

Downloaded via the EU tax law app / web

Liidetud kohtuasjad C-439/04 ja C-440/04

**Axel Kittel**

*versus*

**Belgia riik**

ja

**Belgia riik**

*versus*

**Recolta Recycling SPRL**

(eelotsusetaotlused, mille on esitanud Cour de cassation (Belgia))

Kuues käibemaksudirektiiv – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Nn karussellpettus – Siseriikliku õiguse kohaselt täielikult tühine müügileping

Kohtuotsuse kokkuvõte

*Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Sisendkäibemaksu mahaarvamine*

*(Nõukogu direktiiv 77/388, artikkel 17)*

Juhul kui kaupu tarnitakse maksukohustuslasele, kes ei teadnud ega pidanud teadma müüjapoolsest pettusest asjaomase tehingu puhul, tuleb kuuenda direktiivi 77/388 kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta (mida on muudetud direktiiviga 95/7) artiklit 17 tõlgendada viisil, et sellega on vastuolus siseriiklik õigusnorm, mille kohaselt müügilepingu tühistamine siseriikliku tsiviilõiguse normi alusel, mille tõttu selline leping on täielikult tühine vastuolu tõttu avaliku korraga, sest müüja eesmärk lepingu sõlmimisel oli ebaseaduslik, toob maksukohustuslasele kaasa maksu mahaarvamise õiguse kaotamise. Selles suhtes ei oma tähtsust, kas tühisus on käibemaksupettuse või mõne muu pettuse tagajärg.

Seevastu siis, kui on objektiivsete tõendite alusel tõendatud, et kaupu tarniti maksukohustuslasele, kes teadis või pidi teadma, et ostes osales ta tehingus, mis oli seotud käibemaksupettusega, peab siseriiklik kohus keelduma mahaarvamise lubamisest.

(vt punktid 52, 59–61 ja resolutiivosa)

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

6. juuli 2006(\*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Nn karussellpettus – Siseriikliku õiguse kohaselt täielikult tühine müügileping

Liidetud kohtuasjades C-439/04 ja C-440/04,

mille esemeks on Cour de cassation'i (Belgia) 7. oktoobri 2004. aasta otsusega EÜ artikli 234 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtu kantseleisse 19. oktoobril 2004, menetluses

**Axel Kittel (C-439/04)**

*versus*

**Belgia riik,**

ja

**Belgia riik (C-440/04)**

*versus*

**Recolta Recycling SPRL,**

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees A. Rosas, kohtunikud J.-P. Puissochet, S. von Bahr (ettekandja), U. Lõhmus ja A. Ó Caoimh,

kohtujurist: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

kohtusekretär: ametnik B. Fülöp,

arvestades kirjalikus menetluses ja 9. veebruaril 2006 toimunud kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Axel Kittel, esindaja: *avocat* J. Bublot (C-439/04),
- Recolta Recycling SPRL, esindajad: *avocat* T. Afschrift ja *avocat* A. Rayet (C-440/04),
- Belgia riik, esindajad: E. Dominkovits, hiljem L. Van den Broeck, keda abistas *avocat* B. van de Walle de Ghelcke,
- Itaalia valitsus, esindaja: I. M. Braguglia, keda abistas *avvocato dello stato* G. De Bellis,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: J.-P. Keppenne ja M. Afonso,

olles 14. märtsi 2006. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

## otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 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), mida on muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ (EÜT L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 91/1, lk 23, edaspidi „kuues direktiiv“) tõlgendamist.

2 Need taotlused on esitatud kahe kohtuasja, vastavalt A. Kittel vs. Belgia riik ning Belgia riik vs. Recolta Recycling SPRL (edaspidi „Recolta“), raames, mille esemeks on Belgia maksuameti keeldumine tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise lubamisest selliste tehingute puhul, mis on seotud nn karussellpettusega.

## Õiguslik raamistik

### *Ühenduse õigus*

3 Nõukogu 11. aprilli 1967. aasta esimese direktiivi 67/227/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta (EÜT 1967, 71, lk 1301; ELT eriväljaanne 09/01, lk 3), mida on muudetud kuuenda direktiiviga (edaspidi „esimene direktiiv“) artikkel 2 sätestab:

„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 jaemüügietaapi lõpuni.”

