



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
GERARD HOGAN
esitatud 4. märtsil 2021¹

Kohtuasi C-521/19

CB

versus

Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Galicia autonoomse piirkonna kõrgeim kohus, Hispaania))

Eelotsusetaotlus – Direktiiv 2006/112/EÜ – Ühine käibemaksusüsteem –
Halduskaebus maksunõuete ja füüsilise isiku tulumaksu põhjal kehtestatud sanktsioonide vastu –
Käibemaksuga maksustatavad tehingud, mille kohta ei ole arvet esitatud –
Maksustatav väärtus – Käibemaksu sisaldumine poolte vahel kokkulepitud hinnas

I. Sissejuhatus

1. Kas ja milliseid meetmeid peaks maksuhaldur võtma, kui ta avastab, et teatavad maksukohustuslased (s.o tehingupooled, kes ei ole lõpptarbivad) on pettuse teel tehingut varjanud? Kas Euroopa Kohtu varasemas, 7. novembri 2013. aasta otsuses Tulică ja Plavoşin (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722) sisalduvat põhjenduskäiku saab selles osas pidada rahuldavaks suuniseks? Need küsimused on tõstatatud käesolevas eelotsusetaotluses, mille on esitanud Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Galicia autonoomse piirkonna kõrgeim kohus, Hispaania) kohtuvaidluses füüsilise isiku CB ja Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (Galicia piirkondlik majandusasjade halduskohus, Hispaania) vahel.

2. Enne faktiliste asjaolude juurde asumist tuleb kõigepealt tutvustada asjakohaseid õigusnorme.

¹ Algkeel: inglise.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

3. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi², põhjendustes 25, 26 ja 39 on märgitud:

„(25) Maksustatav väärtus tuleks ühtlustada, et käibemaksu kohaldamine maksustatavatele tehingutele annaks kõikides liikmesriikides võrreldavaid tulemusi.

(26) Vältimaks maksukahju, mis tuleneb seotud isikute kasutamisest maksusoodustuste saamiseks, peaks liikmesriikidel olema teatavates olukordades võimalik sekkuda kaupade tarnimise või teenuste osutamise maksustatava väärtuse ja kaupade ühendusesiseste soetamiste osas seoses selliste kaubatarnijate ja saajate kategooriatega.

[...]

(39) Mahaarvamiste kord tuleks ühtlustada selles ulatuses, kus see mõjutab tegelikult kogutavaid summasid. Mahaarvatavat osa tuleb kõikides liikmesriikides arvutada samal viisil.“

4. Direktiivi 2006/112 artiklis 1 on sätestatud:

„1. Käesolev direktiiv kehtestab ühise käibemaksusüsteemi.

2. Ühise käibemaksusüsteemi põhimõtteks on kohaldada kaupade ja teenuste suhtes üldist tarbimismaksu, mis on täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga, olenemata nende tehingute arvust, mis tehakse tootmise ja turustamise käigus enne maksustamisetappi.

Igalt tehingult võetakse käibemaksu, mis arvutatakse kaupade ja teenuste hinna põhjal selliste kaupade ja teenuste suhtes kehtiva määraga ja millest on eelnevalt maha arvatud käibemaksu summa, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulukomponentide pealt.

Ühist käibemaksusüsteemi kohaldatakse kuni jaemüügietaapi lõpuni.“

5. Direktiivi 2006/112 VII jaotisesse „Maksustatav väärtus“ kuuluvas artiklis 72 on sätestatud:

„Käesolevas direktiivis tähendab „turuväärtus“ kogusummat, mis kliendil tuleks vaba konkurentsi tingimustes tasuta kõnealuste kaupade ja teenuste hankimiseks samal turustusetapil, mil kaupade tarne või teenuste osutamine aset leiab, sõltumatule kaubatarnijale või teenuse osutajale liikmesriigis, kus kaubatarnet või teenuse osutamist maksustatakse.

Kui ühtki võrreldavat kaubatarnet või teenuste osutamist ei ole võimalik tuvastada, tähendab turuväärtus järgmist:

1) kaupade osas – summa, mis ei ole väiksem kaupade või sarnaste kaupade ostusummast, või ostuhinna puudumisel omahind, mis määratakse kindlaks tarne tegemise ajal;

² ELT 2006, L 347, lk 1.

2) teenuste osas – summa, mis ei ole väiksem kui maksukohustuslase kogukulu teenuse osutamisel.“

6. Direktiivi 2006/112 artiklis 73 on sätestatud:

„Artiklites 74–77 nimetatud 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.“

7. Direktiivi 2006/112 artiklis 74 on sätestatud:

„Oma ettevõtte kaupade äraandmise või kasutamise puhul maksukohustuslase poolt või kaupade säilitamise puhul maksukohustuslase või tema õigusjärglaste poolt tema maksustatava majandustegevuse lõppemisel, nagu sätestatud artiklites 16 ja 18, moodustab maksustatava väärtuse kaupade või muude sarnaste kaupade ostuhind või ostuhinna puudumisel omahind, mis määratakse kindlaks nende toimingute tegemise ajal.“

8. Direktiivi 2006/112 artiklis 77 on sätestatud:

„Artiklis 27 nimetatud teenuste osutamisel maksukohustuslase poolt oma ettevõtluse eesmärgil moodustab maksustatava väärtuse kõnealuse teenuse turuväärtus.“

9. Direktiivi 2006/112 artiklis 78 on sätestatud:

„Maksustatava väärtuse hulka arvatakse:

- a) maksud, tollimaksud, lõivud ja tasud, välja arvatud käibemaks;
- b) kõrvalkulud, nagu vahendus-, pakkimis-, veo- ja kindlustuskulud, mida tarnija soetajalt või teenuse saajalt nõuab.

Esimese lõigu punkti b tähenduses võivad liikmesriigid kõrvalkuludena käsitada ka eraldi lepinguga hõlmatud kulusid.“

10. Direktiivi 2006/112 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.“

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

B. Hispaania õigus

11. 28. detsembri 1992. aasta seaduse nr 37/1992 käibemaksu kohta (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido; edaspidi „seadus nr 37/1992“)³ artikli 78 „Maksustatav väärtus. Üldreegel“ lõikes 1 on sätestatud:

„Maksustatav väärtus on maksustatavate tehingute eest kliendi või kolmanda isiku poolt makstava tasu kogusumma.“

12. Seaduse nr 37/1992 artiklis 88 „Maksu kajastamine hinnas“ on sätestatud:

„1. Maksukohustuslane peab maksu summa täielikult kajastama hinnas isikule, kelle jaoks maksustatav tehing tehakse ja kes on kohustatud selle tasuma, tingimusel et maksu kajastamine hinnas vastab käesolevale seadusele, olenemata nende isikute vahel kokku lepitud tingimustest.

Kaubatarnete tegemise ja teenuste osutamise puhul, mis on käibemaksuga maksustatavad, mitte käibemaksuvabad, ja mille saajad on avaliku sektori asutused, arvestatakse alati, et käibemaksukohustuslased esitavad oma hinnapakkumised – sealhulgas suulised pakkumised – koos käibemaksuga, mis tuleb sellegipoolest kajastada hinnas eraldi kirjena, kui on asjakohane, tasu nõudmiseks esitatavates dokumentides, ilma et käibemaksu sissearvamine kokku lepitud kogusummat suurendaks.

2. Käibemaks kajastatakse hinnas arve vormis vastavalt õigusnormides kindlaks määratud tingimustele ja nõuetele. Selleks kirjendatakse hinnas kajastatav maksusumma maksustatavast väärtusest eraldi, isegi halduskorras kindlaks määratud hindade puhul, märkides ära kohaldatava maksumäära. Käesoleva lõike eelmistest lõikudest tehakse erand õigusnormides kindlaks määratud tehingute puhul.

3. Maks tuleb hinnas kajastada vastava arve väljastamise ja üleandmise ajal.

4. Käibemaksu hinnas kajastamise õigus aegub ühe aasta möödumisel maksustatava teokoosseisu tekkimise kuupäevast.

5. Käibemaksuga maksustatava tehingu adressaat ei ole kohustatud hinnas kajastatud käibemaksu tasuma enne maksustatava teokoosseisu tekkimist.

6. Võimalikke vaidlusi seoses käibemaksu hinnas kajastamisega nii selle asjakohasuse kui ka maksusumma suuruse osas käsitatakse haldusmenetlustes maksuvaidlustena.“

13. Seaduse nr 37/1992 artiklis 89 „Hinnas kajastatud maksusummade korrigeerimine“ on sätestatud:

„1. Kui maksusumma on kindlaks määratud valesti või esinevad asjaolud, mille tõttu tuleb vastavalt käesoleva seaduse artiklile 80 maksustatavat väärtust muuta, parandab käibemaksukohustuslane hinnas kajastatud maksusumma.

