



## Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

1. juuli 2021 \*

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Maksukontroll – Esinejate agendi teenuste osutamine – Käibemaksuga maksustatavad tehingud – Tehingud, mida maksuhaldurile ei ole deklareeritud ja mille kohta ei ole arvet esitatud – Pettus – Tulumaksuga maksustatava summa tuletamine – Käibemaksu neutraalsuse põhimõte – Käibemaksu sisaldumine tuletatud maksustatavas summas

Kohtuasjas C-521/19,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Galicia autonoomse piirkonna kõrgeim kohus, Hispaania) 19. juuni 2019. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 8. juulil 2019, menetluses

**CB**

*versus*

**Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia,**

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja president A. Prechal, kohtunikud N. Wahl (ettekandja), F. Biltgen, L. S. Rossi ja J. Passer,

kohtujurist: G. Hogan,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- CB, esindaja: *abogada* C. Gómez Docampo,
- Hispaania valitsus, esindaja: S. Jiménez García,
- Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* G. Galluzzo,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja J. Jokubauskaitė,

\* Kohtumenetluse keel: hispaania.

olles 4. märtsi 2021. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,  
on teinud järgmise

### **otsuse**

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artiklite 73 ja 78 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud CB ja Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (Galicia piirkondlik majandusajade halduskohus, Hispaania) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab CB maksuvõlga ja talle määratud sanktsioone maksuotsuses aastate 2010–2012 eest tasumisele kuuluva füüsilise isiku tulumaksu kohta.

### **Õiguslik raamistik**

#### ***Liidu õigus***

- 3 Direktiivi 2006/112 põhjenduses 7 on märgitud:

„Ühine käibemaksusüsteem peaks isegi sellisel juhul, kui maksumäärad ja -vabastused ei ole täielikult ühtlustatud, tagama konkurentsi neutraalsuse selliselt, et iga liikmesriigi territooriumil oleks ühesugustel kaupadel ja teenustel ühesugune maksukoormus tootmis- ja turustusketi pikkusest olenemata.“

- 4 Selle direktiivi 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 Nimetatud direktiivi artikkel 73 on sõnastatud järgmiselt:

„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.“

6 Sama direktiivi artiklis 78 on ette nähtud:

„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.“

7 Direktiivi 2006/112 artikkel 178 on sõnastatud järgmiselt:

„Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane täitma järgmised tingimused:

- a) artikli 168 punktis a nimetatud mahaarvamise korral seoses kaubatarnete ja teenuste osutamisega peab tal olema artiklite 220–236 ning artiklite 238, 239 ja 240 kohaselt koostatud arve;

[...]“.

8 Direktiivi artikli 193 kohaselt tasub käibemaksu maksukohustuslane, kelle kaubatarned või teenuste osutamine on maksustatav, välja arvatud juhtudel, kui vastavalt artiklitele 194–199 ja artiklile 202 tasub maksu teine isik.

9 Direktiivi 2006/112 artikli 220 lõige 1 sätestab:

„Iga maksukohustuslane tagab, et arve oleks väljastatud tema enda, kauba soetaja või teenuse saaja poolt või tema nimel ja arvel tegutseva kolmanda isiku poolt järgmistel juhtudel:

- 1) kaubatarned ja teenuste osutamine teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule;

[...]

- 5) iga ettemakse, mille on talle teinud teine maksukohustuslane või mittemaksukohustuslasest juriidiline isik enne teenuste osutamise lõppemist.“

10 Direktiivi artikkel 226 on sõnastatud järgmiselt:

„Ilma et see piiraks käesoleva direktiivi erisätete kohaldamist, tuleb artiklite 220 ja 221 kohaselt koostatud arvetel esitada seoses käibemaksuga üksnes järgmised andmed:

[...]

- 6) tarnitud kaupade kogus ja laad või osutatud teenuste ulatus ja laad;

- 7) kuupäev, mil kaupade tarne või teenuste osutamine toimus või lõppes, või kuupäev, mil tehti artikli 220 punktides 4 ja 5 nimetatud ettemakse, kui seda kuupäeva on võimalik kindlaks teha ja kui see erineb arve väljastamise kuupäevast;
- 8) iga maksumäära või -vabastuse puhul maksustatav väärtus, ühikuhind ilma käibemaksuta ning hinnaalandused ja maksevähendid, kui need ei sisaldu ühikuhinnas;
- 9) kohaldatav käibemaksumäär;
- 10) tasumisele kuuluva käibemaksu summa, välja arvatud juhul, kui kohaldatakse erikorda, mille puhul käesoleva direktiivi kohaselt seda teavet ei esitata;

[...]“.

