli 11 lõike 1ter kohaselt on keeldumine käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest tegevuse lõpetanud maksukohustuslaseks tunnistatud ettevõtja lepingupartnerile lõplik, st et see lepingupartner kannab edasi selle maksu koormust, isegi kui tegevuse lõpetanud maksukohustuslaseks tunnistatud ettevõtja on oma olukorra oma maksukohustuste seisukohast täielikult seadusega kooskõlla viinud. See olukord on vastuolus tegevuse lõpetanud

24 Vt selle kohta eelkõige kohtuotsused, 21.6.2012, Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 57) ning 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 49). Meenutan, et Euroopa Kohus kinnitab korrapäraselt, et proportsionaalsuse põhimõtte tõttu peavad liikmesriigid kasutama vahendeid, mis võimaldavad neil küll tõhusalt saavutada taotletava eesmärgi, aga kahjustavad kõige vähem liidu õigusaktidega püstitatud eesmärke ja sätestatud põhimõtteid, näiteks käibemaksu mahaarvamise õiguse aluspõhimõte: vt eelkõige kohtuotsused, 18.10.2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika) ning 16.3.2017, Bimotor (C-211/16, ei avaldata, EU:C:2017:221, punkt 27).

25 Niisugune otsus võib põhineda täiesti õiguspärasel majanduslikel põhjustel, näiteks valikulise või ainuõigusliku turustusvõrgu olemasolu või tegevuse lõpetanud maksukohustuslaseks tunnistatud ettevõtja müüdvate kaupade või teenuste erilised omadused.

maksukohustuslaseks tunnistatud ettevõtja olukorraga ning selle viimasega võrreldes ebaloogiline, sest viimasel on maksuseadustiku artikli 11 lõike 1*bis* järgi lubatud käibemaks, mille mahaarvamise tegevusetuseperioodil keelduti, tagasi saada mõnel järgmisel maksustamisaastal, mis järgneb tema „reaktiveerimisele“ Rumeenia maksuhalduri poolt.

67. Siseriiklike õigusnormide selle aspekti kohta märkis Rumeenia valitsus kohtuistungil – vastates Euroopa Kohtu küsimustele, kas keeldumine anda tegevuse lõpetanud maksukohustuslaseks tunnistatud ettevõtja lepingupartnerile käibemaksu mahaarvamise õigus on proportsionaalne meede –, et maksuseadustiku muudatuse tulemusena võimaldab see seadustik nüüd alates 1. jaanuarist 2017 igal maksukohustuslasel, kes on ostnud kaupu või teenuseid tegevuse lõpetanud maksukohustuslaseks tunnistatud ettevõtjalt, selle ettevõtja tegevusetuseperioodil tehtud tehingutega seotud käibemaksu maha arvata juhul, kui viimane viis oma olukorra seejärel seadusega kooskõlla, eelkõige mis puudutab tema maksudeklaratsioonide esitamise kohustusi.

68. Selle muudatuse ulatust, eelkõige võimalust kohaldada seda tagasiulatuvalt põhikohtuasja faktiliste asjaolude suhtes – võttes arvesse ka asjaolu, et teabe järgi, mille komisjon oma kirjalikes seisukohtades esitab, „reaktiveeriti“ Rom Packaging maksuameti peadirektori 24. aprilli 2012. aasta otsusega – peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.

69. Olenemata põhikohtuasja asjaoludest panevad maksuseadustiku muudatus ja selgitused, mille Rumeenia valitsus kohtuistungil esitas, arvama, et Rumeenia ametiasutused said isegi aru, et süstemaatiline ja lõplik keeldumine anda käibemaksu mahaarvamise õigus tegevuse lõpetanud maksukohustuslaseks tunnistatud ettevõtja äripartneritele, kui see ettevõtja viis seejärel oma olukorra oma maksudeklaratsioonide seisukohast täielikult seadusega kooskõlla, on ebaoproportsionaalne.

70. Mulle näib, et lihtsalt käibemaksu mahaarvamise õiguse peatamine kuni selle õiguse aluseks olevate tehingute seadusega kooskõlla viimiseni on sobivam meede kui süstemaatiline ja lõplik keeldumine selle õiguse andmisest, kui Rumeenia maksukohustuslane ostab kaupu ja/või teenuseid selles liikmesriigis tegevuse lõpetanud maksukohustuslaseks tunnistatud ettevõtjalt.

