KOHTUJURISTI ETTEPANEK
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
esitatud 14. märtsil 2006 [1]

I. Sissejuhatus

1. Belgia Cour de cassation (kassatsioonikohus) küsib Euroopa Kohtult, kuidas mõjutab ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaks") siseriiklik õigusnorm, mille kohaselt on täielikult õigustühised ebaseadusliku eesmärgiga lepingud, mis on välja mõeldud riigi petmiseks kõnealuse maksu haldamisel ja võtmisel.

2. Ta küsib konkreetselt, kas see tagajärg ostu-müügi tehingu kehtivuse suhtes takistab nn karussellpettuse korral sisendkäibemaksu mahaarvamist, kui eristada kahte eeldust vastavalt sellele, kas ostja tegutseb heauskselt (kohtuasi C-440/04) või osaleb petuskeemis (kohtuasi C-439/04). [2]

3. 12. jaanuari 2006. aasta kohtuotsuses Optigen jt [3] anti vastus esimese eelduse kohta, lubades maksukohustuslasel maksu maha arvata, kui ta ei tea, et tehing kuulub ulatuslikumasse petuskeemi, mis on sepitsetud tulude riigikassast kõrvale hoidmiseks.

4. Teadmatuse hajutamiseks teise eelduse puhul, kus maksukohustuslane osaleb aktiivselt vandenõus, andis sobivad tõlgendussuunised hiljutine 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsused Halifax jt, BUPA jt ja University of Huddersfield [4]

1 — Algkeel: hispaania.

2 — Belgia Cour de cassation ise on esitanud veel kaks praegustega samasisulist eelotsusetaotlust (kohtuasi C-42/05: Ring Occasions ja Fortis Banque ning kohtuasi C-378/05: Samotor).

3 — Tehtud liidetud kohtuasjades C-354/03, C-355/03 ja C-484/03 (EKL 2006, lk I-483).

4 — Kohtuotsus liidetud kohtuasjades C-255/02, C-419/02 ja C-223/03 (EKL 2006, lk I-1609, I-1685 ja I-1751).

II. Õiguslik raamistik

A. *Käibemaksualased ühenduse õigusnormid*

5. Esimese direktiivi artikkel 2 sätestab: [5]

„Ühise käibemaksusüsteemi põhimõtteks on kohaldada kaupade ja teenuste suhtes üldist tarbimismaksu, mis on täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga, olenemata nende tehingute arvust, mis tehakse tootmise ja turustamise käigus enne maksustamisetappi.

Igalt tehingult võetakse käibemaksu, mis arvutatakse kaupade ja teenuste hinna põhjal selliste kaupade ja teenuste suhtes kehtiva määraga ja millest on eelnevalt maha arvatud käibemaksu summa, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulutegurite pealt.

Ühist käibemaksusüsteemi kohaldatakse kuni jaemüügietapi lõpuni."

6. Kooskõlas selle õigusnormiga sätestatakse kuuendas direktiivis [6] kaks maksustatavat kategooriat: „kaubatarned" ja „teenuste osutamine", määratledes esimese kui vara omanikuna kasutamise õiguse ülemineku (artikli 5 lõige 1).

7. Käibemaksuga maksustatakse riigi territooriumil tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes iseseisvas tegevuses, sealhulgas vabakutselises või sellega samastatavas tegevuses teostatavaid tehinguid (artikli 2 lõige 1 ja artikli 4 lõiked 1 ja 2).

8. Artiklis 17 määratakse mahaarvamisõiguse tekkimise ajaks hetk, mil käibemaks muutub sissenõutavaks, ja täpsustatakse selle õiguse kasutamise tingimused.

9. Kuuendas direktiivis nimetatakse maksuvabastuse sätestamisel (artiklid 13–16) vajadust vältida „võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi", mille eesmärgil on liikmesriigil lubatud sellest direktiivist erandit teha (artikli 27 lõige 1).

5 — Nõukogu 11. aprilli 1967. aasta esimene direktiiv 67/227/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta (EÜT 1967, 71, lk 1301; ELT eriväljaanne 09/01, lk 3).

6 — Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23).

B. *Belgia õigus*

10. Belgia Code civil tunnistab õigustühiseks kohustused, mis on näiliku, teeseldud või ebaseadusliku eesmärgiga (artikkel 1131), määratledes sellistena eesmärgid, mis on seadusega keelatud ning mis on vastuolus heade kommete ja avaliku korraga (artikkel 1133).

11. Nende sätete alusel tunnistab eelotsusetaotluse esitanud Cour de cassation [7] täielikult õigustühiseks käibemaksust kõrvalehoidmiseks sõlmitud lepingu, milleks piisab sellest, et üks pooltest sõlmis selle ebaausal eesmärgil, kuigi teine ei olnud sellest teadlik.

