

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

12. jaanuar 2006 *

Liidetud kohtuasjades C-354/03, C-355/03 ja C-484/03,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division'i (Ühendkuningriik) 28. juuli 2003. aasta otsusega (C-354/03 ja C-355/03) ja 27. oktoobri 2003. aasta otsusega (C-484/03) esitatud eelotsusetaotlused, mis saabusid Euroopa Kohtusse vastavalt 18. augustil 2003 ja 19. novembril 2003, menetlustes

Optigen Ltd (C-354/03),

Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03),

Bond House Systems Ltd (C-484/03)

versus

Commissioners of Customs & Excise,

* Kohtumenetluse keel: inglise.

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

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

kohtujurist: M. Poiares Maduro,
kohtusekretär: vanemametnik L. Hewlett,

arvestades kirjalikus menetluses ja 8. detsembri 2004. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Optigen Ltd, esindajad: T. Beazley, QC ja *barrister* J. Herberg,
- Fulcrum Electronics Ltd, esindajad: R. Englehart, QC ja *barrister* A. Lewis,
- Bond House Systems Ltd, esindajad: K. P. E. Lasok, QC ja *barrister* M. Patchett-Joyce,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: C. Jackson (C-354/03, C-355/03 ja C-484/03) ja K. Manji (C-484/03), keda abistasid R. Anderson, QC ja *barrister* I. Hutton,

- Tšehhi valitsus, esindaja: T. Boček (C-354/03, C-355/03 ja C-484/03),
- Taani valitsus, esindajad: J. Molde ja A. Rahbøl Jacobsen, keda abistas advokaat P. Biering (C-484/03),
- Euroopa Liidu Nõukogu, esindajad: A.-M. Colaert ja J. Monteiro (C-354/03 ja C-355/03),
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja: R. Lyal (C-354/03, C-355/03 ja C-484/03),

olles 16. veebruari 2005. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

- ¹ Eelotsusetaotlused puudutavad nõukogu 11. aprilli 1967. aasta esimese direktiivi 67/227/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta (EÜT 1967, 71, lk 1301; ELT eriväljaanne 09/01, lk 3), mida on muudetud nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiiviga 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise

kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „esimene direktiiv”), samuti kuuenda direktiivi 77/388, mida on muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ (EÜT L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274; edaspidi „kuues direktiiv”) tõlgendamist.

- 2 Eelotsusetaotlused esitati kolme kohtuvaidluse raames, vastavalt Optigen Ltd (edaspidi „Optigen”), Fulcrum Electronics Ltd, likvideerimisel (edaspidi „Fulcrum”) ja Bond House Systems Ltd (edaspidi „Bond House”) ja Commissioners of Customs & Excise'i (edaspidi „Commissioners”) vahel, mis puudutavad Ühendkuningriigis soetatud ja hiljem teise liikmesriiki eksporditud mikroprotsessorite ostmisel tasutud käibemaksu tagasimaksmise taotluste rahuldamata jätmist.

Õiguslik raamistik

- 3 Esimese direktiivi artikkel 2 on sõnastatud järgmiselt:

„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 kulutegurite pealt.

Ühist käibemaksusüsteemi kohaldatakse kuni jaemüügietaapi lõpuni.”

- 4 Kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.
- 5 Nimetatud direktiivi artikli 4 lõike 1 kohaselt on maksukohustuslane iga isik, kes teostab iseseisvalt lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust. Lõikes 2 nimetatud „majandustegevus” hõlmab tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevust, eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamine kestva tulu saamise eesmärgil.
- 6 Sama direktiivi artikli 5 lõike 1 kohaselt on „„[k]aubatarne” materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek”.
- 7 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõiked 1–3 sätestavad:

„1. Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

2. Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasele õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata:

- a) käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud tema poolt teisele maksukohustuslasele tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt;
- b) imporditud kaubalt tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks;

[...]

3. Liikmesriigid annavad ka kõikidele maksukohustuslastele õiguse lõikes 2 nimetatud käibemaks maha arvata või tagasi saada, kui kaupa ja teenust kasutatakse:

- a) seoses artikli 4 lõikes 2 nimetatud majandustegevusega teises riigis tehtavate tehingutega, mis oleksid kõlblikud maksu mahaarvamiseks, kui need oleksid tehtud riigi territooriumil;

[...]”