4 Kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 kohaselt:

„Käibemaksuga maksustatakse:

1. kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;”

5 Nimetatud direktiivi artikli 4 lõiked 1 ja 2 näevad ette:

„1. „Maksukohustuslane” on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

2. Lõikes 1 nimetatud majandustegevus on tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamine ja põllumajandus ning vabakutseline tegevus. Majandustegevuseks loetakse ka materiaalse või immateriaalse vara kasutamine kestva tulu saamise eesmärgil.”

6 Artikli 5 lõige 1 sätestab, et „[k]aubatarne” on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.”

7 Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 17 lõikele 1 ja lõike 2 punktile a:

„1. Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

2. Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata:

a) käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud tema poolt teisele maksukohustuslasele tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt”.

### *Siseriiklik õigus*

8 Belgia Code civil'i artikkel 1131 sätestab, et „näilik, teeseldud või ebaseadusliku eesmärgiga võetud kohustus on tühine”.

9 Sama koodeksi artikkel 1133 näeb ette, et „eesmärk on ebaseaduslik, kui see on vastuolus seadusest tuleneva keelu, heade kommete või avaliku korraga”.

### **Põhikohtuasi**

#### *Kohtuasi C-439/04*

10 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et aktsiaselts Ang Computime Belgium (edaspidi „Computime”) ostis ja müüs edasi arvutiosi ja maksuhalduri koostatud protokollid kohaselt osales Computime teadlikult nn karussell-tüüpi käibemaksupettuses, mille eesmärk oli tarnijate arvete alusel käibemaksu ühe- või mitmekordne tagastamine ühe ja sama kauba eest, mille tarned Computime'ile olid fiktiivsed. Seetõttu ei lubanud maksuhaldur nendelt kaubatarnetelt tasutud sisendkäibemaksu maha arvata.

11 Toimikust selgub, et Verviers'i käibemaksukoguja esitas Computime'ile 13. oktoobril 1997 maksunõude. Sissenõutav summa oli maksude osas ligikaudu 240 miljonit Belgia franki ja trahvi osas peaaegu 480 miljonit Belgia franki (kogusummas ligikaudu 18 miljonit eurot).

12 Computime esitas selle maksukohustuse vastu Tribunal de première instance de Verviers'ile kaebuse. Nimetatud kohtu 28. juuli 1999. aasta otsusega tunnistati hagi põhjendamatuks. Seda kohtuotsust kinnitas ka cour d'appel de Liège'i 29. mai 2002. aasta otsus.

13 A. Kittel, Computime'i pankrotihaldur, esitas seejärel selle otsuse peale Cour de cassation'ile kassatsioonkaebuse.

#### *Kohtuasi C-440/04*

14 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et Recolta ostis Ailliaud-nimeliselt isikult kuusteist luksusautot, mida see oli omakorda ostnud äriühingult Auto?Mail. Ailliaud' sooritatud ostudelt ei laekunud riigikassasse käibemaksu ja Ailliaud ei kandnud Belgia riigile üle Recolta makstud käibemaksu. Viimatimainitu müüs sõidukid käibemaksuvabalt samale äriühingule Auto?Mail ekspordiks müümise loa alusel.

15 Toimikust nähtub, et Belgia maksuinspeksiooni [Inspection Spéciale des Impôts] uurimine tuvastas, et Ailliaud ja Auto?Mail olid käivitanud nn karussell-tüüpi maksupettuse skeemi, mille osaks olid ka Recoltaga tehtud tehingud.

16 Verviers'i käibemaksukoguja esitas 26. oktoobril 1989 Recoltale enam kui 4,8 miljoni Belgia frangi suuruse maksunõude ja pisut enam kui 9,7 miljoni Belgia frangi suuruse trahvinõude

(kogusummas ligikaudu 360 000 eurot).