71. Kui Rumeenia käibemaksukohustuslane ostis kaupu ja/või teenuseid tegevuse lõpetanud maksukohustuslaseks tunnistatud ettevõtjalt nii, et ta ei vaadanud tegevuse lõpetanud maksukohustuslaseks tunnistatud ettevõtjate nimekirja, on see maksukohustuslane tõesti eiranud kohustusi, mis on talle siseriiklike õigusnormidega kehtestatud. Nagu ma eespool märkisin, tundub mulle, et niisugune kohustus ei ole kuidagi iseenesest liiga koormav. Minu meelest ei ole liidu õigusega vastuolus see, kui niisuguse nõude rikkumise eest on ette nähtud hoiatav ja selle rikkumise raskusastmega proportsionaalne karistus, mis võib olla näiteks trahvi vormis. Niisuguse kohustuse eiramine ei tähenda siiski, et maksukohustuslane ei saanud konkreetsete käibemaksu mahaarvamise õiguse aluseks olevate tehingute puhul tegevuse lõpetanud maksukohustuslaseks tunnistatud ettevõtjalt eespool nimetatud tagatisi, et need tehingud ei ole seotud mingi maksupettusega ning et riigikassasse tasutakse käibemaks.

72. Igal juhul ületab ümberlükkamatu eeldus, millel Rumeenia õigusnormid põhinevad ning mis viib selleni, et mitte ükski maksukohustuslane ei saa esitada midagi, mis võimaldaks tõendada, et tegevuse lõpetanud maksukohustuslaseks tunnistatud ettevõtjaga tehtud tehingud vastavad direktiivis 2006/112 ette nähtud tingimustele, et saada õigus arvata maha nende tehingutega seotud käibemaks, minu meelest selle, mis on vajalik, et saavutada nende õigusnormidega taotletavad legitiimsed eesmärgid.

73. Eelnevate kaalutluste põhjal teen ettepaneku vastata eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimustele järgmiselt: direktiivi 2006/112 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus niisugused siseriiklikud õigusnormid, nagu käsitletakse põhikohtuasjas, mis toovad isegi juhtudel, mil ei ole tuvastatud mingit maksupettust ega maksutulu kaotust, kaasa süstemaatilise ja lõpliku keeldumise käibemaksu

mahaarvamise õiguse andmisest maksukohustuslasele, kes tasus käibemaksu tehingutelt nende õigusnormide alusel „tegevuse lõpetanud“ maksukohustuslaseks tunnistatud ettevõtjaga, hoolimata sellest, et asjaomase ettevõtja tegevuse lõpetanud maksukohustuslaseks tunnistamine maksupettuse ohu tõttu on avalik ja iga maksukohustustlane asjaomasel liikmesriigis võib selle kohta kergesti teavet saada.

Rumeenia valitsuse taotlus piirata Euroopa Kohtu otsuse ajalist kehtivust

74. Kui Euroopa Kohus peaks minu analüüsiga nõustuma, peab ta tegema otsuse Rumeenia valitsuse kirjalikes seisukohtades esitatud taotluse kohta piirata tehtava kohtuotsuse ajalist kehtivust.

75. Rumeenia valitsus põhjendab oma taotlust esiteks sellega, et Rumeenia ametiasutused tegutsesid heauskselt. Seda heausksust näitab tema sõnul kaks asjaolu. Kõigepealt objektiivsed kahtlused Euroopa Kohtu praktika ulatuse küsimuses. Teiseks komisjoni käitumine, kes aktsepteeris 2014. aasta mais Rumeenia ametiasutuste vastust, kui nn menetluse „EU Pilot“ raames esitati kaebus Rumeenia õigusnormide kohta, mida käesolevas kohtuasjas käsitletakse – käitumine, mis pani need ametiasutused uskuma, et nimetatud õigusnormid on liidu õigusega kooskõlas. Teiseks viitab Rumeenia valitsus rasketele rahanduslikele tagajärgedele, mida tooks kaasa see, kui Euroopa Kohtu otsuse tulemusena peaks käibemaksu mahaarvamise õigus antama kõikidele ettevõtjatele, kes on alates 2007. aastast teinud tehinguid tegevuse lõpetanud maksukohustuslasteks tunnistatud ettevõtjatega. Rumeenia valitsus hindab, et see täiendav koormus moodustaks 0,5% sisemajanduse kogutoodangust.