12. Seega väidab Cour de cassation, et omandi üleminek samal eesmärgil on samuti õigustühine, ilma et seda saaks pidada „kauba tarnimiseks" käibemaksuseadustiku artikli 10 lõike 1 [8] (millega võeti üle kuuenda direktiivi artikli 5 lõige 1) tähenduses, mistõttu selle seadustiku artikli 45 lõikes 1 (millega võeti üle nimetatud direktiivi artikli 17 lõige 2) ette nähtud mahaarvamisõigus ei kuulu ostja õiguspärandisse, kuigi ta ei olnud müüja ebaseaduslikest kavatsustest teadlik.

III. Põhikohtuasjade asjaolud

A. *Kohtuasi C-439/04*

13. Äriühing Computime Belgium (edaspidi „Computime"), mis on praegu pankrotis ja mida esindab A. Kittel, tegeles Belgiast saadavate arvutiosade hulgikaubandusega, ostes neid Belgiast eksportimiseks teistesse Euroopa Liidu liikmesriikidesse, eelkõige Luksemburgi.

14. Luksemburgis asuv kaubasaaja saatis osi edasi samuti Luksemburgi Suurhertsogiriigis asutatud kolmandale isikule, kes omakorda tõi need taas sisse naaberriiki, saates need tagasi Computime'i tarnijale. [9]

7 — 12. oktoobri 2000. aasta otsus, hagi nr C.99.0136.F (*Bull.*, I, nr 543).

8 — Code de la taxe sur la valeur ajoutée, vastu võetud 3. juuli 1969. aasta seadusega (*Moniteur belge*, 17.7.1969) ja muudetud 28. detsembri 1992. aasta seadusega (*Moniteur belge*, 31.12.1992).

9 — Inspektorid tegid kindlaks, et lühikesel ajavahemikul (10. jaanuarist 30. juunini 1997) oli Computime kaubitsenud korduvalt samades pakendites CPU Pentium Intel marki mikroprotsessoritega. 3290-st tehingust 736 toimusid mitu — vahel kuni kuus korda — kasutatud karpidega.

15. Kõnealune varustaja ei tasunud kunagi Computime'ile esitatud arvetel märgitud käibemaksu ning arvas süstemaatiliselt maha sisendkäibemaksu, mis tal nende järgi tasumisele kuulus.

16. Cour de cassationi sõnul oli Computime petuskeemist teadlik.

B. *Kohtuasi C-440/04*

17. Aillaud-nimeline isik müüs ettevõttele Recolta Recycling (edaspidi „Recolta") 16 luksusautot, mille ta oli omakorda ostnud äriühingult Auto Mail, võttes müügi pealt vastavat käibemaksu.

18. Seejärel võõrandas Recolta autod sellele äriühingule edasimüügiks teistes liikmesriikides, kusjuures see tehing oli tollal käibemaksust vabastatud vastavalt käibemaksuseadustiku endisele artiklile 43.

19. Tegelikult sõidukid Belgiast ei väljunud ja need kaasati mitmetesse maksukohustusest hoidumisele spetsialiseerunud skeemidesse. Aillaud ja Auto Mail tegid seega koostööd selleks, et arvetel märgitud käibemaksu ei tasutaks.

20. Nendes tegudes algatatud kriminaalmenetluses tehti määrus Recolta juhataja suhtes menetluse lõpetamiseks.

IV. Eelotsuse küsimused

21. Maksuhaldur keelas Computime'il ja Recoltal sisendkäibemaksu maha arvata ja mõlemad vaidlustasid selle otsuse, mille Tribunal de première instance (Verviers'i esimese astme kohus) de Verviers lahendas erinevalt, sest ta jättis 28. juuli 1999. aasta otsusega Computime'i nõude rahuldamata, samas kui 1. oktoobri 1996. aasta otsusega mõistis ta Recolta õigeks, kusjuures Cour d'appel de Liège (Liège'i apellatsioonikohus) kinnitas mõlemaid otsuseid vastavalt 29. mai 2002. aasta ja 9. novembri 2001. aasta otsusega.

22. Cour de cassation, kellele esitati nimetatud hagid, peatas menetlused ja esitas Euroopa Kohtule EÜ artikli 234 alusel järgmised küsimused:

„1. Kui kaupu tarnitakse maksukohustuslasele, kes ei ole teadlik müüjapoolsest pettusest ja toimib heas usus, siis kas käibemaksuga maksustamise neutraalsuse põhimõttega on vastuolus müügi-

lepingu tühistamine siseriikliku tsiviilõiguse normi alusel, mille tõttu selline leping on täielikult tühine vastuolu tõttu avaliku korraga, sest müüja eesmärk lepingu sõlmimisel oli ebaseaduslik, mistõttu see maksukohustuslane kaotab maksu mahaarvamise õiguse?