- 11 Direktiivi 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.“

### *Hispaania õigus*

- 12 28. novembri 1992. aasta seaduse nr 37/1992 käibemaksu kohta (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido; BOE nr 312, 29.12.1992, lk 44247) artikli 78 lõikes 1 on sätestatud:

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

- 13 Seaduse 37/1992 artikkel 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 hinnapakumised – sealhulgas suulised pakkumised – koos käibemaksuga, mis tuleb sellegipoolest kajastada hinnas eraldi kirjena, kui see 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. 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 vastavate nõuete puhul majandusvaldkonna haldusmenetluste maksuvaidlustena.“

14 Selle seaduse 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. Korrektsioon 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 või 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 ta teadis või oleks mõistlikku hoolsust kasutades pidanud teadma, et ta tegi tehingu, mis oli osa pettusest.“

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus**

15 CB on füüsilisest isikust ettevõtja, kes on esinejate agent ja kelle tegevust maksustatakse käibemaksuga. Ta osutas agendina oma teenuseid kontsernile Lito, kuhu kuuluvad ettevõtjad tegelesid Galicia piirkonna (Hispaania) usu- ja külafestivalide jaoks infrastruktuuri ja ansamblite haldamisega. Täpsemalt võttis CB ühendust festivalide korralduskomisjonidega, mis olid mitteformaalsed elanike rühmad, kes vastutasid pidustuste korraldamise eest, ning pidas kontserni Lito nimel läbirääkimisi ansamblite esinemiste üle.

16 Festivalide korralduskomisjonid maksid kontsernile Lito selle eest sularahas, mis anti üle ilma arveta või raamatupidamises kajastamata. Järelikult ei deklareeritud makseid maksuhaldurile ei äriühingu tulumaksu ega käibemaksu arvestamiseks.

- 17 CB sai Lito kontserni tuludest 10%. Talle tehti makseid samuti sularahas, neid ei deklareeritud ning nende kohta ei koostatud ühtegi arvet. CB ei pidanud raamatupidamisarvestust ega ametlikku tehinguregistrit ega väljastanud ega saanud arveid ning seega ei esitanud käibedeklaratsioone.
- 18 Maksuhaldur tuvastas CB olukorra maksukontrolli tulemusel, et summad, mis CB oli saanud Lito kontsernilt tasuks vahendustegevuse eest, nimelt 64 414,90 eurot 2010. aastal, 67 565,40 eurot 2011. aastal ja 60 692,50 eurot 2012. aastal, ei sisaldanud käibemaksu ning järelikult tuli nende aastate kohta kõikide nende summade alusel kindlaks määrata tulumaksuga maksustatav summa. Vastavate maksuotsustega tuvastati CB maksuvõlg aastate 2010–2012 eest ja talle määrati sanktsioon, mille CB vaidlustas kaebuses maksuhalduri nende aktide peale, millega teda kohustati see võlg tasuma ja määrati sanktsioonid.
- 19 Galicia piirkondlik majandusasjade halduskohus jättis CB kaebuse rahuldamata ning viimane kaebas selle instantsi otsuse edasi eelotsusetaotluse esitanud kohtule.
- 20 Selles kontekstis väidab CB, et käibemaksu tagantjärele lisamine summadele, mida maksuhaldur tuluks pidas, on vastuolus Tribunal Supremo (Hispaania kõrgeim kohus) ja Euroopa Kohtu praktikaga, mille kohaselt juhul, kui maksuhaldur avastab tehingud, mis on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatavad, kuid mida ei ole deklareeritud ja mille kohta ei ole arvet esitatud, tuleb tehingu poolte vahel kokku lepitud hinda pidada käibemaksu sisaldavaks.
- 21 CB leiab niisiis, et kuna Hispaania õiguse kohaselt ei saa ta nõuda, et talle makstaks käibemaksu, mida ta ise ei ole kajastanud oma maksuõigusrikkumisena käsitatava käitumise tõttu, tuleb käibemaksu pidada sisalduvaks tema osutatud teenuste hinnas.
- 22 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et põhikohtuasja lahendamiseks peab ta kindlaks tegema, kas seadus 37/1992, nagu seda on tõlgendanud Tribunal Supremo (kõrgeim kohus), on kooskõlas liidu õigusnormidega, kuivõrd selles seaduses on ette nähtud, et kui ettevõtjad teevad tahtlikult ja kokkuleppel tehinguid, millega kaasnevad sularahamaksed, esitamata arveid või käibedeklaratsioone, tuleb selliseid makseid pidada käibemaksu sisaldavaks.
- 23 Neil asjaoludel otsustas Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Galicia autonoomse piirkonna kõrgeim kohus, Hispaania) menetluse peatada ja esitada Euroopa Liidu Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