76. Komisjon palus oma suulistes seisukohtades Euroopa Kohtul jätta see taotlus rahuldamata põhjendusel, et kohtupraktikas sedastatud tingimused ei ole täidetud.

77. Ma nõustun komisjoni seisukohaga.

78. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt selgitab ja täpsustab tõlgendus, mille Euroopa Kohus talle ETL artikliga 267 antud pädevust kasutades liidu õigusnormile annab, selle sätte tähendust ja ulatust, nagu seda peab või oleks pidanud mõistma ja kohaldama alates selle jõustumise hetkest. Sellest järeldub, et nii tõlgendatud õigusnormi võib ja peab kohus kohaldama isegi õigussuhetele, mis on tekkinud ja loodud enne tõlgendamistaotluse kohta tehtud otsust, kui muu hulgas on täidetud tingimused, mis lubavad arutada vaidlust selle sätte kohaldamise üle pädevates kohtutes.²⁶

79. Seetõttu võib Euroopa Kohus liidu õiguskorrale omast õiguskindluse üldpõhimõtet kohaldades vaid erandjuhtudel piirata kõikide huvitatud isikute võimalust tugineda mõnele tema tõlgendatud õigusnormile, et vaidlustada heauskselt loodud õigussuhteid. Selleks et sellist piiramist lubada, peavad olema täidetud kaks peamist tingimust, nimelt poolte heausksus ja oht tõsiste probleemide tekkimiseks.²⁷

80. Et need kriteeriumid on kumulatiivsed, siis kui üks nendest ei ole täidetud, ei ole vaja kontrollida, kas täidetud on huvitatud poolte heausksuse kriteerium.²⁸

²⁶ Vt eelkõige kohtuotsused, 10.5.2012, Santander Asset Management SGIC jt (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 58); 18.10.2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, punkt 41) ning 22.1.2015, Balazs (C-401/13 ja C-432/13, EU:C:2015:26, punkt 49).

²⁷ Kohtuotsus, 22.1.2015, Balazs (C-401/13 ja C-432/13, EU:C:2015:26, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika).

²⁸ Vt eelkõige kohtuotsused, 27.2.2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, punkt 28) ning 22.1.2015, Balazs (C-401/13 ja C-432/13, EU:C:2015:26, punkt 53).

81. Meenutan ka, et Euroopa Kohus piirab oma eelotsuste ajalist kehtivust ainult väga täpsetel asjaoludel, kui esines raskete majanduslike tagasilöökide tekkimise oht, mis tulenes eelkõige arvatavalt õiguspäraselt kehtivate õigusnormide baasil heas usus loodud õigussuhete suurest arvust, ning kui ilmnes, et objektiivne ja märkimisväärne ebakindlus liidu õigusnormide reguleerimisala suhtes, mis võis olla tingitud ka teiste liikmesriikide või komisjoni käitumisest, viis selleni, et eraõiguslikud isikud ja siseriiklikud ametiasutused tegutsesid liidu õigusnormide vastaselt.²⁹

82. Käsitletaval juhul arvan, et asjaomaste ringkondade, sh Rumeenia maksuhaldur, heausksuse kriteerium ei ole täidetud.

83. Mis puudutab Rumeenia valitsuse kahtlusi liidu õiguse tõlgendamise küsimuses – kusjuures kohe võib öelda, et tegemist ei ole objektiivse ja märkimisväärse ebakindlusega kohtupraktika tähenduses –, siis kuigi käesoleva kohtuasjani viinud olukord erineb tõesti mõnevõrra kohtuasjadest, mida Euroopa Kohus on varem arutanud, kujutab keeldumine käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest maksukohustuslastele – nagu ma juba oma eespool toodud analüüsis meenutasin – endast ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtte erandit, mis tunnistatakse väljakujunenud kohtupraktika kohaselt õiguspäraseks ainult erandkorras. Kuigi seda kohtupraktikat on viimastel aastatel täpsustatud, eksisteerivad põhimõtted, millel see rajaneb, juba pikka aega ning eksisteerisid igal juhul enne 1. jaanuari 2007, mil Rumeenia Euroopa Liiduga ühines.³⁰ Seega, kui Euroopa Kohus peaks nõustuma, et tegemist on objektiivse ja märkimisväärse ebakindluse olukorraga, ei tekita seda olukorda kahtlemata liidu õigusnormide ulatus, vaid käesoleva kohtuasjani viinud õigusnormide säilitamine Rumeenia poolt pärast tema ühinemist Euroopa Liiduga.

