



## Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

20. mai 2021 \*

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 205 – Isikud, kes on maksuhalduri ees kohustatud käibemaksu tasuma – Maksustatava tarne sellise saaja solidaarvastutus, kes kasutas käibemaksu mahaarvamise õigust, teades, et maksu tasuma kohustatud isik seda ei tasu – Sellise saaja kohustus tasuda käibemaks, mida maksu tasuma kohustatud isik ei ole tasunud, ja viivis, mida tuleb tasuda tema poolt maksu tasumata jätmise tõttu

Kohtuasjas C-4/20,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Varhoven administrativen sadi (Bulgaaria kõrgeim halduskohus) 16. detsembri 2019. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 7. jaanuaril 2020, menetluses

**„ALTI“ OOD**

*versus*

**Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,**

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president J.-C. Bonichot, kohtunikud L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan (ettekandja) ja N. Jääskinen,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, esindaja: G. Arnaudov,
- Bulgaaria valitsus, esindajad: L. Zaharieva ja E. Petranova,
- Euroopa Komisjon, esindajad: A. Armenia ja Y. Marinova,

olles 14. jaanuari 2021. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

\* Kohtumenetluse keel: bulgaaria.

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; parandus ELT 2018, L 329, lk 53), artikli 205 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud „ALTI“ OOD (edaspidi „ALTI“) ja Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (riigi maksuameti Plovdivi piirkondliku maksustamise ja sotsiaalkindlustuse talituse juhataja, Bulgaaria) (edaspidi „talituse juhataja“) vahelises kohtuvaidluses ALTI solidaarse vastutuse üle käibemaksu ja viivise tasumise eest.

### **Õiguslik raamistik**

#### ***Liidu õigus***

- 3 Direktiivi 2006/112 artiklis 193 on sätestatud:

„Käibemaksu tasub maksukohustuslane, kelle kaubatarned või teenuste osutamine on maksustatav, välja arvatud juhtudel, kui vastavalt artiklitele 194–199b ja artiklile 202 tasub maksu teine isik.“

- 4 Selle direktiivi artiklites 194–200 ja 202–204 on sisuliselt sätestatud, et käibemaksu tasuma kohustatud isikuks võib pidada või peab pidama mõnda teist isikut peale maksukohustulase, kelle kaubatarned või teenuste osutamine on maksustatav.
- 5 Direktiivi artiklis 205 on ette nähtud:

„Artiklites 193–200 ning artiklites 202, 203 ja 204 nimetatud juhtudel võivad liikmesriigid ette näha, et käibemaksu tasumise eest vastutab solidaarselt mõni muu isik peale isiku, kes on kohustatud käibemaksu tasuma.“

#### ***Bulgaaria õigus***

- 6 Käibemaksuseaduse (Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost, DV nr 63, 4.8.2006) põhikohtuasja asjaoludele kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „käibemaksuseadus“) on artiklis 177 „Isiku vastutus kuritarvituse korral“ sätestatud:

„(1) Registreeritud isik, kellele maksustatav tehing tehti, peab vastutama tasumisele kuuluva maksu eest, mida ei ole tasunud teine registreeritud isik, kui ta kasutas sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, mis on otseselt või kaudselt seotud tasumisele kuuluva ja tasumata käibemaksuga.

(2) Vastutus lõike 1 alusel tekib siis, kui registreeritud isik teadis või pidi teadma, et seda maksu ei tasuta, ning kui järelevalveorgan on seda tõendanud vastavalt maksu- ja sotsiaalkindlustusmenetluse seadustiku (Danachno-osiguritelna protsesualen kodeks) artiklitele 117–120.

(3) Lõike 2 kohaldamisel loetakse, et isik oleks pidanud teadma, et maksu ei tasuta, kui on kumulatiivselt täidetud järgmised tingimused:

- 1) lõike 1 tähenduses tasumisele kuuluvat maksu ei ole maksustamisperioodi tulemusena tegelikult tasunud ükski turustusahelas eespool asuv tarnija mõnelt maksustatavalt tehingult, mille ese on sama kaup või sama teenus identsel, muudetud või ümbertöötatud kujul;
- 2) maksustatav tehing on näilik, hoiab seadusest kõrvale või selle tehingu hind kaldub oluliselt kõrvale turuhinnast.

