

Kohtuasi C-108/20

Eelotsusetaotlus

Saabumise kuupäev:

27. veebruar 2020

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Berlin-Brandenburgi
maksukohus, Saksamaa)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

5. veebruar 2020

Kaebaja:

HR

Vastustaja:

Finanzamt Wilmersdorf

**FINANZGERICHT
BERLIN – BRANDENBURG
KOHTUMÄÄRUS**

[...]

Kohtuasjas

HR

kaebaja,

volitatud isik: [...],

versus

Finanzamt Wilmersdorf

vastustaja,

mis puudutab 2009., 2010. aasta eest tasuda tulevat käibemaksu
tegi Finanzgericht Berlin-Brandenburgi 5. kolleegium 5. veebruaril 2020 [...]
järgmise kohtumääruse:

I. Euroopa Liidu Kohtule (edaspidi „Euroopa Kohus“) esitatakse järgmine eelotsuse küsimus:

Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artiklit 167 ja artikli 168 punkti a tuleb tõlgendada nii, et nende sätetega on vastuolus riigisisised õigusnormid, mille kohaselt tuleb sisendkäibemaksu mahaarvamine keelata ka siis, kui tarneahela mõne varasema tehinguga on seotud käibemaksust kõrvalehoidumine, mis oli või oleks pidanud olema maksukohustuslasele teada, kuid maksukohustuslase enda tehingu puhul ei ole maksukohustuslane maksudest kõrvalehoidumises osalenud ega sellega seotud olnud, ja toime pandud maksudest kõrvalehoidumist ei ole maksukohustuslane ka edendanud ega soodustanud? [lk 2]

II. Menetlus peatatakse, kuni Euroopa Kohus on I punktis toodud eelotsuse küsimusele vastanud.

Põhjendused

I.

1. Kaebaja oli – oma abikaasa kaasabil – vaidlusalustel aastatel 2009 ja 2010 jookide hulгимүүгига tegelev ettevõtja, kelle asukoht oli [...]. Vaidlusaluste aastate kohta esitatud käibedeklaratsioonides arvas ta sisendkäibemaksuna muu hulgas maha äriühingu P GmbH arvetele märgitud käibemaksu summas 993 164 eurot (2009) ja 108 417,87 eurot (2010). Arvetel näidatud joogid (eelkõige alkohoolsed joogid ja energiajook Red Bull) tarnis äriühing P GmbH tööpoolest kaebajale. Arvetel näidatud summad maksis kaebaja äriühingule P GmbH ja äriühing P GmbH kirjendas samamoodi nagu kaebaja tehingud oma raamatupidamisarvestuses. Kaebaja ega äriühing P GmbH ei pannud tehinguga seoses toime maksudest kõrvalehoidumist. Äriühingu P GmbH arved vastavad käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG“) §-des 14, 14a esitatud nõuetele. Kaebaja müüs äriühingult P GmbH ostetud joogid edasi, ilma et edasimüük oleks olnud seotud käibemaksust kõrvalehoidumisega.
2. Äriühing P GmbH on vastavalt kahele kriminaalasjades tehtud – nüüdseks seadusjõustunud – kohtuotsusele pannud kaebajale tarnitud jooke ostes korduvalt toime käibemaksust kõrvalehoidumise. Kohtuotsuste kohaselt tulenes see järgmistest asjaoludest. Kaebaja abikaasa tarnis vastutava poolena äriühingule P GmbH suures mahus (kogukäive kuni 2010. aasta septembrini ligikaudu 80 miljonit eurot) alkohoolseid jooke, kohvi ja energiajooki Red Bull. Arveid

nende tarnete kohta ei esitatud. Selle asemel koostas äriühingu P GmbH töötaja kauba sisseostu kohta fiktiivsed arved. Nende põhjal arvas äriühing P GmbH alusetult maha sisendkäibemaksu. Kaebaja abikaasa esitas äriühingule P GmbH ka hinnakirjad ja tegi teatavaks kauba võimalikud ostjad. Kaup müüdi edasi eri ostjatele, sealhulgas kaebajale. Pärast kõnealuste asjaolude väljaselgitamist keelas pädev maksuamet äriühingul P GmbH sisendkäibemaksu mahaarvamise fiktiivsete arvete alusel.