2. Kas vastus on erinev, kui täielik tühisus on käibemaksupettuse enda tagajärg?

3. Kas vastus oleks erinev, kui müügilepingu ebaseaduslik eesmärk, mis siseriiklikus õiguses toob kaasa lepingu täieliku tühisuse, on mõlemale lepingupoolele teada olnud käibemaksupettus?"

23. Kaks esimest küsimust on mõlemale arutatavale kohtuasjale ühised, samas kui kolmas küsimus on esitatud kohtuasjas C-439/04: Kittel.

V. Menetlus Euroopa Kohus

24. Euroopa Kohtu president liitis 28. jaanuari 2005. aasta määrusega kohtuasjad C-439/04 ja C-440/04, sest nende esemed on seotud.

25. Euroopa Kohtu põhikirja artiklis 23 sätestatud tähtajaks esitasid kirjalikke märkusi A. Kittel, Recolta, komisjon ning Belgia ja Itaalia valitsus.

26. 9. veebruaril 2006 toimunud kohtuistungil osalesid suuliste märkuste esitamisel kõik menetlusosalised peale Itaalia valitsuse.

VI. Nn karussellpettuse toimimine

27. Ühendusesisene kaubandus näib olevat soodne pinnas käibemaksupettuse jaoks, kuna see maksudest kõrvalehoidumine võib esineda mitmel kujul, ehkki see on alati korraldatud „ahelana".

28. Kõige lihtsamas avaldumisvormis toimib see järgmiselt: [10]

— „A" („sihtäriühing") tarnib maksuvabalt äriühingule „B" („karussellettevõtja" või „variettevõtja") liikmesriigist „X" liikmesriiki „Y";

— „B", kes on ostnud kauba käibemaksu tasumata ja võõrandab kauba oma liikmesriigis „Y" ettevõtjale „C" („agent"), kellelt ta saab käibemaksu, ning kaob vahetult pärast seda maksu riigikassasse tagastamata; [11]

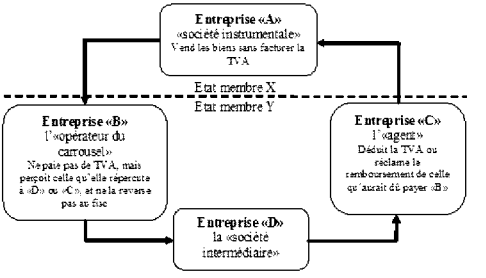
— „C" arvestab „B"-lt ostetud kauba pealt käibemaksu maha ja turustab kauba „Y" riigi turul, kajastades käibemaksu.

29. Riigikassale tekitatud kahju võrdub maksuosaga, mille „C" tasub „B"-le, kes seda ei tasu.

30. Mõnel juhul sekkuvad „B" ja „C" vahelise suhte maskeerimiseks üks või mitu ettevõtjat „D" („vahendusäriühingut" ehk „variettevõtjat").

31. „Ahelast" saab „karussell", kui „Y" riigi territooriumiga piirdumise asemel teostab agent „C" maksuvaba tarne kauba päritoluriigis asuvale ettevõtjale „X", kelleks võib muu hulgas olla ka sihtäriühing „A". Selles riigis on juba skeemi võimalik korrata lõputult. Pettus tuleb välja, kui „C" nõuab maksu tagastamist. [12]

32. Kaval plaan on paremini näha sellel skeemil:



10 — Komisjoni aruanne nõukogule ja Euroopa Parlamendile halduskoostöömehhanismide kasutamise kohta käibemaksupettuse vastases võitluses, Brüssel, 16. aprill 2004, KOM(2004) 260 (lõplik), lk 6 ja 7.

11 — Seda asjaolu seletab talle antud hüüdnimi „angerjas", kuna see on libe.

12 — Nn dokumentaalses karussellpettuses kaupa ennast ei olegi, seda asendavad pelgalt ringlevad arved.

33. Kohtuasjas C-339/04 vahendajat „D" ei olnud. Computime, kes näis olevat asjast teadlik, täitis agendi „C" osa, samas kui tema Belgia tarnija täitis karussellettevõtja „B" osa ning Luksemburgi ettevõtjatele jäi sihtäriühingu „A" osa.