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

Kas seetõttu on pettuse juhtudel, kui tehingut on maksuhalduri eest varjatud, asjakohase maksuvõla ja vastava sanktsiooni kindlaksmääramisel 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 makstud ja saadud summad ei sisalda käibemaksu?“

## Eelotsuse küsimuse analüüs

- 24 Oma küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtul sisuliselt selgitada, kuidas tuleb eelkõige neutraalsuse põhimõtet silmas pidades tõlgendada direktiivi 2006/112 artikleid 73 ja 78, mis käsitlevad käibemaksudokumentide vahelise käibemaksuga maksustatava tehingu maksustatava väärtuse kindlaksmääramist, kui nad ei ole pettuse tõttu teatanud maksuhaldurile tehingu toimumisest, väljastanud arvet ega kajastanud sellest tehingust saadud tulu otsese maksu kohta esitatavas maksudeklaratsioonis. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib, kas sellistel asjaoludel tuleb makstud ja saadud summasid käsitada käibemaksu sisaldavana või mitte.
- 25 Kõigepealt tuleb rõhutada, et isegi kui maksudest kõrvalehoidmise, maksustamise vältimise ja muude kuritarvituste vastane võitlus on direktiiviga 2006/112 tunnustatud ja julgustatud eesmärk (12. novembri 2020. aasta kohtuotsus ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika), ei ole maksukohustuslaste vahelise tehingu maksustatava väärtuse kindlaksmääramine selle direktiivi artiklite 73 ja 78 tähenduses nende kohustuste hulgas, mida liikmesriigid saaksid nimetatud direktiivi artikli 273 alusel selle eesmärgi saavutamiseks kehtestada, mis tähendab, et pettuse korral võivad nad neid sätteid tõlgendada erinevalt tõlgendusest, millest tuleb lähtuda juhul, kui tegemist ei ole maksukohustuslasepoolse maksupettusega.
- 26 Nimelt, nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 29, tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimust vaadelda eraldi küsimusest, kas ühise käibemaksusüsteemi rikkumise eest on asjaomaste isikute suhtes vaja rakendada sanktsiooni.
- 27 Sellega seoses on oluline meenutada, et sõltumata sanktsioonidest, mille liikmesriigid maksuõigusrikkumiste ja eriti pettuse eest karistamiseks kindlaks määravad, on ka liidu seadusandja ette näinud, et maksukohustuslased, kes ei ole täitnud direktiivi 2006/112 põhieegleid, eriti seoses arvete esitamisega, kannatavad ise oma tegevuse tagajärjel, kuna nad ei saa käibemaksu maha arvata, muu hulgas siis, kui tehingud, mille kohta arvet ei ole esitatud, pärast maksukontrolli tagasiulatuvalt käibemaksuga maksustatakse.
- 28 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kujutab küll maksukohustuslaste õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaks, mille nad on tasunud saadud kaupade või teenuste eest, endast liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet, mille eesmärk on vabastada ettevõtja kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust ning mis tagab seega majandustegevuse – olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest – maksukoormuse neutraalsuse, kui see tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatav, kuid seda õigust on vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 178 punktile a põhimõtteliselt võimalik kasutada alles hetkest, mil maksukohustuslasel on olemas arve (vt selle kohta 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punktid 37, 38, 42 ja 43 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 29 Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus kinnitab, tuleneb põhikohtuasjas käsitletavatest liikmesriigi õigusnormidest, nimelt seaduse 37/1992 artikli 88 lõikest 2 ja artikli 89 lõike 3 punktist 2, et põhikohtuasja kaebaja on olukorras, kus tal on maksukohustuslasena võimatu maha arvata käibemaksu, mis kuulub tasumisele maksuhaldurile deklareerimata tehingult, mille kohta ta ei ole arvet esitanud, olenemata talle määratud või potentsiaalselt määratavatest maksualastest sanktsioonidest.