³ BOE, 29. detsember 1992, nr 312, lk 44247.

Korreksioon tehakse, kui ilmnevad maksusummade valesti kindlaks määramise põhjused või muud eelmises lõigus osutatud asjaolud, tingimusel, et tehingule vastava maksu tasumisele kuulumise hetkest ei ole möödunud neli aastat või esinevad nimetatud artiklis 80 osutatud asjaolud.

2. Eelmine lõige on kohaldatav ka siis, kui tehingu eest on väljastatud arve ilma maksusummat hinnas kajastamata.

3. Erandina eelmistest lõigetest ei korrigeerita hinnas kajastatud maksusummat järgmistel juhtudel:

(1) kui korrigeerimise põhjuseks ei ole käesoleva seaduse artiklis 80 ette nähtud põhjused, kui see tähendab hinnas kajastatud maksusummade suurenemist ja tehingute adressaadid ei tegutse ettevõtjate või kutsetöötajatena, välja arvatud maksumäära seadusega suurendamise juhtudel, mille korral võib maksusummat korrigeerida uute maksumäärade jõustumise kuul ja sellele järgneval kuul.

(2) kui maksuhaldur toob tasumisele kuuluvad maksusummad, mida ei ole hinnas kajastatud, vastavates maksunõuetes välja suuremas summas kui käibemaksukohustuslase deklareeritud summad ja objektiivsete andmete alusel on tõendatud, et nimetatud maksukohustuslane osales pettuses või et ta teadis või oleks selleks mõistlikku hoolsust kasutades pidanud teadma, et ta tegi tehingu, mis oli osa pettusest.“

III. Põhikohtuasja faktilised asjaolud ja eelotsusetaotlus

14. Põhikohtuasjas kaebuse esitanud CB on füüsilisest isikust ettevõtja, kelle tegevus esinejate agendina on üldjuhul käibemaksuga maksustatav. Agendina osutas ta teenuseid Lito Groupile, s.o ettevõtjate rühmale, mille omanik oli sama isik ning mille ülesanne oli korraldada infrastruktuuri ja ansambleid usu- ja külafestivalide jaoks Galicia piirkonnas. Nimelt võttis CB ühendust festivalide korralduskomisjonidega, mis olid mitteformaalsed elanike rühmad, kes vastutasid pidustuste korraldamise eest, ning pidas Lito Groupi nimel läbirääkimisi seoses ansamblite esinemistega.

15. Festivalide korralduskomisjonid maksid Lito Groupile selle eest peamiselt sularahas, mis anti üle ilma arveta või raamatupidamises kajastamata. Käibe- ja tuludeklaratsioonides neid ei deklareeritud. Lito Groupi sissetulekust 10% maksti sularahas edasi CB-le ja seda ei deklareeritud. CB-l ei olnud raamatupidamist ega ametlikke dokumente, ta ei esitanud ega saanud arveid ning seetõttu ei esitanud ka käibedeklaratsioone.

16. Maksuhaldur tuvastas 14. juulil 2014 pärast maksukontrolli, et summad, mis CB oli saanud Lito Groupilt tasuks oma tegevuse eest, nimelt 64 414,90 eurot 2010. aastal ja 67 565,40 eurot 2011. aastal ning 60 692,50 eurot 2012. aastal, ei sisaldanud käibemaksu. Sellest lähtudes asus maksuhaldur seisukohale, et nii käibemaks kui ka tulumaks tuleb kindlaks määrata lähtudes maksumisest väärtusest, mille moodustab CB saadud kogusumma.

17. Kaebaja esitas maksuhalduri otsuse peale vaide, mis jäeti 10. mai 2018. aasta otsusega rahuldamata.

18. CB esitas selle otsuse peale kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule. Ta väitis, et tuluna kinnipeetud summade tagantjärele käibemaksuga maksustamine on vastuolus muu hulgas Euroopa Kohtu 7. novembri 2013. aasta otsusega Tulică ja Plavoşin (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722), mille kohaselt tuleb juhul, kui maksuhaldur avastab tehingud, mis on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatavad, kuid mida ei ole deklareeritud ja mille kohta ei ole arveid esitatud, asuda seisukohale, et nende tehingute poolte vahel kokku lepitud hind sisaldas käibemaksu. Nii on CB asunud seisukohale, et kuna ta ei saa Hispaania õigusnormide alusel tagasi nõuda käibemaksu, mida ta ei ole saanud hinnas kajastada oma tegevuse tõttu, mis kujutas endast maksuõigusrikkumist, tuleb asuda seisukohale, et tema osutatud teenuste hinnad sisaldasid käibemaksu.

19. Eelotsusetaotluse esitanud kohus on seisukohal, et vaidluse lahendamiseks põhikohtuasjas peab ta kindlaks tegema, kas riigisisised õigusaktid, milles on ette nähtud, et kui ettevõtjad viivad vabatahtlikult ja kooskõlastatult läbi tehinguid, millega kaasnevad sularahamaksed, mis arvetel ega käibedeklaratsioonides ei kajastu, siis tuleb lähtuda asjaolust, et sellised maksed sisaldavad käibemaksu, on kooskõlas direktiiviga 2006/112.

20. Nendel asjaoludel peatas Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Galicia autonoomse piirkonna kõrgeim kohus, Hispaania) menetluse ja esitas Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [direktiivi 2006/112] artikleid 73 ja 78 tuleb neutraalsuse, maksudest kõrvalehoidumise ja õiguse kuritarvitamise keelu ning konkurentsi õigusvastase moonutamise keelu põhimõteteid silmas pidades tõlgendada nii, et nendega on vastuolus riigisisene õigusnorm ja seda tõlgendav kohtupraktika, mille kohaselt tuleb juhtudel, kui maksuhaldur avastab käibemaksuga maksustatavad varjatud tehingud, mille kohta ei ole arvet esitatud, asuda seisukohale, et hind, milles pooled nimetatud tehingute puhul on kokku leppinud, sisaldab käibemaksu?

Kas seetõttu on pettuse juhtudel, kui tehingut on maksuhalduri eest varjatud, võimalik asuda seisukohale, nagu võiks järeldada Euroopa Liidu Kohtu 28. juuli 2016. aasta kohtuotsusest Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), 5. oktoobri 2016. aasta kohtuotsusest Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740) ja 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsusest Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161), et üle antud ja saadud summad ei sisalda käibemaksu, et määrata kindlaks asjakohase maksu suurus ja vastav sanktsioon?“

IV. Analüüs

A. Sissejuhatavad märkused

21. Kõigepealt tuleb märkida, et liikmesriigi kohus esitab oma küsimuse eeldusel, et riigisisised õigusnormid näevad sarnaselt apellandi väidetule ette nimelt seda, et kui maksuamet avastab käibemaksuga maksustatavad varjatud tehingud, millelt käibemaksu arvestatud ei ole, siis tuleb lähtuda sellest, et poolte vahel kokku lepitud hind sisaldab käibemaksu. Samas tuleb meeles pidada, et väljakujunenud kohtupraktika⁴ kohaselt ei saa direktiiv ise tekitada eraõiguslikule

⁴ Vt eelkõige 26. veebruari 1986. aasta kohtuotsus Marshall (152/84, EU:C:1986:84 punkt 48); 12. mai 1987. aasta kohtuotsus Traen jt (372/85–374/85, EU:C:1987:222, punktid 24–26), 14. juuli 1994. aasta kohtuotsus Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, punktid 20–23); 7. jaanuari 2004. aasta kohtuotsus Wells (C-201/02, EU:C:2004:12, punkt 56); 21. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus Accardo jt (C-227/09, EU:C:2010:624, punkt 45); 24. jaanuari 2012. aasta kohtuotsus Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punkt 37), ja 15. jaanuari 2015. aasta kohtuotsus Ryanair (C-30/14, EU:C:2015:10, punkt 30).

isikule kohustusi ja sellele ei saa järelikult tema vastu tugineda⁵. Seetõttu teen ettepaneku sõnastada küsimus ümber järgmiselt: kas direktiivi 2006/112 artikleid 73 ja 78 koostoimes neutraalse maksustamise põhimõtte, maksudest kõrvalehoidmise ja õiguste kuritarvitamise keelu ning konkurentsi õigusvastase moonutamise keeluga saab tõlgendada nii, et nendega on vastuolus riigisiseseid õigusnormid ja neid tõlgendav kohtupraktika, mille kohaselt tuleb juhul, kui maksuhaldur avastab käibemaksuga maksustatavad varjatud tehingud, mille kohta ei ole arvet esitatud, pidada poolte vahel nende tehingute suhtes kokku lepitud hinda niisuguseks, mis ei sisalda käibemaksu.