(4) Lõike 1 alusel vastutuse kohaldamine ei ole seotud konkreetse eelise saamisega tasumisele kuuluva maksu tasumata jätmise tõttu.

(5) Lõigetes 2 ja 3 ette nähtud tingimustel vastutab ka tarnija, kes turustusahelas eelneb maksukohustuslasele, kes on kohustatud tasumata jäänud maksu tasuma.

(6) Lõigetes 1 ja 2 nimetatud juhtudel kohaldatakse vastutust selle maksukohustuslase suhtes, kellele on vahetult tehtud tarne, mille eest tasumisele kuuluvat maksu ei ole tasunud, ja kui sissenõudmine ei ole võimalik, võib vastutust kohaldada tarneahelas iga järgneva tarne saaja suhtes.

(7) Lõiget 6 kohaldatakse *mutatis mutandis* ka eelnevate tarnijate suhtes.“

7 Maksu- ja sotsiaalkindlustusmenetluse seadustiku (DV nr 105, 29.12.2005) artiklis 14 on ette nähtud:

„Maksu tasuma kohustatud isikud on füüsilised ja juriidilised isikud, kes:

- 1) on kohustatud tasuma makse või kohustuslikke sotsiaalkindlustusmaksleid;
- 2) on kohustatud kinni pidama ja tasuma makse või kohustuslikke sotsiaalkindlustusmaksleid;
- 3) on vastutavad lõigetes 1 ja 2 nimetatud isikute võlakohustuse eest.“

8 Selle seadustiku artiklis 16 on sätestatud:

„(1) Artikli 14 punktis 3 nimetatud maksu tasuma kohustatud isik on isik, kes peab seaduses sätestatud juhtudel tasuma [käibemaksu] või sotsiaalkindlustusmaksleid isiku eest, kes on kohustatud seda maksu või makset tasuma, või isiku eest, kes on kohustatud maksu või kohustuslikke sotsiaalkindlustusmaksleid kinni pidama ja tasuma, kuid kes ei ole neid ettenähtud tähtaja jooksul tasunud.

(2) Artikli 14 punktis 3 nimetatud maksu tasuma kohustatud isiku suhtes kohaldatakse eeskirju, mis määravad kindlaks õigussubjekti õigused ja kohustused käesolevas seadustikus sätestatud menetluses.

(3) Artikli 14 punktis 3 nimetatud maksu tasuma kohustatud isiku vastutus hõlmab makse ja kohustuslikke sotsiaalkindlustusmaksleid, intressi ja sissenõudmiskulusid.“

9 Võlasuhete ja lepingute seaduse (Zakon za zadalzheniata i dogovorite, DV nr 275, 22.11.1950) artikkel 121 on sõnastatud järgmiselt:

„Kui seaduses ei ole sätestatud teisiti, tekib kahe või enama võlgniku vaheline solidaarvastutus ainult siis, kui selles on kokku lepitud.“

10 Selle seaduse artiklis 122 on sätestatud:

„Võlausaldaja võib nõuda tema poolt valitud solidaarvõlgnikult kogu võla tasumist.

Ühe solidaarvõlgniku suhtes algatatud menetlused ei kahjusta võlausaldaja õigusi teiste võlgnike suhtes.“

11 Nimetatud seaduse artiklis 126 on ette nähtud:

„Kui ainult üks võlgnik jätab kohustuse täitmata, siis võib võlausaldaja temalt nõuda kahju täielikku hüvitamist.

Ülejäänud võlgnikud vastutavad solidaarselt üksnes esialgu tasumisele kuuluva summa ulatuses.