VII. Eelotsuse küsimuste õiguslik analüüs

34. Teises eelotsusetaotluses (C-440/04) toimus kogu skeem Belgias, kuid ebaseaduslik kasu saadi ühendusesisesest tehingust, mida ei kavatsetud lõpule viia. See pettus hõlmas kahte skeemi. Ühes, lihtsamas, jättis Auto Mail (karussellettevõtja „B") tasumata käibemaksu, mille ta oli võtnud Aillaud'le (agent „C") müüdud autode pealt. Need sõidukid oli Auto Mail'ile endale maksuvabalt tarninud Recolta (sihtäriühing „A"), kes ei olnud pettusest teadlik, kusjuures eripäraks oli see, et Recolta oli autod ostnud Aillaud'lt, makstes nende pealt maksu. Teise ahela muudab keerukamaks kolmandate isikute kaasamine agentidena „C", mille tõttu Aillaud satub vahendaja „D" rolli sihtäriühingu „A" partnerina, aga eespool kujutatud skeemil toodust erinevas asukohas.

35. Tegelikkuses esineb pettust sama kummalistes ja keerulistes vormides, kui on nende sepitsejate kujutlusvõime. Nõustun seega kohtujurist Poiares Maduroga, kes oma ettepaneku punktis 8 tuvastab eespool viidatud liidetud kohtuasjades Optigen jt kõikidel juhtudel, et need seisnevad sisuliselt selles, et võetud käibemaksusummat ei deklareerita.

36. Belgia Cour de cassation küsib, kas pettuses mitteosalevatel maksukohustuslastel on õigus käibemaksu maha arvata, [13] kuigi nad on pettust võimaldanud [14] kas tahtlikult või kogemata.

A. *Kaks esimest eelotsuse küsimust (heausksed maksukohustuslased)*

37. Selle dilemma lahendus, nagu ma käesoleva ettepaneku sissejuhatuses nimetasin, on antud kohtuotsuses Optigen jt, kus jäeti

13 — Riigikassale tekitatud kahju tuleb ilmsiks karussellettevõtja puhul.

14 — Sihtäriühingu, agendi või lihtsa vahendajana.

sellistel asjaoludel mahaarvamisõigus puutumatuks.

38. Siin ei ole seega suurt midagi lisada mitte üksnes seetõttu, et see otsus on väga hiljutine, vaid põhiliselt ka selle otsuse õigsuse tõttu. Viidates kuuenda direktiivi mõistete objektiivsele olemusele (punktid 43–45) ja käibemaksu puhul kehtivale neutraalsuse maksustamise põhimõttele, millega on vastuolus seaduslike ja ebaseaduslike tehingute eristamine (punkt 49), väitis Euroopa Kohus, et tehingud, mis iseenesest ei ole seotud käibemaksupettusega, on maksustatavad tehingud maksukohustuslase suhtes, kelle poolt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei mõjuta asjaolu, et need tehingud kuuluvad tema teadmata ebaseadusliku kaubavahetuse ahelasse (punktid 51–54).

39. Sellest pretsedendist järeldub, et ühine käibemaksusüsteem ei luba jätta sellest õigusest ilma isikut, kes ostab kauba heauskselt, [15] teadmata müüja pettusest, põhjusel, et Belgia tsiviilseadustiku kohaselt on tehing täiesti õigustühine.

15 — See olemuselt subjektiivne element tuleb kindlaks teha vastavalt iga riigi õiguskorras kehtivatele tõendamiseeskirjadele, tagades ühenduse sätete tõhususe (käesoleva ettepaneku punkt 57)

B. *Kolmas eelotsuse küsimus (pettusest teadlikud maksukohustuslased)*

40. Lahendus ei ole nii selge, kui ostja on pettusega kursis. Sel juhul on kaks võimalust: 1) ta on teadlik, kuid hoidub kõrvale, saamata pettusest mingit kasu, või 2) ta osaleb pettuses, saades sellest õigusvastaselt kasu.

1. Esimene võimalus

41. Siin ei või vastus olla erinev vastusest juhul, kui maksukohustuslane ei ole pettusest teadlik.

42. Kohtuotsuse Optigen jt arutluskäik omandab siin täie tähenduse, sest tehing ei kaota majanduslikku seaduslikkust sellepärast, et selle teostaja teab, et ta sõlmib tehinguid teise, petturlikest eesmärkidest juhinduva ettevõtjaga, kuna see käibemaksuga maksustatav tehing annab õiguse maksu mahaarvamisele.

43. Selle maksu neutraalsus ei luba käibemaksusüsteemist välja jätta tehinguid, mis

kuuluvad selle maksuga maksustamisele. Kohtuotsuses Optigen korrati, et see õigus on olemas, olenemata sellest, kas varasematelt või hilisematelt tehingutelt tasumisele kuuluvat käibemaksu on riigile üle kantud või mitte (punkt 54).