1. Ühise käibemaksusüsteemi tutvustus

22. Kõigepealt tuleb meeles pidada, et direktiivi 2006/112 artiklis 73 on määratletud mõiste „maksustatav väärtus“ kui kauba tarnimise või teenuse osutamise eest tegelikult saadud tasu. Direktiivi 2006/112 artikli 78 kohaselt arvatakse maksustatava väärtuse hulka kõrvalkulud, maksud, tollimaksud, lõivud ja tasud, välja arvatud käibemaks. Seejärel arvutatakse selle määratluse põhjal igas tarneahela etapis välja käibemaks, mille kasseerib tarnija ja maksab soetaja. Olgugi et seega kogutakse käibemaksu igas tarneahela etapis, maksavad selle maksu kokkuvõttes siiski mitte vahepealsed soetajad, vaid ainult lõpptarbija.⁶ Murdosalise maksmise põhimõtet ei tohiks segi ajada küsimusega, kellel lasub maksukoormus.

23. *Osade kaupa maksmise põhimõtte* kohaselt ei ole ette nähtud ühtset maksu müügilt lõpptarbijatele, vaid käibemaksu kogutakse igas tootmise ja turustamise etapis. Kooskõlas selle põhimõttega nõutakse käibemaksu proportsionaalselt hinnaga, mida maksukohustuslane on küsinud tasuks enda tarnitud kaupade või osutatud teenuste eest ja seega olenemata sellest, mitu tehingut on varem sooritatud. Ei tohi aga unustada, et tarnija või teenuse osutaja kõigest kasseerib selle maksu, mis kantakse seejärel üle asjaomasele liikmesriigile. Käibemaksu maksab soetaja.

24. Ent kuna käibemaksuga maksustamine peab olema neutraalne, võib soetaja maha arvata käibemaksu, mille ta pidi maksuma lisaks tarnija või teenuse osutaja küsitud hinnale, kui asjaomane kaup või teenus on omakorda mõeldud kasutamiseks maksustatava tegevuse eesmärgil.⁷ Selleks et piirata ühise käibemaksusüsteemi mõju maksukohustuslaste rahavoogudele, on ühises käibemaksusüsteemis ette nähtud, et iga ostutehingut sooritav maksukohustuslane peab kandma asjaomasele liikmesriigile üle vaid enda käibemaksuga maksustatavast müügist kasseeritava käibemaksu ja selle maksuga maksustatava tegevuse tarbeks tasutud mahaarvatava käibemaksu vahe.⁸

25. Järgmises etapis teeb soetaja, kui ta on maksukohustuslane, sedasama – ja nii kuni viimase etapini, mil kaup või teenus müüakse mittemaksukohustuslasele või maksukohustuslasele, kuid sellises tegevuses, mille puhul ei teki käibemaksu mahaarvamise õigust. Järelikult oleneb

⁵ Euroopa Kohus tuletas samas meelde, et õiguse kuritarvitamise keelu põhimõte, nagu seda on 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsuses Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121) kehtestatud kohtupraktika kaudu kohaldatud käibemaksu valdkonnas, ei ole direktiiviga kehtestatud põhimõte, vaid õiguse üldpõhimõte. Vt selle kohta 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus Cussens jt (C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 27). Ent käesolev kohtuasi ei käsitle kuritarvitusi, millel on ELi õiguses konkreetne tähendus (vt 21. veebruari 2006, Halifax jt, C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 74), vaid seda, kuidas maksustatav väärtus taastuletada pärast pettuse tuvastamist. Teisest küljest tuleb meenutada, et liikmesriigi kohtute ülesanne on analüüsida, kas liikmesriigi õigusega lubatud tõlgendamismeetodeid arvestades võib direktiiviga taotletava eesmärgi saavutamiseks õigusnorme tõlgendada erinevalt. Vt selle kohta 5. oktoobri 2004. aasta kohtuotsus Pfeiffer jt (C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, punkt 108–118).

⁶ Vt selle kohta nt 3. oktoobri 2006. aasta kohtuotsus Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, punkt 28).

⁷ Välja arvatud juhul, kui on ette nähtud teisiti või kui asi puudutab lõpptarbijat, tuleb käesolevas ettepanekus sisalduvaid viiteid ettevõtjatele käsitada kui viiteid maksukohustuslastele.

⁸ Vt direktiivi 2006/112 artiklid 168 ja 179.

kasseeritud käibemaksu kogusumma mitte tootmisahela etappide arvust, vaid hoopis lõplikust müügihinnast. Ent kuna käibedeklaratsioonide puudumine on selle ahela vaheetapis nende mehhanismidega vastuolus, peetakse nende esitamata jätmist sellegipoolest õigusvastaseks.⁹

2. Meetmetest, mida liikmesriigid peavad võtma ühise käibemaksusüsteemi rikkumise korral

26. Meetmed, mida liikmesriikidel tuleb võtta juhul, kui isikud liidu õigust rikuvad, võib jagada kahte kategooriasse: sanktsioonid ja restitutsioonimeetmed.¹⁰ Sanktsioonid on karistavad ja hoiatavad. Restitutsioonimeetmete eesmärk aga on ennistada olukord, mis oleks olnud siis, kui rikkumist ei oleks toime pandud. Järelikult esinevad need meetmed kõige sagedamini hüvitise või olukorra taastamise vormis.

27. Seoses meetmetega, mille eesmärk on heastada õigusvastase teo tagajärjed maksustamise valdkonnas, toonitas Euroopa Kohus näiteks oma otsuses Fontana, et sellise teo pettuseks liigitamise korral tekib liikmesriikidel kohustus võtta vajalikud meetmed, et „taastada olukord sellisena, mis oleks esinenud siis, kui maksukohustuslane ei oleks nii tegutsenud“, kui avastatakse õigusvastane tehing.¹¹ Sanktsioonide kohta märkis Euroopa Kohus oma otsuses Menci, et „ELTL artikkel 325 [kohustab] liikmesriike võitlema Euroopa Liidu finantshuve kahjustava ebaseadusliku tegevuse vastu hoiatavate ja tõhusate meetmetega ning iseäranis võtma liidu finantshuve kahjustavate pettuste vastu samu meetmeid, mida nad võtavad omaenda finantshuve kahjustavate pettuste vastu“.¹²

28. Kuigi Euroopa Kohus on seda vahetegemist maksuasjades väga harva maininud, on see siiski oluline. Esiteks, kuigi kohustused võtta parandusmeetmeid ja rakendada sanktsioone tulenevad mõlemad liidu õiguse esimuslikkusest¹³ ja liikmesriikide kohustusest tagada direktiivi 2006/112 täielik toime,¹⁴ ei ole neil üksteise suhtes samasugust kaalutusruumi. Mis puudutab kohustust olukord heastada, niivõrd kui see on tulemuse saavutamise kohustus, peavad liikmesriigid võtma vajalikud meetmed tagamaks, et vähemalt olukord, mis pidanuks esinema, taastatakse,¹⁵ samas kui seoses kohustusega näha ette hoiatavad sanktsioonid muu käibemaksueeskirjade rikkumise eest – kuna direktiivis 2006/112 ei ole nimetatud, mis liiki sanktsioonid tuleb vastu võtta –, on liikmesriigi pädevuses täpselt määratleda, milliseid sanktsioone rakendada, eeldusel, et need on,

⁹ Vt nt 5. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, punkt 39).

¹⁰ Näiteks on Euroopa Inimõiguste Kohus (EIK) selleks, et selgitada Euroopa inimõiguste konventsiooni artiklis 6 kasutatud mõistet „kuriteos süüdistatav“ ja artiklis 7 kasutatud mõistet „karistus“, eristanud maksumeetmeid, mille eesmärk on maksukohustuslasi karistada, maksumeetmetest, mille eesmärk on heastada nende õigusvastase tegevuse tagajärgi riigi rahandusele. Vt eelkõige EIK 24. veebruari 1994. aasta kohtuotsus Bendenoun vs. Prantsusmaa (CE:ECHR:1994:0224JUD001254786, punkt 47).

¹¹ Vt 21. novembri 2018. aasta kohtuotsus Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punktid 33–34).

¹² Vt selle kohta 20. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, punkt 19).

¹³ Euroopa Kohtu praktika kohaselt on liikmesriigid kohustatud ette nägema tõhusad, proportsionaalsed ja hoiatavad sanktsioonid liidu õiguse iga rikkumise eest, isegi kui kõnealuses liidu õigusaktis ei ole sellekohast sõnaselget sätet. Vt 10. aprilli 1984. aasta kohtuotsus von Colson ja Kamann (14/83, EU:C:1984:153, punkt 28) ja 21. septembri 1989. aasta kohtuotsus komisjon vs. Kreeka (68/88, EU:C:1989:339, punkt 24). Vt selle kohta seoses ühise käibemaksusüsteemiga 5. detsembri 2017. aasta kohtuotsus M.A.S. ja M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, punktid 34–35).

