

Kohtuasi C-596/21

Eelotsusetaotlus

Saabumise kuupäev:

28. september 2021

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Finanzgericht Nürnberg (Saksamaa)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

21. september 2021

Kaebaja:

A

Vastustaja:

Finanzamt M

[...]

Kohtumäärus

Kohtuasjas

A

– kaebaja –

[...]

versus

Finanzamt M

– vastustaja –,

mis käsitleb 2011. aasta käibemaksu,

tegi Finanzgericht Nürnbergi (Nürnbergi maksukohus) 2. kolleegium [...]

21. septembril 2021 järgmise kohtumääruse:

I. Euroopa Liidu Kohtule esitatakse järgmised eelotsuse küsimused:

- 1. Kas [tarneahela] teisel kauba soetajal võib keelata kauba ostult sisendkäibemaksu mahaarvamise, kuna ta pidi teadma, et algne müüja hoidis esimesel võõrandamisel käibemaksust kõrvale, kuigi ka esimene soetaja teadis, et algne müüja hoidis esimesel võõrandamisel käibemaksust kõrvale?**
- 2. Juhul kui vastus esimesele küsimusele on jaatav: Kas teise soetaja puhul on mahaarvamisõiguse kasutamise keelamine piiratud maksudest kõrvalehoidmise tõttu saamata jäänud maksutulu summaga?**
- 3. Juhul kui vastus teisele küsimusele on jaatav: Kas saamata jäänud maksutulu arvutatakse**
 - a. nii, et võrreldakse tarneahelas seaduse alusel tasumisele kuuluvat käibemaksu tegelikult kindlaksmääratud käibemaksuga;**
 - b. nii, et võrreldakse tarneahelas seaduse alusel tasumisele kuuluvat käibemaksu tegelikult tasutud käibemaksuga või**
 - c. muul viisil?**

II. Menetlus peatatakse kuni Euroopa Liidu Kohtu otsuse teatavakstegemiseni.

[...]

Põhjendused

I.

- 1** Kaebajaks olev kaupmees ostis W-na esinenud C-lt 2011. aastal oma ettevõtte tarbeks kasutatud sõiduki, mille C oli varasemal aastal ostnud kolmandalt isikult. W teadis, et C esineb temana ja oli sellega nõus. C esitas W-le kasutatud sõiduki tarne eest arve, mille suurus oli 52 100,84 eurot, millele lisandus 9899,16 euro suurune käibemaks, ning W esitas kaebajale arve, mille suurus oli 64 705,88 eurot, millele lisandus 12 294,12 euro suurune käibemaks, selle arve andis ta C-le, kes andis selle üle kaebajale. Kaebaja maksis C-le kokku 77 000 eurot, mille C jättis endale. C kajastas oma raamatupidamises ja maksudeklaratsioonides ainult 52 100,84 euro suurust ostuhinda, millele lisandus 9899,16 euro suurune käibemaks, ja tasus ka käibemaksu ainult sellelt summalt. W ei kajastanud tehingut oma raamatupidamises ega maksudeklaratsioonides, mistõttu ei maksnud ta sellelt ka käibemaksu.

- 2 Kaebaja soovis kasutatud sõiduki ostu alusel maha arvata 12 294,12 euro suuruse sisendkäibemaksu. Vastustaja leidis seevastu, et kaebajal puudub õigus sisendkäibemaksu maha arvata, sest tal tuleb keelata mahaarvamisoiguse kasutamine, kuna ta oleks pidanud teadma, et C hoidis maksudest kõrvale.
- 3 Toimiku materjalide ja kohtuistungil esitatud seisukohtade põhjal lähtub eelotsusetaotluse esitanud kohus sellest, et kaebaja oleks käesoleva juhtumi asjaoludel pidanud mitme silmatorkava asjaolu tõttu veenduma vastaspoole identiteedis, mis oleks tal võimaldanud kindlaks teha esiteks seda, et C varjas tahtlikult oma identiteeti, mille ainus eesmärk oli kõrvale hoida kasutatud sõiduki müügitehingult tasutavast käibemaksust, ja teiseks seda, et W suhtus oma maksukohustustesse ükskõikselt ega ilmutanud tahet neid nõutaval viisil täita.

