



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 5. mail 2022¹

Kohtuasi C-227/21

UAB „HA.EN.“
versus

Valstybinė mokesčių inspekcija

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Leedu kõrgeim halduskohus))

Eelotsusetaotlus – Maksuõigus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus – Maksupettusi käsitleva kohtupraktika ulatus – Õiguste kuritarvitamise esinemine – Sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest keeldumine põhjusel, et soorituse saaja teadis või oleks pidanud teadma, et soorituse tegija majandusliku olukorra tõttu ei ole ta võimeline käibemaksu riigikassasse tasuma – Käibemaksu sissenõudmine, kui hind arvati maha olemasolevatest kohustustest

I. Sissejuhatus

1. Käesoleva eelotsusemenetluse puhul võiks mõelda Johann Wolfgang von Goethe „Võluri õpipoisi“ värsiridadele: „Isand, hädas ma! Vaimud hüüdsin ligi, lahti neist ei saa.“ Seda seetõttu, et käesolevas eelotsusemenetluses tulevad uuesti ilmsiks ebakindlus ja probleemid, mis tekivad juhul, kui käibemaksuõigust ei kohaldata tavapärasel viisil, vaid seda rakendatakse kohtupraktikas ka pettuste ja kuritarvituste vastu võitlemiseks.

2. Kohtupraktika selle suuna kohaselt peaks maksuhalduril olema mh õigus või lausa kohustus keelduda tunnustamast käibemaksukohustuslase õigust sisendkäibemaksu maha arvata, kui viimane teadis või oleks pidanud teadma, et tehing oli enne või pärast teda seotud käibemaksupettusega tarneahelas.² Juba asjaolu, et maksupettuse eest määratakse karistus maksualaste õigusnormide alusel, mitte selleks tegelikult ette nähtud karistusõigusnormide alusel, tekitab küsimusi maksukohustuslaste (põhi)õiguste kohta. See on nii seda enam,³ kui selleks peetakse piisavaks juba asjaolu, et maksukohustuslane teadis või pidi teadma, et lepingu teine pool võib jätta tasumisele kuuluva käibemaksu tasumata. Esiteks ei ole pelk võimalus maks

¹ Algkeel: saksa.

² Vt selle kohta põhjalikud viited 15. joonealuses märkuses ja sellele järgnevas joonealustes märkuses.

³ Kriitiliselt kohtujurist Cruz Villalóni ettepanek kohtuasjas R (C-285/09, EU:C:2010:381, punkt 58 jj ja punkt 104 jj), samuti kriitiliselt nt eesistuja, kes juhib Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus, BFH) ühte kahest käibemaksuasju lahendavast kolleegiumist, Wäger, C., *Der Kampf gegen die Steuerhinterziehung*, UR 2015, lk 81 jj.

tasumata jätta veel maksudest kõrvalehoidmine, teiseks muudab see tehingud finantsraskustes ettevõtjatega (st maksejõuetute või peagi maksejõuetuks jäävate ettevõtjatega) sama hästi kui võimatuks.

3. Ettevõtjale, kes võtab oma suure võlakoormusega võlgnikult üle kaupu, et katta osa võlgadest, võib alati ette heita, et ta oleks pidanud teadma, et võlgnik võib jätta kauba müügil tekkinud käibemaksu tasumata (või ei ole ta võimeline seda maksuma). Näib, et Leedus on sellest vahepeal saanud maksuhaldurite tavapärase praktika. Seal käsitatakse finantsraskustes ettevõtjalt vara soetamist õiguste kuritarvitamisena, mistõttu keeldutakse andmast käibemaksu mahaarvamise õigust.

4. Sellega seoses on Euroopa Kohtul käesolevas kohtuasjas võimalus täpsustada maksupettusi käsitleva kohtupraktika piire.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

5. Liidu õigusest tuleneva raamistiku määrab kindlaks direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“).⁴

6. Käibemaksudirektiivi artikli 168 punkt a määrab kindlaks sisendkäibemaksu mahaarvamise esemelise ulatuse:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata:

a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane“.

7. Käibemaksudirektiivi artikli 199 lõike 1 punkt g lubab liikmesriikidel kohaldada pöördmaksustamist, mille kohaselt tasub käibemaksu teenuse või kauba saaja:

„1. Liikmesriigid võivad sätestada, et käibemaksu tasumise eest vastutav isik on maksukohustuslane, kellele osutatakse ükskõik millist järgmist teenust [...]:

g) kinnisvara võõrandamine sundmüügi puhul võlgniku poolt kohtuotsuse alusel.“

8. Käibemaksudirektiivi artikkel 273 sätestab seevastu muu hulgas liikmesriikide võimalused võidelda maksudest kõrvalehoidmise vastu:

„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

⁴ Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv (ELT 2006, L 347, lk 1) vaidlusalusel aastal (2016) kehtinud redaktsioonis.

sellised kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel [...]“.

B. Leedu õigus

9. Leedu Vabariigi käibemaksuseaduse (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas) artikli 58 lõike 1 punkt 1 (5. märtsi 2020. aasta seaduse nr IX-751 redaktsioonis) sätestab:

„Käibemaksukohustuslasel on õigus maha arvata sisend- ja/või impordikäibemaks kaupadelt ja/või teenustelt, mis on soetatud ja/või imporditud, kui need kaubad ja/või teenused on ette nähtud kasutamiseks käibemaksukohustuslase järgmisteks tegevusteks: [...] kaubatarned ja/või teenuste osutamine, mis on käibemaksuga maksustatavad [...]“.

10. Leedu Vabariigi tsiviilkohtumenetluse seadustiku (Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas) (muudetud 15. mai 2014. aasta seadusega nr XII-889) artikli 719 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Kui [...] enampakkumine tunnistatakse pakkujate puudumise tõttu tühiseks, läheb enampakkumisele pandud vara sundtäitmist taotlevale isikule üle enampakkumise alghinnaga.“

III. Põhikohtuasja faktilised asjaolud ja eelotsusemenetlus

11. „Medicinos bankas“ UAB (edaspidi „pank“) andis 21. septembri 2007. aasta laenulepinguga „Sostinės būstai“ UAB-le (edaspidi „võõrandaja“) laenu tegevuste läbiviimiseks kinnisvaraarenduse valdkonnas. Lepingu nõuetekohase täitmise tagamiseks seadis laenu saaja pangale lepingulise kinnispandi ühele Vilniuse (Leedu) linnas asuvale kinnisasjale, millel asub ehitusjärgus hoone.