Ühele solidaarvõlgnikule nõude esitamine ei mõjuta teisi võlgnikke.“

12 Lõivudelt, maksudelt ja muudelt sarnastelt nõuetelt tasumisele kuuluvat intressi käsitleva seaduse (Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania, DV nr 91, 12.11.1957) artiklis 1 on sätestatud:

„Selliste lõivude, maksude, kasumist mahaarvamise, riigieelarvesse tehtavate maksete ja muude samalaadsete riigi nõuete sissenõudmisega, mis on või ei ole kinni peetud ja mida ei ole vabatahtlikuks tasumiseks ette nähtud tähtaja jooksul tasutud, kaasneb seaduses sätestatud määra alusel arvutatud intress.

Koos intressiga nõutakse sisse ka kohustusliku varakindlustuse maksed [mida ei ole tasutud] vabatahtlikuks tasumiseks ette nähtud tähtaja jooksul.

Intressilt ja trahvidelt intressi ei maksta.“

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused**

13 ALTI on Bulgaaria õiguse alusel asutatud osaühing. 2014. aastal ostis ta Bulgaaria õiguse alusel asutatud ühe osanikuga osaühingult „FOTOMAG“ EOOD kombaini, traktori ja haagise (edaspidi „põllumajandusmasinad“), mille FOTOMAG oli ühendusesiseselt soetanud Ühendkuningriigis asutatud äriühingult. FOTOMAG väljastas põllumajandusmasinate tarnimise eest ALTI-le kolm arvet, millest igapähele oli märgitud käibemaks. Pärast arvete tasumist kasutas ALTI käibemaksu mahaarvamise õigust ja näitas neid mahaarvamisi 2014. aasta aprilli ja juuni maksustamisperioode puudutavates maksudeklaratsioonides.

14 Kui FOTOMAG suhtes algatati maksukontrolli menetlus, tuvastas Bulgaaria maksuhaldur 27. juuni 2016. aasta maksuotsuses, et see äriühing oli jätnud tasumata peaaegu kogu käibemaksu, mis oli deklareeritud ühendusesisestelt soetamistelt ja arvutatud ALTI-le saadetud arvetel.

15 ALTI suhtes algatatud maksukontrolli menetluses tuvastas maksuhaldur, et ALTI ja FOTOMAG tegid ühele ja samale isikule ülesandeks oma raamatupidamisarvestuse, pangakontode haldamise ja käibedeklaratsioonide esitamise, et FOTOMAG poolt põllumajandusmasinate ostu rahastati kolmandast isikust äriühingu kaudu, mille osanikud olid FOTOMAG ja ALTI juhid, ning et kombaini veo Ühendkuningriigist oli korraldanud ALTI tegevjuht ja esindaja ühe teise äriühingu kaudu. Tuvastatud asjaolude põhjal järeldas maksuhaldur, et ALTI oli ise korraldanud põllumajandusmasinate ostmise FOTOMAG poolt, kasutades ühendusesisest soetamist käibemaksu alusetuks kohaldamiseks, ja et ALTI teadis, et FOTOMAG ei tasu käibemaksu nende kolme arve järgi. Maksuhaldur leidis veel, et

kuna FOTOMAG ja ALTI vahelise tehingu eesmärk oli käibemaksuseaduse artikli 177 lõike 3 punkti 2 tähenduses seadusest kõrvale hoida, siis pidi ALTI teadma, et FOTOMAG ei tasu käibemaksu selle sätte tähenduses.