3. Peale selle ei lubanud vastustaja ka kaebajal arvata sisendkäibemaksuna maha äriühingult P GmbH saadud tarnetelt tasutud käibemaksu. Põhjenduseks märkis vastustaja sisuliselt, et kaebaja oli oma ettevõttega tarneahela [lk 3] osa, mille raames pandi toime käibemaksust kõrvalehoidumine. Kaebaja abikaasa kaasabil oli äriühing P GmbH kasutanud mahaarvamisõigust seoses mitmesuguste sisseostetud jookidega, mis hiljem teiste seas kaebajale edasi müüdi.
4. Kaebaja on seisukohal, et äriühingult P GmbH saadud tarnetelt tasutud käibemaksu mahaarvamise keeld on käesoleval juhul alusetu. Kaebaja väitel vastab ta õigusnormidest tulenevatele sisendkäibemaksu mahaarvamise tingimustele.
5. Vastustaja leiab seevastu, et oma abikaasa osalemise ning ebahariliku äritegevuse tõttu oleks kaebaja pidanud aru saama, et ta oli oma ettevõttega osa tarneahelast, mille raames pandi toime käibemaksust kõrvalehoidumine. Euroopa Kohtu praktika kohaselt annab see aluse keelata sisendkäibemaksu mahaarvamine.

II.

6. Eelotsusetaotluse esitanud kohus esitab Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 267 teise lõigu alusel koosmõjus esimese lõigu punktiga a Euroopa Kohtule resolutsioonis sõnastatud eelotsuse küsimuse.

1. Õiguslik raamistik

a. Liidu õigus

7. Käibemaksudirektiivi artikkel 167 sätestab:
 „Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“
8. Käibemaksudirektiivi artikli 168 punkt a on sõnastatud:
 „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: [lk 4]

- 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.“
9. Käibemaksudirektiivi artikli 178 punkti a kohaselt peab maksukohustuslasel mahaarvamisoiguse kasutamiseks seoses kaubatarnetega või teenuste osutamisega:

„[...] olema XI jaotise 3. peatüki 3.–6. jao kohaselt koostatud arve“.

b. Riigisisene õigus

10. UStG § 15 lõike 1 esimese lause punkti 1 esimene ja teine lause näevad vaidlusalustel aastatel kehtinud redaktsioonis ette:

„¹Ettevõtja võib maha arvata järgmised sisendkäibemaksu summad:

1. käibemaks, mis kuulub seaduse alusel tasumisele kaupade või teenuste eest, mille tema ettevõttele on tarninud või osutanud mõni teine ettevõtja. ²Mahaarvamisoiguse kasutamiseks peab ettevõtjal olema §-de 14, 14a kohaselt koostatud arve.“