12. UAB „HA.EN“ (edaspidi „kaebaja“) omandas 27. novembri 2015. aasta nõude loovutamise lepinguga pangalt tasu eest kõik laenulepingust tulenevad rahalised nõuded ning kõik kohustuste täitmise tagamiseks antud õigused, sealhulgas eespool nimetatud lepingulise kinnispandi. Selle kokkuleppe sõlmimisega kinnitas kaebaja muu hulgas, et on teadlik võõrandaja majanduslikust ja finantsolukorrast, õiguslikust seisundist ning samuti asjaolust, et võõrandaja on maksejõuetu ja tema suhtes on algatatud saneerimismenetlus.

13. Kohtutäitur kuulutas 23. mail 2016 välja võõrandaja kinnisvara ühe osa enampakkumise, kuid ükski ostja ei näidanud üles huvi asjaomase kinnisasja vastu. Pärast enampakkumise ebaõnnestumist tehti kaebajale enampakkumismenetluse raames ettepanek võõrandaja kinnisasi (edaspidi „kinnisasi“) omandada, mis rahuldaks osa viimase nõuetest. Kas seda tehti netosumma (st väärtus ilma käibemaksuta) või brutosumma (st väärtus koos käibemaksuga) eest, ei ole Euroopa Kohtule teada. Kaebaja kasutas seda õigust ja omandaski asjaomase kinnistu.

14. Selleks koostati 21. juulil 2016 omandiõiguse üleandmise akt sundtäitmist taotlenud isikule, millega kohtutäitur andis kaebajale üle kinnisasja väärtusega 5 468 000 eurot.

15. Võõrandaja esitas 5. augustil 2016 käibemaksuarve, millel märkis, et kinnisvara võõrandati 4 519 008,26 euro eest, millele lisandus käibemaks 948 991,74 eurot. Kaebaja kandis käibemaksuarve oma raamatupidamisarvestusse ja arvas käibemaksu 2016. aasta augusti käibemaksudeklar-

atsioonis sisendkäibemaksuna maha. Ka võõrandaja kandis käibemaksuarve oma raamatupidamisarvestusse, deklareeris arvele märgitud tasumisele kuuluva käibemaksu 2016. aasta augusti käibemaksudeklaratsioonis, kuid jättis käibemaksu tasumata. 1. oktoobril 2016 algatati võõrandaja pankrotimenetlus.

16. Kaebaja esitas 20. detsembril 2016 Valstybinė mokesčių inspekcijale (riiklik maksuinspeksioon; edaspidi „inspektsioon“ või „maksuhaldur“) taotluse deklareeritud sisendkäibemaksust tuleneva enam makstud käibemaksu tagastamiseks. Pärast kaebajat puudutava maksukontrolli läbiviimist leidis inspektsioon, et kaebaja oli käitunud ebaausalt ja kuritarvitanud oma õigusi sellega, et ta kinnisasja omandamise tehinguid tehes teadis või oleks pidanud teadma, et võõrandaja ei maksa selle tehingu pealt käibemaksu, ning seega ei tekkinud tal käibemaksu mahaarvamise õigust. Seetõttu ei tunnustanud maksuhaldur 12. juuli 2017. aasta otsusega kaebaja õigust arvata maha käibemaksu summas 948 980 eurot, nõudis temalt käibemaksu tasumisega hilinemise eest intressi 38 148,46 eurot ja määras talle käibemaksutrahvi 284 694 eurot.

17. Kaebaja esitas inspektsiooni otsuse peale vaide Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybėsile (Leedu Vabariigi valitsuse juures tegutsev maksuvaidluskomisjon; edaspidi „maksuvaidluskomisjon“), kes tühistas 22. jaanuari 2018. aasta vaideotsusega inspektsiooni otsuse osaliselt viivise ja trahvi osas, kuid märkis seejärel, et kaebaja on õigusi kuritarvitanud, ning jättis muutmata maksuhalduri otsuse mitte tunnustada selle maksukohustuslase õigust käibemaks maha arvata.

18. Kaebaja esitas maksuvaidluskomisjoni vaideotsuse viimase osa peale kaebuse Vilniaus apygardos administracinis teismasele (Vilniuse piirkondlik halduskohus, Leedu), kes jättis kaebuse 14. novembri 2018. aasta kohtuotsusega põhjendamata.

19. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Leedu kõrgeim halduskohus) rahuldab 13. mai 2020. aasta kohtumäärusega kassatsioonkaebuse osaliselt, märkides eelkõige, et esimese astme kohtul tuleb hinnata käesolevas asjas õiguste kuritarvitamise esinemise tingimusi ja sellele viitavaid tõendeid.

20. Vilniaus apygardos administracinis teismas (Vilniuse piirkondlik halduskohus) leidis pärast maksuvaidluse uuesti läbivaatamist 3. septembri 2020. aasta kohtuotsuses, et kaebaja on õigusi kuritarvitanud, mistõttu inspektsioonil oli õigus keelduda tunnustamast tema õigust sisendkäibemaksu maha arvata. Kaebaja esitas uuesti kassatsioonkaebuse Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasele (Leedu kõrgeim halduskohus). Nimetatud kohus peatas menetluse ja esitas Euroopa Kohtule ELTL artikli 267 alusel järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas direktiivi 2006/112 tuleb koostoimes neutraalse maksustamise põhimõttega tõlgendada nii, et sellega on vastuolus või ei ole vastuolus liikmesriigi ametiasutuste praktika, mille kohaselt ei ole maksukohustuslasel õigust sisendkäibemaksu maha arvata, kui ta kinnisasja omandamisel teadis (või oleks pidanud teadma), et võõrandaja oma maksejõuetuse tõttu ei maksa (või ei ole võimeline maksuma) tasumisele kuuluvat käibemaksu riigieelarvesse?“

21. Euroopa Kohtu menetluses esitasid kirjalikud seisukohad kaebaja, Leedu, Tšehhi Vabariik ja Euroopa Komisjon. Euroopa Kohus otsustas kodukorra artikli 76 lõike 2 kohaselt kohtuistungit mitte korraldada.