¹⁴ Tõsi küll, direktiivi 2006/112 artiklis 273 on sätestatud, et riigid „võivad“ võtta muid meetmeid ja seetõttu tuleks seda artiklit käsitada nii, et see volitab liikmesriike võtma teatavaid täiendavaid meetmeid. Ent liikmesriikide kohustus võidelda pettuste vastu tuleneb ELTL artikli 310 lõikest 6 ja artiklist 325, üldisemalt ka liikmesriikide kohustusest tagada liidu õiguse täielik toime. Vt selle kohta 5. detsembri 2017. aasta kohtuotsus M.A.S. ja M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, punkt 30) ja seoses riikide kohustusega tagada liidu õiguse täielik toime käibemaksuasjades 5. juuli 2016. aasta kohtuotsus Ognyanov (C-614/14, EU:C:2016:514, punkt 34).

¹⁵ Vt 21. novembri 2018. aasta kohtuotsus Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punktid 33–34).

nagu eespool mainitud, *tõhusad, hoiatavad ja proportsionaalsed*.¹⁶ Teiseks, kuigi liikmesriigid peavad ka süü puudumise korral ette nägema esimest liiki meetme võtmise, on nad kohustatud maksukohustuslasi karistama vaid siis, kui need on olnud vähemalt hooletud.¹⁷

29. Eelnevat arvestades on minu arvates oluline käesolevas asjas mitte unustada, et arutlusel olevat küsimust tuleb näha eraldi küsimusest, kas asjaomaste isikute suhtes on vaja rakendada sanktsiooni ühise käibemaksusüsteemi eeskirjade rikkumise eest. Euroopa Kohtule esitatud küsimused puudutavad meetmeid, mis tuleb võtta mõistest „maksustatav väärtus“ lähtudes, et ennistada olukord, mis pidanuks esinema, kui pettust ei oleks olnud. Seepärast käsitlen neid küsimusi otseselt, jättes kõrvale küsimuse seoses sanktsioonidega, mida võib olla vaja võtta selleks, et karistada ja hoiatada maksukohustuslasi, kes ei ole täitnud käibemaksusüsteemist tulenevaid maksukohustusi.¹⁸

3. Mõistest „maksustatav väärtus“

30. Direktiivi 2006/112 põhjendusest 25 nähtub selgelt, et üks selle direktiivi eesmärk on ühtlustada mõiste „maksustatav väärtus“, et käibemaksu kohaldamine maksustatavatele tehingutele annaks kõikides liikmesriikides võrreldavaid tulemusi. Seega tuleb seda mõistet pidada autonoomseks liidu õiguse mõisteks, mida tuleb tõlgendada kõikjal Euroopa Liidus ühetaoliselt.¹⁹

31. Ent sellises olukorras, nagu oli vaidluse all kohtuasjas Tulică ja Plavoşin või käesolevas asjas, ei ole kaalul mõiste „maksustatav väärtus“ ise, vaid hoopis selle maksustatava väärtuse taastuletamiseks võetavad meetmed, nimelt hind enne maksustamist. Tõsi küll, käesoleval juhul on teenuste eest makstud hind teada, ent kuna jääb ebaselgeks, kas käibemaksu on kogutud ja jäetud üle kandmata või mitte, ning seega, kas hind sisaldab käibemaksu, siis tuleb asuda seisukohale, et maksustatavat väärtust ei ole veel täielikult taastuletatud.

¹⁶ Vt selle kohta 5. detsembri 2017. aasta kohtuotsus M.A.S. ja M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, punkt 33) või 20. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, punkt 20).

¹⁷ Vt selle kohta 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 47) ning 6. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punktid 41 ja 42).

¹⁸ Minu arvates oli nii ka 7. novembri 2013. aasta kohtuotsuses Tulică ja Plavoşin (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722), mida käsitlen käesolevas ettepanekus edaspidi.

¹⁹ Tõepoolest on direktiivi 2006/112 artiklites 74–82 ette nähtud teatavad selle direktiivi artiklis 73 ette nähtud mõiste „maksustatav väärtus“ erandid, mille eesmärk on sama direktiivi põhjenduse 26 kohaselt vältida maksukahju, mis tuleneb seotud isikute kasutamisest. Need erandid aga kehtivad ühetaoliselt tehingute suhtes, millele need on suunatud: nende eesmärk ei ole anda liikmesriikidele selles küsimuses kaalutusõigust, vaid hoopis näha ette alternatiivsed määratlused teatavates konkreetsetes olukordades, kui ei maksta mingit hinda või kui makstav hind ei pruugi olla täielikult kooskõlas tegeliku majandusliku olukorraga. Samuti ei teki mõiste „maksustatav väärtus“ suhtes kahtlust direktiivi 2006/112 artiklis 273, kus on sätestatud, et „[l]iikmesriigid 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“. Kohtujuristi kursiiv. Selle sätte sõnastusest tulenevalt annab see säte liikmesriikidele kõigest loa kehtestada lisakohustusi. Ent see ei anna liikmesriikidele luba kalduda kõrvale kehtivatest eeskirjadest seoses maksustatava väärtusega. Igal juhul näib mulle direktiivi 2006/112 artikli 273 konteksti põhjal olevat selge, et artiklis 273 mainitud „muud kohustused“ on seotud kohustustega, millele on viidatud XI jaotises „Maksukohustuslaste ja teatavate mittemaksukohustuslaste kohustused“.

B. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ja kaebaja viidatud Euroopa Kohtu praktika asjakohasus

1. Kohtuotsused Astone, Dobre ja Marinova

32. Eelotsusetaotluses soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas kolmest kohtuotsusest, nimelt kohtuotsustest Astone,²⁰ Dobre²¹ ja Marinova²² saab järeldada, et varjatud tehingu käigus makstud ja saadud summasid tuleb pidada niisugusteks, mis sisaldavad seni maksmata käibemaksu, mille tagajärjel tuleb käibemaks, mille tarnija või teenuse osutaja peaks eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates üle kandma, sisuliselt arvutada sel teel saadud käibest väiksema maksustatava väärtuse põhjal.

33. Ent ükski kolmest eelotsusetaotluse esitanud kohtu viidatud kohtuotsusest ei anna sellele küsimusele *otsest* vastust. Nimelt puudutavad kohtuotsused Astone ja Dobre mahaarvamisõigust, mitte maksmisele kuuluva käibemaksu arvutamise eesmärgil maksustatava väärtuse kindlaksmääramist, kui see on vajalik. Kohtuasjas Maya Marinova märkis Euroopa Kohus tõepoolest, et „direktiivi [2006/112] artikli 2 lõike 1 punkti a, artikli 9 lõiget 1, artikli 14 lõiget 1 ning artikleid 73 ja 273 ning neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, [...] mille kohaselt [...] võib maksuhaldur [...] määrata kõnealuse kauba müügi maksustatava väärtuse kindlaks talle teada olevate faktiliste asjaolude põhjal, kohaldades selles direktiivis mitte ette nähtud eeskirju“.²³ Tuleb aga tähele panna, et nimetatud kohtuasjas jäi hind, mille soetaja varjatud tehingute käigus tegelikult maksis, maksuhaldurile teadmata. Seetõttu ei pidanud Euroopa Kohus võtma seisukohta küsimuses, kas juhu, kui see hind olnuks teada, oleks tulnud pidada seda käibemaksu sisaldavaks.

2. Kohtuotsus Tulică ja Plavoşin

34. Kaebaja omalt poolt tugineb kohtuotsusele Tulică ja Plavoşin,²⁴ mis puudutab kahte füüsilist isikut, kes olid sõlminud mitu maa jm vara müügilepingut, millelt esialgu käibemaksu ei arvestatud.²⁵ Hiljem leidis maksuhaldur, et nende füüsiliste isikute tegevusel olid majandustegevuse tunnused ja seetõttu kuulusid need tehingud tegelikult käibemaksuga maksustamisele. Maksuhaldur saatis neile maksuteated, kohustades neid maksuma käibemaksu, võttes maksustavaks väärtuseks lepingupoolte vahel kokku lepitud hinna koos viivisega. Selles kontekstis puudutas liikmesriigi kohtu eelotsuse küsimus mõlemas kohtuasjas sisuliselt seda, kas direktiivi 2006/112 artikleid 73 ja 78 tuleb tõlgendada nii, et kui pooled on määranud kauba hinna käibemaksu näitamata ja selle kauba tarnija on maksukohustuslane, tuleb kokkulepitud hinda pidada käibemaksu sisaldavaks või selliseks, mis ei sisalda käibemaksu ja millele tuleb käibemaks lisada.