2. Hinnang riigisisese õiguse alusel ja eelotsuse küsimuse asjakohasus

11. Käesolevas asjas tekib otsuse tegemise seisukohast oluline küsimus, kas kaebajal tuleb keelata arvata sisendkäibemaksuna maha äriühingult P GmbH saadud tarnetelt tasutud käibemaks, kuna kaebajale oleks pidanud olema teada, et tarneahela varasema tehinguga seoses on toime pandud käibemaksust kõrvalehoidumine.
12. UStG § 15 lõike 1 esimese lause punkti 1 koosseisutingimused äriühingu P GmbH arvetel näidatud käibemaksu mahaarvamiseks on täidetud. [lk 5]
13. Küsitav on üksnes see, kas sisendkäibemaksu mahaarvamise keeld, mis on kehtestatud seetõttu, et kaebajale oleks pidanud olema teada, et äriühing P GmbH, see tähendab tarneahela varasema tehingu puhul on toime pandud käibemaksust kõrvalehoidumine, on põhjendatud.
14. Sisendkäibemaksu mahaarvamise keeld eespool nimetatud tähenduses ei olnud vaidlusalustel aastatel seadusega ette nähtud. Riigi kõrgeima astme kohtute praktika peab – tuginedes Euroopa Kohtu praktikale – sellist keeldu siiski kohaseks juhul, „kui objektiivsete asjaolude põhjal on tuvastatud, et maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et asjaomane tehing on seotud maksudest kõrvalehoidumisega, mille on toime pannud tarnija, või et käibemaksust kõrvalehoidumisega on seotud muu tehing tarneahelas, mis on tehtud enne või pärast maksukohustuslase tehtud tehingut.“ [...].

15. Seega on riigisisese õiguse kohaselt asjas otsuse tegemise seisukohast määrav, kas asjaolu, et kaebajale oleks pidanud olema äriühingus P GmbH pettuse teel tehtud mahaarvamine teada, toob kaasa mitte ainult mahaarvamisõiguse kasutamise keelu äriühingu P GmbH jaoks, vaid ka mahaarvamisõiguse kasutamise keelu järgmise tehingu puhul, nimelt äriühingu P GmbH ja kaebaja vahelise tehingu puhul. Seejuures on otsustav mõistele „tarneahel“ antav tõlgendus. Kui äriühingu P GmbH ja kaebaja vahelisi tehinguid tuleks koos äriühingu P GmbH pettusega seotud tehinguga, mis oli tarneahelas varasem, pidada ühe tarneahela osaks, oleks mahaarvamise keeld käesoleval juhul põhjendatud. Kui sellist tarneahelat aga ei esine, tuleks kaebajale anda õigus sisendkäibemaks maha arvata.

3. Hinnang liidu õiguse alusel

16. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on kahtlusi, kuidas tuleb tõlgendada mõistet „tarneahel“, arvestades liidu õiguse sätteid, ja kas kõnealune mõiste hõlmab põhikohtuasjas kõne all olevaid tarnesuhteid. Kuna Euroopa Kohus on mõistet „tarneahel“ kasutanud seoses sisendkäibemaksu mahaarvamise keeluga, on tegemist liidu õigusega seotud tõlgendusküsimusega. [lk 6]
17. Euroopa Kohus on oma väljakujunenud praktikas otsustanud, et maksudest kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste ärahoidmine on kuuenda direktiivi tunnustatud ja edendatud eesmärk. Seega on liikmesriigi ametiasutuste ja kohtute pädevuses keelata mahaarvamisõiguse kasutamine, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tõendatud, et seda õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega. See on nii mitte üksnes siis, kui maksudest kõrvalehoidumise paneb toime maksukohustuslane ise, vaid ka siis, kui maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et ostutehingut tehes osaleb ta käibemaksupettusega seotud tehingus, või et tarnija või mõni muu tarneahelas ees- või tagapool asetsev ettevõtja on toime pannud käibemaksupettuse (vt Euroopa Kohtu 18. mai 2017. aasta otsus Litdana, C-624/15, [...] punkt 35; 22. oktoobri 2015. aasta otsus PPUH Stehcomp, C-277/14, , [...] punktid 47–49; 13. märtsi 2014. aasta otsus FIRIN, C-107/13, [...] punkt 42; 18. juuli 2013. aasta otsus Evita-K, C-78/12, [...] punkt 41; 31. jaanuari 2013. aasta otsus Stroy trans, C-642/11, [...] punkt 48; 31. jaanuari 2013. aasta otsus LVK-56, C-643/11, [...] punkt 60; 6. detsembri 2012. aasta otsus Bonik, C-285/11, [...] punkt 41; 21. juuni 2012. aasta otsus Mahagében ja David, C-80/11 ja C-142/11, [...] punkt 47).
18. Viidatud liidu õiguse põhimõtete kohaselt võib sisendkäibemaksu mahaarvamise keelamine põhikohtuasjas kõne alla tulla järgmisel kolmel juhul:
- kaebaja on vaidlusaluste tehingute puhul, mille raames tegi äriühing P GmbH kaebajale kaubatarneid, ise toime pannud käibemaksust kõrvalehoidumise,
 - äriühing P GmbH on kaebajale tehtud kaubatarneetega seoses toime pannud käibemaksust kõrvalehoidumise või