IV. Õiguslik hinnang

A. Eelotsuse küsimus ja läbivaatamise käik

22. Eelotsuse küsimus puudutab sisuliselt selliste tehingute käsitlemist, mida teeb finantsraskustes maksukohustuslane. Käesoleval juhul kerkib see küsimus seoses keeldumisega tunnustada soorituse saaja mahaarvamisõigust (käibemaksudirektiivi artikkel 168).

23. Näib, et selliste tehingute käibemaksuga maksustamine, mida teevad ettevõtjad, kellest üks on finantsraskustes, põhjustab maksuhalduritele üldiselt probleeme. Need probleemid esinevad ka tehingute puhul, mida tehakse soorituse *saajaga*, kes on finantsraskustes. Selle olukorra kohta on Euroopa Kohus juba teinud mitu otsust. Neid käsitletakse kõigepealt, et jõuda ühetaolise lahenduseni (vt selle kohta allpool jaotis B).

24. Seejärel uuritakse, kas Euroopa Kohtu praktika maksupettuste kohta, millele Tšehhi Vabariik sisuliselt tugineb, on käesoleval juhul üldse kohaldatav (vt selle kohta allpool jaotis C) või tuleb – nagu väidab Leedu – lähtuda sellest, et soorituse saaja on õigusi kuritarvitanud (vt selle kohta allpool jaotis D). Lõpuks on võimalik, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse tunnustamisest võib keelduda käibemaksudirektiivi artikli 273 alusel (vt selle kohta allpool jaotis E).

25. Sellest tuleb eristada küsimust, kas sisendkäibemaksu mahaarvamise tingimused käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a kohaselt on üleüldse täidetud, kui saadud soorituse koguväärtust ei ole tasutud, vaid seda kasutatakse *täielikult selleks, et katta soorituse tegija olemasolevad võlad soorituse saaja ees*. Olgugi et eelotsusetaotluse esitanud kohus seda küsimust sõnaselgelt ei esita, on sisendkäibemaksu mahaarvamise tingimuste esinemine vajalik, et mahaarvamisõiguse tunnustamisest keeldumine tuleks üleüldse kõne alla. Seetõttu on vastus sellele loogilisele sissejuhatavale küsimusele põhikohtuasja lahendamiseks tarvilik (vt selle kohta allpool jaotis F).

B. Maksukohustuslase finantsraskuste mõju käibemaksutulule

26. Sisulises mõttes ei maksustata käibemaksuga kui üldise tarbimismaksuga mitte sooritust tegevast ettevõtjast, vaid tarbija suutlikkust, mis ilmneb tema varalistes kulutustes, et saada tarbitavat kasu.⁵ See tuleneb eriti selgelt käibemaksudirektiivi artiklist 73. Selle kohaselt on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja (st soorituse tegija) „on saanud või saab“.

27. Sellest tulenevalt on Euroopa Kohus⁶ mitmel korral sõnaselgelt otsustanud, et „summa, mille maksuamet võtab aluseks sissenõutava käibemaksu arvutamisel, ei või ületada tasu, mida lõpptarbija tegelikult maksis ja mille alusel arvutatakse käibemaks, mille ta lõpuks tasuma peab“.

⁵ Vt nt 3. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, punkt 62); 11. oktoobri 2007. aasta kohtuotsus KÖGÁZ jt (C-283/06 ja C-312/06, EU:C:2007:598, punkt 37: „maksusumma määramine proportsionaalselt hinnaga, mida maksukohustuslane tarnitud kaupade ja osutatud teenuste eest sai“) ning 18. detsembri 1997. aasta kohtuotsus Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punktid 20 ja 23).

⁶ 15. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus E. (käibemaks – maksustatava väärtuse vähendamine) (C-335/19, EU:C:2020:829, punkt 21); 24. oktoobri 1996. aasta kohtuotsus Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 19), analoogselt ka 16. jaanuari 2003. aasta kohtuotsus Yorkshire Co-operatives (C-398/99, EU:C:2003:20, punkt 19) ja 15. oktoobri 2002. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa (C-427/98, EU:C:2002:581, punkt 30), samuti kohtujurist Léger' ettepanek kohtuasjas MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, punkt 69).

28. Käibemaksudirektiiv lähtub sellest, et olukorras, kus soorituse saaja jätab maksejõuetuse tõttu täitmata oma kohustused, jääb saamata ka kaudsest tarbimismaksust saadav vastav maksutulu, mis muidu oleks selle ette nähtud tasumisest saadud. Seega kannab maksuhaldur maksutulu puhul sellise eraõigusliku isiku maksejõuetuse riski, kelle ta on kaasanud maksu sissenõudmisesse. Euroopa Kohus on seda juba sõnaselgelt selgitanud olukorras, kus soorituse saaja on maksejõuetu.⁷

29. Käesolevas kohtuasjas tuleb lahendada küsimus, kas olukord on teistsugune, kui finantsraskustes ei ole mitte soorituse saaja, vaid *soorituse tegija*. Ka viimane on maksukohustuslasena üksnes riigi abiline maksude kogumisel. Lõppkokkuvõttes on siinkohal tegemist ka küsimusega, kas riik või maksukohustuslase maksukohustuslasest äripartner vastutab maksejõuetuse tõttu tekkinud kahjude eest. Käesoleval juhul ei kerki see küsimus siiski mitte seoses maksukohustusega, vaid seoses käibemaksudirektiivi artikli 168 alusel sisendkäibemaksu mahaarvamise, mille eesmärk on vabastada ettevõtjad käibemaksust. Seetõttu tuleb sellele küsimusele vastamisel siinkohal lisaks arvestada käibemaksuga neutraalsuse maksustamise põhimõtet.

