



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
NILS WAHL
esitatud 22. märtsil 2018¹

Kohtuasi C-648/16

Fortunata Silvia Fontana
versus

Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Reggio Calabria provintsi maksukohus, Itaalia))

Käibemaks – Maksudest kõrvalehoidumise kahtlus – Valdkondlikud uuringud – Maksmisele kuuluva käibemaksu kindlaksmääramine üldistavate meetodite abil – Proportsionaalsuse põhimõte – Neutraalsuse põhimõte – Kohtulik kontroll – Kaitseõigus – Tõendamistase

1. Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi,² ja käibemaksusüsteemi reguleerivate põhimõtetega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis lubavad ametiasutustel kindlaks määrata, millises summas peab maksu maksuma eeldatavasti tegelikust vähem käibemaksu deklareerinud maksukohustuslane, üldistaval meetodil, mis põhineb valdkondlikel uuringutel, milles on hinnatud teatavat liiki maksukohustuslaste tõenäolist tulu?

2. See on lühidalt kokku võttes küsimus, mille on käesolevas menetluses esitanud Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Reggio Calabria provintsi maksukohus, Itaalia).

I. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

3. Käibemaksudirektiivi põhjenduses 59 on märgitud:

„Liikmesriikidel peab olema võimalus teatud piirides ja tingimustel alustada või jätkata käesolevast direktiivist erandeid tegevate erimeetmete kohaldamist, et lihtsustada maksude sissenõudmist ja vältida mõningaid maksudest kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise vorme.“

4. Käibemaksudirektiivi artiklis 73 on sätestatud:

„Artiklites 74–77 nimetatata kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused.“

¹ Algkeel: inglise.

² Edaspidi „käibemaksudirektiiv“ (ELT 2006, L 347, lk 1).

5. Käibemaksudirektiivi artiklis 242 on ette nähtud:

„Maksukohustuslane peab pidama piisavalt üksikasjalikku raamatupidamisarvestust, mis võimaldab käibemaksu kohaldada ja selle kohaldamist maksuhalduri poolt kontrollida.“

6. Sama direktiivi artikli 244 kohaselt:

„Iga maksukohustuslane tagab tema enda, kaupade soetaja või teenuse saaja või tema nimel ja arvel tegutseva kolmanda isiku väljastatud arvete koopiate säilitamise ja kõikide nende arvete säilitamise, mis ta on saanud.“

7. Vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 250 lõikele 1:

„Iga maksukohustuslane peab esitama käibedeklaratsiooni, kus on ära toodud kogu sissenõutavaks muutunud maksu ning tehtavate mahaarvamiste arvutamiseks vajalik teave, sealhulgas nimetatud maksu ja mahaarvamistega seotud tehingute koguväärtus ning maksuvabade tehingute summa, ulatuses, mis on vajalik maksubaasi kindlaksmääramiseks.“

8. Käibemaksudirektiivi artiklis 273 on sätestatud:

„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. Liikmesriigi õigus

9. Presidendi 29. septembri 1973. aasta dekreeidi nr 600³ artiklis 39 on ette nähtud:

„[Maksu]amet korrigeerib füüsiliste isikute ettevõtlustulu:

[...]

d) kui raamatupidamisdokumentide läbivaatamisel ja muul artiklis 33 viidatud kontrollimisel või raamatupidamisdokumentide täielikkuse, täpsuse ja tõesuse kontrollimisel arvete ja muude ettevõttega seotud dokumentide põhjal ning [maksu]ameti poolt artikli 32 kohaselt kogutud andmetest ja teabest ilmneb, et deklaratsioonis ja selle lisades näidatud andmed on ebatäielikud, ebatõesed või ebatäpsed. Deklareerimata tegevuse või deklareeritud kohustuste puudumise kohta saab teha järeldusi ka lihtsalt eelduste põhjal, kui need on olulised, täpsed ja kooskõlalised.

[...]“

10. Presidendi 26. oktoobri 1972. aasta dekreeidi nr 633⁴ (*Decreto del Presidente della Repubblica* nr 633) artiklis 54 on sisuliselt ette nähtud, et käibedeklaratsioonide tõesust võib kontrollida ettevõtja esitatud deklaratsiooni vormilise läbivaatamise teel või üksikasjalikumalt: kas maksuhaldurile kättesaadavate teabe ja andmete põhjal või niisuguste teabe ja andmete põhjal, mida maksuhaldur on oma uurimisvolituste alusel kogunud.

³ Gazzetta Ufficiale nr 268, 16.10.1973.

⁴ Gazzetta Ufficiale nr 292, 11.11.1972.

