

**Kohtuasi C-271/24****Eelotsusetaotlus****Saabumise kuupäev:**

19. aprill 2024

**Eelotsusetaotluse esitanud kohus:**

Nejvyšší správní soud (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus)

**Eelotsusetaotluse kuupäev:**

10. aprill 2024

**Kassaator:**

KONREO, v. o. s., pankrotihaldur FAU s.r.o.

**Vastustaja:**

Odvolací finanční ředitelství

---

**KOHTUMÄÄRUS**

Nejvyšší správní soud (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus) [...] kohtuasjas KONREO, v. o. s.-i pankrotihaldur FAU s. r. o., *versus* Odvolací finanční ředitelství (maksuameti vaideosakond, Tšehhi Vabariik), mis käsitleb vastustaja 26. mai 2020. aasta otsust, seoses kassaatori kassatsioonkaebusega Krajský soud v Brně (Brno ringkonnakohus, Tšehhi Vabariik) 10. veebruaril 2023. aasta otsuse (29 Af 48/2020-276) peale,

**määrab:**

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

**Kas nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikliga 205 – tõlgendatuna koostoimes proportsionaalsuse põhimõttega – on vastuolus riigisisene praktika, mille kohaselt vastutab maksustatud tarne tegijal tasuva käibemaksu tasumise kohustuse eest solidaarselt ka tarne saaja, ehkki selle maksustatava tarne saajal on maksupettuses osalemise tõttu keelatud kasutada mahaarvamisoigust?**

[...]

## Põhjendus:

### I Kohtuasja ese

- 1 Hageja on pankrotis olevaks kuulutatud Tšehhi äriühingu FAU s.r.o. (edaspidi „äriühing FAU“) pankrotivara haldur. Kõik allpool kirjeldatud asjaolud ja tehtud otsused on seotud 2013. aasta maist oktoobrini kestnud maksustamisperioodidega. FAU ostis kütust Tšehhi äriühingult VERAMI International Company s.r.o. (edaspidi „VERAMI“). Mõlemad äriühingud olid käibemaksukohustuslased. Finanční správa České republiky (maksuamet, Tšehhi Vabariik) [(edaspidi „maksuhaldur“)] viis mõlemas äriühingus läbi maksukontrolli. Ta tuvastas, et maksupettus oli toime pandud tehingute ahelas, milles osalesid VERAMI ja FAU. Maksukahjum tekkis õigussubjektidel, kes tehingute ahelas eelnesid VERAMI-le ja FAU-le ega tarninud kütust otseselt VERAMI-le. Siiski oleks kõnealused kaks äriühingut pidanud – arvestades neid äritehingute ebatavalisi asjaolusid, mis asjas on tuvastatud – pidanud teadma, et asjaomaste kaubandustehingute käigus on toime pandud maksupettus. Siiski ei võtnud nad meetmeid, et vältida pettuses osalemist.
- 2 Maksukontrolli tulemuste tõttu tegi maksuhaldur 5. jaanuaril 2015 ja 2. veebruaril 2025 VERAMI suhtes otsused täiendava maksukohustuse suuruse määramiseks. Nende otsuste alusel nõudis maksuhaldur VERAMI-lt täiendavat käibemaksu, mis tulenes sellest, et keelati mahaarvamisõiguse kasutamine seoses selle kütuse ostmisega, mida ta pärast FAU-le tarnis. Krajský soud v Brně (Brno ringkonnakohus) kuulutas 27. veebruari 2015. aasta määrusega välja VERAMI maksejõuetuse ja algatas tema vara suhtes pankrotimenetluse. Pankrotimenetlus on veel pooleli.
- 3 14. detsembril 2016 kuulutas Krajský soud v Ostravě (ringkonnakohus Ostravas, Tšehhi Vabariik) välja ka äriühingu FAU maksejõuetuse ja algatas ettevõtja varade suhtes pankrotimenetluse. Ka see pankrotimenetlus on veel pooleli. Hiljem, 7. veebruaril 2017, nõudis maksuhaldur äriühingult FAU ka täiendava käibemaksu tasumist, kuna tal keelati mahaarvamisõiguse kasutamine. FAU vaie täiendava maksukohustuse summa kindlaksmääramise otsuse peale jäeti maksuameti vaideosakond 25. septembri 2017. aasta otsusega rahuldamata. Selle otsuse peale esitatud kaebuse jättis Krajský soud v Brně (Brno ringkonnakohus) 1. juuli 2022. aasta otsusega rahuldamata. Kassaatori poolt selle otsuse peale esitatud kassatsioonkaebuse menetlus (toimiku nr 6 Afs 255/2022) on pooleli Nejvyšší správní soud’is (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus). FAU ei ole olnud tasunud täiendavat käibemaksu ja maksuhaldur on esitanud oma nõude pankrotimenetluses.
- 4 Veel enne seda, kui maksuhaldur nõudis äriühingult FAU mahaarvamisõiguse kasutamise keelu tõttu täiendava käibemaksu tasumist, nõudis ta äriühingult kui solidaarvõlgnikult selle käibemaksu tasumist, mida VERAMI oli jätnud riigi