30. Neutraalse maksustamise põhimõte kujutab endast käibemaksu aluspõhimõtet.⁸ See tähendab mh, et ettevõtja tuleb riigi maksukogujana lõplikult käibemaksukoormast vabastada,⁹ kui ettevõtja tegevus järgib eesmärki teha käibemaksuga maksustatavaid tehinguid¹⁰.

31. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt ei mõjuta maksukohustuslase mahaarvamisõigust küsimus, kas käibemaks, mis kuulub tasumisele asjaomaste kaupadega seotud varasematelt või hilisematelt müügitehingutelt, on riigikassale üle kantud või mitte,¹¹ kui soorituse saajalt on see käibemaks sisse nõutud.

32. Lõppkokkuvõttes jääb soorituse saajale seetõttu põhimõtteliselt õigus sisendkäibemaks maha arvata, isegi kui soorituse tegija ei kasuta saadud summat oma käibemaksukohustuse tasumiseks ja puuduva vara tõttu ei ole võimalik seda maksuvõlga riigikassasse edukalt sisse nõuda.

C. Euroopa Kohtu praktika maksupettuste vastase võitluse kohta

33. On võimalik, et teistsugune järeldus tuleneb siiski Euroopa Kohtu praktikast maksupettuste vastase võitluse kohta käibemaksuõiguse valdkonnas, nagu leiab Tšehhi Vabariik. Seda seetõttu, et nagu Euroopa Kohus pidevalt kordab, on maksudest kõrvalehoidmise ja maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste vastane võitlus käibemaksudirektiivi tunnustatud ja edendatud eesmärk.¹²

⁷ 15. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus E. (käibemaks – maksustatava väärtuse vähendamine) (C-335/19, EU:C:2020:829, punkt 53 koostoimes punktidega 48 ja 50).

⁸ Euroopa Kohtu 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsuses Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punkt 43) on juttu tõlgendamispõhimõttest.

⁹ 13. märtsi 2008. aasta kohtuotsus Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 25) ja 1. aprilli 2004. aasta kohtuotsus Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punkt 39).

¹⁰ 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punkt 41); 15. detsembri 2005. aasta kohtuotsus Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punkt 51); 21. aprilli 2005. aasta kohtuotsus HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punkt 57) ning minu ettepanek kohtuasjas Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, punkt 25).

¹¹ 11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, punkt 56); 9. novembri 2017. aasta kohtuotsus Wind Innovation 1 (C-552/16, EU:C:2017:849, punkt 44); 6. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punkt 28) ning 12. jaanuari 2006. aasta kohtuotsus Optigen jt (C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, EU:C:2006:16, punkt 54).

¹² 24. veebruari 2022. aasta kohtuotsus SC Cridar Cons (C-582/20, EU:C:2022:114, punkt 33); 3. septembri 2020. aasta kohtumäärus Vikingo Fövállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673, punkt 50); 16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 34) ning 6. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

34. Maksudest kõrvalehoidmise vastu võitlemiseks on erinevalt¹³ kuritarvituste vastu võitlemisest (vt selle kohta allpool jaotis D) piisav, kui maksudest ei hoia kõrvale maksukohustuslane ise¹⁴. Selle asemel on piisav, kui ta teadis või oleks pidanud teadma,¹⁵ et ta osaleb käibemaksupettusega seotud tehingus. Sel juhul tuleb teda pidada käibemaksudirektiivi tähenduses selles pettuses osalenuks.¹⁶ See *kohustab* liikmesriike jätma tunnustamata maksukohustuslase (kui ta on sooritus saaja nagu käesoleval juhul) õiguse sisendkäibemaksu maha arvata.¹⁷

35. Sellist olukorda – osalemine käibemaksupettusega seotud tehingus – käesoleval juhul aga ei esine, nagu märgib ka komisjon. Deklareeritud käibemaksu pelgalt hilinenud tasumist või tasumata jätmist ei saa pidada maksudest kõrvalehoidmiseks ega käibemaksupettuseks eespool viidatud kohtupraktika tähenduses.

36. Nagu Euroopa Kohtu suurkoda on kohtuasjas Scialdone juba otsustanud, tuleb vahet teha olukorral, kus maksukohustuslane jätab käibemaksu pelgalt tasumata, ja olukorral, kus ta jätab selle deklareerimata.¹⁸ Deklareeritud käibemaksu seaduses sätestatud tähtjal tasumata jätmise ei taga maksukohustuslasele mingit hüve, kuna maks kuulub endiselt tasumisele. Seetõttu ei ole – nagu märgib Euroopa Kohus¹⁹ – sellised olukorrad, kus juba deklareeritud käibemaks jäetakse tasumata, sama raskusastmega kui käibemaksupettused.

37. Järelikult ei esine maksupettust ka siis, kui finantsraskustes maksukohustuslane – nagu käesolevas kohtuasjas – müüb kaupu oma võlgade tasumiseks ja deklareerib tasumisele kuuluva käibemaksu, kuid jätab selle hiljem tasumata või ei tasu seda täies ulatuses. Seetõttu ei saa kaebajale ka ette heita, et ta teadis või oleks pidanud teadma, et ta osales käibemaksupettusega seotud tehingus.

D. Õiguste kuritarvitamise esinemine finantsraskustes ettevõtjalt kauba omandamisel

38. Seega tekib küsimus, kas kaebajale saab ette heita õiguste kuritarvitamist. Kuritarvitus võib seisneda selles, et kaebaja võttis kinnisvara üle sundtäitmise raames, kuigi ta teadis, et võõrandaja oli finantsraskustes, mistõttu viimane võib-olla ei maksa tasumisele kuuluvat maksusummat täies ulatuses.

¹³ Vt selle vahetegemise kohta sõnaselgelt 11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, ühest küljest punkt 46 ja teisest küljest punkt 54), vt ka 14. aprilli 2021. aasta kohtumäärus Finanzamt Wilmersdorf (C-108/20, EU:C:2021:266, punkt 35).