²⁰ 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Astone (C-332/15, EU:C:2016:614).

²¹ 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161).

²² 5. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740).

²³ Nimetatud kohtuotsuse punkt 50.

²⁴ 7. novembri 2013. aasta kohtuotsus Tulică ja Plavoşin (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722; edaspidi „kohtuotsus Tulică ja Plavoşin“).

²⁵ Seda faktilist asjaolu mainiti mõlemas eelotsusetaotluses.

35. Nendes liidetud kohtuasjades märkis Euroopa Kohus, et direktiivi 2006/112 artikleid 73 ja 78 tuleb tõlgendada nii, et kui pooled on määranud kauba hinna käibemaksu näitamata ja kauba tarnija on maksustatava tehinguga seoses käibemaksukohustuslane, tuleb olukorras, kus tarnija ei saa soetajalt küsida käibemaksu, mida nõuab maksuhaldur, pidada kokkulepitud hinda niisuguseks, mis juba sisaldab käibemaksu.

36. See põhjenduskäik vajab siiski täpsemat analüüsi ja vahest ka lähemat selgitust. Kui jätta hetkeks kõrvale selle kohtuotsuse need punktid, kus on lihtsalt uuesti korratud teatavaid peamisi käibemaksualaseid põhimõtteid, võib täheldada, et Euroopa Kohus esitab oma järelduste põhjendamiseks ainult kaks argumenti, millest esimene on sõnastatud punktides 34–35 ja teine punktis 36.

37. *Esimese argumendi* kohaselt tuleb pidada arvele märgitud hinda käibemaksu sisaldavaks, nii et võetud käibemaks koormaks tarnijat nii vähe kui võimalik, vastavalt põhimõttele, et käibemaksu tasumise kohustus peab jääma üksnes lõpptarbijale.

38. *Teise argumendi* kohaselt, kui maksuhaldur peaks eeldama, et küsitud hind ei sisaldanud käibemaksu, rikuks see „nõuet, et maksuhaldur ei saa käibemaksuna koguda suuremat summat, kui on saanud maksukohustuslane“.

39. Kuigi Euroopa Kohtu kasutatud sõnastus „summat, [mille] on saanud maksukohustuslane“ võib olla ebamäärane, sest seda saab käsitada kui viidet kas asjaomaste kaupade eest makstud summale – ehk tasule – või soetaja makstud käibemaksule, usun siiski, et mõistet „summa“ tuleb siinkohal käsitada kui selget viidet sissenõutud käibemaksule.²⁶ Seepärast tuleb nimetatud nõuet käsitada nii: maksuhaldur ei saa nõuda tarnijalt suuremat käibemaksusummat kui see, mille tarnija on korrektselt välja arvutanud ja märkinud soetajale esitatud arvele. Nii sarnaneb see argument esimese argumendiga, mida Euroopa Kohus on maininud ja mis tugineb neutraalse maksustamise põhimõttele, mida käsitatakse selles kontekstis „vertikaalses tähenduses“.²⁷ Mõlemal juhul aga on mõte selles, et käibemaksukoormus ei tohiks lasuda ettevõtjatel.

40. Selles aspektis võib see lahendus olla segadusse ajav, kui – nagu võib jääda mulje sõnaselge viite puudumisest nimetatud juhtumi asjaoludele – leitud lahendust tuleks kohaldada kõikidele olukordadele, kus tehingud käibemaksueeskirjadele ei vasta, eriti nagu käesoleval juhul, kus kaks maksukohustuslast on kokku leppinud oma tehingute varjamises maksuhalduri eest. Niisuguses olukorras kaasneb sellega, et nad oma tehingut varjasid, loogiliselt tagajärg, et nad ei arvestanud käibemaksu. Kuna mõlemad teavad, et tehingut käibemaksuga ei maksustata ja et seetõttu ei saa soetaja makstud hinnalt käibemaksu maha arvata, on loogiline, et makstud hind vastab soetaja seisukohast sellele kulule, mille ta oleks muidu pidanud kandma, ilma käibemaksuta, mille ta oleks põhimõtteliselt pidanud maksuma, ning müüja seisukohast tasule, mille ta oleks saanud, ilma käibemaksuta, mida oleks tavapärasel olukorras kogutud ja üle antud.²⁸ Õieti kui kaks maksukohustuslast lepivad kokku varjata omavahelist maksustatava tegevuse tarbeks sooritatud

²⁶ Vt selle kohta eelkõige 3. juuli 1997. aasta kohtuotsus *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, punkt 15) ja 26. aprilli 2012. aasta kohtuotsus *Balkan and Sea Properties ja Provadinvest* (C-621/10 ja C-129/11, EU:C:2012:248, punkt 44), millele Euroopa Kohus on viidanud oma otsuses *Tulică ja Plavoşin*. Kohtuotsuse *Tulică ja Plavoşin* ingliskeelses versioonis on kasutatud sõnastust: „the amount paid by the taxable person“, samas kui rumeeniakeelses versioonis on kasutatud väljendit: „superioară celei primite de persoana impozabilă“ ja prantsuskeelses versioonis: „que l’assujetti a perçu“, mis tähendab pigem „maksukohustuslasele makstud“.

²⁷ Termin „neutraalse maksustamise põhimõte“ võib käibemaksu kontekstis viidata ka diskrimineerimiskeelu põhimõtte kohaldamisele käibemaksu valdkonnas. Vt sellega seoses 15. novembri 2012. aasta kohtuotsus *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 48).

²⁸ Kui tarnija ei ole käibemaksukohustuslasena registreeritud ja soetaja ei kavatsenud käibemaksu maha arvata, on loogiline, et soetaja ostis kauba hinnaga, mille ta oleks tasunud ilma ette nähtud käibemaksuta, kui see tehing oleks olnud käibemaksuga maksustatav, sest võib eeldada, et soetaja teadis, et ta saaks sel juhul makstud käibemaksu maha arvata. See on põhjus, miks professionaalses kaubanduspraktikas on hinnad sageli väljendatud ilma käibemaksuta, sest see on hind, mis soetajat huvitab.

tehingut, on nende eesmärk üldjuhul lihtsalt hoida kõrvale tulumaksu tasumisest, mitte tingimata käibemaksust kui sellisest, sest käibemaks on just neutraalse maksustamise põhimõtte tõttu nende jaoks neutraalne. Põhjus, miks nad tehingut käibedeklaratsioonile ei märgi, on lihtsalt soov vältida selle tehingu ametlikku registreerimist üldise maksustamise (sealhulgas tulumaksu) tarbeks.

41. Olukord on teistsugune, kui soetaja ei tea, et tarnija või teenuse osutaja ei kavatsen käibemaksu üle kanda. Sel juhul on soetaja põhimõtteliselt valmis tasuma hinna, mis vastab sellele, mille ta oleks tasunud samalaadse kauba või teenuse eest koos käibemaksuga, sest sel juhul on kaks võimalust: kas ostja on lõpptarbija, mis juhul ta eeldab, et tema tasub käibemaksu, või ostja on maksukohustuslane, mis juhul ta eeldab, et tal on võimalik seda käibemaksu maha arvata.²⁹

42. Tähelepanu siiski, et isegi selles olukorras kõneleb majanduslik otstarbekus selle kasuks, et teatud asjaoludel ei pruugi makstav hind käibemaksu sisaldada. Nimelt võib tarnija või teenuse osutaja otsustada, et ta ei kanna käibemaksu üle, just eesmärgiga vähendada oma müügihinda, vähendamata seejuures kasumimäära, ja niiviisi kiiresti müüa suures koguses kaupu või teenuseid (väga sageli enne kadumist).

43. Minu arvates on veel üks võimalik olukord, kus kohtuotsuses Tulică ja Plavoşin kasutatud lähenemisviis ei pruugi tingimata olla kasutatav: nimelt see, kui maksuhalduril ei ole teavet makstud hinna kohta. Olenevalt sellest, kuidas hind taastuletatakse, ja eriti võrdluste korral tuleks või mitte pidada sel viisil taastuletatud hinda käibemaksu sisaldavaks. Kõik oleneb sellest, millist võrdlusalust kasutatakse.³⁰

44. Kõik see näitab, et õigusvastase teo puududes tekkima pidanud olukorra ennistamiseks võtta tulevate meetmete seisukohast ei ole ühte meetodit, mis võiks olla kohaldatav kõikides olukordades.³¹ Eelkõige näib lähenemisviis, mida kasutas Euroopa Kohus oma otsuses Tulică ja Plavoşin, kehtivat üksnes juhul, kui tehing sooritati soetajatega, kelle puhul võis mõistlikult eeldada, et nad ei ole teadlikud, et tehtavad tehingud on käibemaksuga maksustatavad. Nimelt saab ainult selles olukorras asuda seisukohale, et makstud hind oleks olnud seesama, mida oleks makstud siis, kui tehing oluks käibemaksuga maksustatud.