44. Sellise „ebalojaalse" maksukohustuslase käitumine, kes ei teata riigikassale petuskeemist, toob kaasa mitmesuguseid tagajärgi, [16] kuid see ei tühista kunagi käibemaksusüsteemi põhireeglit, et igas tootmis- ja turustamisprotsessi etapis kohaldatakse käibemaksu ja arvatakse maha eelnevates etappides tasutud maks. [17]

2. Teine võimalus

a) Analüüsiks kohane perspektiiv

45. Kui kõik pooled osalevad, kujutab petuskeem iseendast pettust, sest see on mõeldud maksudest kõrvalehiilimiseks.

16 — Näiteks pannes talle vastutuse kõrvaletoimetatud maksutulu eest (vt käesoleva ettepaneku punkt 46).

17 — Käesoleva ettepaneku punktis 58 ja järgmistes punktides analüüsin selle õiguse keskset rolli käibemaksustruktuuris.

46. Liikmesriigid peavad seda laadi olukorras reageerima ja vajadusel kindlaks tegema spetsiaalsed erandid kuuenda direktiivi artikli 27 lõike 1 alusel või nõudma vastavalt artikli 21 lõikele 3 [18] solidaarselt maksmist, järgides proportsionaalsuse ja õiguskindluse põhimõtteid. [19]

47. Igal juhul on need meetmed vajalikud, kuid ebapiisavad, sest erineva päritolu tõttu võivad need üksteisest erineda ja seada nii ohtu ühise käibemaksusüsteemi ühtsuse.

48. Pealegi, kui üks liikmesriik ei võta meetmeid, oleks selle õiguslikult karistamata jätmine petturliku käitumise sallimine, ja seega vastuolus kõige elementaarsema loogikaga. [20]

18 — Nõukogu 17. oktoobri 2000. aasta direktiiv 2000/65/EÜ, millega muudetakse direktiivi 77/388 seoses käibemaksu tasumise eest vastutava isiku määramisega (EÜT L 269, lk 44; ETL eriväljaanne 09/01, lk 338), andis artikli 21 uue sõnastuse, lisades selle lõike 3.

19 — Kohtujurist Poiares Maduro teeb 7. detsembri 2005. aasta ettepanekus kohtuasjas C-384/04: Federation of Technological Industries, milles ei ole veel otsust tehtud, Euroopa Kohtule ettepaneku tuvastada, et eespool viidatud artikli 21 lõikes 3 öeldut arvestades ja nimetatud põhimõtetest lähtuvalt ei takista miski liikmesriikidel nõuda maksu solidaarselt isikutelt, kes olid karusselli raames tehingut teostades teadlikud või eeldatavasti teadlikud, et maks jäetakse tasumata (punkti 39 alapunkti 1 teine lõik).

20 — Kohtujurist Poiares Maduro hoiatas selle ohu eest liidetud kohtuasjades Halifax jt 7. aprillil 2005 tehtud ettepaneku punktis 76.

49. Seega tuleb kindlaks määrata, kas mõni ühenduse õiguse üldpõhimõte nõuab ühist reageerimist sellistes olukordades nagu käesolevates kohtuvaidlustes, kui põhiosalised on oma tegude ebaseaduslikkusest teadlikud.

50. Skeemid, kus üks osalistest ei tasu riigikassasse käibemaksu, mida ta võtab, ja teine arvab selle maha, tähendavad õiguse kuritarvitamist, sest õigusnormi (kuuenda direktiivi artiklit 17) kasutatakse selleks, et saada eelist, mis on vastuolus selle õigusnormi eesmärgiga; tehing teostatakse väljaspool tavapäraseid kaubandustingimusi lubamatult kasu saamise eesmärgil.

51. Küsimus seisneb seega selles, kas õiguse kuritarvitamise keeld kehtib ka käibemaksu alal.

b) Õiguse kuritarvitamine ja ühine käibemaksusüsteem

52. Just seda küsimust käsitleti eespool viidatud 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsuses liidetud kohtuasjades Halifax jt, milles tehtud ettepanekus (punkt 60 jj) uurib kohtujurist Poiares Maduro Euroopa Kohtu mitmeid kohtuotsuseid, [21] et tuletada reeglit, mille kohaselt „õigussubjektid ei tohi ühenduse õigusnorme ära kasutada pettuse või kuritarvituse eesmärgil". [22]

53. Olen oma kolleegiga nõus, et miski ei takista selle põhimõtte kehtimist käibemaksu valdkonnas. Veelgi enam, maksudest kõrvalehoidumise vastane võitlus on maksuvabastust käsitlevates kuuenda direktiivi artiklites tunnustatud ja julgustatud eesmärk, nagu tuletati meelde kohtuotsuses Gemeente Leusden ja Holin Groep [23] ja korrati hiljem kohtuotsuses Halifax jt. [24] Tuleb vältida retoorilist tuginemist kõnealuse maksu alastele ühenduse õigusnormidele, et saada nendele ettekirjutustele vastupidist tulemust.