11. 30. augusti 1993. aasta dekreetseaduse nr 331⁵ (*Decreto-legge* nr 331) artiklis 62 on sätestatud:

„Pärast asjaomaste kutse- ja erialaste asutustega konsulteerimist koostavad rahandusministeeriumi riigitulude osakonna talitused [...] eri majandussektorite kohta konkreetsed valdkondlikud uuringud eesmärgiga tõhustada maksude kindlaksmääramist ja võimaldada üksikasjalikumalt kehtestada eelduslikud koefitsiendid, millele on viidatud 2. märtsi 1989. aasta dekreetseaduse nr 69 artiklis 11 [...] Selleks määravad nimetatud talitused nendes sektorites representatiivsed maksukohustuslaste valimid, mida võib jälgida, et teha kindlaks nende tegevusele iseloomulikud tegurid. Valdkondlikud uuringud kiidetakse heaks rahandusministri dekreediga [...]; neid võidakse uuesti läbi vaadata ja need kehtivad hindamise suhtes 1995. maksuaasta seisuga.“

12. Dekreetseaduse nr 331/93 artikli 62 *sexies* lõikes 3 on sätestatud:

„[presidendi dekreeidi nr 600/1973] artikli 39 lõike 1 punkti d ja [presidendi dekreeidi nr 633/1972] artikli 54 kohaselt antavad hinnangud võivad põhineda ka tõsistel vastuoludel deklareeritud tulu, palga ja muude tasude ning selle vahel, mida võib õiguspäraselt eeldada konkreetse tegevuse tunnustest ja oludest või käesoleva dekreeidi artikli 62 *bis* kohaselt koostatud valdkondlikest uuringutest.“

13. 8. mai 1998. aasta seaduse nr 146⁶ artiklis 10 on sätestatud:

„1. Valdkondlike uuringute põhjal kohaldatakse maksu määramist [...] maksukohustuslaste suhtes vastavalt käesolevas artiklis ette nähtud korrale, kui deklareeritud tulu või palk on väiksem kui tulu või palk, mille võib selliste uuringute põhjal tuvastada.

[...]

3 *bis*. Lõikes 1 osutatud juhtudel kutsub [maksuamet] enne maksuteate saatmist maksukohustuslase 19. juuni 1997. aasta dekreetseaduse nr 218 artikli 5 kohaselt kohale.

3 *ter*. Kui valdkondlike uuringute põhjal tehakse kindlaks, et tulu on ebapiisav, võidakse välja anda tõend põhjuste kohta, mis õigustavad tulu ebapiisavust, mis on nende uuringute tulemuste põhjal kohatuks loetud. Samuti võidakse tõendis põhjendada vastuolusid deklaratsiooni ja eespool nimetatud uuringutes kindlaks tehtud majandusnäitajate vahel. Niisuguse tõendi annavad maksukohustuslaste taotlusel välja [...].

[...]

5. [Käibemaksuga] maksustamisel rakendatakse nimetatud valdkondlike uuringute põhjal kindlaks määratud kõrgema tulu või palga suhtes, võttes arvesse maksustamisele mittekuuluvaid tehinguid ja erikorras maksustatavaid tehinguid, keskmist määra, mis tuleneb maksustatavatelt tehingutelt tasumisele kuuluva maksu – millest on maha arvatud maks amortiseeritavate varade vōōrandamiselt – ja deklareeritud käibelt tasumisele kuuluva maksu vahelisest suhtest.

[...]

7. Rahandusministeeriumi dekreediga moodustatakse ekspertide komisjon, kelle määrab minister, võttes arvesse ka majanduse kutseorganisatsioonide ettepanekuid. See komisjon esitab enne iga valdkondliku uuringu heakskiitmist ja avaldamist arvamuse nende uuringute sobivuse kohta kajastamaks tegelikkust, millele need viitavad. [...]

⁵ Gazzetta Ufficiale nr 203, 30.8.1993.

⁶ Gazzetta Ufficiale nr 110, 14.5.1998.

[...].“

II. Faktilised asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimus

14. Fortunata Silvia Fontana suhtes kohaldati 2010. aastal maksude korrigeerimise menetlust muu hulgas käibemaksu osas.

15. Agenzia delle Entrate (Itaalia maksuamet) saatis talle 14. mail 2014 kutse kohale tulla, millest algas *inter partes* menetlus, kus F.S. Fontana esitas märkusi ja dokumente eesmärgiga kummutada määrangud, mille kohaselt eeldati, et tema tulu oli deklareeritust suurem. Maksuamet aga ei pidanud esitatud argumente ja dokumente veenvateks ning saatis F. S. Fontanale 24. detsembril 2014 maksuteate 2010. aasta kohta, mis muu hulgas puudutas maksmata käibemaksu.

16. Maksu kindlaksmääramise menetlus tulenes sellest, et F.S. Fontana suhtes rakendati raamatupidajate ja maksunõustajate kohta koostatud valdkondlikku uuringut.

17. Kaebaja pöördus kaebusega Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabrias (Reggio Calabria provintsi maksukohus, Itaalia), vaieldes muu hulgas vastu maksuameti nõutavale käibemaksuvõlgnevuse summale. Muu hulgas väitis ta, et maksuamet on nõuetevastaselt rakendanud tema olukorra suhtes raamatupidajate ja maksunõustajate kohta koostatud valdkondlikku uuringut, kuigi oleks pidanud rakendama uuringut personalijuhtimise nõustajate kohta, mida ta peab oma põhitegevusalaks. Samuti väitis ta, et maksuameti nõutav käibemaksusumma on kindlaks määratud kõigest valdkondliku uuringu alusel, tema sooritatud majandustehinguid arvestamata.