¹⁴ 24. veebruari 2022. aasta kohtuotsus SC Cridar Cons (C-582/20, EU:C:2022:114, punkt 34); 16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 35) ning 6. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

¹⁵ Mõnes varasemas kohtuotsuses kasutab Euroopa Kohus veel sõnu „ei pidanud teadma“ – vt nt 6. juuli 2006. aasta kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, punkt 60). Näib aga, et sellest liiga kaugeleulatuvast sõnastusest, mis põhines üksnes eelotsuse küsimusel, on vahepeal õigusega loobutud.

¹⁶ 20. juuni 2018. aasta kohtuotsus Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punkt 94); 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 48); 13. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punkt 27); 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 54); 6. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punkt 39) ning 6. juuli 2006. aasta kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, punkt 56).

¹⁷ Vt 16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 34); 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 47); 18. detsembri 2014. aasta kohtuotsus Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 62); 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, punkt 40); 13. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punkt 26); 6. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punkt 37); 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 42) ning 6. juuli 2006. aasta kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, punktid 59 ja 61).

¹⁸ 2. mai 2018. aasta kohtuotsus Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, punktid 39 ja 40).

¹⁹ 2. mai 2018. aasta kohtuotsus Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, punktid 41 ja 42).

39. Euroopa Kohtu praktika kohaselt peavad õiguste kuritarvitamise tuvastamiseks olema täidetud kaks tingimust. Esiteks peab tehingute tulemusel olema saadud maksueelis, mille andmine oleks vastuolus käibemaksudirektiiviga taotletava eesmärgiga, ja teiseks peab objektiivsetest asjaoludest tulenema, et vaidlusaluste tehingute peamine eesmärk²⁰ on maksueelise saamine²¹.

1. Käibemaksudirektiivi sõnastus ja sellele antav hinnang

40. Siinkohal saaks „eeliseks“ pidada üksnes seda, et kaebaja arvas maha sisendkäibemaksu, samal ajal kui maksejõuetu võõrandaja oli kohustatud maksu tasuma. Juba käibemaksudirektiivi sõnastus räägib sõnaselgelt selle vastu, nagu oleks maksueelis vastuolus käibemaksudirektiiviga taotletava eesmärgiga. See nähtub eelkõige käibemaksudirektiivi artikli 199 lõike 1 punktist g, mis lubab liikmesriikidel kohaldada pöördmaksustamist, kui tegemist on kinnisvara võõrandamisega sundmüügi puhul võlgniku poolt kohtuotsuse alusel. Sellest seadusandja otsusest võib tuletada kolm väidet.

41. Esiteks ei käsita liidu seadusandja erinevalt Leedu maksuhaldurist kaupade soetamist ettevõtjalt, kelle vara müüakse sundmüügi käigus (seega finantsraskustes ettevõtjalt), õiguste kuritarvitamisena. Muidu ei annaks liidu seadusandja liikmesriikidele pöördmaksustamise võimalust.

42. Teiseks on liidu seadusandja teadlik probleemist, et maksuhalduril on raske kindlaks määrata ja sisse nõuda maksu selliselt maksukohustuslasest, kelle suhtes on algatatud sundmüüginenetlus. See on põhjus, miks on ette nähtud võimalus kohaldada pöördmaksustamist. Tahtmatut õiguslünka, mille tõttu tekiks maksuhalduri jaoks eriti suur kohustuste täitmata jätmise risk, ei esine.

43. Kolmandaks nägi liidu seadusandja ette võimaluse kohaldada pöördmaksustamist ainult kinnisvara võõrandamisele sundmüügi puhul. Sellest tuleneb *a contrario*, et sundmüügi raames soetatud muude kaupade suhtes kohaldatakse endiselt tavapärast korda (tarnija maksukohustus). Kui aga liidu seadusandja lähtub sellest, et võlgnik jääb sundmüügi korral maksukohustuslaseks, ei saa kauba omandamine sundmüügi raames (üldjuhul maksejõuetult) ettevõtjalt kujutada endast õiguste kuritarvitamist. Seda rõhutab ka komisjon.

44. Teisiti ei ole see olukorras, kus kauba ostjale on sundmüügi korral teada, et võlgnik (st soorituse tegija) on nii suurtes võlgades, et tõenäoliselt ei ole ta võimeline maksukohustust tasuma. Õiguste kuritarvitamise esinemise eeldamine sellises olukorras oleks vastuolus seadusandja tahtega.

²⁰ Vt selle kohta üksikasjalikult ka kohtujurist Pitruzzella ettepanek kohtuasjas W (käibemaksu mahaarvamine seoses osaniku sissemaksuga) (C-98/21, EU:C:2022:160, punktid 68 ja 78 jj).

²¹ 11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, punkt 54), vt mh 18. juuni 2020. aasta kohtuotsus KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, punkt 85); 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 36) ning 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus (C-255/02, EU:C:2006:121, punktid 74 ja 75).

2. Kohtuasjas ALTI esitatud väidete kohaldamine?

45. Seda ei muuda ka Euroopa Kohtu hiljutised kaugeleulatuvad seisukohad kohtuasjas ALTI.²² Selle kohtuotsuse põhjendustes märkis Euroopa Kohus, et „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“.

46. See puudutas aga esiteks „ainult“ küsimust käibemaksudirektiivi artiklist 205 tuleneva vastutuse ulatuse kohta, mida käesolevas kohtuasjas ei käsitleta. Teiseks ei saa finantsraskustes ettevõtja puhul rääkida „ebaseaduslikust kavatsusest jätta maks tasumata“. Samuti ei saa asuda seisukohale, et tegemist on „kuritarvitusega käibemaksu valdkonnas“, kui tehakse üksnes tehinguid finantsraskustes ettevõtjatega. See kehtib seda enam, kui omandamine – nagu käesolevas kohtuasjas – toimub riigi korraldatud sündmüügi raames või selle lõpetamiseks.