II.

- 4 Eelotsusetaotluse esitanud kohus esitab Euroopa Liidu Kohtule ELTL artikli 267 teise lõigu alusel koostoimes esimese lõigu punktiga a resolutsioonis sõnastatud küsimuse.
- 5 **1. Õiguslik raamistik**
- 6 **a. Liidu õigus**
- 7 [Nõukogu 28. novembri 2006. aasta] direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“) artikli 14 lõike 2 punkti c kohaselt käsitatakse kaubatarnena
- 8 *„kaupade üleandmist ostu või müügi korral komisjonitasu ette nägeva lepingu alusel.“*
- 9 Käibemaksudirektiivi artikkel 167 sätestab:
- 10 *„Mahaarvamisoigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“*
- 11 Käibemaksudirektiivi artikli 168 punkt a on sõnastatud järgmiselt:
- 12 *„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasele 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.“*
- 13 Käibemaksudirektiivi artikli 178 punkti a kohaselt peab maksukohustuslasele mahaarvamisoiguse kasutamiseks seoses kaubatarnetega või teenuste osutamisega muu hulgas:
- 14 *„[...] olema XI jaotise 3. peatüki 3.–6. jao kohaselt koostatud arve.“*

15 **b. Riigisisene õigus**

16 Käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG“) § 3 lõige 3 on sõnastatud järgmiselt:

„Komisjonilepingu korral (äriaseadustiku (Handelsgesetzbuch) § 383) toimub kaubarne komitendi ja komisjonäri vahel. Kui komisjonitasu makstakse müügit, siis on kauba saaja komisjonär, aga kui ostult, siis komitent.“

17 UStG § 15 lõike 1 esimese lause punkti 1 esimene ja teine lause näevad vaidlusalusel aastal kehtinud redaktsioonis ette:

18 *„Ettevõtja 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. Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab ettevõtjal olema §-de 14, 14a kohaselt koostatud arve.“*

19 **2. Hinnang riigisisese õiguse alusel ja eelotsuse küsimuse asjakohasus**

20 Käesolevas asjas tekib toimiku materjalide ja kohtuistungil esitatud seisukohtade põhjal küsimus, millises ulatuses tuleb kaebajal keelata kasutatud sõiduki ostult sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamine, kuna kaebaja teadis, et C on toime pannud käibemaksupettuse.

21 W arvel märgitud käibemaksu mahaarvamise tingimused UStG § 15 lõike 1 esimese lause punkti 1 kohaselt on täidetud. Kuivõrd W oli C tegutsemisega nõus, kujunes müügile suunatud komisjonilepingu ebatüüpiline juhtum, mida iseloomustas erijoon, et komitent – C – oli ühtlasi komisjonäri esindaja. Seetõttu tuleb lähtuda sellest, et esmalt tarnis C sõiduki W-le, misjärel tarnis W sõiduki kaebajale.

22 Ka mahaarvamisõiguse kasutamise keelamise tingimused on aga põhimõtteliselt täidetud. Riigi kõrgeima astme kohtute praktika peab – tuginedes Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikale (nt 14. aprilli 2021. aasta kohtumäärus Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266 ja seal viidatud kohtupraktika) – sisendkäibemaksu mahaarvamise keeldu asjakohaseks, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tuvastatud, et maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et asjaomane tehing on seotud maksudest kõrvalehoidmisega, mille on toime pannud tarnija, või et käibemaksust kõrvalehoidmisega on seotud muu tehing tarneahelas, mis on tehtud enne või pärast maksukohustuslase tehtud tehingut (Bundesfinanzhof'i (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus, BFH) 18. veebruari 2016. aasta kohtuotsus).

23 Selle kohaselt võiks keelata kaebajal 12 294,12 euro suuruse sisendkäibemaksu mahaarvamise, kuigi C hoidis kõrvale ainult 2394,96 euro suuruse käibemaksu tasumisest ja C-st W kaudu kaebajani kulgenud tarneahelas tegelikult tasutud

maksusumma erineb tehingute nõuetekohase deklareerimise korral tasumisele kuuluvast maksusummast ainult viimati nimetatud summa võrra.