17 Recolta esitas selle nõude peale Tribunal de première instance de Verviers'ile kaebuse. Nimetatud kohus tõdes 1. oktoobri 1996. aasta otsuses, et mitte miski ei võimalda järeldada, et Recolta ja selle juhid olid teadlikud või aimasid, et nad on seotud laia pettuseskeemiga, mille järgi kohus leidis, et maksukoguja esitatud maksunõue on õigusliku aluseta ja seetõttu tühine. Kohtuasi tõi endaga omakorda kaasa kriminaalmenetluse, mille käigus Tribunal correctionnel de Bruxelles tegi 7. jaanuaril 1994 määruse Recolta juhataja suhtes menetluse lõpetamise kohta.

18 Belgia riik esitas selle kohtuotsuse peale cour d'appel de Liège'ile apellatsioonkaebuse, tuues esile, et arvete aluseks olevad lepingud on siseriikliku õiguse kohaselt täielikult õigustühised, kuna Ailliaud' peamine ajend Recoltaga lepingu sõlmimiseks oli käibemaksukorraga vastuolus olevate tehingute teostamine. Kuna vaidlustatud tehingud olid ebaseaduslikud code civil'i artikli 1131 kohaselt, ei olnud mahaarvamiseks vajalikud tingimused, muuhulgas kaubarante olemasolu nõue, seetõttu täidetud.

19 Cour d'appel de Liège jättis vaidlustatud kohtuotsuse jõusse ning Belgia riik esitas apellatsioonkaebuse Cour de cassation'ile.

### **Eelotsuse küsimused**

20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib esmalt, et põhikohtuasjades käsitletavate code belge de la TVA (Belgia käibemaksuseadustik) sätetega on siseriiklikusse õigusesse üle võetud kuuenda direktiivi artikkel 2, artikli 4 lõige 1, artikli 5 lõige 1 ja artikli 17 lõige 2.

21 Seejärel rõhutab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt põhineb kuues direktiiv maksustamise neutraalsuse põhimõttel, millega on vastuolus seaduslike ja ebaseaduslike tehingute üldistatud eristamine käibemaksuga maksustamise, välja arvatud käesoleva asjaga mitteseotud juhtumite puhul, milles teatud kaupade eriomaduste tõttu on igasugune konkurents seadusliku ja ebaseadusliku majandussektori vahel välistatud.

22 Eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab teisalt sellele, et siseriikliku õiguse kohaselt on ebaseaduslik ja täielikult tühine kokkulepe, mille eesmärgiks on sooritada nende kolmandate isikute vastu suunatud pettus, kelle õigusi kaitsevad avaliku korra normid, nagu käesoleval juhul Belgia riiki. Kuna tegemist on avaliku huviga, siis piisab sellest, et üks pooltest on sõlminud kokkuleppe ebaseaduslike eesmärkide saavutamiseks ning ei ole vajalik, et tema eesmärgid oleksid teada teisele lepingupoolele.

23 Cour de cassation märkis kohtuasjas C-439/04, et cour d'appel de Liège sedastas, et tühisel kokkuleppel ei saa olla õiguslikke tagajärgi, nagu näiteks käibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimine, kui selle ebaseaduslik eesmärk oligi maksupettus ja et A. Kittel toob oma kassatsioonkaebuse argumendina välja, et maksukohustuslase poolt kaupade tarnimise arvele kirjutatud käibemaksu võib maha arvata isegi siis, kui tarne tehakse siseriikliku õiguse kohaselt täielikult tühise kokkuleppe alusel ja mahaarvamise õigus säilib isegi siis, kui selle ebaseaduslikuks eesmärgiks on seesama käibemaksupettus ise.

24 Belgia riik kinnitas kohtuasjas C-440/04 oma kassatsioonkaebuse toetuseks, et maksukohustuslase poolt kaupade tarnimise arvele kirjutatud käibemaksu ei saa maha arvata, kui kaubarante, isegi kui see on tegelikult toimunud, on tehtud sellise kokkuleppe alusel, mis siseriikliku õiguse kohaselt on täielikult tühine, isegi kui ostja oli heauskne.