²⁹ Siiski ei tohi unustada, et selleks, et mahaarvamisoigus pettuse korral säiliks, on vähemalt vaja, et soetaja ei oleks olnud hooletu. Nimelt on Euroopa Kohus korduvalt märkinud, et liidu õigusele ei tohi tugineda kuritarvituse või pettuse eesmärgil. Seepärast peaksid liikmesriikide kohtud jt ametiasutused keelduma mahaarvamisoiguse võimaldamisest, kui objektiivsetel asjaoludel on tõendatud, et sellele õigusele tuginetakse pettuse või kuritarvituse eesmärgil. Vt nt 16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika). Kui see on nii juhul, kui pettuse on toime pannud maksukohustuslane ise, on see nii ka juhul, kui maksukohustuslane teadis või pidi teadma, et oma ostutehinguga osaleb ta tehingus, mis on seotud pettuse teel käibemaksust kõrvalehoidmisega. Vt 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 46). Mahaarvamisoigust kasutada soovivalt maksukohustuslaselt eeldatava hoolsuse tasemega seoses on Euroopa Kohus seisukohal, et maksukohustuslane peab võtma kõik meetmed, mida võib mõistlikult nõuda tagamaks, et tema sooritav tehing ei vii tema osalemiseni maksudest kõrvalehoidmisest. Vt selle kohta 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 52). Muu hulgas võib hoolas ettevõtja eeskirjade eiramise või pettuse kahtluse korral olenevalt juhtumi asjaoludest olla kohustatud hankima teavet teiselt ettevõtjalt, kellelt ta kavatsen kaupu või teenuseid osta, et veenduda tema usaldusvärsuses. Vt selle kohta 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 60).

³⁰ Selles tähenduses käsitan lähenemisviisi, mida kasutas Euroopa Kohus oma otsuses Fontana, kus ta pidas sisuliselt võimalikuks, et kui aruandekohustused on täitmata jäetud, võetakse maksustatavaks väärtuseks ettevõtja käive hinnatuna induktiivse meetodi järgi, mis põhineb ministeeriumi dekreediga heaks kiidetud valdkondlikul uuringul, viitamata lähenemisviisile, mida kasutati kohtuotsuses Tulică ja Plavoşin. Vt 21. novembri 2018. aasta kohtuotsus Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punkt 36).

³¹ Analoogia alusel tähelepanu seoses nende meetmete kindlaksmääramisega, mida peab võtma Euroopa institutsioon, kelle otsus on tühistatud, selleks, et taastada kaebaja jaoks olukord, mis oleks pidanud esinema toimepandud õigusvastase teo puudumise korral, et selle kindlaksmääramine eeldas üksikasjalikku olukorra analüüsi. Vt 31. märtsi 1971. aasta kohtuotsus komisjon vs. nõukogu (22/70, EU:C:1971:32, punkt 60); 6. märtsi 1979. aasta kohtuotsus Simmenthal vs. komisjon (92/78, EU:C:1979:53, punkt 32); 17. veebruari 1987. aasta kohtuotsus Samara vs. komisjon (21/86, EU:C:1987:88, punkt 7) ja otsesemalt, kuid Üldkohtu menetluses, 23. aprilli 2002. aasta kohtuotsus Campolargo vs. komisjon (T-372/00, EU:T:2002:103, punkt 109.)

45. Niisiis olen seisukohal, et kohtuotsuses Tulică ja Plavoşin kasutatud lähenemisviisi tuleb käsitada nii, et see on kohaldatav ainult selles olukorras, ning isegi selles olukorras vaid niisugusena, et see näeb ette eelduse, mille maksuhaldur võib kummutada, kui näiteks ilmneb, et tegelik hind oli lähemal sellele, mida – ilma maksuta – küsitakse samalaadsete kaupade või toodete eest.³²

3. Mis liiki lähenemisviisi kasutada võetavate meetmete kindlaksmääramiseks

46. Mõnel võib tekkida ahvatlus minna veel kaugemale ja asuda seisukohale, et kui maksukohustuslased (st tehingu pooled, kes ei ole lõpptarbijad) on tehingut pettuse teel varjanud, ei tulegi käibemaksu maksta. Majanduslikust perspektiivist, kui võtta arvesse kogu tarneahelat, oleks neutraalse maksustamise põhimõttel rajaneva argumendi loogiline tagajärg tõepoolest niisugune, et teatavatel asjaoludel ei pruugi tekkima pidanud olukorra ennistamiseks üldse olla vaja asjaomasele liikmesriigile käibemaksu tagasi maksta.³³

47. Iseäranis kui tehing sooritatakse kahe maksukohustuslase vahel, nagu käesoleval juhul (kohtuotsuses Tulică ja Plavoşin ei ole täpsustatud, kas soetajad olid käibemaksukohustuslased või mitte), on tõsi, et kui tehing oleks sooritatud nii, nagu see oleks tulnud sooritada, oleks soetaja maksnud käibemaksu tarnijale, kes oleks selle seejärel asjaomasele liikmesriigile üle kandnud. Ent ka soetaja oleks selle käibemaksu enda müügitgevusest kogutud maksust maha arvanud (või enamakstud käibemaksu tagasi saanud).³⁴ Niisiis, nagu eespool on selgitatud, jääb liikmesriigi poolt lõplikult saadud käibemaks võrdseks käibemaksuga, mis on kogutud lõplikult tehingult, nimelt sellelt, mis hõlmab ostjat, kes ei kavatse kasutada neid kaupu või teenuseid oma maksustatavate tehingute tarbeks.³⁵ See on põhjus, miks käibemaks, mis on kaudne maks tarbimiselt, lasub lõpuks vaid tarbijal, nagu on rõhutatud Euroopa Kohtu praktikas.³⁶

48. Nendel tingimustel, kui liikmesriik nõuab käibemaksu maksmist tarnijalt või teenuse osutajalt, kes *a priori* ei ole käibemaksu müügihinna sisse arvestanud, mistõttu soetaja seda seejärel maha ei arvanud, võib soetaja esiteks lõpuks koguda rohkem käibemaksu kui see, mille ta oleks saanud juhul, kui tegemist ei oleks pettusega. Teiseks vähendab selline nõue igal juhul tarnija

³² Sellega seoses tähelepan, et turuhind kujutab endast ühte direktiivi 2006/112 endas ette nähtud meetodit hinnaanomaaliade korrigeerimiseks. Nimelt on direktiivi 2006/112 artiklis 80, mis kuulub selle direktiivi artiklitega 73 ja 78 samasse jaotisse, sätestatud, et kui pooled on omavahel seotud ja seetõttu on tõenäoline, et makstud hind ei kajasta tehingu tegelikku majanduslikku väärtust, võivad liikmesriigid lähtuda makstud hinna asemel tavapärasest turuväärtusest. Vt samuti direktiivi 2006/112 põhjendus 26 ja artikkel 77.

³³ Tõsi küll, 2. juuli 2020. aasta kohtuotsuse Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520) punktis 28 märkis Euroopa Kohus, et „kui arve väljastaja hoiab õigel ajal ja täielikult ära maksutulude saamata jäämise ohu, nõuab käibemaksu neutraalsuse põhimõte, et arvele alusetult märgitud käibemaksu peab saama korrigeerida“. Ma ei arva siiski, et maksutulu saamata jäämisele viidates soovis Euroopa Kohus tegelikult asuda üleüldiselt analüüsima käibemaksueeskirjade rikkumise üldisi tagajärgi.

³⁴ Euroopa Kohtu praktika kohaselt ei saa selliseid tehinguid sooritava maksukohustuslase õigust sisendkäibemaks maha arvata mõjutada ka see, et tarneahelas, millesse need tehingud kuuluvad, on muu varasem või hilisem tehing seotud käibemaksupettusega, ilma et maksukohustuslane oleks või saaks olla sellest teadlik. Vt 6. juuli 2006. aasta kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, punkt 45).

³⁵ Võtame näiteks standardse kaubandusliku tarneahela seoses kaubaga, milles osalevad kolm vahendajat, kellest igaüks saab 10,00 eurot kasumit. Eeldagem ka, et igalt tehingult tuleb maksta 20% suurune käibemaks. Seega on selle kauba hind esmakordsel müümisel 12,00 eurot (sisaldab käibemaksu), mis tähendab, et kogutava ja liikmesriigile edasi kantava käibemaksu summa on 2,00 eurot. Teistkordsel müümisel on selle kauba hind 24,00 eurot (sisaldab käibemaksu): kogutakse 4,00 eurot käibemaksu, kuid edasi kantakse vaid 2,00 eurot, sest eespool tarneahelas makstud 2,00 euro suurune käibemaks on mahaarvatav. Kolmandal müümisel, mil ostja on lõpptarbijaja, on kauba hind 36,00 eurot (sisaldab käibemaksu): kogutav käibemaks on 6,00 eurot, kuid edasi kantakse vaid 2,00 eurot käibemaksu (kogutud 6 eurot miinus eespool tarneahelas makstud 4 eurot). Lõpuks on kogu kogutava käibemaksu summa 6,00 eurot, mis oleks olnud täpselt sama, kui esimene maksukohustuslane oleks müünud kauba 36,00 euro eest (koos käibemaksuga) otse lõpptarbijale.