tuludesse maksmata. Selleks esitati 22. aprillil 2015 ja 7. augustil 2015 kokku kuus solidaarvastutusel põhinevat maksunõuet. FAU esitas nende maksunõuete peale vaided, mis jäeti esimest korda rahuldamata vastustaja 22. septembri 2016. aasta otsustega. Need otsused tühistas Krajský soud v Brně (Brno ringkonnakohus) 9. mai 2019. aasta otsusega, põhjusel, et vastustaja ei olnud tõlgendanud tarnija poolt tasumata jäetud maksu tasumise eest solidaarse vastutuse tingimusi kooskõlas Euroopa Liidu Kohtu (edaspidi „Euroopa Kohus“) ja Nejvyšší správní soudu (kõrgeim halduskohus) praktikaga. Asjad saadeti vastustajale uue otsuse tegemiseks. Järgmiseks jättis vastustaja 26. mai 2020. aasta otsustega vaided uuesti rahuldamata. Need vastustaja poolt uues menetluses tehtud otsused on käesoleva asja vaidluse ese.

- 5 Haldusotsuse kohtuliku kontrolli raames on otsustava tähtsusega faktiline ja õiguslik olukord haldusotsuse tegemise kuupäeva seisuga [seadus nr 150/2002 halduskohtumenetluse seadustiku kohta (zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní) § 75 lõige 1]. See kuupäev on 26. mai 2020. Kokkuvõtvalt võib tõdeda, et selle kuupäeva seisuga oli nii VERAMI kui ka FAU kohustatud tasuma täiendavat käibemaksu (mahaarvamisõiguse kasutamise keelamise tõttu). Seda asjaolu ei mõjuta see, et apellant esitas kaebuse ja hiljem ka kassatsioonikaebuse FAU suhtes tehtud täiendava maksukohustuse summa kindlaksmääramise otsuse peale. Kõnealuseks kuupäevaks oli FAU suhtes tehtud täiendava maksukohustuse summa kindlaksmääramise otsus jõustunud. Selleks ajaks, kui vastustaja tegi teise otsuse nende FAU-le esitatud solidaarvastutusel põhinevat maksunõuete peale, millega sellelt äriühingult nõuti VERAMI poolt tasumata jäänud maksu tasumist, oli jõustunud maksuhalduri otsus, millega FAU-l keelati mahaarvamisõiguse kasutamine seoses asjasse puutuvate äritehingutega. Seega nõuti, et FAU maksaks VERAMI eest riigieelarvesse maksu, mille ta oli sellele äriühingule juba saadud arvete alusel tasunud. Maks, mille maksmise eest FAU vastutab solidaarselt, oli märgitud summana arvetel, mille VERAMI kui tarnija oli väljastanud FAU kui tarne saajale. FAU maksis tarnijale, st VERAMI-le, arvetel märgitud summad. Seejuures keelati FAU-l kasutada mahaarvamisõigust neil arvetel märgitud maksu osas, põhjendusel, et tehingute ahelas oli toime pandud käibemaksupettus.
- 6 Krajský soud vs. Brně (Brno piirkonnakohus) tühistas vastustaja 26. mai 2020. aasta otsuse ja saatis asja tagasi uue otsuse tegemiseks. Ta põhjendas seda sellega, et maksuhaldur ei kohaldanud proportsionaalsuse põhimõtet, kui ta tegi otsuse solidaarvastutuse kohaldamise kohta. Sisuliselt on tegemist sama tehingu topeltemaksustamisega. FAU solidaarvastutus kahekordistab tegelikult tema enda maksukohustuse, mis tuleneb mahaarvamisõiguse kasutamise keelust. Solidaarvastutuse eesmärk on siiski tagada, et riigikassale ei tekiks kahju, mitte aga maksumaksja karistamine.
- 7 Kaebaja esitas piirkonakohtu otsuse peale kassatsioonikaebuse. Vastustaja väidab, et käibemaksu mahaarvamise mehhanismi eesmärk on tagada neutraalne maksustamine. Sellele põhimõttele ei saa siiski tugineda isik, kes teadlikult on osalenud maksupettuses. Sellisel juhul peab maksuhaldur taotletud

mahaarvamisest keelduma. Mahaarvamisõiguse kasutamise keelu eesmärk ei ole tasumata jäänud maksu sissenõudmine, vaid nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi eesmärgi ja tähenduse kaitse. Maksuhalduril on õigus keelata mahaarvamisõiguse kasutamine kõigil tehingute ahelas osalejatele, kui nad teadsid või võisid ja pidid teadma, et selles tehingute ahelas on toime pandud maksupettus. Maksuhalduri volitused ei piirdu tasumata maksu sissenõudmisega. Lisaks ei saa maksupettuses osalemist heastada sellega, et täiendavalt makstakse ära tasumata jäänud maks. FAU maksukohustust tuleb eristada tema solidaarvastutusest, millega on tagatud tema tarnija maksukohustuse täitmine. Solidaarvastutus on sisuliselt mõeldud selleks, et tagada teise isiku maksukohustuse täitmine. Solidaarvastutuse kohaldamise tagajärg on riigi maksunõude rahuldamine võlgniku (kes on solidaarselt vastutava isiku tarnija) asemel, kes ei ole maksu tasunud. Mahaarvamisõiguse kasutamise keelu eesmärk on hoida ära maksupettuses osalenud maksukohustuslase alusetu rikastumine. Mahaarvamisõiguse kasutamise keeld ei ole solidaarvastutuse suhtes eraldiseisev vahend. Järelikult ei takista miski kohaldada ühel ajal ühe ja sama maksukohustuslase suhtes mõlema vahendit, st keelata mahaarvamisõiguse kasutamine sellise tarne puhul, mida mõjutab maksupettus, ja kohaldada sama maksustatava tarne puhul maksukohustuse osas solidaarvastutust. Mõlema vahendi kohaldamine põhineb sarnastel eeldustel (pettus tehingute ahelas ja maksukohustuslase heausksuse puudumine oma tehingute seaduslikkuse suhtes). Nende ühel ajal kohaldamine on seega loogiline tagajärg. Oleks paradoksaalne, kui solidaarvastutust kohaldataks ainult nende isikute suhtes, kes soovivad kasutada mahaarvamisõigust oma tehingute seaduslikkuse osas heausksena.