25 Neil asjaoludel otsustas Cour de cassation menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule

järgmised eelotsuse küsimused:

*Kohtuasjas C-439/04:*

„1. Kui kaupu tarnitakse maksukohustuslasele, kes ei ole teadlik müüjapoolsest pettusest ja toimib heas usus, siis kas käibemaksuga maksustamise neutraalsuse põhimõttega on vastuolus müügilepingu 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 [käibe]maksupettuse enda tagajärg?

3. Kas vastus oleks erinev, kui müügilepingu ebaseaduslik eesmärk, mis siseriiklikus õiguses toob kaasa lepingu täieliku tühisuse, on mõlemale lepingupoolele teada olnud [käibe]maksupettus?”

*Kohtuasjas C-440/04:*

„1. Kui kaupu tarnitakse maksukohustuslasele, kes ei ole teadlik müüjapoolsest pettusest ja toimib heas usus, siis kas käibemaksuga maksustamise neutraalsuse põhimõttega on vastuolus müügilepingu 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 [käibe]maksupettuse enda tagajärg?”

26 Euroopa Kohtu presidendi 28. jaanuari 2005. aasta määrusega liideti kirjaliku ja suulise menetluse ning kohtuotsuse huvides kohtuasjad C-439/04 ja C-440/04.

**Eelotsuse küsimused**

27 Eelotsuse küsimuste puhul, mida tuleb hinnata koos, küsib eelotsusetaotlused esitanud kohus põhimõtteliselt, kas juhul, kui kaupu tarnitakse maksukohustuslasele, kes ei tea ega pea teadma müüjapoolsest pettusest asjaomase tehingu puhul, tuleb kuuenda direktiivi artiklit 17 tõlgendada viisil, et sellega on vastuolus siseriiklik õigusnorm, mille kohaselt müügilepingu 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? Nimetatud kohus küsib, kas vastus on erinev, kui täielik tühisus on käibemaksupettuse enda tagajärg?

28 Samuti soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas vastus on erinev, kui maksukohustuslane oleks ostes teadnud või pidanud teadma, et ta osaleb käibemaksupettusega seotud tehingus?

*Euroopa Kohtule esitatud märkused*

29 A. Kittel leidis, et maksustamise neutraalsuse põhimõttega, mis tuleneb eelkõige esimese direktiivi artiklist 2 ja kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punktist a, on vastuolus see, et ainuüksi tehingu tühisusest siseriikliku õiguse kohaselt tuleneb, et maksukohustuslane kaotab mahaarvamiseõiguse.

30 Lisaks ei ole A. Kitteli arvates kuuenda direktiivi artikliga 5 vastuolus see, et kauba tarnimiseks peetakse tehingut, mis selle erilise iseloomu tõttu on osa konkurentsile avatud majandusringlusest, isegi kui osa sellest tarnest toimub käibemaksupettuse eesmärgil. Sellisel

juhul tuleb kuuenda direktiivi artikli 17 lõiget 2 tõlgendada viisil, et see annab ostjale, kes ei osalenud käibemaksupettuses, mahaarvamisõiguse.

31 Sama artikliga antakse mahaarvamisõigus ostjale, kelle eesmärgiks ei olnud käibemaksupettuse sooritamine, isegi siis, kui ta teadis tarnija ebaseaduslikust eesmärgist, hoolimata sellest, kas ta sai sellest pettusest kasu või ei. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõiget 2 võib seega tõlgendada viisil, et see annab ostjale mahaarvamisõiguse isegi siis, kui ta teadis tarnija ebaseaduslikust eesmärgist, hoolimata sellest, kas ta sai sellest pettusest kasu või ei.

32 Belgia riik on seisukohal, et kui kaupade tarne on ette nähtud heausksele maksukohustuslasele, kes heauskselt sõlmis lepingu, teadmata müüjapoolsest pettusest, ei ole käibemaksuga maksustamise neutraalsuse põhimõttega vastuolus ostjal mahaarvamise mittelubamine osas, milles on tõendatud, et selle õiguse saamiseks vajalikud põhitingimused ei ole täidetud.