- vaidlusalused tehingud olid osa tarneahelast, mille raames pandi toime käibemaksust kõrvalehoidumine.

Kui ükski nimetatud koosseisutunnus ei ole täidetud, saab ilmselt teha järelduse, et kaebajat ei või mahaarvamisõigusest ilma jätta, olenemata sellest, kas kaebajale oli teada, et varasem tehing tarneahelas oli seotud käibemaksust kõrvalehoidumisega. [lk 7]

19. Kuna käesolevas asjas kõne all olevate tehingute puhul ei pannud maksudest kõrvalehoidumist toime ei kaebaja, kes arvas äriühingu P GmbH tarnetelt tasutud käibemaksu sisendkäibemaksuna maha, ega äriühing P GmbH kui kauba tarnija, on põhikohtuasjas määrav üksnes see, kas vaidlusalused tehingud olid osa „tarneahelast“, mille raames toimus maksudest kõrvalehoidumine.
20. Oma praktikas kasutatud mõistet „tarneahel“ ei ole Euroopa Kohus teadaolevalt seni täpsemalt määratlenud.
21. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates on võimalik, et juba ainuüksi tõsiasi, et tarneahela (mõne) varasema tarne puhul toime pandud käibemaksust kõrvalehoidumine on maksukohustuslasele teada või peab teada olema, toob kaasa sisendkäibemaksu mahaarvamise keelu. Sellega oleks tegemist juhul, kui mõistet „tarneahel“ tuleks mõista nii, et piisav on see, kui tarne esemeks oleva kaubaga tehakse mitu järjestikust tehingut. Seotus tarneahela varasema tehingu puhul toime pandud maksudest kõrvalehoidumisega tuleneks sellisel juhul vaid tõsiasi, et tarne ese on sama. Vajalik ei ole aga, et vaidlusalune tehing maksudest kõrvalehoidumist edendaks või toetaks (nt tarnesuhteid hägustades jne).
22. Eelotsusetaotluse esitanud kohus kaldub siiski arvama, et mõiste „tarneahel“ selline tõlgendus oleks liidu õiguses sätestatud neutraalsuse ja proportsionaalsuse põhimõtteid arvestades liiga lai.
23. Euroopa Kohtu praktikast nähtub, et sisendkäibemaksu mahaarvamise keeld tuleb tarneahelaga seoses toime pandud maksudest kõrvalehoidumise ja kuritarvituste puhul kõne alla vaid siis, kui just mitme järjestikuse tehingu spetsiifilise kombineerimise tulemusena osutuvad need tehingud kogumis petutehinguteks (vt Euroopa Kohtu 18. detsembri 2014. aasta otsus Italmoda, C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, Italmoda, [...] punkt 67). Sellega oleks tegemist näiteks juhul, kui järjestikused tehingud on sellise tervikplaani osa, mille eesmärk on raskendada tarnete jälgitavust ja muuta seeläbi keerulisemaks tarneahelas toime pandud maksudest kõrvalehoidumiste paljastamist. Siia kuuluvad eelkõige sellised tehingud, mis on nn karussellpettuse osa. Peale selle võivad teatud tingimustel olla hõlmatud ka jadatehingud, kui selliste ettevõtjate kasutamisega, kes tarnet [lk 8] tegelikult vastu ei võta, soovitakse tehingutevahelisi suhteid hägustada. Selle käsituse kohaselt hõlmaks „tarneahel“ järelikult vaid selliseid tehinguid, mis tarneahelas varasema või hilisema tehinguga seotud maksudest kõrvalehoidumist konkreetselt edendavad või soodustavad.