- 8 Oma kassatsioonkaebuses väidab kassaator, et mahaarvamisõiguse kasutamise keeldu ja solidaarvastutust tuleb kasutada alternatiivsetena. Nende vahendite ühel ajal kohaldamine on vastuolus neutraalse maksustamise ja maksukohustuslaste võrdse kohtlemise põhimõtetega. Vastutaja otsuste alusel on FAU äriühing kohustatud maksma käibemaksu samalt tehingult kolm korda: kõigepealt maksis selle oma tarnijale, seejärel ta sisuliselt maksis selle maksu, kuna tal keelati kasutada mahaarvamisõigust, ja peab nüüd solidaarvastutusest tulenevalt maksma maksu kolmandat korda kui oma tarnija poolt maksmata jäänud maksu. Nii mahaarvamisõiguse kasutamise keelu kui ka solidaarvastutuse eesmärk on riigieelarve kaitse. Seega piisab ainult ühe nimetatud vahendi kohaldamisest. Maksuhalduri tegevuse eesmärk ei tohi olla tehingu võimalikult ulatuslikult maksustamine, vaid püüd saavutada riigieelarve seisukohast võimalikult sarnane olukord kui siis, kui maksukohustuslased oleksid käitunud kooskõlas seadusega. Kui maksukohustuslased oleksid kooskõlas seadusega, oleks maks riigieelarvesse makstud ainult üks kord. Riigieelarvet ei ole põhjust rikastada kahekordselt määratud maksuga. Proportsionaalsuse põhimõte on üks liidu õiguse üldpõhimõte. Esimese astme kohus põhjendas nimetatud põhimõtte kohaldamist sellega, et see põhimõte on seaduse sätete suhtes ülimuslik.

## II Viidatud liidu õigusnormid ja liikmesriigi õigusnormid

- 9 Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „direktiiv“) artikli 137 lõikes 205 on sätestatud:

*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.*

- 10 Riigisisises õiguses on maksukohustuse puhul kohaldatava solidaarvastutuse üldregulatsioon ette nähtud seaduse nr 280/2009 maksuseadustiku kohta (zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád; edaspidi „maksuseadustik“) §-s 171 ja §-s 172. Maksuseadustiku §-s 171 on sätestatud:

*„§ 171*

*(1) Kui seaduses on ette nähtud isiku solidaarvastutus, siis on sellel isikul maksukohustus ka tähtaegselt tasumata maksu osas, kui maksuhaldur on talle solidaarvastutusel põhinevas maksuotsuses teatanud kindlaksmääratud maksusumma ja esitanud ühtlasi nõude maksta tähtaegselt tasumata maks ette nähtud tähtaja jooksul; solidaarvastutusel põhinevale maksuotsusele lisatakse maksusumma kindlaksmääramise otsuse ärakiri. [...]*

*(3) Solidaarselt vastutavalt isikult võib nõuda maksu tasumist siis, kui maksukohustuslane ei ole maksu tähtaegselt tasunud, ehkki maksukohustuslaselt on edutult nõutud selle maksu tasumist, ja tähtaegselt tasumata maks on jäänud maksmata ka maksukohustuslase suhtes toimunud sundäitmise tulemusel, välja arvatud juhul, kui on selge, et sundäitmine tõenäoliselt ei ole edukas; solidaarselt vastutavat isikut võib nõuda tasumist ka pärast maksukohustuslase suhtes pankrotimenetluse algatamist.*

- 11 Maksukohustuslase solidaarvastutus seoses käibemaksuga on reguleeritud seaduse nr 235/2004 käibemaksu kohta (zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty; edaspidi „käibemaksuseadus“) §-s 109:

*„§ 109*

*Maksustatava tarne saaja solidaarvastutus*

*(1) Maksukohustuslane, kes [Tšehhi Vabariigis] saab teiselt maksukohustuslaselt maksustatava tarne, või maksab sellise tarne eest (edaspidi „maksustatava tarne saaja“), vastutab solidaarselt selle tarne osas tekkinud maksuvõla eest, kui ta selle tarne saamise ajal teadis või pidi teadma, et:*

- a) käibemaksuarvel esitatud käibemaks jäetakse tahtlikult tasumata;*

- b) maksukohustuslane, kes kõnealuse maksustatavat tarne teeb või saab selle eest tasu (edaspidi „maksustatava tarne tegija“), on tahtlikult sattunud olukorda, mis takistab tal maksu tasuda, või
- c) tegemist on maksupettuse või maksusoodustuse kuritarvitamisega.