33 See seisukoht kehtib eelkõige siis, kui nn karussellpettuses osalev maksukohustuslane ei ole sellest teadlik, juhul kui teda ei saa pidada kaubatarne saajaks kuuenda direktiivi artikli 5 mõttes või vastavaid kaupu oma maksustatavate tehingute tarbeks kasutavaks või kui maksukohustuslasel ei ole selle direktiivi artikli 18 lõikele 1 ja artikli 22 lõikele 3 vastavat arvet.

34 Mahaarvamisõiguse kasutamist saab keelata, kui on tõendatud, et see õigus on tekkinud pettuse või kuritarvituse teel.

35 Recolta ning Itaalia valitsus leidsid, et esimesele eelotsuse küsimusele tuleks vastata jaatavalt ja teisele küsimusele eitavalt.

36 Siiski on juhul, kui müügilepingu sõlmimise ebaseaduslik eesmärk on käibemaksupettus, millest teavad mõlemad lepingupartnerid, Itaalia valitsuse arvates ühenduse õiguse kuritarvitamist keelava põhimõttega vastuolus, et omandajal on tasutud maksu mahaarvamise õigus.

37 Euroopa Ühenduste Komisjon on seisukohal, et kaupade tarnimise puhul heausksele maksukohustuslasele, kes ei teadnud müüjapoolsest pettusest, on tegemist kaubatarnega kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 mõttes, millest tuleneb nimetatud direktiivi artikli 17 lõike 2 kohane mahaarvamisõigus, ja et käibemaksu neutraalsuse põhimõttega on vastuolus taolisel maksukohustuslasel mahaarvamise mittelubamine sellise siseriikliku õigusnormi alusel, mille tõttu selline leping on täielikult tühine avaliku korruga vastuolu tõttu, sest müüja eesmärk lepingu sõlmimisel oli ebaseaduslik.

38 Komisjoni arvates ei ole vastus eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimustele teistsugune juhul, kui ebaseadusliku müügilepingu eesmärk on mõlemale lepingupoolele teada olnud käibemaksupettus, mis siseriiklikus õiguses toob kaasa lepingu täieliku tühisuse, välja arvatud siis, kui on tõendatud maksukohustuslase kuritarvitused mahaarvamisõiguse kasutamisel.

#### *Euroopa Kohtu hinnang*

39 Kuues direktiiv kehtestab ühise käibemaksusüsteemi, mis põhineb maksustatavate tehingute ühetaolisel määratlusel (vt eelkõige 26. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-305/01: MGK/Krafftfahrzeuge/Factoring, EKL 2003, lk I-6729, punkt 38, ja 12. jaanuari 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-354/03, C-355/03 ja C-484/03: Optigen jt, EKL 2006, lk I-483, punkt 36).

40 See direktiiv määrab käibemaksu väga laia kohaldamisala, nähes artiklis 2 ette lisaks kauba impordile ka kaubatarned või tasu eest teenuste osutamise riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb (eespool viidatud kohtuotsus Optigen jt, punkt 37).

41 Maksukohustuslase, kes sellena tegutseb, kaubatarnete ja majandustegevuse mõistete analüüs näitab, et neil mõistetel, mis määratlevad kuuenda direktiivi alusel maksustatavad tehingud, on kõigil objektiivne olemus ning neid kohaldatakse sõltumata asjaomaste tehingute eesmärkidest või tulemitest (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Optigen jt, punktid 43 ja 44).

42 Nagu Euroopa Kohus sedastas 6. aprilli 1995. aasta otsuses kohtuasjas C-4/94: BLP Group (EKL 1995, lk I-1983, punkt 24), oleks maksuhalduri kohustus teostada uurimine maksukohustuslase kavatsuse kindlaksmääramiseks vastuolus ühise käibemaksusüsteemi eesmärkidega, milleks on õiguskindluse tagamine ja käibemaksu kohaldamisega lahutamatu seotud toimingute lihtsustamine, võttes arvesse, v.a erandjuhtudel, asjaomase tehingu objektiivset olemust.