54. Raskus ei seisne mitte õiguse kuritarvitamise tõendamises, vaid selle kindlaksmää-

21 — Ühenduse kohtupraktikas on õiguse kuritarvitamist käsitletud järgmistes valdkondades: a) põhiõigused (3. detsembri 1974. aasta otsus kohtuasjas 33/74: Van Binsbergen (EKL 1974, lk 1299, punkt 13); 7. veebruari 1979. aasta otsus kohtuasjas 115/78: Knoors (EKL 1979, lk 399, punkt 25) ja 9. märtsi 1999. aasta otsus kohtuasjas C-212/97: Centros (EKL 1999, lk I-1459, punkt 24)); b) sotsiaalkindlustus (2. mai 1996. aasta otsus kohtuasjas C-206/94: Palletta (EKL 1996, lk I-2357, punkt 24)); c) ühine põllumajanduspoliitika (11. oktoobri 1977. aasta otsus kohtuasjas 125/76: Cremer (EKL 1977, lk 1593, punkt 21) ja 3. märtsi 1993. aasta otsus kohtuasjas C-8/92: General Milk Products (EKL 1993, lk I-779, punkt 21)); d) ühinguõigus (12. mai 1998. aasta otsus kohtuasjas C-367/96: Kefalas jt (EKL 1998, lk I-2843, punktid 20 ja 28) ja 23. märtsi 2000. aasta otsus kohtuasjas C-373/97: Diamantis (EKL 2000, lk I-1705, punkt 33)).

22 — Need on kohtujurist La Pergola sõnad eespool viidatud kohtuasjas Centros tehtud ettepaneku punktis 20.

23 — 29. aprilli 2004. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-487/01 ja C-7/02 (EKL 2004, lk I-5337, punkt 76).

24 — Punkt 71.

ramise kriteeriumide kehtestamises. Mitte ilmaaegu ei ole selles valdkonnas, kus valitseb seaduslikkuse põhimõte, otsustav roll õiguskindluse põhimõttel ja ühe selle avaldusena õiguspärase ootuse põhimõttel selleks, et kodanikud oleksid eelnevalt ja täpselt teadlikud oma kohustuste ulatusest. [25] Samas on neil ka vabadus oma tehinguid struktureerida ja sel viisil piirata nende maksualaseid tagajärgi, [26] valides maksukoormuse vähendamiseks majanduslikel põhjustel maksuvabade ja maksustatavate tehingute vahel; [27] seetõttu ei saa neile ette heita õigusnormi või õigusliku lünga ärakasutamist selleks, et vähem makse maksta. [28]

55. Esitatud arutluskäik annab vahendid käibemaksu suhtes õiguse kuritarvitamise mõiste piiritlemiseks. Alustuseks on vaieldamatu, et maksukohustuslane peab oma struktureerimisvabadust kasutama oma õiguslikust korrast tulenevaid eeliseid järgides. Teisisõnu, ta peab järgima seadusandja soovi, mida ta aga ei tee, kui näiliselt õigusnormi tingimusi täites otsitakse ja saadakse õigusnormi sätetele vastupidine tulemus. [29]

56. Teine element puudutab tehingute peamist eesmärki, mida ei saa põhjendada teisiti kui üksnes õiguse loomisega, [30] et saada teenimatut maksusoodustust. [31] Peale selle, et mahaarvamisõigusega isik on pettusest teadlik, näib tingimata vajalik tema kokkumäng teiste osalistega nii, et leping, millel

25 — 29. aprilli 2004. aasta otsuses kohtuasjas C-17/01: Sudholz (EKL 2006, lk I-4243) täpsustatakse seda punktis 34, viidates teisele varasemale kohtuotsusele.

26 — Nt ettepanekus kohtuasjas, milles tehti 27. jaanuari 2000. aasta otsus C-23/98: Heerma (EKL 2000, lk I-419), mida komisjon nimetas oma kirjalikes märkustes, rõhutab kohtujurist Cosmas kõikide juriidiliste isikute õigust asutada äriühinguid ja nii ühtede kui teiste õigust osutada teenuseid ja tarnida kaupu oma lähedastele, olles ise samal ajal käibemaksukohustuslased (punkt 28).