(2) **Maksustatava tarne saaja vastutab selle eest tasumata jäänud maksu eest solidaarselt ka siis, kui asjaomase tarne eest tasuti:**

- a) ilma majandusliku põhjendusega tavalisest hinnast selgelt erinev summa,
- b) **täielikult või osaliselt sularahata ülekandega väljaspool Tšehhi Vabariiki tegutseva makseteenuse pakkuja arvelduskontole;**
- c) täielikult või osaliselt sularahata ülekandega arvelduskontole, mis ei ole maksustatava tarne tegija konto, mille maksuhaldur on avaldanud viisil, mis võimaldab kaugjuurdepääsu.

- 12 Käesoleval juhul kohaldas maksuhaldur käibemaksuseaduse § 109 lõike 2 punkti b alusel solidaarvastutust. Nejvyšší správní soud (kõrgeim halduskohus) käsitles selle sätte tõlgendamist oma 15. veebruari 2018. aasta otsuses KOVÁŘ plus (5 Afs 78/2017–33, CZ:NSS:2018:5.Afs. 78.2017.33). See kohus pidas oluliseks kõnealuse sätte tõlgendamist kooskõlas liidu õigusega, st kooskõlas nõuetega, mille Euroopa Kohus on sõnastanud seoses direktiivi 2006/112/EÜ artiklis 205 ette nähtud solidaarse vastutuse kohaldamise puhuks. Selleks, et eespool nimetatud sätte alusel oleks võimalik kohaldada solidaarvastutust, peab lisaks sellele, et tasu makstakse välisriigis asuva makseteenuse pakkuja arvelduskontole, esinema ka muud asjaolud, millest nähtub, et maksukohustuslane, kes tegi makse välisriigis olevale kontole, teadis või võis teada, et selliselt tasu välisriiki suunamise eesmärk oli just maksudest kõrvalehoidmine.
- 13 Vastustaja kontrollis oma uute otsuste tegemise menetluses seda, kas muudest asjaoludest saab järeldada, et FAU teadis või võis ja pidi teadma, et tema tarnija VERAMI jätab arvetel märgitud käibemaksu maksmata.
- 14 Riigisiseses maksuõiguses kohaldatav solidaarvastutuse mõiste põhineb selle vahendi suhtes eraõigusest tulenevatel üldistel alustel. Nejvyšší správní soudu (kõrgeim halduskohus) kohtupraktikast tuleneb selles osas, et solidaarvastutus on olemuselt tagatis ja täiendab põhikohustust. See on laadilt olemuselt aktsessoorne ja seetõttu tingimata seotud tagatud põhikohustusega ja jagab selle saatust. Solidaarvastutuse ulatus tuleneb põhikohustusest. Solidaarvastutus lõpeb koos põhikohustusega, kui seaduses ei ole sätestatud teisiti. Teine solidaarvastutuse tunnus on selle subsidiaarsus, mis väljendub selles, et isiku solidaarvastutus rakendub ainult siis, kui võlgnik ei ole täitnud oma põhikohustust (või selle osa), mis on tagatud solidaarvastutusega (vt nt eespool viidatud Nejvyšší správní soudu (kõrgeim halduskohus) KOVÁŘ plus). Kui solidaarvõlgnik on tegelikult täitnud

põhikohustuse võlgniku asemel, on omandab ta nõudeõiguse võlgniku vastu (regressiõigus). Seega omandab solidaarvõlgnik nõude võlgniku vastu ja võib nõuda, et võlgnik tagastaks talle selle, mida ta võlgniku asemel on võlausaldajale põhikohustuse täitmiseks maksnud. Solidaarselt vastutav isik omandab selle eraõigusliku nõude ka siis, kui tegemist on seadusest tuleneva solidaarvastutusega maksuvõla eest (Velký Senát Nejvyšší soud České republiky (Tšehhi Vabariigi kõrgeima kohtu suurkoda) 8. septembri 2010. aasta otsus (Ref. nr 31 Cdo 1693/2008, CZ:NS:2010:31.CDO.1693.2008.1), mis puudutab kuni 31. detsembrini 2013 kehtinud tsiviilõigust; alates 1. jaanuarist 2014 kehtiva tsiviilõigusliku regulatsiooni kohta vt. seaduse nr 89/2012 tsiviilseadustiku kohta (zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník) § 1937 ja § 1938.

- 15 Arvestades aga tingimusi, mille alusel kohaldatakse solidaarvastutust maksuõiguse raames (vt eespool viidatud maksuseadustiku § 171 lõige 3), võib solidaarselt vastutava isiku regressinõuet pidada raskesti täidetavaks. Nimelt võib maksuhaldur võib solidaarselt vastutavat isikut nõuda maksuvõla tasumist ainult siis, selle sissenõudmine võlgnikult (st sundtäitmine) ei ole olnud edukas. Võlanõude sundtäitmine ei ole vajalik ainult siis, kui see tõenäoliselt ei ole edukas, või võlgniku maksejõuetuse korral. Käesoleval juhul oli solidaarvastutusel põhineva nõude esitamise kuupäeval VERAMI suhtes pooleli pankrotimenetlus. Tšehhi Vabariigis on pankrotimenetlusest saadav tulek üldiselt väga väike. Järelikult ei saa eeldada, et solidaarselt vastutav isik (käesoleval juhul FAU) oleks sellistel asjaoludel maksuhaldurile VERAMI asjaomase maksuvõla tasumise korral saanud VERAMI-le esitatud regressinõude tegelikult realiseerida. Seega tuleb eeldada, et põhimõtteliselt ei saa solidaarselt vastutav isik põhivõlgnikult (tarnijalt) tegelikult tagasi seda, mida ta on maksuhaldurile põhivõlgniku maksuvõla tasumiseks maksnud.