47. Sündmüügi mõte ja eesmärk viidaks – kui võtta aluseks Euroopa Kohtu seisukohad kohtuasjas ALTI – *ad absurdum*. Ettevõtjast võlgniku kohtuotsuse alusel vara oleks *de facto* võimalik võõrandada veel ainult eraisikutele (ja ettevõtjatele, kes ei tee mahaarvamisoigust andvaid tehinguid), kuna nende õigust sisendkäibemaksu maha arvata ei saa piirata. See tähendaks potentsiaalsete ostjate ringi märkimisväärset kitsendamist ja oleks seega vastuolus sündmüügi eesmärgiga. See seisneb ju püüdes vara võimalikult hästi kasutada, et rahuldada võlausaldajate nõudeid nii suures ulatuses kui võimalik.

3. Kas tegemist on puhtalt fiktiivse skeemiga?

48. Lisaks peab Euroopa Kohus kuritarvituse esinemiseks vajalikuks, et ettevõtjad oleksid teinud puhtformaalseid ja fiktiivseid tehinguid, millel puudub igasugune majanduslik ja kaubanduslik põhjendus, peamise eesmärgiga saada põhjendamatu soodustus.²³ Riigi korraldatud sündmüügi käigus tehtud pakkumise vastuvõtmine ei ole kunstlik.

49. Samuti ei ole kuritarvituse esinemise eeldamine õiguslike tagajärgede seisukohast asjakohane. Käibemaksualase kuritarvituse olemasolu korral tuleb sellega seotud tehingud uuesti määratleda viisil, millega taastada selline olukord, nagu oleks olnud siis, kui tehinguid, mis kujutavad endast kuritarvitust, ei oleks tehtud.²⁴

50. Käesoleval juhul ei ole aga soorituse saajal alternatiivset võimalust, mida ta oleks saanud õigusi kuritarvitades vältida ja millele ta saaks seejärel tugineda. Ta ei saa maksta ainult netohinda ega tasuda ise käibemaksu, kui ta ei ole maksukohustuslane. Heita talle ette, et ta võttis võlgade tasumiseks üle võlgniku vara, selle asemel et soetada samasugust vara kolmandalt isikult, kes oleks siis võib-olla maksu tasunud, ei saa tõsiselt ette kujutada.

²² 20. mai 2021. aasta kohtuotsus (C-4/20, EU:C:2021:397, punkt 43).

²³ 26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus T Danmark ja Y Danmark (C-116/16 ja C-117/16, EU:C:2019:135, punkt 98); kohtujurist Pitruzzella ettepanek kohtuasjas W (käibemaksu mahaarvamine seoses osaniku sissemaksega) (C-98/21, EU:C:2022:160 punkt 67) ning 22. mai 2008. aasta kohtuotsus Amplisientifica ja Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301), mille punktis 28 on veel kasutatud sõna „ainus“.

²⁴ 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus Cussens jt (C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 46).

4. Käibemaksuõigusest tulenevad kaubanduskeelud?

51. Lõpuks tähendaks kuritarvituse olemasolu jaatamine käesolevas olukorras kauplemiskeeldu teatud isikutega (kes ei ole kuritegelikud), mis oleks käibemaksuõigusega veelgi suuremas vastuolus kui karistuse määramine kuritegeliku tegevuse eest või karistuse määramine teiste isikute kuritegelikust tegevusest teadasaamise eest.²⁵ Ka finantsraskustes ettevõtja tegeleb (legaalse) majandustegevusega käibemaksudirektiivi artikli 9 tähenduses, on seetõttu kohustatud tasuma käibemaksu ja märkima selle arvele (vt käibemaksudirektiivi artikkel 220) eraldi (vt käibemaksudirektiivi artikli 226 punkt 10).

52. Kui keelduda tunnustamast soorituse saaja õigust sisendkäibemaksu maha arvata ainuüksi põhjusel, et ta teadis, et lepingu teine pool ei ole finantsraskuste tõttu võib-olla võimeline käibemaksu tasuma, jätaks see need maksukohustuslased suurelt osalt turult välja ja kujutaks endast seega turulepääsu takistust. See on vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega, mille kohaselt ei tehta samamoodi kui kogu käibemaksuõiguse puhul vahet eduka või vähem eduka, asutatud või asutamisel oleva, majanduslikult tugeva või liiga suure võlakoormusega ettevõtja vahel.

53. Pealegi on käesolevas kohtuasjas kõne all oleva Euroopa Kohtu praktika²⁶ väljakujundamisel arvestatud seda, et käibemaks pakub eriti palju võimalusi maksupettuste toimepanemiseks. Käesolevas kohtuasjas ei ole aga tegemist suure võimalusega toime panna maksepettusi, mis Euroopa Kohtu praktika kohaselt nõuab, et asjaomaste ettevõtjate suhtes kohaldataks kõrgendatud hoolsuskohustust. Selle asemel on käesolevas kohtuasjas tegemist (käibemaksu osas) maksejõuetuse riski jaotamisega tehingute puhul, mida tehakse finantsraskustes ettevõtjatega.

54. Kõnealust riigil tekkivat maksejõuetuse riski saab liidu seadusandja igal ajal vähendada. Liikmesriigid tegid juba rohkem kui kümme aastat tagasi vastavaid algatusi, et minna ettevõtjate vaheliste tehingute puhul üle otsese maksustamise süsteemile (pöördmaksustamine), millega liidu seadusandja aga ei nõustunud.²⁷ Liidu seadusandja tegi selle valiku teadlikult, sest kaudsete maksude osade kaupa kogumiseks on mõjuvad põhjused. Komisjon märkis veel 2008. aastal järgmist: „Üldine pöördmaksustamine oleks kahtlemata uus kontseptsioon, millel võivad olla nii positiivsed kui ka negatiivsed tagajärjed.“²⁸ Nende negatiivsete tagajärgedega ei tahetud ilmselt leppida.