18. Nimetatud kohus, kellel tekkis kahtlusi, kuidas on õige liidu õigust tõlgendada, otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule eelotsuse küsimuse:

„Kas [käibemaksu]direktiivi artiklitega 113 ja 114 on vastuolus Itaalia õigusnormid 29. oktoobri 1993. aasta seadusega nr 427 [kehtestatud] dekreetseaduse nr 331/93 artikli 62 *sexies* lõikes 3 ja artiklis 62 *bis*, mis lubavad käibemaksuga maksustada üldistamise teel kindlaks määratud kogukäibe, võttes arvesse mahaarvamisi ja tagasinõudekohustusest kinnipidamist ning üldisemalt neutraalse maksustamise põhimõtet ja maksu ülekandumise põhimõtet?“

19. Itaalia valitsus ja komisjon on esitanud kirjalikud seisukohad. Kohtuistungil, mis peeti 18. jaanuaril 2018, esitasid nad ka suulised seisukohad.

III. Õiguslik analüüs

20. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimuses teada sisuliselt seda, kas käibemaksudirektiivi sätteid ja käibemaksusüsteemi reguleerivaid põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus niisugused nagu põhikohtuasjas vaidluse all olevad liikmesriigi õigusnormid, mis lubavad ametiasutustel teatavat liiki maksukohustuslaste tõenäolist tulu hinnanud valdkondlikel uuringutel põhineval üldistaval meetodil kindlaks määrata, millises summas peab maksu maksuma eeldatavasti tegelikust vähem käibemaksu deklareerinud maksukohustuslane.

21. Nii palju kui mina tean, ei ole Euroopa Kohus seni kordagi analüüsinud niisuguste nagu põhikohtuasjas vaidluse all olevate liikmesriigi õigusnormide vastavust käibemaksusüsteemi reeglitele ja põhimõtetele. On kahetsusväärne, et kuigi nimetatud õigusnormidel on mitmeid erisusi, ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohus piisavalt selgitanud nende võimalikku vastuolu käibemaksusüsteemi reeglite ja põhimõtetega.

22. Igal juhul näib eelotsusetaotluse põhjal, et selle esitanud kohtu kahtlused on seotud peamiselt käibemaksudirektiivi aluseks olevate proportsionaalsuse põhimõtte ja neutraalse maksustamise põhimõtte võimaliku rikkumisega. Muu hulgas tunneb eelotsusetaotluse esitanud kohus huvi, kas süsteemil, mille kohaselt maksukohustuslase käibemaksukohustuse suurust ei määrata kindlaks tema sooritatud tehingute põhjal, vaid see arvutatakse tema eeldatava kogukäibe põhjal, ei ole ebasoodsaid tagajärgi maksukohustuslase võimalusele ühelt poolt arvata maha sisendkäibemaks ja teiselt poolt anda käibemaksukohustus edasi oma klientidele. Eelotsusetaotluse esitanud kohus toonitab, et maksukohustuslasele jääb kohustus maksta kogu maksumussumma, mida maksuhaldur peab maksmisele kuuluvaks, sealhulgas need osad sellest maksust, mille ta oleks pidanud kirjutama oma klientidele esitatud arvetele.

23. Nendel asjaoludel, arvestades eelotsusetaotluse lühidust, mida eespoolgi mainisin, ja Itaalia valitsuse mitte kuigi üksikasjalikke seisukohti, keskendun oma analüüsis nendele konkreetsetele küsimustele ja jätan kõrvale muud asjaolud, millele ei ole otseselt Euroopa Kohtu tähelepanu juhitud ja mida poolte vahel seetõttu ei arutatud.

24. Enne nende küsimuste käsitlemist pean aga otstarbekaks põgusalt tutvustada põhikohtuasjas vaidluse all olevate liikmesriigi õigusaktide toimimist.

A. Valdkondlikud uuringud

25. Minu arusaama järgi koostab ja kinnitab põhikohtuasjas vaidluse all olevad valdkondlikud uuringud Itaalia rahandusministeerium pärast asjaomaste erialaorganisatsioonidega konsulteerimist.

26. Need uuringud põhinevad majandusanalüüsidel ning statistilistel ja matemaatilistel meetoditel ning neid kasutatakse teatavat liiki maksukohustuslaste tõenäolise tulu hindamiseks. Selleks tehakse kindlaks asjaomast liiki maksukohustuslaste tulupotentsiaal, võttes arvesse sisemisi ja väliseid tegureid, mis võivad seda potentsiaali mõjutada (nagu tegevuse ajakava, turuolukord jms). Konkreetsemalt jälgitakse valdkondlike uuringute koostamisel igas kategoorias suhet raamatupidamisarvestuslike ja struktuuriliste muutujate vahel nii äriühingu sees (tootmisprotsess, müügiplind jne) kui ka väljaspool äriühingut (nõudluse trendid, hinnatasemed, konkurents). Samuti võetakse valdkondlikes uuringutes arvesse maksukohustuslaste tegevuspiirkonna iseärasusi.