84. Menetluse „EU Pilot“ komisjonipoolne lõpetamine seda analüüsi ei muuda.

85. See mitteametlik menetlus, mille komisjon töötas välja oma teatises „Tulemuslik Euroopa – [liidu] õiguse kohaldamine“³¹, eeldab vabatahtlikku koostööd komisjoni ja liikmesriikide vahel, mille eesmärk on üldiselt nii kontrollida, kas liidu õigust kohaldatakse nõuetekohaselt, kui ka lahendada juba varases staadiumis probleemid, mis seoses selle kohaldamisega tekivad. Ehkki niisuguse menetluse ese võib olla ainult teabepäring, püütakse sellega enamasti vältida võimaluste piires liikmesriigi kohustuste rikkumise menetluse algatamist ELTL artikli 258 alusel.³² Sellega, et lõpetatakse niisugune mitteametlik menetlus, mida aluslepingud üldse ei reguleeri, ei otsustata siiski midagi ette komisjoni võimaluse kohta algatada ELTL artikli 258 alusel ametlik menetlus. Igal juhul ei saa komisjoni suhtumine kui niisugune tekitada liikmesriigis õiguspärasest ootust, et tema siseriiklikud õigusnormid on liidu õigusega kooskõlas, kui kohtupraktikast ilmneb – nagu käesolevas kohtuasjas –, et liidu õiguse ja konkreetselt direktiivi 2006/112 sätete ulatuse küsimuses ei valitse objektiivset ja märkimisväärset ebakindlust.

86. Selles olukorras teen Euroopa Kohtule ettepaneku jätta Rumeenia valitsuse taotlus piirata tehtava kohtuotsuse ajalist kehtivust rahuldamata, ilma et oleks vaja analüüsida tõsiste probleemide ohu kriteeriumi.

29 Vt selle kohta kohtuotsus, 22.1.2015, Balazs (C-401/13 ja C-432/13, EU:C:2015:26, punkt 51 ja seal viidatud kohtupraktika).

30 Selle kohta, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on aluspõhimõte ja seda ei tohi põhimõtteliselt piirata, vt eelkõige kohtuotsus, 6.7.1995, BP Soupergaz (C-62/93, EU:C:1995:223, punktid 16–18) ning proportsionaalsuse põhimõtte järgimise (ja rikkumise) kohta meetme puhul, millega keeldutakse süstemaatiliselt andmast käibemaksu mahaarvamise õigust maksustavate kulutuste kategooriate puhul eesmärgiga hoida ära pettusi ja maksustamise vältimist, vt kohtuotsus, 19.9.2000, Ampafrance ja Sanofi (C-177/99 ja C-181/99, EU:C:2000:470, punktid 60–62).

31 KOM(2007) 502 (lõplik).

32 Selle menetluse erinevate tunnuste kohta institutsioonide dokumentidega tutvumist käsitlevate liidu õigusnormide kontekstis vt eelkõige kohtujuristi ettepanek, Sharpston, kohtuasi Rootsli vs. komisjon (C-562/14 P, EU:C:2016:885, punktid 40–54).

III. Ettepanek

87. Kõikide eelnevate kaalutluste põhjal teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Curtea de Apel Cluj (Cluj apellatsioonikohus, Rumeenia) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus niisugused siseriiklikud õigusnormid, nagu käsitletakse põhikohtuasjas, mis toovad isegi juhtudel, mil ei ole tuvastatud mingit maksupettust ega maksutulu kaotust, kaasa süstemaatilise ja lõpliku keeldumise käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest maksukohustuslasele, kes tasus käibemaksu tehingutelt nende õigusnormide alusel „tegevuse lõpetanud“ maksukohustuslaseks tunnistatud ettevõtjaga, hoolimata sellest, et asjaomase ettevõtja tegevuse lõpetanud maksukohustuslaseks tunnistamine maksupettuse ohu tõttu on avalik ja iga maksukohustuslane asjaomases liikmesriigis võib selle kohta kergesti teavet saada.