### III Eelotsuse küsimuse õiguslik analüüs

- 16 Nejvyšší správní soud (kõrgeim halduskohus) leiab, et esitatud küsimuses ristuvad kaks käibemaksu kohaldamise aspekti. Esiteks on tegemist mahaarvamisoiguse kasutamise keeluga ja teiseks tarnija tehtud maksustatavalt tarnelt tasutava maksu tasumisel kohaldatava solidaarvastutusega.

#### Mahaarvamisoiguse kasutamise keeld

- 17 Esimalt tuleb kindlaks määrata FAU maksukohustus, mida mõjutab VERAMI-lt saadud maksustatava tarne osas kohaldatav mahaarvamisoigus. Riigisisese maksuõiguse tasandil on tegemist maksuseadustiku alusel toimuva põhiküsimuse menetlusega. Selle tulemusel määrati, et FAU peab iga asjaomase maksustamisperioodi osas tasuma täiendavat maksu. FAU-l keelati direktiivi 2006/112/EÜ artikli 168 alusel mahaarvamisoiguse kasutamine, kuna tarne, mille osas ta soovis seda kasutada, olid osa tehingute ahelast, mille käigus pandi toime maksupettus. Seda aspekti käesoleval juhul kohtulikult ei kontrollita. Seda ei saa siiski tähelepanuta jätta, kuna see täiendab esitatud eelotsuse küsimuse konteksti.

- 18 FAU ja tema tarnijalt VERAMI-lt nõuti täiendavat maksu maksustatavatele tarnetele (väljundkäibemaksu), kuid neil keelati kasutada sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Selle põhjuseks oli see, et nii VERAMI poolt maksustatava tarne saamine kui ka FAU poolt sama maksustatava tarne saamine olid osa tehingute ahelast, mille eelnenud etappides toime pandud maksumaksupettuse tagajärjel tekkis maksukahjum. Maksuhaldur leidis, et nii VERAMI kui ka FAU teadsid või võisid ja pidid teadma, et nende saadud maksustatavate tarnete puhul esines maksupettus. Sellele vaatamata ei võtnud nad selliseid ennetavaid meetmeid, mis oleksid võimaldanud vältida pettuses osalemist.
- 19 Euroopa Liidu Kohus märkis oma 24. novembri 2022. aasta otsuses Finanzamt M, C-596/21, EU:C:2022:921, et mahaarvamiseõiguse kaudne materiaalõiguslik tingimus on teadmatus maksupettuse esinemisest. Maksukohustuslasel, kes ei vasta sellele tingimusele, tuleb mahaarvamiseõiguse kasutamine täies ulatuses keelata. Maksuhalduri ja kohtute kohustus keelduda mahaarvamiseõiguse kohaldamisest on eelkõige mõeldud selleks, et kohustada maksukohustuslasi tegutsema nõuetekohase hoolsusega. Kohustust tegutseda nõuetekohase hoolsusega tuleb mõista nii, et maksukohustuslane peab iga tehingu puhul veenduma, et see ei too kaasa tema osalemist maksupettuses. Sellist eesmärki ei saaks tõhusalt saavutada, kui mahaarvamiseõiguse kasutamine keelataks ainult seoses pettusega seotud summale vastava osaga tasumisele kuuluvast käibemaksust. Sel viisil oleks maksukohustuslastel stiimul võtta üksnes asjakohaseid meetmeid võimaliku pettuse mõju piiramiseks, kuid mitte tingimata meetmeid tagamaks, et oma tehingute tulemusel ei osaleks nad maksupettuses või ei soodustaks seda. Asjaolust, et maksukohustuslasele tarniti kaup või osutati teenuseid, kuigi ta teadis või oleks pidanud teadma, et neid kaupu soetades või teenuseid saades on ta kaasatud tehingusse, millega kaasnes pettus, mis oli toime pandud tehingute ahela mõnes varasemas etapis, piisab selleks, et lugeda ta selles pettuses osalenuks. See on piisav põhjus keelata mahaarvamiseõiguse kasutamine, ilma et oleks vaja kindlaks teha, kas oli olemas maksutulu minetamise oht.
- 20 Euroopa Kohtu praktikast nähtub, et maksupettuses osalenud maksukohustuslane ei saa käibemaksu mahaarvamiseks tugineda neutraalse maksustamise põhimõttele (14. aprilli 2021. aasta määrus, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266).
- 21 Nejvyšší správní soud (kõrgeim halduskohus) teeb Euroopa Kohtu praktikast järelduse, et tehingute ahela mõnes etapis toime pandud maksupettuse tõttu mahaarvamiseõiguse kasutamise keelamise eesmärk ei ole maksu riigieelarvesse laekumata jäämise heastamine, vaid käibemaksusüsteemi kaitsmine pettuste eest. Selle meetme eesmärk on eelkõige maksupettuste vältimine, millest järeldub, et sellel on teatav määral hoiatav toime. Ennetamine ei oleks tõhus, kui tasumata jäänud maksu saaks täiendavalt määrata ainult ühele lülile selles ahelas, milles pettus toime pandi. Seega tuleb eeldada, et ühelgi teadlikult maksupettuses osalenud isikul ei ole õigust kasutada mahaarvamiseõigust. Kui maksuhaldur piirduks mahaarvamiseõiguse kasutamise keelu puhul üksnes tasumata jäänud maksu sissenõudmise kaalutlusega, diskrimineeriks ta nii seda isikut, kellelt ta