27. Maksukohustuslased võivad kasutada valdkondlikke uuringuid võrdlusalusena deklaratsioonide esitamisel maksuametile ning samuti kasutab maksuamet neid kontrolli eesmärgil. Ühes või teises olukorras võetakse aluseks selline valdkondlik uuring, mis on asjakohane seoses maksukohustuslase „põhitegevusalaga“, s.o tegevusega, millest on maksukohustuslasele tekkinud asjassepuutuval perioodil kõige rohkem tulu.

B. Üldine raamistik

28. Olles tutvustanud vaidlusaluste liikmesriigi õigusnormide põhijooni, pean kasulikuks põgusalt meenutada ka asjakohaseid liidu õiguse sätteid ning Euroopa Kohtu praktikat nende sätete kohta. Euroopa Kohus on juba mitmetel puhkudel selgitanud käesolevas kohtuasjas olulisi käibemaksuõiguse eri aspekte.

1. Maksukohustuslaste funktsioon ja maksustatav väärtus

29. Kõigepealt tuleb rõhutada, et käibemaksusüsteemi aluspõhimõte on maksustada üksnes lõpptarbija. Seetõttu *ei saa* maksuhalduri kogutava käibemaksu baasiks võetav maksustatav väärtus *ületada* tasu, mille maksab lõpptarbija ja mille põhjal arvutatakse lõpuks temal lasuv käibemaksukohustus. Käibemaksukoormust ei kanna ju käibemaksukohustuslased ise. Neil – kui nad osalevad tootmises ja

turustamises enne lõplikku maksustamist – on ainult kohustus koguda käibemaksu maksuhalduri eest ja sellest talle aru anda.⁷

30. Käibemaksudirektiivi artikli 73 kohaselt on kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab.⁸ Seega on see tasu subjektiivne väärtus, st tegelikult saadud summa, mitte objektiivsete kriteeriumide alusel kindlaks määratud väärtus.⁹ Kui maksuhaldur nõuaks summat, mis ületab lõpptarbija poolt tegelikult makstud maksu, ei oleks see maksukohustuslase seisukohast kooskõlas käibemaksu neutraalsuse põhimõttega.¹⁰

31. Selleks et tagada süsteemi täielik neutraalsus maksukohustuslaste suhtes, on käibemaksudirektiivis ette nähtud mahaarvamissüsteem, mille eesmärk on tagada, et maksukohustuslaselt ei nõuta käibemaksu nõuetevastaselt. Nii on üks käibemaksusüsteemi põhijooni see, et iga tehing maksustatakse käibemaksuga alles pärast seda, kui on maha arvatud asjaomaste kaupade ja teenuste hinda moodustavate eri tegurite maksumusele otseselt vastav käibemaksu summa.¹¹

2. Maksukohustuslaste kohustused

32. Teiseks peab iga maksukohustuslane käibemaksudirektiivi artikli 242 kohaselt pidama piisavalt üksikasjalikku raamatupidamisarvestust, mis võimaldab käibemaksu kohaldada ja selle kohaldamist maksuhalduri poolt kontrollida. Samuti kohustab selle direktiivi artikkel 244 maksukohustuslasi tagama väljastatud arvete koopiade ja saadud arvete säilitamise. Peale selle peavad maksukohustuslased sama direktiivi artikli 250 lõike 1 kohaselt esitama käibedeklaratsiooni, kus on ära toodud kogu riigile maksta tuleva käibemaksu arvutamiseks vajalik teave.

33. Nagu Euroopa Kohus on järjepidevalt märkinud, tuleneb käibemaksudirektiivi artiklist 2 ja artikli 250 lõikest 1, samuti ELL artikli 4 lõikest 3, et iga liikmesriik on kohustatud võtma kõik meetmed seadusandluse ja halduse tasandil, et tagada oma territooriumil täies ulatuses käibemaksu kogumine ja võidelda maksupettuste vastu. Maksukohustuslase petturlik käitumine, nagu näiteks tarnete ja müügitulu varjamine, ei tohi takistada käibemaksu kogumist. Sellisel juhul peavad liikmesriikide ametiasutused taastama olukorra sellisena, mis oleks esinenud siis, kui maksudest kõrvalehoidumist ei oleks aset leidnud.¹²

34. Samuti on Euroopa Kohus otsustanud, et väljaspool käibemaksudirektiivi artiklis 273 sätestatud piire ei ole selles sättes täpsustatud tingimusi ega kohustusi, mida liikmesriigid võivad ette näha, ja et seega annab see säte neile kaalutlusruumi meetmete osas, millega soovitakse eespool nimetatud eesmärgi saavutada. Meetmed, mida liikmesriigid võivad maksu täpse kogumise ja maksudest kõrvalehoidumise vältimise tagamiseks kõnealuse artikli 273 kohaselt võtta, ei tohi aga minna kaugemale sellest, mis on vajalik nende eesmärkide saavutamiseks (proportsionaalsuse põhimõte), ega seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust.¹³

7 Vt selle kohta 24. oktoobri 1996. aasta kohtuotsus, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punktid 19 ja 22.