³⁶ Vt nt 3. oktoobri 2006. aasta kohtuotsus Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, punkt 28).

või teenuse osutaja kasumit, kui ta ei saa anda seda maksu edasi soetajale, mis näib olevat vastuolus käesoleva ettepaneku punktis 38 tutvustatud neutraalse maksustamise põhimõttega.³⁷

49. Tõsi küll, kohtuotsuses Tulică ja Plavoşin oli Euroopa Kohus nõus, et olukorra heastamiseks vajalike meetmete küsimus võib varieeruda olenevalt sellest, kas tarnijal või teenuse osutajal on õigus saada soetajalt tagasi käibemaks, mida nõuab maksuhaldur, just nimelt neutraalse maksustamise tagamiseks. Niisuguse võimaluse olemasolu aga ei lahenda probleemi, vaid võib selle hoopis üle kanda ostjale, kes võib olla tegutsenud heas usus. Nimelt võib soetaja olla olnud täiesti õiguspäraselt mitte teadlik näiteks sellest, et tarnija või teenuse osutaja ei ole hinnale käibemaksu lisanud, või on selle küll lisanud, kuid mitte edasi kandnud. Seega võis soetaja olla tasunud hinna, mis on identne hinnaga, mille ta oleks tasunud juhul, kui tehing oleks olnud algusest peale käibemaksuga maksustatav, ja niisiis juba kasutanud oma õigust arvata maha esitatud arvel näidatud käibemaksu summa, kui tarnija kavatses küsida tagasi maksuameti nõutud käibemaksu.³⁸

50. Võib muidugi omakorda märkida, et soetajal peaks olema vastukaaluks lubatud makstud käibemaks teataval viisil teist korda maha arvata, et see jääks ostja suhtes neutraalseks. See aga tähendaks asjaomase liikmesriigi karistamist, sest soetaja mahaarvatav summa oleks suurem kui edasikantud käibemaks.³⁹ Minu arvates ei peaks soetajad ega liikmesriigid (ega seega kaudselt ka nende maksukohustuslased) kannatama tarnijate või teenuse osutajate toime pandud õigusvastase teo tagajärjel, isegi kui see on toime pandud heas usus. Kui asuda seisukohale, et käibemaks peaks lõpuks lasuma vaid tarbijatel, nagu nõuab neutraalse maksustamise põhimõte, siis sellest vaatenurgast niisuguse olukorra ennistamine, mis oleks valitsenud õigusvastase teo puudumisel, nõuaks eelneva hinnangu andmist selle kohta, kas käibemaks tuleb edasi kanda, pidades silmas seda, millises tootmisetapis rikkumine toime pandi ja mis liiki rikkumine toime pandi.⁴⁰

51. Ent isegi kui see lähenemisviis on puhtmajanduslikust vaatenurgast – mis oleks keskendunud tarneahelale kui tervikule ja kogu käibemaksusüsteemi teoreetilistele alustele – sidus, pean sellest vaatenurgast olulisemaks süsteemi praktilist tegelikku olukorda, milles omakorda tuleb keskenduda igal maksukohustuslasel lasuvatele kohustustele.

³⁷ Sellest seisukohast vaadatuna tuleks iga niisugust kohustust, niipea kui mõne käibemaksusumma tasumine ei ole riigi rahanduse ennistamiseks vajalik, lugeda karistuseks ja mitte olukorra ennistamiseks mõeldud meetmeks.

³⁸ Euroopa Kohtu praktika kohaselt ei saa maksuhaldur keelata maksukohustuslasel kasutada õigust arvata maha talle tarnitud kaupade ostult makstud käibemaks põhjendusel, et nende ostutehingutega seotud arveid ei saa lugeda usaldusväärseks. Vt 3. septembri 2020. aasta kohtumäärus Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673, punkt 66).

³⁹ Kuna käibemaks oleks riigile edasi kantud vaid korra, maha arvatud aga kaks korda.

⁴⁰ Sellest puhtmajanduslikust perspektiivist ei sea seda, et kohustus olukord heastada ei pruugi teatavates olukordades eeldada käibemaksu edasikandmist, tegelikult küsimärgi alla see, et käibemaksusüsteem tugineb osade kaupa maksmise põhimõttele. Nagu eespool selgitatud, ei mõjuta seda põhimõtet rakendav mehhanism selle maksu tagastamist, vaid taotleb muid eesmärke. Ühest küljest on selle eesmärk vähendada maksutulu saamata jäämise ohtu vahendaja maksejõuetuse korral. Teisest küljest on selle süsteemi eesmärk anda maksuhaldurile ülevaade maksukohustuslase käibest ja tema vahetarbimisest, mis võimaldab võrdlust teiste maksude kohta esitatud deklaratsioonidega. Kui aga edasimüük isikutele, kes on tegelikult lõpptarbijad, on juba toimunud, on kuulunud käibemaksuga maksustamisele ja liikmesriik on selle tulemusel saanud kogu maksmisele kuuluva käibemaksu, nagu käesoleval juhul, kaotab esimene eesmärk oma asjakohasuse seoses meetmetega, mis tuleb võtta olukorra heastamiseks. Sellest vaatenurgast jääb see aga täiesti asjakohaseks seoses sanktsioonidega, mis tuleb võtta nende suhtes, kes on teatavaid tehinguid õigusvastaselt varjanud, sest sanktsioonide eesmärk peaks olema hoiatada teisi sedasama tegemast. Mis puudutab teist eesmärki, siis kuna see ei ole käibemaksu enda põhimõttega otseselt seotud, võib viimati nimetatud põhimõtteliselt olla asjakohane seoses määratava sanktsiooni kindlaksmääramisega.

52. *Õiguslikust seisukohast* tuleb küsimust, milliseid meetmeid tuleb võtta olukorra heastamiseks, hinnata üksnes nende kohustuste põhjal, mida asjaomane isik ei ole täitnud.⁴¹ Ei ole vaja hinnata, kas käibemaks oleks maha arvatud hiljem või mitte või kas liikmesriigid saavad lõpuks rohkem käibemaksu kui see, mille nad oleksid kogunud, kui pettust ei oleks olnud. Ainus oluline küsimus on see, kas varjatud tehingute korral tuleb nende tehingutega seotud maks arvutada eeldusel, et sellelt tehingult tarnija kogutud summad sisaldasid käibemaksu.

53. Kuna iga maksukohustuslane peab täitma käibemaksueeskirju, tähendab olukorra heastamine juhul, kui isik ei ole nendelt tehingutelt käibemaksu arvestanud, sisuliselt nõuet, et ta asjakohase käibemaksu maksuhaldurile üle kannaks. Selles perspektiivis ei ole olukorra heastamise kohustuse eesmärk neutraliseerida toimepandud õigusvastase teo tagajärgi, vaid lihtsalt kohustada maksukohustuslast täitma käibemaksueeskirju olenemata võimalikest kaalutlustest seoses maksu tagastamisega või konkurentsi neutraalsusega.

54. Kuigi seda küsimust ei ole Euroopa Kohtu menetlustes kunagi selgelt tõstatatud, kujutaks seisukoht, et kavandatavaid meetmeid, millega soovitakse ennistada kõnealune olukord, tuleb hinnata nii, et võetakse arvesse pettuse mõju kogu tarneahelas, endast võrdlemisi radikaalset muudatust senises kohtupraktikas. Nimelt, olgugi et Euroopa Kohtu praktika kohaselt on majandusliku ja kaubandusliku tegelikkuse arvessevõtmine ühise käibemaksusüsteemi kohaldamise põhikriteerium,⁴² näib mulle, et Euroopa Kohtu lähenemisviis on vähemalt selle maksu maksmise suhtes alati olnud asuda kaudselt seisukohale, et olukorra ennistamiseks võetavate meetmete kindlaksmääramisel tuleb neid hinnata konkreetselt iga maksukohustuslase tasandil ja seega tarneahela igas etapis.⁴³

55. See dihhotoomia, milles eristuvad ühest küljest majanduslik ja üldine lähenemisviis nõutavatele meetmetele ning teisest küljest õiguslik lähenemisviis, mis põhineb iga maksukohustuslase individuaalsel olukorral, näitab eespool kirjeldatud põhjustel, et kohtuotsuses Tulică ja Plavoşin kasutatud lähenemisviisi ei saa põhjendada neutraalsuse põhimõttega. Õigupoolest, niipea kui asuda seisukohale, et võetavaid meetmeid tuleb hinnata iga maksukohustuslase tasandil, tegemata kordagi kindlaks, kas sellel pettusel on üldiselt olnud tagajärgi käibemaksu laekumisele, ei ole vastu võetavad lahendused ilmingimata majanduslikult neutraalsed.