Põhikohtuasi

- 8 Eelotsusetaotlustest tuleneb, et põhikohtuasja asjaolude esinemise kuupäeval seisnes Optigeni, Fulcrumi ja Bond House'i peamine tegevus Ühendkuningriigis asutatud äriühingutelt mikroprotsessorite ostmises ja nende edasimüümises teises liikmesriigis asutatud ostjatele.
- 9 Optigen taotles 2002. aasta juuniku eest käibemaksu tagasimaksmist rohkem kui 7 miljoni Inglise naela suuruses netosummas. Commissioners jättis 16. ja 31. oktoobri 2002. aasta otsustega selle taotluse pisut rohkem kui 7 miljoni Inglise naela suuruse summa osas rahuldamata. Samamoodi keeldus Commissioners 30. oktoobri 2002. aasta otsusega nimetatud äriühingule sama aasta juuliku eest natuke rohkem kui 13 miljoni Inglise naela suuruse summa tagasimaksmisest.
- 10 Fulcrum taotles 2002. aasta juuniku eest sisendkäibemaksu tagasimaksmist ligikaudu 7,2 miljoni Inglise naela suuruses netosummas. Commissioners jättis 11. novembri 2002. aasta otsusega selle taotluse ligikaudu 2 miljoni Inglise naela suuruses osas rahuldamata. Samamoodi keeldus ta tagasi maksmast 2002. aasta juuliku eest ligikaudu 1,1 miljonit taotletud 4 miljoni Inglise naela suurusest kogusummast. Lisaks saatis Commissioners 2003. aasta veebruaris Fulcrumile maksuteate 160 000 Inglise naela suuruse sisendkäibemaksu kohta, mis oli tema arvates 2002. aasta maikuu eest ekslikult tagasi makstud.
- 11 Bond House esitas 2002. aasta maikuu eest 16,3 miljoni Inglise naela suuruses summas tasutud sisendkäibemaksu tagasimaksmise nõude, mille Commissioners jättis rahuldamata. 2002. aasta septembris teatas viimane nimetatud äriühingule oma nõusolekust selle kohta, et nõutud kogusumma osas võib tagasimaksmisele kuuluda pisut rohkem kui 2,7 miljonit Inglise naela.

- 12 Eelotsusetaotlustest tuleneb, et kõnealused tehingud kuulusid kaubatarnete ahelasse, milles põhikohtuasja hagejate teadmata osales kohustusi rikkunud ettevõtja, st ettevõtja, kes on küll maksukohustuslane, kuid kes kadus enne maksuhaldurile käibemaksu ülekandmist, või ettevõtja, kes kasutas õigustamatult käibemaksukohustuslase numbrit, st temale mittekuuluvat numbrit, ning taoline tegevus kujutab endast vastavalt Commissionersi seisukohale „karussellpettust”.
- 13 „Karussellpettus” on eelotsusetaotluse kohaselt kohtuasjades C-354/03 ja C-355/03 ning vastavalt Commissionersi seisukohale kohtuasjas C-484/03 põhimõtteliselt organiseeritud järgmiselt:
- Ühes liikmesriigis asutatud äriühing (A) müüb kaupu teises liikmesriigis asutatud äriühingule (B).
 - Äriühing B, kes on „kohustusi rikkunud ettevõtja” või kes kasutas õigustamatult teise käibemaksukohustuslase numbrit, müüb kaubad odavamalt edasi puhver-ettevõtjale (C), mis on asutatud temaga samas liikmesriigis. Nii võib ta kaubad hiljem kasumiga edasi müüa. Äriühing B on nimetatud kaupade ostmisel kohustatud tasuma käibemaksu, kuid olles kasutanud samu kaupu maksustatavateks tehinguteks, on tal lisaks õigus seda käibemaksu sisendkäibemaksuna maha arvata. Seevastu on ta kohustatud tasuma arvetel märgitud maksu äriühingule C, kuid ta kaob enne summa riigile ülekandmist.
 - Äriühing C müüb kõnealused kaubad omakorda teisele puhver-ettevõtjale (D), kandes riigile üle arvel märgitud käibemaksu pärast seda, kui on sellest maha arvestanud tasutud sisendkäibemaksu ning seda seni, kuni teises liikmesriigis asuv äriühing ekspordib need kaubad teise liikmesriiki. Eksport on käibemak-

sust vabastatud, kuid eksportival äriühingul on sellegipoolest õigus nõuda nimetatud kaupade eest sisendkäibemaksu tagasimaksmist. Juhul, kui ostja on äriühing A, on tegemist tööpoolest karussellpettusega.

— Tegevus võib olla korduv.

- 14 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib kohtuasjade C-354/03 ja C-355/03 kohta, et Commissioners põhjendas oma otsuseid väitega, mille kohaselt kõigepealt, mis puudutab põhikohtuasjas kõnealuseid kaupu, ei olnud Optigen ja Fulcrum käibemaksu mõttes müügitegevuses kasutatud või kasutatavate kaubatarnete saajad, kuna ostude eest väidetavalt tasutud käibemaksu summad ei kujutanud endast sisendkäibemaksu 1994. aasta käibemaksuseaduse mõttes (Value Added Tax Act 1994). Lisaks ei olnud vastavad müügitehingud käibemaksu mõttes majandustegevuse raames tehtud tehingud ning sellest ei tekkinud mingit tagasimaksmise õigust. Viimasena, objektiivselt hinnates puudus põhikohtuasjas vaatluse all olevatel ostu- ja müügitehingutel majanduslik olemus ja nad ei kuulunud majandustegevuse raamidesse. Järelikult ei või neid ostusid käsitleda sellise tegevuse huvides kasutatud või kasutatavate kaubatarnetena ning neid müügitehinguid käibemaksu mõttes majandustehingute raames tehtud kaubatarnetena.
- 15 Optigen ja Fulcrum vaidlustasid Commissionersi otsused VAT and Duties Tribunal'is, London. Viimane liitis kaks kohtuasja.
- 16 VAT and Duties Tribunal, London jättis 23. mai 2003. aasta otsusega nimetatud äriühingute taotlused rahuldamata, kuna leidis, et Commissioners arvas õigustatult, et kõnealused tehingud ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse. Ta leidis, et ettevõtjal