8 Vt 20. detsembri 2017. aasta kohtuotsus, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika.

9 Vt 7. novembri 2013. aasta kohtuotsus, Tulică ja Plavoşin, C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika.

10 Vt selle kohta 24. oktoobri 1996. aasta kohtuotsus, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punktid 24 ja 28.

11 Vt selle kohta 24. oktoobri 1996. aasta kohtuotsus, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 23.

12 5. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punktid 41 ja 42 ning seal viidatud kohtupraktika.

13 Sealsamas, punktid 43 ja 44.

35. Samad põhimõtted kehtivad karistuste kohta, mida liikmesriigid võivad käibemaksualastest õigusaktidest tulenevate kohustuste rikkumise suhtes kehtestada. Kuna käibemaksudirektiivis ei ole karistuste süsteemi ette nähtud, on liikmesriigid pädevad valima karistused, mida nad peavad asjakohasteks. Siiski on nad kohustatud järgima selle pädevuse teostamisel liidu õigust ja selle üldpõhimõtteid. Muu hulgas ei tohi need karistused rikkuda proportsionaalsuse põhimõtet¹⁴ ega seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust.¹⁵

C. Käesolevas menetluses tekkinud küsimused

36. Nendes raamides asun analüüsima käesolevas menetluses tekkinud küsimusi. Kaalun siiski ainult seda, kas liikmesriigi õigusnormid, mis lubavad maksuhalduril valdkondlikel uuringutel põhineval üldistaval meetodil kindlaks määrata, millises summas peab maksu maksuma eeldatavasti tegelikust vähem käibemaksu deklareerinud maksukohustuslane, on iseenesest proportsionaalsuse põhimõttega ja neutraalse maksustamise põhimõttega vastuolus.

37. Euroopa Kohtu ja liikmesriikide kohtute vahelisest pädevuse jaotusest tulenevalt on liikmesriigi kohtute ülesanne Euroopa Kohtult saadud juhtnõore arvestades kindlaks teha, kas nende õigusnormide kohaldamine konkreetse juhtumi suhtes rikub nimetatud põhimõtteid, võttes arvesse kõiki põhikohtuasja asjaolusid.¹⁶

1. Proportsionaalsuse põhimõte

38. Proportsionaalsuse põhimõtte osas põhjendan järgnevalt oma seisukohta, et niisugune süsteem, nagu on vaidlusaluste liikmesriigi õigusnormidega ette nähtud, ei lähe kaugemale sellest, mida on vaja, et tagada kogu maksmisele kuuluva käibemaksu kogumine ja takistada maksudest kõrvalehoidumist.

39. Kõigepealt tuleb meeles pidada, et pettuse või maksudest kõrvalehoidumise korral võib maksuhaldur maksukohustuslase esitatud ebaõiged käibedeklaratsioonid arvestamata jätta ning maksukohustuslase enda peetavast raamatupidamisarvestusest vajaduse korral kõrvale kalduda. Maksuhalduril tuleb arvutada maksusumma, mille maksukohustuslane peab maksuma, tema sooritatud tegelike tehingute põhjal, isegi kui arveid ei väljastatud ja nende tehingute kohta raamatupidamisarvestuses dokumente ei leidu.

40. Arvan, et tõhusaks võitluseks varimajandusest tuleneva maksudest kõrvalehoidumise vastu võib maksuhalduril vigades või väärtegudes kahtlustatavate maksukohustuslaste majandustulemuste hindamisel sageli olla vaja tugineda üldistavatele meetoditele või teatavale hulgale eeldustele. Eriti siis, kui puuduvad dokumentaalsed jäljed, mis võimaldaksid tegelikkust rekonstrueerida, näib peaaegu paratamatu, et maksuhaldur võib arvesse võtta *prima facie* tuvastatud faktilisi asjaolusid, mis kõiki olulisi asjaolusid arvestades näivad väga tõenäolised.

41. Minu arvates ei ole põhjust, miks maksuhaldur ei peaks sellises olukorras kasutama statistilisi ja majandusandmeid realistlike võrdlusaluste koostamiseks ja võimalike anomaaliate tuvastamiseks. Nii näib, et valdkondlike uuringute suguse vahendi valimine, et teha kindlaks maksukohustuslasi, kes *võivad* olla deklareerinud tegelikust vähem käibemaksu, ja hinnata *võimalikke* maksmata summasid, kuulub kaalutlusruumi, mis on liikmesriikidele käibemaksudirektiiviga antud selleks, et tagada kogu maksmisele kuuluva käibemaksu kogumine ja takistada maksudest kõrvalehoidumist.

14 19. juuli 2012. aasta kohtuotsus, Rõdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, punkt 44.

15 20. juuni 2013. aasta kohtuotsus, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, punkt 32.

16 Vt selle kohta 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 36, ja 5. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punkt 46.

42. Vaevalt aga on vaja meenutada, et maksuameti lõplikud määrangud võimaliku maksmata maksu kohta peavad tõeselt kajastama maksukohustuslase tegelikke majandustulemusi. Teisisõnu peab igasugune maksuhalduri tehtav korrektsioon mõistagi olema ise korrektne. Et nii oleks – kui maksukohustuslase käibe hindamiseks kasutatakse üldistavat meetodit –, peab see meetod võimaldama tõeseid tulemusi. Konkreetsemalt, kui teatavate eelduste saamiseks kasutatakse valdkondlikke uuringuid, peavad need uuringud seega olema täpsed, usaldusväärsed ja ajakohased.