24. Seda tõlgendust võiksid eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul toetada paljud Euroopa Kohtu otsused, kus Euroopa Kohus sisendkäibemaksu mahaarvamise keelu kohaldamiseks

- eeldab, et maksukohustuslane on oma tehinguga „*osalenud*“ varasema või hilisema tehinguga seotud maksudest kõrvalehoidumises (vt Euroopa Kohtu 17. oktoobri 2019. aasta otsus Unitel, C-653/18, [...] punkt 33; 28. märtsi 2019. aasta otsus Vins, C-275/18, [...] punkt 33; 8. novembri 2018. aasta otsus Cartrans Spedition, C-495/17, [...] punkt 41; 25. oktoobri 2018. aasta otsus Božičević Ježovnik, C-528/17, [...] punkt 35; 19. oktoobri 2017. aasta otsus Paper Consult, C-101/16, [...] punkt 52; 18. mai 2017. aasta otsus Litdana, C-624/15, [...] punkt 33 jj; 9. veebruari 2017. aasta otsus Euro Tyre, C-21/16, [...] punkt 40; 2. juuni 2016. aasta otsus Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, [...] punkt 42; 21. juuni 2012. aasta otsus Mahagében ja David, C-80/11 ja C-142/11, [...] punkt 54),
- lähtub sellest, et maksukohustuslase tehingud „*moodustavad osa tarneahelast*“, mille raames on varasema või hilisema tehingu puhul toime pandud käibemaksupettus (vt Euroopa Kohtu 21. juuni 2012. aasta otsus Mahagében ja David, C-80/11 ja C-142/11, [...] punkt 53) või
- nõuab maksukohustuslase tehingute „*seotust*“ tarneahelas varasema või hilisema tehingu puhul toime pandud maksudest kõrvalehoidumisega (vt Euroopa Kohtu 28. märtsi 2019. aasta otsus Vins, C-275/18, [...] punkt 33; 8. novembri 2018. aasta otsus Cartrans Spedition, C-495/17, [...] punkt 41; 25. oktoobri 2018. aasta otsus Božičević Ježovnik, C-528/17, [...] punkt 35; 9. veebruari 2017. aasta otsus Euro Tyre, C-21/16, [...] punkt 40).

Selliseks „osalemiseks“, „tarneahela osa moodustamiseks“ või „seotuseks“ ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates piisav, et toime pandud maksudest kõrvalehoidumine [lk 9] on pelgalt teada või peab pelgalt teada olema. Pigem eeldab „osalemine“, „tarneahela osa moodustamine“ või „seotus“ enda panust maksudest kõrvalehoidumisse vähemasti edendamise või soodustamise tähenduses. Pahauskus kui puhtalt subjektiivne asjaolu ei saa eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates asendada „osalemiseks“, „tarneahela osa moodustamiseks“ või „seotuseks“ vajalikku aktiivset osavõttu.

25. Kui pahauskuse kõrval ei esine maksudest kõrvalehoidumise edendamist või soodustamist, räägib eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates nii mõndagi selle kasuks, et maksukohustuslasel ei või tema ostutehingutega seoses sisendkäibemaksu mahaarvamist keelata. See on nii eelkõige siis, kui tarnesuhted on – nagu põhikohtuasjas – arvete koostamise, raamatupidamiskannete tegemise ja maksuasutustele esitatud käibedeklaratsioonide kaudu täiesti läbipaistvad. Tarnesuhteid või tarnijaid ei ole sellisel juhul varjatud. Tarneahela varasema