puudub õigus tasutud sisendkäibemaksu tagasimaksmisele kaupade eest, mille ta on müünud väljaspool Ühendkuningriiki asutatud äriühingutele juhul, kui „kohustusi rikkunud ettevõtja” või ettevõtja, kes on kasutanud õigustamatult käibemaksukohustuslase numbrit, osales kaubatarnete ahelas, kuigi tagasimaksmist taotlev ettevõtja ei olnud mingil moel seotud teisele ettevõtjale süüks arvatud kohustuste rikkumise või numbri õigustamatu kasutamisega ning ta ei olnud nendest teadlik, samuti juhul, kui kaubatarnete ahelad, millesse kõnealuse ettevõtja ostutehingud kuulusid, moodustasid tema teadmata osa kolmandate isikute poolt läbiviidud „karussellpettusest”.

- 17 Optigen ja Fulcrum kaebasid VAT and Duties Tribunal'i, London otsuse edasi High Court of Justice'i (England & Wales), Chancery Division'ile.
- 18 Kohtuasjas C-484/03 esitatud eelotsusetaotlusest tuleneb, et Commissioners väitis, et kuna põhikohtuasjas vaatluse all olevate kaubatarnete ahela eesmärk oli pettus, puudus kõikidel pettusega seotud tehingutel, seal hulgas Bond House'i tehingutel, majanduslik sisu. Sellest järelduvalt ei kuulu ebaseaduslikud tehingud käibemaksu kohaldamisalasse ning Bond House'i poolt varustajatele tasutud sisendkäibemaksu summad ei kujuta endast käibemaksu ettemakseid ning järelikult ei olnud sellel äriühingul õigust nimetatud summade tagasimaksmisele.
- 19 Bond House esitas 2002. aasta augustis Commissioners'i otsuse peale hagi VAT and Duties Tribunal'ile, Manchester.
- 20 29. mai 2003. aasta otsusega, mida muudeti 8. mai 2003. aasta lisaga, leidis VAT and Duties Tribunal, Manchester, et 27 põhikohtuasjas vaatluse all olevast ostust 26 ei saa käsitleda majandustegevusena kuuenda direktiivi mõttes, mistõttu need jäid väljaspoole käibemaksu kohaldamisala. Ta sedastas, et need ostud moodustasid osa

tehingutest, mille eesmärk oli pettuse toimepanemine. Isegi kui Bond House ei olnud teadlik sellisest eesmärgist ning ei pannud toime ühtki rikkumist, puudus sellistel tehingutel majanduslik olemus ning neid tuleks hinnata objektiivsete kriteeriumide alusel. Seega ei oma tähtsust asjaolu, et põhikohtuasja hageja ei pannud rikkumist toime. Bond House ei saa tasutud sisendkäibemaksu tagasimaksmise taotluse rahuldamiseks tugineda õiguspärase ootuse kaitse põhimõttele ning Commissioners, jättes hageja tagasimaksmise õigusest ilma, ei ole rikkunud ei proportsionaalsuse ega õiguskindluse põhimõtteid, samuti mitte inimõigusi.

- 21 Bond House esitas selle kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse High Court of Justice'i (England & Wales), Chancery Division'ile.

Eelotsuseküsimused ja menetlus Euroopa Kohtus

- 22 Eelotsusetaotluse esitanud kohus tõstis kohtuasjades C-354/03 ja C-355/3 esile, et eeldatavasti olid põhikohtuasja asjaolud tuvastatud. Ta mainib järgmiseid asjassepuutuvaid asjaolusid:

— Viidi läbi „karussellpettus”.

— Optigen ja Fulcrum kui süütud pooled ei olnud selle pettusega seotud, nad ei teadnud selle olemasolust ja neil ei olnud ka põhjust seda teada, kuna tegemist oli üksnes ettevõtja tavaliste klientidega ja teises liikmesriigis asutatud äriühingu tavaliste varustajatega.

- Optigenil ja Fulcrumil puudus igasugune kokkupuude kohustusi rikkunud ettevõtjaga või käibemaksukohustuslase numbrit õigustamatult kasutava ettevõtjaga.