55. Kui aga liidu seadusandja loobub sellistest meetmetest, mille eesmärk on võidelda maksejõuetuse riski vastu, ei saa maksukohustuslasele tehingute tõttu finantsraskustes ettevõtjatega ette heita õiguste kuritarvitamist pelgalt seetõttu, et ta oleks pidanud teadma (või koguni teadis), et olemasolev maksejõuetuse risk võib realiseeruda.

²⁵ Analoogselt kaupadega kauplemise keelu tähenduses vt siiski 14. aprilli 2021. aasta kohtumäärus Finanzamt Wilmersdorf (C-108/20, EU:C:2021:266, punktid 36 ja 37).

²⁶ Niimoodi sõnaselgelt 18. detsembri 2014. aasta kohtuotsus Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 62).

²⁷ Austria ja Saksamaa poolt kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 27 alusel esitatud taotlused lubada kehtestada erand kuuenda käibemaksudirektiivi artiklist 21, nimelt kehtestada üldine pöördmaksustamine, mille kohaselt on senise maksukohustuslase (= soorituse tegija) asemel käibemaksu kohustatud tasuma soorituse saaja, lükkas Euroopa Komisjon 19. juulil 2006 tagasi. Seejärel palus nõukogu komisjonil 2007. aastal uurida, kas saab luua võimaluse vabatahtlikult kohaldada üldist pöördmaksustamist, kuid komisjon ei ole selles veendunud; vt komisjoni teatis nõukogule ja Euroopa Parlamendile käibemaksusüsteemi muutmiseks pettustega võitlemise eesmärgil võetavate meetmete kohta (SEK(2008) 249), 22. veebruar 2008, KOM(2008) 109 (lõplik), eelkõige punkt 5.1.

²⁸ Komisjoni teatis nõukogule ja Euroopa Parlamendile käibemaksusüsteemi muutmiseks pettustega võitlemise eesmärgil võetavate meetmete kohta (SEK(2008) 249), 22. veebruar 2008, KOM(2008) 109 (lõplik), eelkõige punkt 4.3.

56. Muu hulgas on liidu seadusandja andnud liikmesriikidele siiski võimaluse kohaldada pöördmaksustamist. Leedu oleks võinud kasutada käibemaksudirektiivi artikli 199 lõike 1 punktis g sätestatud võimalust. Sellisel juhul ei oleks kinnisasjaga tehtud tehingust saadud maksutululu kaotsi läinud ja kaebajale oleks automaatselt antud õigus sisendkäibemaksu maha arvata.

5. Vahejärelalus

57. Seetõttu leian ma, et eespool viidatud kohtupraktika laiendamine etteheitele õiguste kuritarvitamise kohta, kui tehinguid tehakse finantsraskustes ettevõtjatega, ei ole käibemaksudirektiiviga kooskõlas.

E. Maksu nõuetekohast kogumist tagava meetme olemasolu

58. Seega juhul, kui sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse tunnustamisest keeldumine on põhjusel, et soorituse tegija ei ole toime pannud maksupettust ja soorituse saaja ei ole õigusi kuritarvitanud, välistatud, võib äärmisel juhul lubada liikmesriigil (käesoleval juhul Leedul) sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse tunnustamisest keelduda veel käibemaksudirektiivi artikkel 273.

59. Selle kohaselt võib võtta käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidmise ärahoidmiseks vajalikke meetmeid. Maksudest kõrvalehoidmist veel ei esine. Sama kehtib maksu nõuetekohase kogumise tagamise osas. Maks, mille soorituse tegija peab tasuma, tuleb aga temalt ka sisse nõuda, kui – nagu käesoleval juhul – ei ole tegemist pöördmaksustamisega. Kui soorituse saajale ei anta õigust sisendkäibemaksu maha arvata, ei taga ka see maksu nõuetekohast kogumist.

60. Pealegi ei või artiklil 273 põhinevad meetmed minna kaugemale sellest, mis on nende eesmärkide saavutamiseks vajalik, ega seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust.²⁹ Nii oleks see aga juhul, kui soorituse saaja kanda jääb käibemaks ainuüksi seetõttu, et ta teadis (või oleks pidanud teadma) lepingu teise poole finantsraskustest. Seda seetõttu, et ta ei saa avaldada mõju sellele, kas viimane siiski tasub tekkinud maksu või kas maksuhaldur määrab maksu kindlaks ja nõuab selle edukalt sisse.

F. Sissejuhatav loogiline küsimus: kas sisendkäibemaksu mahaarvamise tingimused on täidetud?

61. Seega on selge, et käibemaksudirektiivi tuleb koostoimes neutraalse maksustamise põhimõttega tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi ametiasutuste praktika keelduda andmast maksukohustuslasele õigust tasutud sisendkäibemaksu maha arvata, kui see kinnisasja omandamisel teadis (või oleks pidanud teadma), et soorituse tegija oma maksejõuetuse tõttu ei maksa (või ei ole võimeline maksuma) tasumisele kuuluvat käibemaksu riigieelarvesse.

62. See ei tähenda siiski, et sisendkäibemaksu mahaarvamise tingimused käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a kohaselt on ka käesoleval juhul täidetud. Isegi kui eelotsusetaotluse esitanud kohus seda sõnaselgelt ei küsinud, võib lähemast käsitlusest olla abi tarviliku vastuse andmisel.

²⁹ Vt nt 9. juuli 2015. aasta kohtuotsus *Salomie ja Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 62 ja seal viidatud kohtupraktika).

Sisendkäibemaksu mahaarvamise tingimuste olemasolu on nimelt loogiline tingimus, mille alusel eelotsusetaotluse esitanud kohus esitab küsimuse sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse tunnustamisest keeldumise kohta. See, kas kaebaja sisendkäibemaksu mahaarvamise tingimused on käesoleval juhul aga üleüldse täidetud – nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus ilmselt eeldab –, on minu arvates ebaselge.