43 Veelgi enam oleks nimetatud eesmärkidega vastuolus maksuhalduri kohustus võtta arvesse teise ettevõtja kui seda on asjaomane maksukohustuslane, kes on seotud sama kaubatarnete ahelaga, kavatsust ja/või teise selles ahelas osaleva tehingu, mis on varasem või hilisem nimetatud maksukohustuslase poolt tehtud tehingust, võimalikku petturlikku olemust, millest see maksukohustuslane ei olnud ega saanud olla teadlik, selleks et määrata kindlaks, kas antud tehing kujutab endast maksukohustuslase, kes sellena tegutseb, tehtud kaubatarnet ja majandustegevust (eespool viidatud kohtuotsus Optigen jt, punkt 46).

44 Euroopa Kohus on asunud eespool viidatud kohtuotsuse Optigen jt punktis 51 seisukohale, et tehingud, mis iseenesest ei ole seotud käibemaksupettusega, on maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb, tehtud kaubatarned ja majandustegevus kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1, artikli 4 ja artikli 5 lõike 1 tähenduses, kuna nad vastavad objektiivsetele kriteeriumidele, millel nimetatud mõiste põhineb, sõltumata samas kaubatarnete ahelas osalevast asjaomasest maksukohustuslasest erineva ettevõtja kavatsusest ja/või mõne muu selles ahelas osaleva tehinguga, mis on varasem või hilisem nimetatud maksukohustuslase poolt tehtud tehingust, seotud võimalikust pettusest, millest see maksukohustuslane ei olnud ega saanud olla teadlik.

45 Selliseid tehinguid teostava maksukohustuslase poolt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei mõjuta ka asjaolu, et kaubatarnete ahelas, kuhu nimetatud tehingud kuulusid, oli üks muu tehing, kas varasem või hilisem kui see, mida maksukohustuslane teostas, seotud käibemaksupettusega, ilma et see maksukohustuslane sellest teaks või peaks teadma (eespool viidatud kohtuotsus Optigen jt, punkt 52).

46 See järeldus ei saa olla erinev juhul, kui selline tehing tehakse müüja poolt sooritatava pettuse käigus, ilma et kõnealune maksukohustuslane sellest teaks või peaks teadma.

47 Kuuenda direktiivi artiklist 17 ja sellele järgnevatest artiklitest tulenev mahaarvamisõigus on lahutamatu osa käibemaksusüsteemist ja seda ei saa põhimõtteliselt kitsendada. Seda tuleb kasutada koheselt kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas (vt selle kohta 6. juuli 1995. aasta otsus kohtuasjas C-62/93: BP Soupergaz (EKL 1995, lk I-1883, punkt 18, ning 21. märtsi 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-110/98–C-147/98: Gabalfrisa jt, EKL 2000, lk I-1577, punkt 43).

48 Mahaarvamissüsteemi eesmärk on leevendada ettevõtja poolt kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormat. Ühine



käibemaksusüsteem tagab seega neutraalsuse kõikide majandustegevuste maksukoormuse osas, sõltumata nende eesmärkidest või tulemustest, tingimusel et nad ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (vt eelkõige 22. veebruari 2001. aasta otsus kohtuasjas C?408/98: Abbey National, EKL 2001, lk I?1361, punkt 24, ning 21. aprilli 2005. aasta otsus kohtuasjas C?25/03: HE, EKL 2005, lk I?3123, punkt 70).

49 See, kas kõnealuste kaupadega seotud varasematelt või hilisematelt müügitehingutelt tasumisele kuuluv käibemaks on riigile üle kantud või mitte, ei mõjuta maksukohustuslase poolt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust (vt selle kohta 3. märtsi 2004. aasta määrus kohtuasjas C?395/02: Transport Service, EKL 2004, lk I?1991, punkt 26). Vastavalt ühise käibemaksusüsteemiga lahutamatu seotud üldpõhimõttele ja tulenevalt esimese ja kuuenda direktiivi artiklitest 2 kohaldatakse käibemaksu igale tootmise või turustamisega seotud tehingule, millelt maha arvatav käibemaksu summa on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulutegurite pealt (vt eelkõige 8. juuni 2000. aasta otsus C?98/98: Midland Bank, EKL 2000, lk I?4177, punkt 29, ning 27. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C?497/01: Zita Modes, EKL 2003, lk I?14393, punkt 37, ja eespool viidatud kohtuotsus Optigen jt, punkt 54).