- 30 Seega, mis puudutab maksukohustuslaste vaheliste tehingute maksustatava väärtuse kindlaksmääramist, st etapis, mis eelneb käibemaksu tasumisele lõpptarbija poolt, siis oleks teenuse osutaja – käesoleval juhul põhikohtuasja kaebaja – pidanud esitama arve teenuse saajale, käesoleval juhul kontsernile Lito, ning deklareerima selle käibemaksu maksuhaldurile, mis oleks andnud talle õiguse arvata maha käibemaks, mille ta oli tasunud kõikidelt kaupadelt või teenustelt, mille ta ostis sisse oma teenuste osutamise tarbeks. Põhikohtuasja kaebaja pettuse tõttu ei lubanud seaduse 37/1992 artikli 89 lõike 3 punkti 2 sätted aga käibemaksu korrigeerida ja seega ka kasutada kõnealust mahaarvamisoigust; seda asjaolu peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.
- 31 Ent asjaolu, et maksukohustuslased on rikkunud direktiivi 2006/112 artiklis 220 sätestatud arvete esitamise kohustust, mistõttu puuduvad loogiliselt ka selle direktiivi artikli 226 punktides 6–10 nimetatud kohustuslikud andmed, ei tähenda, et ei saaks kohaldada selle direktiivi aluspõhimõtet, milleks Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on see, et käibemaksusüsteemi eesmärk on koormata üksnes lõpptarbijat (7. novembri 2013. aasta kohtuotsus Tulică ja Plavoşin, C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 32 Lisaks, isegi kui asjaomase riigisisese asutuse läbiviidava maksukontrolli eesmärk on taastada olukord niisugusena, nagu see oleks olnud siis, kui rikkumist või veelgi enam pettust ei oleks toime pandud, ja isegi kui see asutus püüab erinevate meetodite abil näidata tehinguid ja tulu, mida varjati, tuleb siiski märkida, et need meetodid ei ole absoluutselt eksimuskindlad, vaid vältimatult teatud määral ebakindlad, mistõttu on tegelikult nende eesmärk tuletada maksukontrolli käigus saadud tõendite alusel kõige tõenäolisem ja võimalikult tõele vastav maksustatav summa.
- 33 Neil asjaoludel tuleb maksustatavat väärtust, nagu see on määratletud direktiivi 2006/112 artiklites 73 ja 78, nimelt tasu – mis on maksukohustuslase poolt tegelikult saadud subjektiivne väärtus, mis ei sisalda käibemaksu – juhul kui asjasse puutuv liikmesriigi maksuhaldur selle tasu tagantjärele tuletab, kuna arvele ei ole märgitud käibemaksu või arvet ei ole esitatud, olenemata sellest, kas need on puudu pettuse tõttu või mitte, pidada niisuguseks, et selles on juba arvestatud vältimatu teatud määral esineva ebakindlusega.
- 34 Seetõttu tuleb sellise tehingu tulemust, mida käibemaksukohustuslased maksuhalduri eest on varjanud, kuigi selle kohta oleks tulnud vastavalt direktiivi 2006/112 artiklile 220 esitada sama direktiivi artiklis 226 nõutud andmeid sisaldav arve ja kuigi see oleks tulnud maksuhaldurile deklareerida, pidada juhul, kui see tulemus on, nagu põhikohtuasjas, otseste maksudega seotud maksukontrolli käigus asjasse puutuva maksuhalduri poolt tuletatud väärtus, summaks, mis sisaldab sellelt tehingult arvestatavat käibemaksu.
- 35 Eeltoodud järeldus ei kehti aga käesolevas asjas siis, kui käesoleva kohtuotsuse punktis 30 viidatud kontrolli tulemusel leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et kohaldatava riigisisese õiguse kohaselt on võimalik käibemaksu korrigeerida (vt selle kohta 7. novembri 2013. aasta kohtuotsus Tulică ja Plavoşin, C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 37).
- 36 Mis tahes muu tõlgendus oleks vastuolus käibemaksu neutraalsuse põhimõttega ja jätkaks käibemaksu osaliselt maksukohustuslase kanda, kuigi käibemaks peab vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktides 28 ja 31 viidatud kohtupraktikale koormama üksnes lõpptarbijat.