täiendavat maksu sisse nõuab (see isik vastutaks oma osaluse eest pettuses, mis aga ei mõjuta ahela teisi lülisid, kes võisid samuti pettusest teada olla), kui ka ausaid isikuid, keda selle vahendi nii kohaldamine ebaausate isikutega võrreldes põhjendamatult halvemasse olukorda asetaks. Sellest järeldub, et maksuhaldur võib mahaarvamisõiguse kasutamise keelata kõigi selle tehingute ahela lülide puhul, milles pettus toime pandi (vt Nejvyšší správní soudu (kõrgeim halduskohus) järgmised otsused: 19. jaanuar 2023 (Afs 101/2021 42, Trimet Prag, CZ:NSS:2023:1.Afs.101.2021.42); 26. jaanuar 2023 (1 Afs 164/2021 52, Z + M servis, CZ:NSS:2023:1.Afs.164.2021.52); 29. märts 2023 (2 Afs 298/2021 69, LAKUM – AP, CZ:NSS:2023:2.Afs.298.2021.69); 27. aprill 2023 (7 Afs 160/2021 89, T R I O D O N, CZ:NSS:2023:7.Afs.160.2021.89); 25. oktoober 2023 (Afs 1/2023 71, FEPO – europalety, CZ:NSS:2023:1.Afs.1.2023.71); või ka 7. septembri 2021. aasta kohtuotsus ANAFRA (6 Afs 158/2019 63, CZ:NSS:2021:6.Afs.158.2019.63).

- 22 Võttes arvesse Euroopa Kohtu eespool viidatud praktikas ja sellele viitavas Nejvyšší správní soudu (kõrgeim halduskohus) praktikas esitatud järeldusi, on selge, et käesoleval juhul on toimunud neutraalsus maksustamise põhimõtte lubatav rikkumine, kuna mahaarvamisõiguse kasutamine keelati mitte ainult FAU-1, vaid ka tema tarnijal VERAMI-1. Seda tehti põhjusel, et need äriühingud osalesid tõttu maksupettuses. Seda keeruka seose aspekti on Euroopa Kohtu praktikas piisavalt käsitletud ja selle osas ei ole vaja esitada eelotsusetaotlust. Pealegi ei oleks see isegi võimalik, kuna maksumenetluse sisulisi küsimusi puudutava etapi see aspekt ei ole käesolevas asjas kohtuliku kontrolli ese.

Maksustatava tarne tegija solidaarvastutus tasumata jäänud maksu korral

- 23 Direktiivi 2006/112/EÜ artiklist 205 tuleneb, et sellega on liikmesriikidele jäetud võimalus kehtestada solidaarvastutus maksu tasumise eest, ilma et sättes oleks ette nähtud sellise vastutuse tingimusi. Euroopa Liidu Kohus esitas nende tingimuste kohta teatud määral seisukoha esimest korda seoses nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiiviga (kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta - ühtne maksubaas) artikli 21 lõikega 3, mis oli sisult sarnane.
- 24 Põhimõttelise tähtsusega on 11. mai 2006. aasta otsus kohtuasjas Federation of Technological Industries jt, C-384/04, EU:C:2006:309. Selles lahendis rõhutas Euroopa Liidu Kohus, et liikmesriigid peaksid neile liidu direktiividega antud volituste kasutamisel järgima liidu õiguskorra üldpõhimõtteid, sealhulgas eelkõige õiguskindluse ja proportsionaalsuse põhimõtteid. Mis puudutab proportsionaalsuse põhimõtet, siis isegi kui liikmesriikide poolt direktiivi 77/388/EMÜ artikli 21 lõike 3 alusel kehtestatud sätete eesmärk on kaitsta riigieelarve huve võimalikult tõhusalt, ei tohiks need sätted minna kaugemale sellest, mis on vajalik selle eesmärgi saavutamiseks. Direktiivi 77/388/EMÜ artikli 21 lõikega 3 on liikmesriigil lubatud lugeda isik solidaarselt vastutavaks maksu tasumise eest sel juhul, kui ta tema kasuks tehtud tehingu ajal teadis või pidi teadma, et sellelt tehingult või mõnelt varasemalt või hilisemalt tehingult

tasumisele kuuluv maks jääb tasumata. Riik võib selles osas tugineda teatavatele eeldustele, kuid asjaomasel isikul ei tohi olla praktiliselt võimatu või ülemäära raske neid eeldusi vastupidiste tõendite abil ümber lükata. Eelduste kasutamine ei saa kaasa tuua mittesüülisel vastutusel põhinevat süsteemi, mis läheks kaugemale sellest, mis on vajalik riigieelarve õiguste kaitsmiseks. Nimelt peaksid isikud, kes võtavad kõik meetmed, mida neilt võib mõistlikult nõuda, et tagada, et nende tehingud ei oleks osa maksupettusega seotud tehinguid hõlmavast ahelast, saama tugineda tehtud tehingute seaduslikkusele, ilma et nad riskiksid solidaarvastutusega seoses teise maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluva maksu tasumisega.