 - Fulcrumi poolt sooritatud 9 ostu, millelt tasutud käibemaksu tagasimaksmisest talle keelduti, ei tundunud tema jaoks erinevat 467 muust ostust, mida ta sooritas kõnealuse 4 kuu jooksul.

 - Kuupäeval, mil Optigen ja Fulcrum kauba ostsid ning sisendkäibemaksu üle kandsid, ei olnud „karussell” lõpule viidud ning kohustusi rikkunud ettevõtja ei olnud veel „kadunud” nii, et üks või teine neist sündmustest võis jääda toimumata.
- 23 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et kohtuasjas C-484/03 vaidlustab Bond House teatud hulga VAT and Duties Tribunal'i, Manchester kirjeldatud asjaolusid ja järeldusi. Järgnevad asjaolud esinevad nende hulgas, mida ei vaidlustatud:
- Commissioners uuris Bond House'i igakülgset ning ei kahtlustatud tema puhul ühtegi käibemaksupettust.

 - Nimetatud äriühing ei teadnud Commissionersi väidetud pettusest ja ei käitunud hooletult.

 - Bond House ei teinud tehinguid ühegi varustajaga, kes Commissionersi arvates tegutsesid pettuslikul viisil.

— Kõik Bond House'i tehingud, samuti need, mis teostati enne ja pärast seda, kui see äriühing oli ostnud ja müünud kõnealuseid kaupu, olid reaalsed: iga tehingu puhul vahetas kaup tasu eest omanikku.

— Tehingud, mille osas VAT and Duties Tribunal, Manchester leidis majandusliku olemuse puuduvat, ei erinenud muudest Bond House'i tehingutest, mille majanduslikku olemust ei olnud vaidlustatud, kuna miski ei viidanud sellele, et need moodustasid osa „karussellpettusest”.

24 Bond House väidab sisuliselt, et kuna ostusid ja põhikohtuasjas vaatluse all olevaid kaubatarneid tegelikult teostati, ei saa väita, et nad ei olnud „kaubatarned” või „majandustegevus” käibemaksu mõttes üksnes seetõttu, et kaubatarnete ahela ühes osas ja Bond House'i teadmata kasseeris pettuse toimepanija kliendilt arve alusel käibemaksu, kuid ei deklareerinud seda Commissionersile. Lisaks sellele ei olnud alust arvata, et tehingud, mida teostati enne või pärast nimetatud pettuse toimepanemist ja mis hõlmasid isikuid, kes ei teadnud pettusest või pettuse toimepanija olemasolust, moodustasid osa nimetatud pettusest või pettuse toimepanija plaanist. VAT and Duties Tribunal'i, Manchester otsus oleks vastuolus ühise käibemaksusüsteemi mõttega. Pettusevastase võitluse seisukohalt oleks nimetatud otsus ebaproportsionaalne ja sellel oleks õiguspärase ettevõtluse suhtes tõrjuv mõju, mis rikuks EÜ artiklit 28. Nimetatud otsus oleks vastuolus ka õiguskindluse põhimõttega, kuna maksukohustuslased ei saaks enam väljastada arvet koos käibemaksuga või neil ei oleks maksudeklaratsioonide täitmisel piisavat kindlust.

25 Sisuliselt väidab Commissioners seda, et „karussellpettuse” raames tehtud tehingud ei ole majandustehingud kuuenda direktiivi mõttes. Põhikohtuasjas vaatluse all oleval 26 tehingul puudus majanduslik olemus ning need jäävad nimetatud direktiivi kohaldamisalast välja. Need tehingud ei ole „majandustehingud” ega Bond House'ile

või tema poolt tehtud „kaubatarned.” Bond House’ile põhikohtuasjas vaatluse all oleva käibemaksu tagasimaksmisest keelduva otsuse puhul ei ole tegemist proportsionaalsuse või õiguskindluse põhimõtte rikkumisega ning see ei piira inimõigusi.

- 26 Neil tingimustel otsustas High Court of Justice (England & Wales) Chancery Division menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

Kohtuasjades C-354/03 ja C-355/03:

„1) Kas ühise käibemaksusüsteemi kohaselt ja võttes arvesse esimest [...] ja kuuendat direktiivi [...] tuleb tehingu tegemisel ettevõtja tasutud käibemaksu tagasisaamise õiguse hindamisel silmas pidada:

a) üksnes konkreetset tehingut, milles ettevõtja osales, sh tema osalemise motiive, või

b) kõiki tehinguid kokku, sh hilisemad tehingud, mis moodustasid ahela, milles kaubatarned ringlesid ning mille üheks osaks oli konkreetne tehing, sh teiste ahelas osalejate eesmärk, millest ettevõtja ei ole ega saa olla teadlik, ja/või

- c) enne või pärast konkreetset tehingut aset leidnud teiste ahelas ringlevate osalejate, kelle seotusest ei olnud ettevõtja teadlik ja kelle toimingutest ja kavatsustest ta ei ole ega saa olla teadlik, pettuslikul viisil teostatud toiminguid ja kavatsusi või
- d) mõnda muud kriteeriumi, sellisel juhul, millist?