63. Sisendkäibemaksu mahaarvamise ainus eesmärk on vabastada soorituse saaja käibemaksukohustusest.³⁰ Sisendkäibemaksu mahaarvamine võimaldab seega põhimõtteliselt üksnes maha arvata summad, mida maksukohustuslane on tegelikult käibemaksuna vastavalt tehingult oma tarnijatele (või pöördmaksustamise raames riigikassasse) *tasunud*.³¹ Käesoleval juhul oli aga tegemist üksnes mahaarvamisega kaebaja (kui soorituse saaja) olemasolevatest võlgadest. Seda võiks pidada piisavaks käibemaksukoormuseks, viimaks on nõuded vastavas ulatuses rahuldatud.

64. Selline käsitusviis on aga vastuolus käibemaksudirektiivi ülesehitusega ja soorituse tegija ülesandega käibemaksuõiguses, mida Euroopa Kohus väljakujunenud praktikas rõhutab. Selle kohaselt tegutseb soorituse tegija (käesoleval juhul võõrandaja) „maksukogujana riigile ja riigikassa huvides“.³²

65. Kui kaebaja oleks tasunud võõrandajale hinna, mis oli märgitud arvele (4 519 008,26 eurot, millele lisandus käibemaks 948 991,74 eurot), oleks võõrandaja selle summaga saanud üksnes tasuda võla kaebaja ees summas 4 519 008,26 eurot, kui ta oleks täitnud oma kohustuse riigi nimel maksukogujana. 948 991,74 euro suurust summat oleks võõrandaja pidanud kasutama tekkinud käibemaksukohustuse tasumiseks.

66. Sama tulemus saadaks siis, kui Leedu oleks tuginenud käibemaksudirektiivi artikli 199 lõike 1 punktile g ja kohaldanud pöördmaksustamist, mille kohaselt on käibemaksu kohustatud tasuma kaebaja. Ka siinkohal oleks võlgade kustutamine olnud võimalik vaid netosumma (4 519 008,26 eurot) ulatuses, kuna kaebaja oleks pidanud kasutama 948 991,74 euro suurust summat omaenda maksukohustuse tasumiseks.

67. Järelikult oleksid käesoleva tehingu raames kaebajal tasutud alati ainult võõrandaja võlad netosumma ulatuses. Kas see tulemus muutub, kui kokkulepitud tasu kasutatakse seejärel soorituse tegija võlgade tasumiseks soorituse saaja ees?

68. Ma ei arva nii. Maksukogumise viis – kaudne maksustamine, mille puhul soorituse tegija on maksukohustuslane, või otsene maksustamine, mille puhul kohaldatakse pöördmaksustamist, mille kohaselt on käibemaksu kohustatud tasuma soorituse saaja – on üksnes maksustamistehnika küsimus. See ei muuda asjaolu, et soorituse saajale on soorituse tegija võlgade tasumiseks alati kättesaadav ainult netosumma. Tekkiv käibemaks on mõlemal juhul algusest saadik – nagu

³⁰ Nii juba minu ettepanekus kohtuasjas Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, punkt 44 jj), vt ka kohtujurist Campos Sánchez-Bordona ettepanek kohtuasjas Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punkt 64).

³¹ Nt 22. veebruari 2018. aasta kohtuotsus T – 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika). Vt ka 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punkti 35 lõpuosa). On tõsi, et Euroopa Kohus kasutab selle saksakeelses versioonis sõna „abgeführt“ (mida kasutatakse tavaliselt riigikassasse maksmise kontekstis). Kuna ta räägib aga soorituse saajast, kes ei tasu kõnealust käibemaksu maksuhaldurile, vaid tasub selle soorituse tegijale, on ilmne, et sellega on mõeldud viimast. Prantsuskeelses versioonis on kasutatud ka sõnu „avoir été acquittée“, mille saab probleemideta õigesti tõlkida sõnadega „on maksnud“. Punktis 36 – seal on see ka õigesti tõlgitud – saab see eriti selgeks.

³² 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 21) ja 20. oktoobri 1993. aasta kohtuotsus Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punkt 25).

Leedu õigesti rõhutab – ette nähtud riigile maksmiseks. Sellises kaudse maksustamise süsteemis, nagu on kõne all käesolevas asjas, makstakse seda lõppkokkuvõttes ainult usaldussuhtest tuleneva kohustuse alusel soorituse tegijale kui riigi nimel maksukogujale.

69. Kui võtta aluseks usaldussuhtest tulenev kohustus, on kaebajal õigus sisendkäibemaksu maha arvata üksnes juhul, kui kaebaja on *lisaks* võlgade tagasimaksmiseks ette nähtud (neto)summale maksnud tasumisele kuuluva käibemaksu soorituse tegijale. Ainult sellisel juhul lasub soorituse saajal käibemaksukohustus. Sisendkäibemaksu on õigus maha arvata aga ka siis, kui soorituse saaja lähtus või pidi lähtuma sellest, et soorituse tegija ei kasutanud seda summat mitte käibemaksukohustuse tasumiseks, vaid nt muude võlgade tasumiseks. Seda seetõttu, et ka sellisel juhul ei saa keelduda tunnustamast soorituse saaja õigust sisendkäibemaksu maha arvata kas kuritarvituse või pettusest teadasaamise vms tõttu.

V. Ettepanek

70. Seetõttu teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Lietuvos vyriausiasis administracinis teismase (Leedu kõrgeim halduskohus) eelotsuse küsimusele järgmiselt:

1. Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 168 punkti a koostoimes neutraalse maksustamise põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi ametiasutuste praktika, mille kohaselt ei ole maksukohustuslasel õigust sisendkäibemaksu maha arvata, kui ta kinnisasja omandamisel teadis (või oleks pidanud teadma), et soorituse tegija oma maksejõuetuse tõttu ei maksa (või ei ole võimeline maksuma) tasumisele kuuluvat käibemaksu riigieelarvesse.
2. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on siiski kindlaks teha, kas maksukohustuslane (soorituse saaja) on käesoleval juhul tegelikult kohustatud tasuma käibemaksu, mille soorituse tegija on temalt kogunud. See on välistatud, kui soorituse saaja ei ole soorituse tegijaks olevale maksukohustuslasele kunagi andnud rahalisi vahendeid käibemaksukohustuse tasumiseks.