- 25 Neid järeldusi kinnitas ka Euroopa Kohus oma 21. detsembri 2011. aasta otsuses *Vlaamse Oliemaatschappij NV*, C-499/10, EU:C:2011:871.
- 26 Euroopa Liidu Kohus käsitles direktiivi 2006/112/EÜ artikli 205 tõlgendamist 20. mai 2021. aasta otsuses „ALTI“ OOD, C-4/20, EU:C:2021:397. Euroopa Kohus märkis, et selles sättes ei ole täpsustatud, milliseid isikuid võivad liikmesriigid määrata solidaarvõlgnikeks ega olukordi, mille puhul selline määramine on lubatud. Seega on liikmesriikide ülesanne määrata kindlaks solidaarvastutuse kohaldamise tingimused ja kord. Arvestades õiguskindluse ja proportsionaalsuse põhimõtteid, mida on tõlgendatud eespool nimetatud kohtuotsustes, võivad liikmesriigid määrata maksukohustuslasest erineva solidaarvõlgniku, et tagada maksu tõhus sissenõudmine. Selline määramine peab olema põhjendatud kahe solidaarvõlgniku faktilise või õigusliku seosega. Eelkõige tuleb liikmesriikidel täpsustada need konkreetset asjaolud, mille esinemisel tuleb sellist isikut nagu maksustatava tarne saaja pidada solidaarselt vastutavaks teise lepingupoole poolt tasumisele kuuluva maksu tasumise eest, vaatamata sellele, et ta on selle maksu tehingu hinda makstes juba tasunud. Lisaks kordas Euroopa Liidu Kohus eespool viidatud kohtuotsuse *Federation of Technological Industries* jt järeldusi. Euroopa Liidu Kohus lisas, et käibemaksupettuse korral peab maksuhalduril olema võimalik tõhususe kaalutlusel nõuda tasumisele maks ja kõik sellega seotud maksed sisse igalt pettuses osalenud lepingupartnerilt.
- 27 Seega tuleneb Euroopa Liidu Kohtu praktikast, et liikmesriikide ülesanne on määrata kindlaks maksude tasumise kontekstis solidaarvastutuse kohaldamise tingimused. Siiski peavad nad järgima õiguskindluse ja proportsionaalsuse põhimõtteid. Välistatud on sellise mittesüülisel vastutuse süsteemi kohaldamine, mille puhul oleks võimatu vabaneda vastutusest juhul, kui isik on tegutsenud heausksuselt, võttes pettuses osalemise vältimiseks kõik seaduse alusel nõutavad meetmed.
- 28 *Nejvyšší správní soud* (kõrgeim halduskohus) on teadlik, et Euroopa Kohus direktiivi 2006/112/EÜ artikli 205 tõlgendamist käsitlema ka kohtuasjas C-331/23, *Dranken Van Eetvelde*. Selle kohtuasja puudutavatest avalikustatud dokumentidest ja eeskätt eelotsuse küsimustest ei nähtu, et Euroopa Kohtul oleks seejuures vaja mõni selline küsimus, mis on otsustava tähtsusega *Nejvyšší správní soudu* (kõrgeim halduskohus) menetluses oleva käesoleva asja lahendamisel.