56. See on iseäranis ilmne seoses sellega, et nimetatud kohtuotsuses on tehtud vahet olenevalt sellest, kas riigisisene õigus võimaldab või ei võimalda tarnijal või teenuse osutajal saada soetajalt tagasi käibemaks, mida nõuab maksuhaldur, sest on keeruline mõista, kuidas saaks see, et tarnija või teenuse osutaja võib saada soetajalt tagasi maksuhalduri nõutava käibemaksu, välistada võimaluse, et käibemaks nõuti sisse, kuid jäeti edasi kandmata. Samuti on keeruline põhjendada ainuüksi neutraalsuse põhimõtte alusel võetud lahendust, kuna Euroopa Kohtu eesmärk ei olnud

⁴¹ Niisuguse õigusliku lähenemise korral oleneb olukorra ennistamiseks mõeldud meetmete eristamine sanktsioonimeetmetest mitte sellest, kas meede ulatub kaugemale asjaomasele liikmesriigile tekkinud kahju heastamisest, vaid ainult eesmärgist, mida kõnealuse meetmega taotletakse, nimelt võitlus käibemaksust kõrvalehoidmisega: sanktsioon on see, mida ametiasutus nõuab asjaomaselt isikult käibemaksueeskirjade rikkumise eest lisaks tasumisele kuuluva käibemaksu maksmisele, olenemata sellest, kas see makse läheb kaugemale sellest, mis on tekitatud maksukahju hüvitamiseks tingimata vajalik.

⁴² Vt nt 22. novembri 2018. aasta kohtuotsus MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, punkt 43) ja 11. juuni 2020. aasta kohtuotsus Vodafone Portugal (C-43/19, EU:C:2020:465, punkt 40).

⁴³ Nimelt, kuigi Euroopa Kohus võtab käibemaksu küsimustes arvesse maksukohustuslaste käitumise majanduslikke tagajärgi, nähtub selle valdkonna kohtupraktikast üldiselt, et Euroopa Kohus omistab jätkuvalt palju tähelepanu rikutud normi järgimisele, et olukord ennistada. Vt nt 5. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, punkt 48), kus Euroopa Kohus viitas „kõikidele üksikutele asjaoludele“.

kindlaks määrata, millised tagajärjed tekivad soetajale, kes võib olla tegutsenud heas usus, sellest, et tarnijal või teenuse osutajal võib olla õigus saada soetajalt tagasi maksuhalduri nõutav käibemaks.⁴⁴

57. Minu arvates oleks ainus võimalus täielikult järgida neutraalsuse põhimõtet tähenduses, mille Euroopa Kohus omistas sellele kohtuotsuses Tulicã ja Plavoşin, olnud *nõuda*, et liikmesriigid näeksid esiteks ette, et tarnija või teenuse osutaja saaks maksuhalduri nõutavat käibemaksu küsida soetajalt, ent vaid juhul, kui juhtumi asjaoludest saab mõistlikult järeldada, et seda maksu hinnas ei sisaldunud, ja teiseks, et soetaja saab, kui ta võis olla mõistlikel asjaoludel mitte teadlik pettusest, maha arvata juba mahaarvatud käibemaksu – mis arvutatakse makstud hinna põhjal – ning hiljem nõutud käibemaksu *vahe*. Kuna aga käesolevas asjas seda küsimust otseselt ei teki, ei ole vaja seda lähemalt käsitleda.

58. Sellegipoolest jääb üle järeldada, et sedalaadi juhtudel on kõige praktilisem lähenemisviis, mida individuaalsel tasandil pettuse korral kasutada, see, kas on ilmne, et makstud hind ei sisaldanud käibemaksu, sest tehingu pooltel ei oleks olnud mingit mõtet seda hinnale lisada. Sellest vaatenurgast tuleb kohtuotsuses Tulicã ja Plavoşin kasutatud lähenemisviisi käsitada nii, et see põhineb eeldusel, et soetaja ei olnud informeeritud õigusvastasest teost, mille pani toime tarnija.

59. Seepärast tuleb Euroopa Kohtu põhjenduskäiku kohtuotsuses Tulicã ja Plavoşin käsitada nii, et see puudutab vaid olukorda, kus soetajal ei ole põhjust kahtlustada, et tarnija või teenuse osutaja ei kavatse käibemaksu maksuhaldurile edasi kanda, ja nii, et sellega on konkreetsetes olukorras nähtud ette eeldus eesmärgiga lihtsustada maksuhalduri ülesannet.⁴⁵ Seda eeldust tuleb siiski pidada kummutatavaks selles mõttes, et kui kõnealuse toote või teenuse eest tavapäraselt nõutavatele turuhindadele viidates on võimalik esitada tõendeid, et hind ei sisaldanud käibemaksu, tuleb eeldus, et poolte vahel kokku lepitud hind sisaldas käibemaksu, lugeda äralangenuks.

60. Kuna käesolevas asjas nähtub, nagu eespool selgitatud, Euroopa Kohtu toimikust, et pooled leppisid kokku oma tehingute varjamises, ei peaks kohtuotsuses Tulicã ja Plavoşin seatud eeldus olema kohaldatav. Neil asjaoludel tuleb hoopis eeldada, et makstud hind ei sisaldanud käibemaksu, välja arvatud näiteks juhul, kui pooled ei tõenda, et see hind on lähedane hinnale, mis oleks makstud, kui tehing oleks käibemaksuga maksustatud. Seega, kui CB saab viimati nimetatud juhul tõendada, et nende teenuste eest saadud kogutasu vastab sisuliselt selliste teenuste hinnale (mis sisaldab käibemaksu) asjaomasel turu, oleks maksuhaldur kohustatud lähtuma eeldusest, et see summa sisaldab igal juhul käibemaksu.

⁴⁴ See vahetegemine näib olevat seda raskemini mõistetav, et liikmesriikide kohustus võtta kõik vajalikud meetmed olukorra ennistamiseks tuleneb, nagu eespool selgitatud, nendesamade riikide kohustusest tagada direktiivi 2006/112 täielik toime, ning seega ei saa liikmesriikide riigisisene õigus seda kohustust ammendada. Sellega seoses täheldan, et teatavates kohtuotsustes on Euroopa Kohus märkinud, et liikmesriigid ei saanud takistada müüjat parandamast juba väljastatud arveid (mis kujutavad endast tõendeid kaubandustehingu kohta, mitte küsitud hinna maksmise kohta), kui maksutulu saamata jäämise oht on kõrvaldatud. Vt 2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punkt 28). Selles kontekstis, kuna Euroopa Kohus asus seisukohale, et seda kohustust tuleb kaaluda õiguskindluse põhimõtte suhtes, oli põhimõtteliselt Euroopa Kohtu öelda, millisel juhul kohustas see põhimõte liikmesriike mitte võimaldama müüjatele õigust anda maks edasi soetajatele. Vt selle kohta analoogia alusel 9. juuni 2016. aasta kohtuotsus Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2016:417, punktid 53 ja 54).

⁴⁵ Vt selle kohta direktiivi 2006/112 põhjendus 5.

V. Ettepanek

61. Nendel asjaoludel teen ettepaneku vastata Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Galicia autonoomse piirkonna kõrgeim kohus, Hispaania) küsimusele nii, et nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklitega 73 ja 78 koostoimes neutraalsuse, maksudest kõrvalehoidumise keelu ja õiguste kuritarvitamise keelu ning konkurentsi õigusvastase moonutamise keelu põhimõtetega ei ole põhikohtuasjas vaidluse all olevatel asjaoludel (nimelt seoses kahe maksukohustuslase vahel nende tegevuse käigus sooritatud varjatud tehinguga, mis annab mahaarvamise õiguse) vastuolus riigisisene õigusnorm, mis võimaldab arvutada käibemaksu eeldusel, et nõutud hind seda ei sisaldanud. Nendel asjaoludel aga peab olema riigisisestes õigusnormides samuti ette nähtud, et maksukohustuslane saab selle eelduse ümber lükata, kui ta esitab tõendid vastupidise kohta, eelkõige võrreldes makstud hinda samalaadsete kaupade või teenuste valdavate hindadega (mis sisaldavad käibemaksu).