27 — 6. aprilli 1995. aasta otsus kohtuasjas C-4/94: BLP Group (EKL 1995, lk I-983, punkt 26) ja 9. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-108/99: Cantor Fitzgerald International (EKL 2001, lk I-7257, punkt 33). Kohtujurist Poiares Maduro on ettepanekus kohtuasjas Halifax jt selle aspekti suhtes väga selgel seisukohal, rõhutades, et ei ole seaduslikku kohustust juhtida ettevõtet nii, et riigi maksutulu oleks võimalikult suurem (punkt 85).

28 — Nii väljendas Euroopa Kohus eespool viidatud kohtuotsuses Gemeinde Leusden ja Holin Groep, punkt 79.

29 — Kohtujurist Poiares Maduro täpsustab, et see on õigusnormi eesmärgi võrdlemine tegevuse tulemusega nii, et kuritarvitamisega ei ole tegemist, kui tulemus on saadud õiguspäraste alternatiivide vahel tehtud valiku teel (ettepanek kohtuasjas Halifax jt, punkt 88).

30 — Kui see on õigustatud teisel põhjusel, siis õiguse kuritarvitamist ei ole. Sellistel asjaoludel tähendaks tõlgendamine, et õigusnorm ei anna kõnealust eelist kirjutamata üldpõhimõtte alusel, maksuasutustele liialt suure otsustusõiguse jätmist otsustamaks, millist konkreetse tehingu eesmärki tuleks pidada valdavaks (ettepanek kohtuasjas Halifax jt, punkt 89) vältimatu õiguskindluse arvelt.

31 — Neid kahte parameetrit, mida kohaldati 14. detsembri 2000. aasta otsuses kohtuasjas C-110/99: Emsland-Stärke (EKL 2000, lk I-11569), millega jäeti eksportija ilma õigusest maksutagastamisele, vaatamata sellele, et ta oli täitnud vormilised nõuded selle saamiseks (punktid 52 ja 53), võeti arvesse kohtuotsuses Halifax jt (punktid 74 ja 75).

puudub iseseisev majanduslik sisu, ei tähenda enamat kui saadava kasu varjamist.

57. Siseriikliku kohtu ülesanne on kooskõlas siseriikliku õiguse tõendamisnormidega kontrollida niivõrd, kuivõrd see ei kahjusta ühenduse õiguse tõhusust, kas konkreetsel juhul on kuritarvituse koosseis täidetud.[32] Selle kontrolli raames tuleb arvesse võtta seotud ettevõtjate vahelisi õiguslikke, majanduslikke ja isiklikke suhteid;[33] eriti asjakohased on kaks näitajat: üks on mahaarvamisõigust kasutava poole ebaseaduslik tulu, teine on tema positsioon pettuses, sest mida lähemal ta asub valetehingule, seda suurem on kahtlus, et ta osales pettuses.

c) Mahaarvamisõigus karussellpettuses

58. Mahaarvamisõigus on ühise käibemaksusüsteemi tuum: see vabastab ettevõtja maksust, mida tal tuleb oma tegevuse raames tarbijalt võtta ja tasuda. See on üks neutraalsuse põhimõtte tingimus, sest see võimaldab vahendajatel tarnijatele tasutud käibemaksusummad oma maksubaasist maha arvata ning maksuamet saab müügi- ja ostuhinna vahele vastava maksuosa.[34]

59. Need kõrvalepõiked kinnitavad, et kõnealune õigus tekib, kui käibemaksu tasutakse kauba ja teenuste eest, mida kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses (kuuenda direktiivi artikli 17 lõiked 1 ja 2). Kui, vastupidi, need on seotud mittemaksustatavate tehingutega või tehingutega, mis on küll maksustatavad, aga jäävad maksuvabaks, siis ei kuulu maks sissenõudmisele ja ei ole mahaarvamisõigust, mis on olemas ainult maksukohustuse korral, mille suhtes saab seda õigust kohaldada. Kui maksukohustust ei ole põhjusel, et on tekkinud kolmnurk, mille ainus eesmärk on tekitada mahaarvamisõigus kunstlikult, ei ole põhjendatud kompenseerida maksu, mida tegelikult ei ole tasutud. Need mõtted seletavad seda, et Euroopa Kohus lubab võimalust, et juba tekkinud õigust ei saa siiski kasutada, sest lisaks sellele, et õigus sõltub asjaomaste eeskirjade kohaldamisest

32 — Eespool viidatud kohtuotsus Emsland-Stärke, punkt 54; samuti 21. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-515/03: Eichsfelder Schlachtbetrieb (EKL 2005, lk I-7355, punkt 40) ja sama aasta 21. veebruari kohtuotsus Halifax jt (punkt 76).