tehinguga seotud maksudest kõrvalehoidumine (käesoleval juhul äriühingu P GmbH tehtud mahaarvamine seoses jookide ostutehingutega) on täielikult lõpetatud ja seda ei saa hilisemate tehingutega (käesoleval juhul tehingud, millega müüs äriühing P GmbH joogid edasi kaebajale) enam edendada ega soodustada. Äriühingu P GmbH ja kaebaja vaheline tehing kujutab endast edasist tehingut, mis on sõltumatu maksudest kõrvalehoidumisega seotud varasemast tehingust tarneahelas. Seega puudub selles osas tervikplaan, mille kohaselt on need tärned osa mitut tehingut hõlmavast maksudest kõrvalehoidumisest. Mõiste „tarneahel“ sellise tõlgenduse korral peaks tarneahel põhikohtuasja asjaoludel lõppema äriühingu P GmbH juures. Äriühingu P GmbH tärned – olgu need siis tärned kaebajale või muudele kolmandatele isikutele –, mis on tehtud pärast käibemaksust kõrvalehoidumisega seotud tehingut, ei ole ilmselt osa tarneahelast, mille raames pandi toime maksudest kõrvalehoidumine, vaid on uued tärned, mida tuleb hinnata sõltumatult eelnenud maksudest kõrvalehoidumisest.

26. Seega peaks eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates olema ebaoluline ka see, kas kaebaja abikaasa tegi äriühingule P GmbH teatavaks kauba ostjad. Nimelt ei tohiks see muuta tõsiasja, et äriühingu P GmbH tärned kaebajale ei mõjuta maksudest kõrvalehoidumist, mille pani äriühing P GmbH toime varasema tehinguga seoses. Äriühingu P GmbH ja kaebaja vaheline täiesti läbipaistev tarnesuhe ei saa juba lõpetatud maksudest kõrvalehoidumist enam edendada. Ka tarnesuhete [lk 10] hilisem hägustamine ei ole läbipaistvuse tõttu võimalik.
27. Seda järeldust kinnitab Euroopa Kohtu praktika, mille kohaselt tuleb sisendkäibemaksu mahaarvamise keeld kuritarvituste korral kõne alla vaid siis, kui vaidlusaluse mahaarvamise lubamisega kaasneb maksusoodustus, mille andmine on käibemaksudirektiivi eesmärkidega vastuolus (vt Euroopa Kohtu 10. juuli 2019. aasta otsus Kurzu zeme, C-273/18, [...] punkt 35). Euroopa Kohtu praktika kohaselt võib see olla nii näiteks siis, kui maksukohustuslane soovib tehingutega varjata tegelikke tarnijaid, et muuta sellega tehingute maksustamist raskemaks, või kui vaidlusaluse tehinguga soovitakse saavutada just põhjendamatu maksusoodustust (vt Euroopa Kohtu 10. juuli 2019. aasta otsus Kurzu zeme, C-273/18, [...] punkt 36 jj). Sisendkäibemaksu kuritarvitusliku mahaarvamise juhtumiga sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas ilmselt siiski tegemist ei ole. Kuna jookide tarnija (äriühing P GmbH) on arvetel ära näidatud, saavad maksuasutused kauba maksustamist käibemaksuga kontrollida. Äriühingu P GmbH tärnetega kaebajale ei ole toimunud tarnijate varjamist. Käesolevas asjas vaidlusalused tehingud ei ole tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil. Nagu eespool märgitud, oli äriühingu P GmbH toime pandud maksudest kõrvalehoidumine ajal, mil toimus jookide tarne kaebajale, juba lõpetatud. Sellega on aga juba loogiliselt võttes välistatud, et kaebaja ostutehingute eesmärk oli maksudest kõrvalehoidumine, mille oli eelnevalt toime pannud äriühing P GmbH.
28. Peale selle ei ole käesolevas asjas vaidlusaluste tehingutega jäänud saamata käibemaksutulu, kuna äriühing P GmbH pidi arvele märgitud käibemaksu riigile üle kandma. Järelikult ei ole nende tehingutega saadud ka maksusoodustust, mis võiks olla vastuolus käibemaksudirektiivi eesmärkidega. Ühise