- 16 Neil asjaoludel tuvastas Bulgaaria maksuhaldur 23. veebruari 2018. aasta maksuotsuses, mis saadeti ALTI-le ja mida parandati 6. märtsi 2018. aasta maksuotsusega, selle äriühingu solidaarvastutuse käibemaksuseaduse artikli 177 lõike 3 punkti 2 alusel seoses käibemaksuga, mida FOTOMAG ei olnud tasunud.
- 17 ALTI esitas talituse juhatajale vaide, väites eelkõige, et käibemaksuseaduse artikli 177 lõike 3 punktis 2 nõutud subjektiivne tunnus, nimelt asjaolu, et ALTI oleks pidanud teadma, et FOTOMAG ei tasu käibemaksu, ei ole täidetud.
- 18 Kuna talituse juhataja jättis vaide rahuldamata, pöördus ALTI Administrativen sad – Plovdivi poole (Plovdivi halduskohus, Bulgaaria). See kohus jättis ALTI kaebuse maksuotsuse peale 22. märtsi 2019. aasta kohtuotsusega põhjendamata tõttu rahuldamata.
- 19 Administrativen sad – Plovdiv (Plovdivi halduskohus) leidis, et menetluse käigus kogutud andmetest nähtub, et ALTI pidi teadma, et FOTOMAG ei täida käibemaksu tasumise kohustust. Sellega seoses tuvastas nimetatud kohus eelkõige, et ALTI ja FOTOMAG vahelised suhted väljusid tegelikult tavapärase ärisuhete raamidest, et FOTOMAG ei ole kunagi tegelenud põllumajandusmasinate müübiga ja tal ei olnud selles valdkonnas mingeid kogemusi, et FOTOMAG-le põllumajandusmasinate ostuks raha laenanud kolmanda äriühingu tegevdirektor ja aktsionär olid vastavalt ALTI juhataja ja FOTOMAG juhataja ning et üks ja sama isik tegi pangaülekandeid ALTI, FOTOMAG ja selle kolmanda äriühingu vahel, tegeles ALTI, FOTOMAG ja selle äriühingu raamatupidamisarvestusega, kes pidas läbirääkimisi põllumajandusmasinate veoks Ühendkuningriigist, ning esitas ALTI ja FOTOMAG maksudeklaratsioonid. Nimetatud kohus järeldas sellest, et ALTI ja FOTOMAG vaheliste suhete eesmärk oli seadusest kõrvale hoida ning et vastavalt käibemaksuseaduse artikli 177 lõike 3 punktile 2 koostoimes maksu- ja sotsiaalkindlustusmenetluse seadustiku artikli 16 lõikega 3 on ALTI kohustatud tasuma nii maksu enda kui ka viivise, mida tuleb tasuda maksu tasuma kohustatud isiku poolt selle maksu tasumata jätmise tõttu.
- 20 ALTI vaidlustas Administrativen sad – Plovdivi (Plovdivi halduskohus) otsuse Varhoven administrativen sadis (Bulgaaria kõrgeim halduskohus).
- 21 Edasikaebuses väidab ALTI eelkõige, et kuigi Bulgaaria kohtute praktika kohaselt võib maksustatava tarne saajal tekkida käibemaksuseaduse artikli 177 lõike 3 punkti 2 alusel vastutus, kui kauba saaja on kasutanud mahaarvamisoigust seoses tasumisele kuuluva maksuga, mida tema tarnija ei ole tasunud, ei hõlma see vastutus viivist, mida tuleb tasuda maksu tasuma kohustatud isiku poolt selle maksu tasumata jätmise tõttu.
- 22 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et käibemaksuseaduse artikli 177 lõike 3 punkti 2 kohaselt peab maksustatava tarne saaja vastutama tasumisele kuuluva maksu eest, mida ei ole tasunud teine isik, kui ta kasutas sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, mis on otseselt või kaudselt seotud selle tasumisele kuuluva ja tasumata jäetud käibemaksuga, kusjuures solidaarvastutus tekib siis, kui saaja teadis või pidi teadma, et seda maksu ei tasuta. See säte on kooskõlas direktiivi 2006/112 artikliga 205, nagu nähtub eelkõige 11. mai 2006. aasta kohtuotsusest Federation of Technological Industries jt (C-384/04, EU:C:2006:309).
- 23 Solidaarvastutuse ulatuse kindlaksmääramisel ei ole Bulgaaria seadusandja käibemaksuseaduse artiklis 177 siiski sõnaselgelt sätestanud, et tarne saaja on kohustatud tasuma nii tasumata jäetud maksu kui ka viivise, mida tuleb tasuda alates maksu sissenõutavaks muutumisest. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et sellise kohustuse võib siiski tuletada maksu- ja sotsiaalkindlustusmenetluse seadustiku artikli 16 lõikest 3, kuigi Bulgaaria kõrgeim halduskohus on selles küsimuses teinud

vastuolulisi otsuseid. Sellega seoses selgitab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et tal on tekkinud küsimus, kas direktiivi 2006/112 artikliga 205 ja proportsionaalsuse põhimõttega on vastuolus see, kui asjaomasele solidaarvastutusele lisatakse viivis, mida tuleb tasuda maksu tasuma kohustatud isiku poolt maksu tasumata jätmise tõttu, ja seega sellised liikmesriigi õigusnormid nagu selle seadustiku artikli 16 lõige 3.