43. Nagu eespool mainitud: kui jätta kõrvale võimalikud õiguspärased trahvid pettuse või maksudest kõrvalehoidumise eest, ei saa maksuhaldur deklareerimata käibemaksu katteks sisse nõuda rohkem, kui maksukohustuslane on (või pidanuks olema) oma klientidelt saanud. Maksuhaldur ei saa ühitada maksmata käibemaksu sissenõudmist karistuste määramisega käibemaksueeskirjade rikkumise eest. Need on eraldi, erisugused ja eri funktsioonidega vahendid.¹⁷

44. Sellest tulenevalt, kui asjassepuutuvate maksustatavate tehingute kohta ei ole täpseid andmeid, on liikmesriikidel vaja kasutada menetlusõiguslikke vahendeid, mille abil viiakse vajadus lubada deklareerimata käibemaksu kindlakstegemist ja hõlbustada selle arvutamist kooskõlla nõudega, et maksmata summadeks loetavad summad oleksid tegelikkusele nii lähedal kui võimalik ega ületaks käibemaksudirektiivi artikliga 73 lubatud.¹⁸ Seda näib kinnitavat käibemaksudirektiivi põhjendus 59, kus on sõnaselgelt tunnistatud kaalutlusruumi, milles liikmesriigid võivad teatavates piirides ja teatavatel tingimustel võtta meetmeid maksustamise lihtsustamiseks ja maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise ärahoidmiseks.

45. Nendel asjaoludel näib mulle, et liikmesriigi õigusnormid, mis lubavad maksuhalduril kindlaks teha, et käibemaksu on deklareerimata jäetud, ja määrata selle summa ainult (või peamiselt) eelduste põhjal, mis on tuletatud lahkvõtmest maksukohustuslase deklareeritud käibe ja valdkondliku uuringu kohaselt eeldatava käibe vahel, ei ole nende kahe nõude vahel õiges tasakaalus. Ühest küljest võib ju tõdeda, et niisugune süsteem lihtsustaks maksuhalduri tööd maksude kogumisel ja maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise ärahoidmisel. Teisest küljest aga saaks selline süsteem vaevalt anda igas olukorras tõese pildi majanduslikust tegelikkusest. Seetõttu põhjustaks see tõenäoliselt sageli vigu, tihti maksukohustuslaste kahjuks. Järelikult ulatuks niisugune süsteem kaugemale sellest, mida on vaja kogu maksamisele kuuluva käibemaksu kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise ärahoidmiseks.

46. Ent kui lähtuda kohtutoimikus leiduvatest tõenditest, ei tundu põhikohtuasjas vaidluse all olevate liikmesriigi õigusnormidega olukord selline olevat. Näen kaht peamist põhjust, miks need õigusnormid ei näi proportsionaalsuse vaatenurgast problemaatilised.

47. Esiteks tähendavad vaidlusalused liikmesriigi õigusnormid Itaalia kohtute tõlgenduses seda, et valdkondlikud uuringud kõigest annavad tunnistust võimalikust anomaaliast maksukohustuslase deklaratsioonides. Nii ei vii oluline kõrvalekalle nende uuringute tulemustest veel automaatselt ametiasutuste ebasoodsa otsuseni. See võib kõigest põhjustada *inter partes* menetluse algatamise, et teha kindlaks maksukohustuslase tegelik majandusolukord. Nende tulemuste läbivaatamine ja „korrigeerimine“ maksukohustuslase esitatud tõendite põhjal on see, mis võimaldab maksuhalduril tuvastada, kas konkreetsel juhul on maksudest kõrvale hoitud või maksustamist välditud, ja määrata

¹⁷ Vt selle kohta 15. jaanuari 2009. aasta kohtuotsus, K-1, C-502/07, EU:C:2009:11, punktid 18 ja 19; 19. juuli 2012. aasta kohtuotsus, Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, punkt 49, ja 9. juuli 2015. aasta kohtuotsus, Salomie ja Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 52.

¹⁸ Vt analoogia alusel 10. juuli 2008. aasta kohtuotsus, Koninklijke Ahold, C-484/06, EU:C:2008:394, punkt 39, ja 5. oktoober 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punkt 48.

kindlaks maksmisele kuuluva summa. On oluline, et asjaomase maksukohustuslase osalemine haldusmenetluses – milles tuleb talle anda piisavalt aega kaitsevaidete ettevalmistamiseks – on liikmesriigi kohtupraktika kohaselt tingimata vajalik menetlusnõue, et maksuhalduri antud hinnang oleks õiguspärane.¹⁹

48. Teiseks ei loo lahknevus maksukohustuslase deklareeritud majandusandmete ja nende vahel, mis võivad tuleneda valdkondliku uuringu rakendamisest, *õiguslikku* eeldust. Valdkondliku uuringu rakendamisest konkreetsetes olukorras võib tuleneda ainult *lihteeldus* (*presunzione semplice*) Codice Civile (Itaalia tsiviilkoodeks) artikli 2729 lõike 1 tähenduses. Nimetatud sätte kohaselt jäävad niisugused eeldused „kohtuniku kaalutleda“, kes loeb need kohaseks vaid siis, kui need on „olulised, täpsed ja kooskõlalised“.