käibemaksusüsteemi aluseks olev süsteemne otsustus peaks käibemaksu neutraalsuse tagamiseks hoopis ette nägema, et põhikohtuasjas tuleb ostutehingutega seoses anda sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et (mõne) varasema tehinguga seotud maksudest kõrvalehoidumise jätkuv mõju kõikidele järgnevatele tehingutele, juhul kui kõrvalehoidumine on pelgalt teada või peab teada olema, kujutaks endast neutraalsuse põhimõtte ebaproportsionaalset piiramist. Selles osas tuleks meeles pidada, et sisendkäibemaksu mahaarvamise keeld ei tohi oma olemuselt olla sanktsioneeriv. See ei tähenda, et käibemaksu [lk 11] neutraalsuse põhimõtte võib jätta järgimata vaid seetõttu, et tehingute esemeks olev kaup võidi saada ebaseaduslikult. Sisendkäibemaksu mahaarvamine peaks olema välistatud üksnes siis, kui asjaomane tarne kuritarvitamist vahetult võimaldab või edendab.

29. Seda õiguskäsitust võiks lisaks toetada tõsiasi, et maksukohustuslase poolt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei mõjuta see, kas kõnealuste kaupadega seotud varasematelt või hilisematelt müügitehingutelt tasumisele kuuluv käibemaks on riigile üle kantud või mitte (vt Euroopa Kohtu 3. märtsi 2004. aasta määrus *Transport Service*, C-395/02, [...] punkt 26; 12. jaanuari 2006. aasta otsus *Optigen jt*, C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, [...] punkt 54; 21. juuni 2012. aasta otsus *Mahagében ja David*, C-80/11 ja C-142/11, [...] punkt 40). Sellega seoses on Euroopa Kohus pidevalt rõhutanud vajadust, et meetmed riigikassa nõuete kaitseks – seega maksutulude kaitseks – ei või minna kaugemale sellest, mida on vaja „maksu nõuetekohase kohaldamise ja kogumise ning pettuse vältimise eesmärgi saavutamiseks“ (Euroopa Kohtu 29. juuli 2010. aasta otsus *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski*, C-188/09, [...] punkt 26; 27. septembri 2007. aasta otsus *Téleos*, C-409/04, [...] punkt 46; samamoodi 21. juuni 2012. aasta otsus *Mahagében ja David*, C-80/11 ja C-142/11, [...] punkt 48). Käibemaksudirektiivi artiklis 273 viidatud meetmete kohta märgib Euroopa Kohus sõnaselgelt: „Lisaks ei või meetmed, mida liikmesriigid võivad direktiivi 2006/112 artikli 273 kohaselt võtta selleks, et tagada käibemaksu nõuetekohane kogumine ja hoida ära maksudest kõrvalehoidumist, minna kaugemale nende eesmärkide saavutamiseks vajalikust. Seetõttu ei tohi nende meetmete kasutamine seada kahtluse alla käibemaksu mahaarvamise õigust, mis on ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte.“ (21. juuni 2012. aasta otsus *Mahagében ja David*, C-80/11 ja C-142/11, [...] punkt 57).
30. Mõiste „tarneahel“ lai tõlgendamine seoses sisendkäibemaksu mahaarvamise keeluga kuritarvituste korral võib aga eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul viia selleni, et mahaarvamise õigus ja käibemaksu neutraalsuse põhimõtte seatakse süstemaatiliselt kahtluse alla. Kui tarneahel, millega seoses keelati sisendkäibemaksu mahaarvamine, hõlmaks ka tehinguid, mis varasema või hilisema tehinguga seotud maksudest kõrvalehoidumist ei edenda ega soodusta, tooks see kaasa tagajärje, et sisendkäibemaksu mahaarvamise keelul oleks kuritarvituste korral kaugeleulatuv ja ebaproportsionaalne sanktsioneeriv toime. Olgugi et tõhusaks võitluseks maksudest kõrvalehoidumise ja kuritarvituste vastu on asjakohane keelata sisendkäibemaksu mahaarvamine tehingute puhul, mis on vahetult seotud [lk 12] käibemaksu kuritarvituste ja käibemaksust