- 2) Kas tehingute, milles osales süütu osaline, kuid mis on lülid kolmandate isikute poolt toime pandud „karussellpettusest”, väljaarvamine käibemaksusüsteemist on vastuolus proportsionaalsuse, võrdse kohtlemise või õiguskindluse üldpõhimõtetega?”

Kohtuasjas C-484/03:

- „1) Võttes arvesse ühenduse õiguse üldpõhimõtteid (eriti proportsionaalsuse ja õiguskindluse põhimõtted) ja [EÜ] artiklit 28:
 - a) kas hageja, ostes 26 tehingu raames Ühendkuningriigis asuvatelt müüjatelt mikroprotsessoreid ja müües need edasi väljaspool Ühendkuningriiki asuvatele ostjatele, oli vastavatel asjaoludel „maksukohustuslane, kes sellena tegutseb” kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 mõttes?
 - b) kas hageja, ostes 26 tehingu raames Ühendkuningriigis asuvatelt müüjatelt mikroprotsessoreid ja müües need edasi väljaspool Ühendkuningriiki asuvatele ostjatele, teostas vastavatel asjaoludel „majandustegevust” kuuenda direktiivi artikli 4 mõttes?

c) kas hageja poolt 26 tehingu raames mikroprotsessorite ostmine Ühendkuningriigis asuvatelt müüjatelt oli vastavatel asjaoludel hagejale mõeldud „kaubatarne” kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 mõttes?

d) kas hageja poolt 26 tehingu raames mikroprotsessorite müümine väljaspool Ühendkuningriiki asuvatele ostjatele oli vastavatel asjaoludel hageja tehtud „kaubatarne” kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 mõttes?

2) Kas esimese küsimuse punktidele a–d antavaid vastuseid silmas pidades tuleb sedastada, et rikutud on ühenduse õiguse üldpõhimõtteid (eriti proportsionaalsuse ja õiguskindluse põhimõtteid)?”

27 Euroopa Kohtu presidendi 19. septembri 2003. aasta määrusega liideti kirjaliku ja suulise menetluse ning kohtuotsuse huvides kohtuasjad C-354/03 ja C-355/03.

28 Seejärel liideti Euroopa Kohtu presidendi 15. juuni 2004. aasta määrusega suulise menetluse ja kohtuotsuse huvides nimetatud kohtuasjaga C-484/03.

Esimene küsimus

29 Mõlemas kohtuasjas küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus esimese küsimusega sisuliselt seda, kas põhikohtuasjas vaatluse all olevad sellised tehingud, mis iseenesest ei ole käibemaksupettusega seotud, kuid mis kuuluvad kaubatarnete

ahelasse, milles muu tehing, varasem või hilisem kui kõnealune tehing, on seotud käibemaksupettusega ilma, et ettevõtja, kes teostas esimesi tehinguid, seda teaks või võiks teada, on maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb, tehtud kaubatarned ja majandustehingud kuuenda direktiivi artikli 2 lõike 1 punktide 1, 4 ja 5 mõttes ja kas teiselt poolt võib nimetatud ettevõtja tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust sellisel juhul piirata.

Euroopa Kohtule esitatud märkused

- 30 Optigen ja Fulcrum leiavad, et ühise käibemaksusüsteemi kohaselt ja võttes arvesse esimest ja kuuendat direktiivi tuleb ettevõtja poolt tasutud sisendkäibemaksu tagasimaksmise õiguse hindamisel silmas pidada konkreetset tehingut, milles ettevõtja osales, sh tema osalemise motiive ning mitte viidata varasematele või hilisematele tehingutele, millest ettevõtja ei tea ega saa teada, samuti mitte viidata teiste ettevõtjate petturlikele toimingutele või kavatsustele, kelle seotusest nimetatud ettevõtja ei olnud teadlik ning millest ta ei tea ja/või ei saa teada.
- 31 Bond House'i arvates tuleb kohtuasjas C-484/03 esitatud esimesele küsimusele vastata jaatavalt.
- 32 Ühendkuningriigi valitsus väidab, et ühise käibemaksusüsteemi ja esimese ning kuuenda direktiivi valguses tuleb ettevõtja poolt tasutud sisendkäibemaksu tagasimaksmise õigust hinnata kõiki tehinguid arvestades, sh hilisemad tehingud, mis moodustavad kaubatarnete ringi ahelas, mille üheks osaks konkreetne tehing on, võttes arvesse teiste ahelas osalejate eesmäärke, millest see ettevõtja ei ole ja/või ei saa olla teadlik, ning teiste ahelas ringlevate osalejate, keda see ettevõtja ei tea ja/või ei

saa teada, pettuslikke toiminguid ja kavatsusi enne või pärast konkreetse tehingu sooritamist. Kõik ahelaga seotud kaubatarnete ringluses olevad tehingud, mille ainus eesmärk on käibemaksusüsteemis pettuse toimepanemine, jäävad järelilikult kuuenda direktiivi kohaldamisalast välja ning asjaolu, et nende tehingutega on seotud üks süütu ettevõtja, ei anna alust nende suhtes kuuendat direktiivi kohaldada.