24 Neil asjaoludel otsustas Varhoven administrativen sad (Bulgaaria kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas direktiivi [2006/112] artiklit 205 ja proportsionaalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et maksustatava tarne saajaks oleva käibemaksukohustuslase solidaarvastutus tema tarnija poolt tasumata jäetud käibemaksu eest hõlmab lisaks tarnija põhivõlale (käibemaksuvõlg) ka täiendavat kohustust tasuda põhivõlalt seadusjärgne viivitusintress alates võlgniku makseviivitusest kuni kuupäevani, mil tehti solidaarvastutuse tuvastamist käsitlev maksuotsus, või kuni kuupäevani, mil käibemaksu tasumise kohustus täidetakse?
2. Kas direktiivi [2006/112] artiklit 205 ja proportsionaalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus selline riigisisene õigusnorm nagu [maksu- ja sotsiaalkindlustusmenetluse seadustiku] artikli 16 lõige 3, mille kohaselt hõlmab kolmanda isiku vastutus maksukohustuslase tasumata jäänud maksude eest makse ja viivitusintressi?“

### **Eelotsuse küsimuste analüüs**

- 25 Nende kahe küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas direktiivi 2006/112 artiklit 205 tuleb proportsionaalsuse põhimõtet järgides tõlgendada nii, et sellega on vastuolus riigisisised õigusnormid, mille kohaselt peab selle artikli tähenduses solidaarselt vastutavaks määratud isik tasuma lisaks käibemaksule, mille maksu tasuma kohustatud isik on tasumata jätnud, ka viivis, mida nimetatud isik peab sellelt summalt tasuma.
- 26 Sellega seoses tuleb märkida, et direktiivi 2006/112 artikli 205 kohaselt võivad liikmesriigid artiklites 193–200 ja 202–204 nimetatud juhtudel ette näha, et käibemaksu tasumise eest vastutab solidaarselt mõni muu isik peale isiku, kes on kohustatud käibemaksu tasuma.
- 27 Direktiivi 2006/112 artiklid 193–200 ja 202–204 määravad käibemaksu tasuma kohustatud isikud kindlaks vastavalt selle direktiivi XI jaotise 1. peatüki 1. jao „Isikud, kes on maksuhalduri ees kohustatud käibemaksu tasuma“ eesmärgile. Kuigi nimetatud direktiivi artikkel 193 näeb põhireeglina ette, et käibemaksu tasub maksukohustuslane, kelle kaubaranded või teenuste osutamine on maksustatav, on selle artikli sõnastuses täpsustatud, et teised isikud võivad olla või peavad olema maksu tasuma kohustatud isikud sama direktiivi artiklites 194–199b ja artiklis 202 nimetatud juhtudel.
- 28 Direktiivi 2006/112 artiklitest 193–205 nähtub, et selle direktiivi artikkel 205 kuulub selliste normide kogumisse, millega määratakse kindlaks käibemaksu tasumise eest vastutav isik erinevate olukordade põhjal. Seda tehes on nende normide eesmärk tagada riigikassale käibemaksu tõhus sissenõudmine kõnealuses olukorras kõige sobivamalt isikult, eelkõige juhul, kui lepingupooled ei asu samas liikmesriigis või kui käibemaksuga maksustatav tegevus puudutab tehinguid, mille eripärast lähtuvalt tuleb määrata mõni teine isik peale direktiivi artiklis 193 nimetatud isiku.
- 29 Seega lubab direktiivi 2006/112 artikkel 205 põhimõtteliselt liikmesriikidel käibemaksu tõhusaks kogumiseks võtta meetmeid, mille kohaselt vastutab maksu tasumise eest solidaarselt mõni teine isik kui see, kes on tavaliselt kohustatud tasuma käibemaksu selle direktiivi artiklite 193–200 ja 202–204 alusel.