24 3. Hinnang liidu õiguse alusel

- 25 Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb, kas kirjeldatud tulemus on kooskõlas käibemaksudirektiiviga, nii nagu seda on tõlgendanud Euroopa Kohus.
- 26 Euroopa Kohtu praktika järgi on maksudest kõrvalehoidmises osalemise korral [mahaarvamise] õiguse keelamise eesmärk nõuetekohane maksustamine (vt suurkoja 7. detsembri 2010. aasta kohtuotsus R, C-285/09, EU:C:2010:742, punkt 52, maksuvabastuse andmisest keeldumine ühendusesisese tarne puhul) ja riigikassa õiguste tagamine (21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahageben ja David, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 48; 6. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punkt 42). Keeld rajaneb sellel, et maksudest kõrvalehoidmises osalev maksukohustuslane vastutab maksutulude laekumata jäämise eest (17. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punkt 34). Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul kinnitab see arusaama, et [mahaarvamise] õiguse saab keelata üksnes piires, mis on vajalik saamata jäänud maksutulu tasakaalustamiseks.
- 27 Kohtumääruses Finanzamt Wilmersdorf (EU:C:2021:266) on aga esitatud kaalutlused, mille kohaselt võib mahaarvamisõiguse kasutamise keelamise eesmärk ulatuda kaugemale saamata jäänud maksutulust või maksudest kõrvalehoidmise ulatusest. Mahaarvamisõiguse kasutamise keelamine ei olene viidatud kohtumääruse punktis 35 jj esitatud põhjenduste kohaselt sellest, kas maksudest kõrvalehoidmises osaleja sai maksueelise või majandusliku eelise, vaid eesmärk on raskendada pettuste toimepanemist, eemaldades turult eelkõige kaubad ja teenused, mis on maksudest kõrvalehoidmisega seotud tehingu esemed, aidates sellega kaasa selliste pettustega võitlemisele. Euroopa Kohtu hinnangul ei riku selline keeld neutraalse maksustamise põhimõtet.
- 28 Kui mahaarvamisõiguse kasutamise keelamise ulatust tuleks piirata saamata jäänud maksutulu summaga, võib sellel siiski sageli puududa mõju, kui saamata jäänud maksutulu kindlakstegemiseks võrreldaks üksnes kindlaksmääratud maksusummasid, sest mahaarvamisõiguse kasutamise keelamine on üldjuhul võimalik alles pärast maksudest kõrvalehoidmise avastamist ja maksuhaldur korrigeerib siis tavaliselt ka ekslikult määratud esialgse maksusumma. Seevastu võetakse kindlaksmääratava ja sissenõutud maksusumma võrdlemisel arvesse sageli esinevat olukorda, kus maksuhaldur keeldub küll pärast maksudest kõrvalehoidmise avastamist sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest ja korrigeerib kõrvalehoidmises osalejate maksusummat, kuid ei saa korrigeeritud maksuotsustest tulenevat võlgnevust sisse nõuda, sest kõrvalehoidmises osalejad on pettusega saadud raha ära kulutanud või kõrvale toimetanud.
- 29 Arvestades eelkõige suurkoja kohtuotsust R (EU:C:2010:742), kaldub eelotsusetaotluse esitanud kohus arvama, et maksuvabastuse andmisest keelamist

tuleb piirata saamata jäänud maksutuluga, mis tuleb kindlaks teha nii, et võrreldakse kogu tarneahelas – tehingute nõuetekohase deklareerimise korral – seaduse alusel tasumisele kuuluvaid ja tegelikult tasutud maksusummasid. Selle kohaselt võiks kaebaja käesoleval juhul maha arvata 9899,16 euro suuruse sisendkäibemaksu, aga keelata tuleks maha arvata seda ületav summa, mis vastab saamata jäänud maksutulule.

[...]

TÖÖDOKUMENT