33 Tšehhi valitsus väidab, et kuna põhikohtuasjas vaatluse all olevate tehingutega taotletav eesmärk on ebaseaduslik, ei saa neid tehinguid käsitleda majandustehingutena kuuenda direktiivi mõttes.

34 Taani valitsuse arvates on maksukohustuslasel, kes soovib „kaubatarnega” seotud käibemaksu maha arvata, kohustus tõendada, et nende kaupade omanikuna käsutamise õigus oli konkreetselt huvitatud isikule üle antud, samas ei kuulu suletud ringis tehtud tehingud käibemaksu kohaldamisalasse, kuna asjaomane isik, kes siseneb sellisesse ringi, ei ole käsitletav maksukohustuslasena.

35 Euroopa Ühenduste Komisjon väidab, et ühise käibemaksusüsteemi kohaselt ja võttes arvesse esimest ja kuuendat direktiivi tuleb ettevõtja poolt tehingu käigus tasutud käibemaksu tagasimaksmise õigust hinnata vastavalt konkreetsele tehingule, milles see ettevõtja osaleb. Tehingud, millest ta ei ole teadlik, ning teiste kaubatarnete ahelas osalevate isikute pettuslikud toimingud või kavatsused, millest ta ei ole teadlik, seda õigust ei mõjuta. Sellest järeldub, et käibemaksusüsteemist ühe maksustava tehinguna käsitletava tehingu väljaarvamine on kuuenda direktiiviga vastuolus.

Euroopa Kohtu hinnang

- 36 Tuleb kohe alguses meenutada, et kuues direktiiv kehtestab ühise käibemaksusüsteemi, mis põhineb maksustatavate tehingute ühetaolisel määratlusel (vt eelkõige 26. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-305/01: MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, EKL 2003, lk I-6729, punkt 38).
- 37 Selles osas määrab kuues direktiiv käibemaksu väga laia kohaldamisala, nähes maksustatavaid tehinguid puudutavas artiklis 2 selle ette lisaks kauba impordile ka kaubatarnelele või teenuste osutamisele tasu eest riigi territooriumil maksukohustlase poolt, kes sellena tegutseb.
- 38 Esiteks, mis puudutab „kaubatarnete” mõistet, siis täpsustab kuuenda direktiivi artikli 5 lõige 1, et seda käsitletakse kui materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminekut.
- 39 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et see mõiste hõlmab materiaalse vara ülemineku mistahes tehingut, millega üks pool loovutab teisele poolele õiguse seda asja omanikuna käsutada (vt eelkõige 8. veebruari 1990. aasta otsus kohtuasjas C-320/88: Shipping and Forwarding Enterprise Safe, EKL 1990, lk I-285, punkt 7 ja 21. aprilli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-25/03: HE, EKL 2005, lk I-3123, punkt 64).
- 40 Kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 1 kohaselt on maksukohustuslane iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

- 41 Kuuenda direktiivi artikli 4 lõikes 2 on mõiste „majandustehingud” määratletud sellise tegevusena, mis hõlmab tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute „mis tahes” tegevust ning hõlmab vastavalt kohtupraktikale tootmise, turustamise ja teenuste osutamise kõiki etappe (vt eelkõige 4. detsembri 1990. aasta otsus kohtuasjas C-186/89: Van Tiem, EKL 1990, lk I-4363, punkt 17 ja eespool viidatud kohtuotsus MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, punkt 42).
- 42 Viimasena, mis puudutab mõistet „maksukohustuslane, kes sellena tegutseb”, siis tuleneb kohtupraktikast, et maksukohustuslane tegutseb sellena siis, kui ta teeb tehinguid oma maksustatava tegevuse raames (vt selle kohta 4. oktoobri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-291/92: Armbrrecht, EKL 1995, lk I-2775, punkt 17 ja 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-77/01: EDM, EKL 2004, lk I-4295, punkt 66).
- 43 Nagu Euroopa Kohus sedastas 12. septembri 2000. aasta otsuses kohtuasjas C-260/98: komisjon vs. Kreeka (EKL 2000, lk I-6537, punkt 26), rõhutab maksukohustuslase ja majandustegevuste mõistete määratluse analüüs, et majandustegevuse mõiste hõlmab laia kohaldamisala ja tal on objektiivne olemus selles mõttes, et tegevust käsitletakse sellisena sõltumata tema eesmärkidest või tulemitest (vt ka 26. märtsi 1987. aasta otsus kohtuasjas 235/85: komisjon vs. Madalmaad, EKL 1987, lk 1471, punkt 8, samuti selle kohta eelkõige 14. veebruari 1985. aasta otsus kohtuasjas 268/83: Rompelman, EKL 1985, lk 655, punkt 19 ja 27. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-497/01: Zita Modes, EKL 2003, lk I-14393, punkt 38).
- 44 Tegelikult näitavad nii see analüüs kui kaubatarnete ja maksukohustuslase, kes sellena tegutseb, mõisted, et neil mõistetel, mis määratlevad kuuenda direktiivi alusel maksustavad tehingud, on kõigil objektiivne olemus ning neid kohaldatakse sõltumata asjaomaste tehingute eesmärkidest või tulemitest.