49. Seega ei põhjusta valdkondliku uuringu rakendamine konkreetse olukorra suhtes tegelikult nihet tõendamiskoormises: maksuhalduril lasub jätkuvalt kohustus rikkumine, mille maksukohustuslane on väidetavalt toime pannud, õiguslikult piisavalt tõendada. Küll aga tekib valdkondliku uuringu rakendamisest maksukohustuslasele kohustus esitada lisatõendeid: tal tuleb esitada argumente ja tõendavaid dokumente, et selgitada, miks tema tulemused erinevad sellelaadse majandustegevuse puhul eelduspärastest. Minu arusaama kohaselt peab maksuhaldur neid tõendeid arvesse võtma ja kui need teda ei veena, seda oma lõplikus hinnangus põhjendada. Kui järgneb kohtumenetlus, on lõpuks kohtunik pädev mõlema poole esitatud tõendeid vabalt hindama, ilma et ükski eeldus talle siduv oleks.

50. Samas tuleb meeles pidada, et deklareerimata käibemaksu sissenõudmist käsitlevad liikmesriigi õigusnormid rakendavad käibemaksudirektiivi sätteid ning sellistena tuleb neid tõlgendada ja kohaldada kooskõlas Euroopa Liidu põhiõiguste hartaga (edaspidi „harta“).²⁰

51. Minu meelest on see aspekt käesolevas asjas üpriski oluline. Sellised õigusnormid, nagu on põhikohtuasjas vaidluse all, suurendavad ju sugugi mitte tähtsusetul määral ametiasutuste võimu maksukohustuslaste üle. Ametiasutustel lubatakse lähtuda konkreetsete maksukohustuslaste suhtes teatavatest *prima facie* eeldustest statistiliste ja majandusandmete põhjal, mis neid maksukohustuslasi ei käsitle. Selleks et niisugune süsteem oleks proportsionaalne, on minu arvates nõutav range kooskõla harta artiklitega 47 („Õigus tõhusale õiguskaitsevahendile ja õiglasele kohtulikule arutamisele“) ja 48 („Süütuse presumptsioon ja kaitseõigus“).

52. Esiteks tähendab see, et enne kui maksuhaldur võtab maksukohustuslase jaoks ebasoodsa meetme, peab maksukohustuslasel olema tegelik võimalus teha teatavaks oma seisukohad teabe suhtes, mille põhjal maksuhaldur kavatses oma otsuse langetada. Sellele isikule tuleb anda piisavalt aega kaitsevaidete ettevalmistamiseks.²¹ Teiseks peab iga hinnang, mille maksuhaldur annab, olema vaidlustatav kohtus, kus on võimalik kontrollida kõiki faktilisi ja õiguslikke asjaolusid, millele asjaomane isik tugineb.

53. Usun, et selles suhtes, mis puudutab valdkondliku uuringu rakendamist, peab maksukohustuslane muu hulgas saama vaidlustada nii uuringu enda korrektsuse²² kui ka selle asjakohasuse tema olukorra hindamisel (näiteks kuna uuringus on võetud arvesse või jäetud arvesse võtmata asjaolusid, mis võivad antavaid hinnanguid mõjutada).

19 Vt muu hulgas Corte di Cassazione (kassatsiooniastme kohus, Itaalia), Sezioni Unite 18. detsembri 2009. aasta kohtuotsused nr 26635, 26636, 26637 ja 26638 ning 29. juuli 2013. aasta kohtuotsus nr 18184.

20 Vt selle kohta 26. veebruari 2013. aasta kohtuotsus, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 27.

21 Vt selle kohta 3. juuli 2014. aasta kohtuotsus, Kamino International Logistics ja Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 ja C-130/13, EU:C:2014:2041, punktid 30, 33 ja 38 ning seal viidatud kohtupraktika.

22 Sel põhjusel pean mõõdapäasmatuks, et uuringu koostamisel kasutatav meetodika, asjaolud ja parameetrid oleksid nii läbipaistvad kui võimalik.

54. Seda arvestades on mõistagi määrav, millisele standardile peab maksukohustuslane vastama, et kanda oma tõendamiskoormis ja kummutada uuringu rakendamisest tulenev lihteeldus. Minu arvates peab see standard olenema maksuhalduri kogutud tõenditest, mis uuringu tulemusi toetavad: mida arvukamad ja usaldusväärsemad on need tõendid, seda kõrgemal on maksukohustuslase tõendamiskoormise latt, ja vastupidi.