50 Neil asjaoludel ning nagu märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et seaduslike ja ebaseaduslike tehingute üldistatud eristamine on vastuolus maksustamise neutraalsuse põhimõttega. Sellest järeldub, et hinnates käitumist taunitavaks, ei too see iseenesest kaasa maksustamise erandit. Taoline erand esineb üksnes erilistes olukordades, milles teatud kaupade või teenuste eriomaduste tõttu on igasugune konkurents seadusliku ja ebaseadusliku majandussektori vahel välistatud (vt eelkõige 29. juuni 1999. aasta otsus kohtuasjas C?158/98: Coffeeshop „Siberië”, EKL 1999, lk I?3971, punktid 14 ja 21, samuti 29. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C?455/98: Salumets jt, EKL 2000, lk I?4993, punkt 19).

51 Eeltoodut silmas pidades peavad ettevõtjad, kes võtavad kõik meetmed, mida võib neilt mõistlikult nõuda tagamaks, et nende tehingud ei moodustaks osa ahelast, kuhu kuulub tehing, mis on seotud käibemaksupettusega, saama olla kindlad nende tehingute õiguspärasuses, ilma et nad riskiks olla solidaarselt vastutavad maksu eest, mida peab tasuma teine maksukohustuslane (vt selle kohta 11. mai 2006. aasta otsus C?384/04: Federation of Technological Industries, EKL 2006, lk I?4191, punkt 33).

52 Sellest järeldub, et juhul, kui kaupu tarnitakse maksukohustuslasele, kes ei tea ega pea teadma müüjapoolset pettusest asjaomase tehingu puhul, tuleb kuuenda direktiivi artiklit 17 tõlgendada viisil, et sellega on vastuolus siseriiklik õigusnorm, mille kohaselt müügilepingu tühistamine siseriikliku tsiviilõiguse normi alusel, mille kohaselt selline leping on täielikult tühine vastuolu tõttu avaliku korraga, sest müüja eesmärk lepingu sõlmimisel oli ebaseaduslik, toob maksukohustuslasele kaasa maksu mahaarvamise õiguse kaotamise. Selles suhtes ei oma tähtsust, kas tühisus on käibemaksupettuse või mõne muu pettuse tagajärg.

53 Seevastu majanduspettuse sooritanud maksukohustuslane ei vasta sellise maksukohustuslase, kes sellena tegutseb, tehtud kaubatarnete ja majandustegevuse mõistete objektiivsetele kriteeriumidele (21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C?255/02: Halifax jt, EKL 2006, lk I?1609, punkt 59).

54 Selle kohta on Euroopa Kohus juba sedastanud, et maksudest kõrvalehoidumise ja vältimise ning muude kuritarvituste vastane võitlus on kuuenda direktiivi tunnustatud ja julgustatud eesmärk (vt 29. aprilli 2004. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?487/01 ja C?7/02: Gemeente Leusden ja Holin Groep, EKL 2004, lk I?5337, punkt 76). Õigussubjektid ei saa ühenduse õigusnorme ära kasutada pettuse või kuritarvituse eesmärgil (vt eelkõige 12. mai 1998. aasta otsus kohtuasjas C?367/96: Kefalas jt, EKL 1998, lk I?2843, punkt 20; 23. märtsi 2000. aasta otsus kohtuasjas C?373/97: Diamantis, EKL 2000, lk I?1705, punkt 33, ja 3. märtsi 2005. aasta

otsus kohtuasjas C-32/03: Fini H, EKL 2005, lk I-1599, punkt 32).