- 45 Nagu Euroopa Kohus sedastas 6. aprilli 1995. aasta otsuses C-4/94: BLP Group (EKL 1995, lk I-983, punkt 24), oleks maksuhalduri kohustus teostada maksukohustuslase kavatsuse kindlaksmääramiseks uurimine vastuolus ühise käibemaksusüsteemi eesmärkidega, milleks on õiguskindluse tagamine ja käibemaksu kohaldamisega lahutamatult seotud toimingute lihtsustamine, võttes arvesse, v.a erandjuhtudel, asjaomase tehingu objektiivset olemust.
- 46 Veelgi enam oleks nimetatud eesmärkidega vastuolus maksuhalduri kohustus võtta arvesse teise ettevõtja, kui seda on asjaomane maksukohustuslane, kes on seotud sama kaubatarnete ahelaga, kavatsust ja/või teise selles ahelas osaleva tehingu, mis on varasem või hilisem nimetatud maksukohustuslase poolt tehtud tehingust, võimalikku petturlikku olemust, millest see maksukohustuslane ei olnud ega saanud olla teadlik, selleks et määrata kindlaks, kas antud tehing kujutab endast maksukohustuslase, kes sellena tegutseb, tehtud kaubatarnet ja majandustegevust.
- 47 Nagu kohtujurist tõi oma ettepaneku punktis 27 esile, tuleb iga tehingut vaadelda eraldi ja varasem või hilisem sündmus ei saa muuta ühe kaubatarnete ahelas kindlaks määratud tehingu olemust.
- 48 Mis puutub Ühendkuningriigi poolt viidatud kohtupraktikasse, mille kohaselt ei ole maksukohustuslase staatus lõplikult omandatud enne, kui huvitatud isiku poolt on heas usus avaldatud soovi silmaspeetud majandustegevust alustada (vt eelkõige 8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-400/98: Breitsohl, EKL 2000, lk I-4321, punkt 39 ja 21. märtsi 2000. aasta otsused liidetud kohtuasjades C-110/98–C-147/98: Gabalfrija jt, EKL 2000, lk I-1577, punkt 46), siis piisab, kui sedastada, nagu ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 35 esile tõi, et see kohtupraktika

puudutab majandustegevuse alustamise kavatsuse küsimust ja seega majandustegevuses osalemist, mitte selle tegevusega taotletava eesmärgi saavutamist.

- 49 Mis puutub Ühendkuningriigi valitsuse argumenti, milles ta viitab Euroopa Kohtu praktikale ebaseaduslike tehingute käibemaksu tasumise kohustuse puudumise kohta, siis tuleb meelde tuletada, et esiteks puudutab kohtupraktika kaupu, mida nende olemuse ja eriomaduste tõttu ei saa suunata seaduslikku kaubandusse ja integreerida majandusringlusse. Teiseks tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast see, et seaduslike ja ebaseaduslike tehingute üldistatud eristamine on vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega. Sellest järeldub, et hinnates käitumist taunitavaks, ei too see iseenesest kaasa maksustamise erandit. Taoline erand esineb üksnes erilistes olukordades, milles teatud kaupade või teenuste eriomaduste tõttu on igasugune konkurents seadusliku ja ebaseadusliku majandussektori vahel välistatud (vt eelkõige 29. juuni 1999. aasta otsus kohtuasjas C-158/98: Coffeeshop „Siberië”, EKL 1999, lk I-3971, punktid 14 ja 21, samuti 29. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-455/98: Salumets jt, EKL 2000, lk I-4993, punkt 19).
- 50 Niisiis on selge, et põhikohtuasjas vaatluse all olevate mikroprotsessorite puhul olukord selline ei ole.
- 51 Sellest järeldub, et põhikohtuasjas vaatluse all olevad sellised tehingud, mis iseenesest ei ole seotud käibemaksupettusega, on maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb, tehtud kaubatarneed ja majandustegevus kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1, artikli 4 ja artikli 5 lõike 1 tähenduses, kuna nad vastavad objektiivsetele kriteeriumidele, millel nimetatud mõisted põhinevad, sõltumata samas kaubatarnete ahelas osalevast asjaomasest maksukohustuslasest erineva ettevõtja kavatsusest ja/ või teise selles ahelas osaleva tehinguga, mis on varasem või hilisem nimetatud maksukohustuslase poolt tehtud tehingust, seotud võimalikust pettusest, millest see maksukohustuslane ei olnud ega saanud olla teadlik.