55. Sellega seoses ei tohi siiski tähelepanuta jätta, et kõiki ettevõtteid mõjutavad mitte üksnes riskid ja ebakindlus, vaid võivad mõjutada ka suuresti soodsad sündmused. Iga majandustegevuse langust või negatiivset tulemust ei ole lihtne ette ennustada ega tagantjärele loogiliselt seletada (veel vähem kohtumenetluses õiguslikult piisavalt tõendada). Seetõttu võib maksukohustuslane olla valdkondliku uuringu rakendamisest tuleneva eelduse kummutamiseks sunnitud tõendama negatiivseid faktilisi asjaolusid (nagu näiteks maksustatavate tehingute puudumine või vähesus teataval perioodil), mis võib teatavatel asjaoludel osutada üsna keerukaks. Sellepärast peab asja lahendav liikmesriigi kohus seda arvesse võtma, kui ta hindab argumente ja tõendeid, mida maksukohustuslane on esitanud vaidlustamaks hinnangut, kus on tuginetud muu hulgas statistilistel ja majandusandmetel põhinevale uuringule.

56. Sellest lähtudes asun seisukohale, et niisugused liikmesriigi õigusnormid, nagu on põhikohtuasjas vaidluse all, ei riku ise proportsionaalsuse põhimõtet, kui neid kohaldatakse kooskõlas harta artiklitega 47 ja 48.

2. Neutraalse maksustamise põhimõte

57. Neutraalse maksustamise põhimõtte osas ei näe ma alust arvata, et niisugused liikmesriigi õigusnormid, nagu on põhikohtuasjas vaidluse all, ise seda põhimõtet rikuksid, ja seda peamiselt kahel põhjusel.

58. Ühest küljest ei takista miski maksukohustuslast, kelle maksukohustuse kindlaksmääramisel lähtutakse valdkondlikust uuringust, maha arvamast kogu sisendkäibemaksu, mille kohta tal on piisavalt tõendeid. Teisisõnu ei näe ma, miks peaks maksuhalduri võimalus tuvastada ja kvantifitseerida deklareerimata käibemaksu muu hulgas valdkondlikest uuringutest tulenevate eelduste põhjal mõjutama maksukohustuslase õigust käibemaks maha arvata.

59. Igal juhul tuleneb eespool nimetatud põhimõtetest, et maksuhaldur on kohustatud maksukohustuslase majandusolukorra tõeselt välja selgitama ja – olenemata trahvidest, mida võidakse määrata – ei tohi ta lugeda maksmata maksuks rohkemat sellest, mis tegelikult maksmisele kuulub.

60. Teisest küljest ei veena mind eelotsusetaotluses kasutatud argument „maksu ülekandumise“ kohta. Maksudest kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise korral on maksmata käibemaks, mida maksuhaldur sisse nõuab, murdosa tasust, mille maksukohustuslane tegelikult sai seoses deklareerimata tehinguga, vastavalt kohaldatavale käibemaksumäärale.²³

61. Igal juhul ei saa pettuse või maksudest kõrvalehoidumise eest vastutav maksukohustuslane niisuguses olukorras nagu põhikohtuasjas tugineda neutraalsuse põhimõttele, võrreldes enda olukorda niisuguse maksukohustuslase omaga, kes on liidu ja liikmesriigi enda käibemaksueeskirjadest tulenevad kohustused nõuetekohaselt täitnud. Nagu Euroopa Kohus otsuses Maya Marinova märkis, ei ole maksukohustuslane, kes on hoidunud maksude tasumisest kõrvale, muu hulgas varjates maksustatavaid tehinguid ja nendega seotud tulusid, sarnases olukorras maksukohustuslasega, kes

²³ Vt käibemaksudirektiiv, artikkel 73, artikli 78 punkt a ja artikkel 96.

täidab oma kohustusi, mis puudutavad raamatupidamisarvestuse pidamist, käibedeklaratsioonide esitamist ja käibemaksu maksmist. Niisugustel asjaoludel ei saa maksukohustuslane, kes on tahtlikult osalenud maksudest kõrvalehoidumises ja on seadnud ohtu ühise käibemaksusüsteemi toimimise, sellele põhimõttele tugineda.²⁴

62. Sellest lähtudes asun seisukohale, et ka niisugune süsteem, nagu on vaidlusaluste liikmesriigi õigusnormidega ette nähtud, ei riku ise neutraalse maksustamise põhimõtet.

IV. Ettepanek

63. Kokkuvõttes teen Euroopa Kohtule ettepaneku anda Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Reggio Calabria provintsi maksukohus, Itaalia) eelotsuse küsimusele järgmine vastus:

Ei proportsionaalsuse ega neutraalse maksustamise põhimõttega, millel põhineb nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis lubavad ametiasutustel kindlaks määrata, millises summas peab maksu maksuma eeldatavasti tegelikust vähem käibemaksu deklareerinud maksukohustuslane, üldistaval meetodil, mis põhineb valdkondlikel uuringutel, milles on hinnatud teatavat liiki maksukohustuslaste tõenäolist tulu, kui niisuguseid õigusnorme kohaldatakse kooskõlas Euroopa Liidu põhiõiguste harta artiklitega 47 ja 48.

Eelotsusetaotluse esitanud kohtu pädevuses on kõiki põhikohtuasja asjaolusid arvesse võttes tuvastada, kas nende õigusnormide kohaldamine konkreetsel juhul neid põhimõtteid rikub.

²⁴ 5. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punkt 49.