- 30 Seda tõlgendust kinnitab muu hulgas ka 21. detsembri 2011. aasta kohtuotsus *Vlaamse Oliemaatschappij* (C-499/10, EU:C:2011:871, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika), mis käsitleb nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) (muudetud nõukogu 20. detsembri 2001. aasta direktiiviga 2001/115/EÜ (EÜT 2002, L 15, lk 24; ELT eriväljaanne 09/01, lk 338)) artikli 21 lõike 3 tõlgendamist, mis on direktiivi 2006/112 artikliga 205 samaväärne säte.
- 31 Kuna direktiivi 2006/112 artiklis 205 ei ole samas täpsustatud ei isikuid, keda liikmesriigid võivad määrata solidaarvõlgnikteks, ega olukordi, kus selline määramine on võimalik, on liikmesriikide ülesanne määrata kindlaks selles artiklis ette nähtud solidaarvastutuse rakendamise tingimused ja kord.
- 32 Sellega seoses tuleb silmas pidada, et liikmesriigid peavad sellise pädevuse teostamisel järgima õiguse üldpõhimõtteid, mis on osa liidu õiguskorrast ja mille hulka kuuluvad eelkõige õiguskindluse põhimõte ja proportsionaalsuse põhimõte (21. detsembri 2011. aasta kohtuotsus *Vlaamse Oliemaatschappij*, C-499/10, EU:C:2011:871, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 33 Eelkõige proportsionaalsuse põhimõtte kohta on Euroopa Kohus juba selgitanud, et selle põhimõtte kohaselt peavad liikmesriigid võtma meetmeid, mis võimaldades küll saavutada riigisisese õigusega taotletud eesmärgi, kahjustavad võimalikult vähe asjasse puutuvates liidu õigusaktides seotud eesmärgi ja põhimõtteid. Kuigi on õiguspärane, et liikmesriigi võetud meetmed kaitsevad parimal võimalikul moel riigikassa õigusi, ei või need siiski minna kaugemale, kui on selle eesmärgi saavutamiseks vajalik (21. detsembri 2011. aasta kohtuotsus *Vlaamse Oliemaatschappij*, C-499/10, EU:C:2011:871, punktid 21 ja 22 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 34 Neil asjaoludel peab see, kuidas liikmesriigid kasutavad võimalust määrata maksu tõhusa kogumise tagamiseks mõni teine solidaarne võlgnik peale maksu tasuma kohustatud isiku, olema põhjendatud kahe asjaomase isiku vahelise faktilise ja/või õigussuhtega, arvestades õiguskindluse ja proportsionaalsuse põhimõtteid. Eelkõige tuleb liikmesriikidel täpsustada konkreetseid asjaolusid, mille esinemisel tuleb sellist isikut nagu maksustatava tehingu saaja pidada solidaarselt vastutavaks teise lepingupoole poolt tasumisele kuuluva maksu tasumise eest, samas kui ta on selle maksu tasunud tehingu hinda makstes.
- 35 Selles kontekstis tuleb silmas pidada, et maksudest kõrvalehoidumise, maksustamise vältimise ja muude kuritarvituste vastane võitlus on ühist käibemaksusüsteemi reguleerivate liidu õigusnormidega tunnustatud ja edendatud eesmärk ning et õiguste kuritarvitamise keelu põhimõte toob kaasa selle, et keelustatakse puhtalt fiktiivsed tehingud, millel puudub tegelik majanduslik sisu ja mille ainus eesmärk on saada maksusoodustust (vt selle kohta 20. juuni 2013. aasta kohtuotsus *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 46).
- 36 Nii on Euroopa Kohus asunud seisukohale, et direktiivi 2006/112 artikkel 205 lubab liikmesriigil kohustada isikut tasuma käibemaksu solidaarselt maksu tasuma kohustatud isikuga – juhul kui ta tema huvides tehtud kaubarne hetkel teadis või pidi teadma, et sellelt tehingult või varasemalt või hilisemalt tehingult tasumisele kuuluv käibemaks jääb tasumata – ning tugineda selles osas eeldustele, tingimusele et need eeldused ei ole sõnastatud viisil, mis teeb maksukohustuslasel vastupidise tõendamise praktiliselt võimatuks või ületamatult raskeks ja et seega kehtestataks süüst sõltumatu vastutuse süsteem, mis läheb kaugemale, kui on riigikassa õiguste tagamiseks vajalik. Ettevõtjad, kes võtavad kõiki meetmeid, mida võib neilt mõistlikult nõuda tagamaks, et nende tehingud ei moodustaks osa kuritarvituse või pettusega seotud ahelast, peavad saama olla kindlad nende tehingute õiguspärasuses, ilma et nad riskiks olla solidaarselt vastutavad maksu eest, mida peab tasuma teine maksukohustuslane (vt selle kohta 11. mai 2006. aasta otsus kohtuasjas *Federation of Technological Industries jt*, C-384/04, EU:C:2006:309, punktid 32 ja 33 ning seal viidatud kohtupraktika).