kõrvalehoidumisega, on samal ajal süsteemiga vastuolus eeldada kuritarvitustevastase võitluse kaalutlustel mahaarvamiskeelu kaugmõju mitmele hilisemale ja varasemale tehingule, kui nendel tehingutel puudub selge seos toime pandud maksudest kõrvalehoidumisega selle edendamise tähenduses. Kui sellist kaugmõju peetaks olemasolevaks, siis tekiks käibemaksukoormuse põhjendamatu mitmekordne kumuleerimine, mis käibemaksust kõrvalehoidumisega saamata jäänud käibemaksutulu kordades ületaks. Lõppkokkuvõttes tooks sellise „pettusega seotud tehingu“ jaatamine kaasa sanktsioneeriva toime, mis oleks samaväärne rahalise karistusega ja millel seega puuduks käibemaksudirektiivis õiguslik alus. Käibemaksu ei tohi rakendada sanktsioonina maksukohustuslase ebaausa tegevuse eest [...].

31. Peale selle peab eelotsusetaotluse esitanud kohus mõiste „tarneahel“ laia tõlgendamist kaheldavaks ka seetõttu, et ei ole näha, et keeld arvata sisendkäibemaks maha hilisemate tehingute puhul, mis maksudest kõrvalehoidumist ei edenda, oleks üldse kohane, et saavutada Euroopa Kohtu sõnastatud eesmärki takistada käibemaksust kõrvalehoidumist ja kuritarvitusi. Nimelt kui – nagu põhikohtuasjas – varasema tehinguga seotud maksudest kõrvalehoidumine oli juba lõpetatud ja hilisem tehing – käesolevas asjas äriühingu P GmbH ja kaebaja vaheline tehing – ei saanud maksudest kõrvalehoidumist enam võimaldada ega edendada, siis ei saa kaebaja suhtes kehtestatud sisendkäibemaksu mahaarvamise keeld maksudest kõrvalehoidumist enam ära hoida.
32. Järeldust, et sisendkäibemaksu mahaarvamise keelu kohaldamine on sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas ilmselt asjakohatu, võib lõpuks kinnitada ka Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika, mille kohaselt ei saa käibemaksu seisukohast teha vahet „seaduslike“ ja „ebaseaduslike“ tehingute vahel. See, kas tehing on õiguslikult taunitav, on käibemaksuga maksustamise seisukohast ebaoluline, kuna käibemaksu neutraalsuse põhimõte näeb ette kõikide tehingute hõlmamise (vt Euroopa Kohtu 6. juuli 2006. aasta otsus Kittel ja Recolta Recycling, C-439/04 ja C-440/04, [...] punkt 50; 12. jaanuari 2006. aasta otsus Optigen jt, C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, [...] punkt 49). Kui käibemaksusüsteem hõlmab aga ka „ebaseaduslikke“ tehinguid, peaks neutraalsuse kaalutlustel olema nendega seoses ühtlasi võimalik ka sisendkäibemaksu maha arvata. Sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas viib see ilmselt selleni, et tulenevalt kaebaja abikaasa osalemisest tarneahela varasema tehinguga seotud käibemaksust kõrvalehoidumises on kõnealuse tehingu puhul tegemist õiguslikult [lk 13] taunitava tehinguga, kuid hilisemaid tehinguid tuleb sellest taunitavusest hoolimata käibemaksu seisukohast täielikult arvesse võtta, mis toob kaasa tagajärje, et nende puhul ei saa välistada ka sisendkäibemaksu mahaarvamist.

4. Menetluse peatamine

33. [...] [märkused riigisisese menetluse kohta]

34. [...] [märkused riigisisese menetluse kohta]

[...]

TÖÖDOKUMENT