- 37 See lahendus ei ole vastuolus ka kohtupraktikaga, mida näitlikustavad 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614), 5. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus *Maya Marinova* (C-576/15, EU:C:2016:740) ja 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsus *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161), kuna nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 33 märkis, ei võtnud Euroopa Kohus nendes lahendites seisukohta küsimuses, kas pettuse korral käibemaks sisaldub või ei sisaldu maksuhalduri poolt tuletatud tulu summas, kui nende käibemaksuga maksustatavate varjatud tehingute kohta, millest see tulu tekkis, oleks tulnud esitada arve ja nendelt käibemaksu deklareerida.
- 38 Tuleb lisada, et käibemaksu neutraalsuse põhimõtte järgimine ei ole vastuolus liikmesriikide võimalusega kehtestada direktiivi 2006/112 artikli 273 alusel sanktsioone maksupettuste vastu võitlemiseks ega laiemalt ELTL artikli 325 lõigetes 1 ja 2 sätestatud liikmesriikide kohustusega võidelda Euroopa Liidu finantshuve kahjustava ebaseadusliku tegevuse vastu tõhusate ja hoiatavate meetmetega või liidu finantshuve kahjustavate pettuste vastu samade meetmete võtmisega, mida nad võtavad omaenda finantshuve kahjustavate pettuste korral (vt selle kohta 5. detsembri 2017. aasta kohtuotsus *M.A.S. ja M.B.*, C-42/17, EU:C:2017:936, punkt 30). Niisuguse pettuse eest, nagu on kõne all põhikohtuasjas, tuleb karistada nende sanktsioonidega, mitte aga maksustatava väärtuse kindlaksmääramisega direktiivi 2006/112 artiklite 73 ja 78 alusel.
- 39 Neid kaalutlusi arvesse võttes tuleb esitatud küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112, eelkõige selle artikleid 73 ja 78 koostoimes käibemaksu neutraalsuse põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et kui käibemaksukohustuslased ei ole pettuse tõttu teatanud maksuhaldurile tehingu toimumisest, väljastanud arvet ega kajastanud sellest tehingust saadud tulu otsese maksu kohta esitatavas maksudeklaratsioonis, tuleb tuletatud summat, mille maksuhaldur deklareerimisega seotud kontrolli käigus selle tehingu alusel makstud ja saadud makseteks peab, käsitada hinnana, mis juba sisaldab käibemaksu, välja arvatud juhul, kui liikmesriigi õiguse kohaselt ei ole maksukohustuslastel võimalik asjasse puutuvat käibemaksu hiljem kajastada ja maha arvata, isegi kui pettust ei oleks esinenud.

## Kohtukulud

- 40 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamise seotud kulud, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

**Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, eelkõige selle artikleid 73 ja 78 koostoimes käibemaksu neutraalsuse põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et kui käibemaksukohustuslased ei ole pettuse tõttu teatanud maksuhaldurile tehingu toimumisest, väljastanud arvet ega kajastanud sellest tehingust saadud tulu otsese maksu kohta esitatavas maksudeklaratsioonis, tuleb tuletatud summat, mille maksuhaldur deklareerimisega seotud kontrolli käigus selle tehingu alusel makstud ja saadud makseteks peab, käsitada hinnana, mis juba sisaldab käibemaksu, välja arvatud juhul, kui liikmesriigi õiguse kohaselt ei ole maksukohustuslastel võimalik asjasse puutuvat käibemaksu hiljem kajastada ja maha arvata, isegi kui pettust ei oleks esinenud.**

Allkirjad