- 29 Euroopa Kohus ei ole veel käsitlenud küsimust, kas proportsionaalsuse põhimõttega on kooskõlas see, et tarnija poolt tasumata jäetud maksu osas kohaldatakse solidaarvastutust ja samal ajal keelatakse mahaarvamisõiguse kasutamine samade tehingutega seotud maksupettuses osalemise tõttu ja lisaks olukorras, kus maksukohustuslane, kelle suhtes kohaldatakse ühel ajal mõlemat vahendit, teadis või vähemalt võis ja pidi teadma, et maksustatavaid tarneid saades osaleb ta maksupettuses ja et tema tarnija ei maksa maksu neilt maksustatavatelt tarnetelt, mida ta sellelt tarnijalt sai. Seega ei ole see küsimus ei *acte éclairé* ega selle mitmetähenduslikkuse tõttu ka *acte clair*.
- 30 Nejvyšší správní soud (kõrgeim halduskohus) juhib selles kontekstis tähelepanu asjaolule, et riigisisese õiguses on otseselt reguleerimata mahaarvamisõiguse kasutamise keelu ja tarnija poolt tasumisele kuuluva maksu puhul solidaarvastutuse ühel ajal kohaldamine. See tuleneb maksuhalduri halduspraktikast, mille õiguspärasust ei ole Nejvyšší správní soud (kõrgeim halduskohus) veel kontrollinud. Riigisisese õiguse süsteemse tõlgendamise tulemusel võib olla seisukohal, et nende vahendite ühel ajal kohaldamine ei ole välistatud. Mahaarvamisõiguse kasutamise keeld on vahend, mida kasutatakse maksu määramisel maksumenetluse faktilisi asjaolusid puudutava etapi raames. Lisaks on see seotud FAU enda maksukohustusega konkreetsel juhul. Solidaarvastutus tarnija poolt tasumata jäetud maksu eest on seevastu maksumenetluse faktilisi asjaolusid puudutavale etapile järgnevasse maksude tasumise etappi vahend (vt Nejvyšší správní soudi (kõrgeim halduskohus) järgmised otsused: 18. detsember 2018 (7 Afs 8/2018 56, ARMOSTAV MÍSTEK, CZ:NSS:2018:7.Afs.8.2018.56; ja 24. jaanuar 2022 (10 Afs 57/2021 65, EKO Logistics, CZ:NSS:2022:10.Afs.57.2021.65)). Solidaarvastutus ei ole seotud FAU enda maksukohustusega, vaid saadud maksustatavate tarnete eest tasumisele kuuluva maksuga, mille VERAMI (st FAU tarnija) on märkinud esitatud arvel ja mille peab riigieelarvesse tasuma VERAMI. Seega kaasnevad nii solidaarvastutus kui ka mahaarvamisõiguse kasutamise keeld – ehkki need on seotud sama tehinguga (maksustatav tarne) – eri maksumaksjate maksukohustustega. VERAMI maksukohustuse (väljundkäibemaks) suhtes kohaldatakse solidaarvastutust, FAU maksukohustuse (sisendkäibemaks) suhtes kohaldatakse mahaarvamisõiguse kasutamise keeldu.
- 31 Ainus küsimus, mis tekitab kahtluse mõlema vahendi ühel ajal kohaldamise lubatavuse FAU suhtes, on solidaarvastutuse kohaldamise kokkusobivus proportsionaalsuse põhimõttega olukorras, kus FAU-l on jõustunud otsusega keelatud kasutada mahaarvamisõigust seose samade maksustatavate tarnetega. Proportsionaalsuse põhimõtet tõlgendatakse direktiivi 2006/112/EÜ artikli 205 kontekstis nii, et vahendid, millega liikmesriik püüab tagada, et maksude laekumine riigieelarvesse oleks võimalikult tõhusalt kaitstud, ei tohi minna kaugemale sellest, mis on vajalik selle eesmärgi saavutamiseks. Käesoleval juhul on otsustava tähtsusega vastus küsimusele, kas mahaarvamisõiguse kohaldamise keeld, mis FAU-le määrati põhjusel, et maksustatav tehing on osa tehingute ahelast, milles pandi toime maksupettus, on piisav meede, et tagada riigieelarvesse maksude laekumise kaitse, ja piisav vahend maksupettuste vastu võitlemiseks. Kui

FAU-le määratud mahaarvamisõiguse kohaldamise keeld ei ole piisav nende avalike huvide kaitsmiseks ja seetõttu on nimetatud õigustatud eesmärkide saavutamiseks vaja kasutada kõiki vahendeid VERAMI poolt tasumata jäänud maksu sissenõudmiseks, tuleb hinnata, kas (käesoleva juhtumi asjaolusid arvestades) on äriühingu FAU solidaarvastutus kooskõlas proportsionaalsuse põhimõttega.

- 32 Nejvyšší správní soud (kõrgeim halduskohus) ei usu, et FAU võiks tugineda Euroopa Kohtu praktikast tulenevale reeglile, mille kohaselt peab riski jaotamine tarnija ja maksuhalduri vahel pärast kolmanda isiku poolt toime pandud pettust olema kooskõlas proportsionaalsuse põhimõttega (21. veebruari 2008. aasta otsus Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105). Tegelikult võis ja pidi FAU vähemalt teadma, et maksustatava tarne vastuvõtmine VERAMI-lt toob kaasa tema osalemise maksupettuses.
- 33 Kaks faktilist asjaolu, mida juba eespool mainiti, võivad olla olulised Euroopa Liidu Kohtu hinnangu andmisel esitatud küsimusele, kuid väärivad siiski veel kord selgesõnaliselt mainimist. Esiteks, kuigi maksuhaldur keelas FAU-l mahaarvamisõiguse kasutamise seoses VERAMI-lt saadud tarnega, tehti seda alles pärast seda, kui täiendava maksu arvutamise menetluses viidi läbi maksukontroll. Selle tulemusel nõuti FAU-lt täiendavat maksu, mida ta aga oma pankroti tõttu ei tasunud. FAU on seega jätnud täitmata oma kohustused riigieelarve ees, mis on otseselt seotud keeluga kasutada mahaarvamisõigust. Vastustaja viitab sellele oma kassatsioonkaebuses. Siiski tuleks selgitada, et FAU-l tekkinud maksuvõlgu saab nüüd põhimõtteliselt sellelt äriühingult sisse nõuda. Tuleb lisada, et sel juhul on see võimalik ainult vastavalt pankrotimenetluse suhtes kohaldatavatele eeskirjadele.
- 34 Teiseks, kui FAU solidaarvastutusest tulenevalt täitis oma tarnija maksukohustuse, on maksuvõlgade solidaarvastutuse subsidiaarsust käsitleva riigisisese õigusliku regulatsiooni valguses ebatõenäoline, et ta saaks seejärel oma tarnija suhtes esitada eduka regressinõude (vt üksikasjade kohta eespool).

[eelotsuse küsimuse kordus]

[riigisisene menetlus]

[...]