- 37 Euroopa Kohus on ühtlasi leidnud, et asjaolu, et muu kui maksu tasumise eest vastutav isik tegutses heas usus ja kogu pädevalt ettevõtjalt nõutava hoolsusega, et ta võttis kõik tema käsutuses olevad mõistlikud meetmed ja et tema osalemine kuritarvituses või pettuses on välistatud, tuleb arvesse võtta selle kindlaks tegemisel, kas seda isikut on võimalik kohustada solidaarselt tasumisele kuuluvat käibemaksu maksma (vt selle kohta 21. detsembri 2011. aasta kohtuotsus *Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10*, EU:C:2011:871, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 38 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et käibemaksuseaduse artikli 177 „Isiku vastutus kuritarvituse korral“ lõikes 2 on ette nähtud, et isikut tuleb pidada tasumisele kuuluva maksu tasumise eest solidaarselt vastutavaks, kui ta on kasutanud mahaarvamisoigust, kuigi ta teadis või pidi teadma, et maksu tasuma kohustatud isik ei kavatse maksu tasuda, ning et järelevalveorgan peab seda tõendama. Eelotsusetaotlusest nähtub samuti, et selle seaduse artikli 177 lõike 3 punktis 2 on sätestatud, et selleks, et saaks eeldada, et asjaomane isik pidi teadma, et maksukohustuslasel ei ole kavatsust tasumisele kuuluvat maksu tasuda, ei pea olema täidetud mitte ainult tingimus, et ükski turustusahelas eelnev tarnija ei ole seda maksu tegelikult tasunud, vaid ka see, et maksustatav tehing oleks näilik, et see hoiaks kõrvale seadusest või et selle hind erineks oluliselt turuhinnast.
- 39 Nii eelotsusetaotlusest kui ka Bulgaaria valitsuse kirjalikest seisukohtadest nähtub aga, et see eeldus on ümberlükatav. Pealegi ei ilmne Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust, et selle eelduse ümberlukkamine oleks praktiliselt võimatu või ülemäära raske. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on siiski kontrollida, kas asjaomasel isikul oli sel eesmärgil võimalus tõendada oma heauskust.
- 40 Neil asjaoludel tuleb asuda seisukohale, nagu märgib ka eelotsusetaotluse esitanud kohus, et selline säte nagu käibemaksuseaduse artikkel 177 vastab direktiivi 2006/112 artikli 205 kohaldamise nõuetele, mida on korratud käesoleva kohtuotsuse punktides 36 ja 37.
- 41 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib siiski, et kuigi käibemaksuseaduse artikkel 177 võimaldab pidada selles artiklis nimetatud isikuid solidaarselt vastutavaks üksnes käibemaksu tasumise eest, võib neid isikuid maksu- ja sotsiaalkindlustusmenetluse seadustiku artikli 16 lõike 3 alusel kohustada tasuma viivist, mis kuulub tasumisele seetõttu, et maksu tasuma kohustatud isik jättis maksu tasumata.
- 42 Sellega seoses tuleb esile tuua, et kuigi direktiivi 2006/112 artikli 205 sõnastuse kohaselt puudutab selles artiklis ette nähtud solidaarvastutus üksnes käibemaksu tasumist, ei välista see sõnastus seda, et liikmesriigid võivad solidaarselt võlgnikult nõuda kõiki selle maksuga seotud makseid, näiteks viivist, mida tuleb tasuda maksu tasuma kohustatud isiku poolt maksu tasumata jätmise tõttu. Siiski tuleb täpsustada, et liikmesriigid saavad solidaarse vastutuse korda laiendada nii, et see hõlmaks selliseid makseid, üksnes juhul, kui laiendamine on direktiivi 2006/112 artikliga 205 taotletavate eesmärkide seisukohast põhjendatud ning on kooskõlas õiguskindluse ja proportsionaalsuse põhimõttega, nagu on osutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 32.
- 43 Selles osas tuleb asuda seisukohale, et kuna riigisisene õigusnorm, mis paneb solidaarvõlgnikule kohustuse tasuda põhivõlga seotud viivis, võimaldab võidelda kuritarvitustega käibemaksu valdkonnas, aitab see saavutada eesmärki tagada riigikassale käibemaksu tõhus sissenõudmine, mis on direktiivi 2006/112 artikliga 205 taotletav eesmärk. Lisaks, kuna sellise õigusnormi kohaldamine eeldab, et on tõendatud, et tasumisele kuuluvat maksu tasuma kohustatud isiku lepingupartner teadis või pidi teadma, et see isik jätab maksu tasumata, ja kasutas ise ikkagi oma mahaarvamisoigust, siis ilmneb, et kui sellisel lepingupartneril, keda loetakse käibemaksualases kuritarvituses tahtliku osalemise tõttu algusest peale seotuks kohustatud isiku ebaseadusliku kavatsusega jätta nimetatud maks tasumata, on kohustus vastutada tagajärgede eest, mis on seotud tasumisega viivitamisega, mille eest ta on ka ise osaliselt vastutav, on see ühtaegu proportsionaalne ja õiguskindluse põhimõttega kooskõlas.