33 — Eespool viidatud kohtuotsused Emsland-Stärke, punkt 58, ja Halifax jt, punkt 81.

34 — Nii väljendusid 24. oktoobri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-317/94: Elida Gibbs (EKL 1996, lk I-5339, punkt 33); 15. oktoobri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-427/98: komisjon *vs.* Saksamaa (EKL 2002, lk I-8315, punkt 42) ja 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-152/02: Terra Baubedarf-Handel (EKL 2004, lk I-5583, punkt 36).

kuuenda direktiivi artikli 20 alusel, on nõutav, et ei esine pettust või kuritarvitust. [35]

60. Seega on sellel õigusel nii keskne roll, et kui võtta see õigus ära maksukohustuslaselt, kes osaleb ahelas, kus teine osaline jätab võetud maksuosa ilma tema kaasosaluse ja nõusolekuta tagastamata, katkestaks see maksuahela ja pärsiks alates esimesest direktiivist välja kuulutatud eesmärki maksustada kaubandust üldise tarbimismaksuga. Nendel juhtudel ei ole pettust maksust kõrvalehoidumiseks, vaid need on tavalised tehingud ja seega kuuenda direktiivi tähenduses majandustegevus, milles esineb petturlikku käitumist. Kui maksumaksja ei tea, et ta on kaasatud ulatuslikumasse skeemi, mis on mõeldud maksukohustusest kõrvalehoidumiseks, või sellest teadlikuna olles hoidub ebaseaduslikust kokkumängust kõrvale, ei kaota ta seetõttu oma mahaarvamisõigust. Selline oli, nagu nägime, Euroopa Kohtu seisukoht kohtuotsuses Optigen jt, millega ma käesolevas ettepanekus ühinen.

61. Teisest küljest võimaldaks sama moonutus mahaarvamisõigust kasutada sellel, kes osaleb teadlikult karusselltüüpi pettustes, mida kujutavad endast fiktiivsed tehingud maksu vähendamiseks ilma õige põhjuseta. Ma juba märkisin, et mõnel juhul toimib petuskeem pelgalt arvete ringlusse laskmisega — ilma kauba tegeliku üleandmiseta. Kuigi nende majanduslik tähendus on ilmne, on need õiguslikust seisukohast aga sisutud. Belgia valitsus ei eksi, kui ta väidab, et seda laadi petuskeemid ei vasta kuuenda direktiivi artiklis 5 määratletud maksustatava tehingu tingimustele, kuna need ei kuulu ettevõtja kaubanduskäibesse.

62. Kokkuvõttes esimene ja kuues käibemaksudirektiiv mitte üksnes ei luba, vaid ka nõuavad selle õiguse kaotamist, kui mahaarvamisõigusega isik osaleb teadlikult seda liiki petturlikes skeemides, mille hindamiseks tuleb arvesse võtta eespool esitatud kriteeriume. Selles tähenduses tuletati kohtuotsuses Fini H [36] meelde, et siseriiklik kohus peab keelduma mahaarvamisõiguse tunnustamisest, kui leiab tõendamist, et seda õigust kasutati ebaseaduslikel eesmärkidel (punkt 34).

35 — 8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-400/98: Breitsohl (EKL 2000, lk I-4321, punkt 41) ja kohtuotsus C-396/98: Schlossstraße (EKL 2000, lk I-4279, punkt 42) järgisid seda lähenemisviisi. Samamoodi eespool viidatud kohtuotsus Halifax jt (punkt 84).

36 — 3. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-32/03 (EKL 2005, lk I-1599).

VIII. Ettepanek

63. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Belgia Cour de cassationi eelotsuse küsimustele, et:

1. Nõukogu 11. aprilli 1967. aasta esimese direktiiviga 67/227/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta ja nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiiviga 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas on vastuolus, kui kaupu ostvalt maksukohustuslaselt, kes ei ole teadlik müüjapoolsest pettusest, võetakse sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ära põhjusel, et siseriiklikus tsiviilõiguses on see leping täiesti õigustühine.

2. Vastus ei erine, kui pettusest teadlik maksukohustuslane ei osale pettuses ega saa sellest kasu.

3. Kui maksukohustuslane osaleb teadlikult seda laadi tehingus, mis on mõeldud üksnes maksukoormuse vähendamiseks, pannes toime õiguse kuritarvitamise, siis nõuab nimetatud ühine käibemaksusüsteem, et ta kaotab mahaarvamisõiguse.