- 52 Selliseid tehinguid teostava maksukohustuslase poolt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei mõjuta ka asjaolu, et kaubatarnete ahelas, kuhu nimetatud tehingud kuulusid, oli üks muu tehing, kas varasem või hilisem kui see, mida maksukohustuslane teostas, seotud käibemaksupettusega ilma, et see maksukohustuslane sellest teaks või võiks teada.
- 53 Euroopa Kohus on tõepoolest korduvalt meelde tuletanud, et kuuenda direktiivi artiklis 17 ja järgnevates artiklites sätestatud mahaarvamise õigus kuulub käibemaksusüsteemi tervikuna ning põhimõtteliselt ei või seda piirata. See rakendub koheselt kõikide maksude osas, millega koormati varem teostatud tehinguid (vt eelkõige 6. juuli 1995. aasta otsus kohtuasjas C-62/93: BP Soupergaz, EKL 1995, lk I-1883, punkt 18 ja eespool viidatud kohtuotsus Gabalfrisa jt, punkt 43).
- 54 See, kas kõnealuste kaupadega seotud varasematelt või hilisematelt müügitehingutelt tasumisele kuuluvat käibemaksu on riigile üle kantud või mitte, ei mõjuta maksukohustuslase poolt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust (vt selle kohta 3. märtsi 2004. aasta määrus C-395/02: Transport Service, EKL 2004, lk I-1991, punkt 26). Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast tuleneb, et vastavalt ühise käibemaksusüsteemiga lahutamatu seotud üldpõhimõttele ja tulenevalt esimese ja kuuenda direktiivi artiklitest 2 kohaldatakse käibemaksu tootmise või turustamisega seotud igale tehingule, millelt maha arvatav käibemaksu summa on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulutegurite pealt (vt eelkõige 8. juuni 2000. aasta otsus C-98/98: Midland Bank, EKL 2000, lk I-4177, punkt 29 ja eespool viidatud kohtuotsus Zita Modes, punkt 37).
- 55 Järelikult tuleb mõlemas kohtuasjas esitatud esimesele eelotsuse küsimusele vastata, et põhikohtuasjas vaatluse all olevad sellised tehingud, mis iseenesest ei ole seotud käibemaksupettusega, on maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb, tehtud

kaubatarned ja majandustegevus kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1, artikli 4 ja artikli 5 lõike 1 mõttes, kuna nad vastavad objektiivsetele kriteeriumidele, millel nimetatud mõisted põhinevad, sõltumata samas kaubatarnete ahelas osalevast asjaomasest maksukohustuslasest erineva ettevõtja kavatsusest ja/või teise selles ahelas osaleva tehinguga, mis on varasem või hilisem nimetatud maksukohustuslane poolt tehtud tehingust, seotud võimalikust pettusest, millest see maksukohustuslane ei olnud ega saanud olla teadlik. Selliseid tehinguid teostava maksukohustuslane poolt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei mõjuta ka asjaolu, et kaubatarnete ahelas, kuhu nimetatud tehingud kuulusid, oli üks muu tehing, kas varasem või hilisem kui see, mida maksukohustuslane teostas, seotud käibemaksu-pettusega ilma, et see maksukohustuslane sellest teaks või võiks teada.

Teine küsimus

- 56 Arvestades mõlemas kohtuasjas esitatud esimesele küsimusele antud vastust, ei ole vaja vastata neis kohtuasjades esitatud teisele küsimusele.

Kohtukulud

- 57 Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega kaasnenud kohtukulud, v.a poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

Põhikohtuasjas vaatluse all olevad sellised tehingud, mis iseenesest ei ole seotud käibemaksupettusega, on maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutsseb, tehtud kaubatarne ja majandustegevus nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, mida on muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ, artikli 2 punkti 1, artikli 4 ja artikli 5 lõike 1 mõttes, kuna nad vastavad objektiivsetele kriteeriumidele, millel nimetatud mõisted põhinevad, sõltumata samas kaubatarnete ahelas osalevast asjaomasest maksukohustuslasest erineva ettevõtja kavatsusest ja/või teise selles ahelas osaleva tehinguga, mis on varasem või hilisem nimetatud maksukohustuslase poolt tehtud tehingust, seotud võimalikust pettusest, millest see maksukohustuslane ei olnud ega saanud olla teadlik. Selliseid tehinguid teostava maksukohustuslase poolt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei mõjuta ka asjaolu, et kaubatarnete ahelas, kuhu nimetatud tehingud kuulusid, oli üks muu tehing, kas varasem või hilisem kui see, mida maksukohustuslane teostas, seotud käibemaksupettusega ilma, et see maksukohustuslane sellest teaks või võiks teada.

Allkirjad