55 Kui maksuhaldur leiab, et mahaarvamisoigust on kasutatud pettuse eesmärgil, on tal õigus nõuda mahaarvatud summade hüvitamist tagantjärele (vt eelkõige 14. veebruari 1985. aasta otsus kohtuasjas 268/83: Rompelman, EKL 1985, lk 655, punkt 24; 29. veebruari 1996. aasta otsus kohtuasjas C-110/94: INZO, EKL 1996, lk I-857, punkt 24, ja eelpool viidatud kohtuotsus Gabalfrisa, punkt 46) ja igal juhul on siseriikliku kohtu pädevuses keelduda mahaarvamise lubamisest, kui objektiivselt leiab tõendamist, et seda õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega (vt eelpool viidatud kohtuotsus Fini H, punkt 34).

56 Samuti tuleb maksukohustuslast, kes teadis või pidi teadma, et ostes osales ta tehingus, mis oli seotud käibemaksupettusega, pidada kuuenda direktiivi seisukohalt osaliseks selles pettuses ja see ei sõltu sellest, kas ta sai kaupade edasimüümisest kasu või ei.

57 Tegelikult aitab sellisel juhul maksukohustuslane pettuse korraldajaid ning muutub seetõttu ka ise selles kaasosaliseks.

58 Lisaks sellele takistatakse sellise tõlgendusega pettusi, kuna see raskendab nende toimepanemist.

59 Seega peab eelotsusetaotluse esitanud kohus keelduma mahaarvamise lubamisest, kui objektiivsete tõendite alusel on tõendatud, et maksukohustuslane teadis või pidi teadma, et ta osales ostes tehingus, mis oli seotud käibemaksupettusega ja et see tehing ei vasta maksukohustuslase, kes sellena tegutseb, tehtud kaubatarnete ja majandustegevuse mõistete objektiivsetele kriteeriumidele.

60 Eeltoodust tuleneb, et eelotsuse küsimustele tuleb vastata, et juhul, kui kaupu tarnitakse maksukohustuslasele, kes ei teadnud ega pidanud teadma müüjapoolsest pettusest asjaomase tehingu puhul, tuleb kuuenda direktiivi artiklit 17 tõlgendada viisil, et sellega on vastuolus siseriiklik õigusnorm, mille kohaselt müügilepingu tühistamine siseriikliku tsiviilõiguse normi alusel, mille tõttu selline leping on täielikult tühine vastuolu tõttu avaliku korruga, sest müüja eesmärk lepingu sõlmimisel oli ebaseaduslik, toob maksukohustuslasele kaasa maksu mahaarvamise õiguse kaotamise. Selles suhtes ei oma tähtsust, kas tühisus on käibemaksupettuse või mõne muu pettuse tagajärg.

61 Seevastu siis, kui objektiivsete tõendite alusel on tõendatud, et kaupu tarniti maksukohustuslasele, kes teadis või pidi teadma, et ostes osales ta tehingus, mis oli seotud käibemaksupettusega, peab siseriiklik kohus keelduma mahaarvamise lubamisest.

## Kohtukulud

62 Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulud, v.a poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

**Juhul kui kaupu tarnitakse maksukohustuslasele, kes ei teadnud ega pidanud teadma müüjapoolsest pettusest asjaomase tehingu puhul, tuleb nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, mida on muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ, artiklit 17 tõlgendada viisil, et sellega on vastuolus siseriiklik õigusnorm, mille kohaselt müügilepingu tühistamine siseriikliku tsiviilõiguse normi alusel, mille tõttu selline leping on täielikult tühine vastuolu tõttu avaliku korruga, sest müüja eesmärk lepingu sõlmimisel oli ebaseaduslik, toob**

**maksukohustuslasele kaasa maksu mahaarvamise õiguse kaotamise. Selles suhtes ei oma tähtsust, kas tühisus on käibemaksupettuse või mõne muu pettuse tagajärg.**

**Seevastu siis, kui on objektiivsete tõendite alusel tõendatud, et kaupu tarniti maksukohustuslasele, kes teadis või pidi teadma, et ostes osales ta tehingus, mis oli seotud käibemaksupettusega, peab siseriiklik kohus keelduma mahaarvamise lubamisest.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: prantsuse.