- 44 Selline lähenemine on kooskõlas ka direktiivi 2006/112 artikli 205 aluseks oleva eesmärgiga, mida on kirjeldatud käesoleva kohtuotsuse punktides 28 ja 29 ning milleks on võimaldada liikmesriikidel tagada riigikassale käibemaksu tõhus sissenõudmine kõnealusel olukorras kõige sobivamalt isikult. Sellise käibemaksualase kuritarvituse korral, nagu on sätestatud põhikohtuasjas arutusel olevates riigisisestes õigusnormides, peab riigikassal olema tõhusust silmas pidades võimalus sisse nõuda tasumisele kuuluv maks ja kõik sellega seotud maksed igalt kuritarvituses osalenud lepingupartnerilt.
- 45 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata, et direktiivi 2006/112 artiklit 205 koostoimes proportsionaalsuse põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus riigisiselised õigusnormid, mille kohaselt peab selle artikli tähenduses solidaarselt vastutavaks määratud isik tasuma lisaks käibemaksule, mille maksu tasuma kohustatud isik on tasumata jätnud, ka viivist, mida nimetatud isik peab sellelt summalt tasuma, kui on tõendatud, et vastutavaks määratud isik kasutas ise mahaarvamisoigust, kuigi ta teadis või pidi teadma, et maksu tasuma kohustatud isik jätab maksu tasumata.

### Kohtukulud

- 46 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 kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

**Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 205 koostoimes proportsionaalsuse põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus riigisiselised õigusnormid, mille kohaselt peab selle artikli tähenduses solidaarselt vastutavaks määratud isik tasuma lisaks käibemaksule, mille maksu tasuma kohustatud isik on tasumata jätnud, ka viivist, mida nimetatud isik peab sellelt summalt tasuma, kui on tõendatud, et vastutavaks määratud isik kasutas ise mahaarvamisoigust, kuigi ta teadis või pidi teadma, et maksu tasuma kohustatud isik jätab maksu tasumata.**

Allkirjad