

Downloaded via the EU tax law app / web

Eisialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

24. november 2022(*)

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artiklid 167 ja 168 – Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus – Pettuse keelu põhimõte – Tarneahel – Mahaarvamisõiguse kasutamise keelamine pettuse korral – Maksukohustuslane – Kauba teine soetaja – Pettus, mis puudutab seda osa käibemaksust, mis tuli tasuda esimesel soetamisel – Mahaarvamisõiguse kasutamise keelu ulatus

Kohtuasjas C-596/21,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Finanzgericht Nürnbergi (Nürnbergi maksukohus, Saksamaa) 21. septembri 2021. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 28. septembril 2021, menetluses

A

versus

Finanzamt M

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: koja president E. Regan, kohtunikud D. Gratsias (ettekandja), M. Ilešič, I. Jarukaitis ja Z. Csehi,

kohtujurist: P. Pikamäe,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Saksamaa valitsus, esindajad: J. Möller ja R. Kanitz,
- Tšehhi valitsus, esindajad: O. Serdula, M. Smolek, ja J. Vlášil,
- Euroopa Komisjon, esindajad: R. Pethke ja V. Uher,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), muudetud nõukogu 13. juuli 2010.

aasta direktiiviga 2010/45/EL (ELT 2010, L 189, lk 1) (edaspidi „direktiiv 2006/112“), artiklite 167, 168 ja 178 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud A ja Finanzamti M (M maksuamet, Saksamaa) (edaspidi „maksuhaldur“) vahelises kohtuvaidluses sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise keelamise üle seoses sõiduki soetamisega maksustamisaastal 2011.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Direktiivi 2006/112 IV jaotise „Maksustatavad tehingud“ 1. peatükis „Kaubatarne“ asuva artikli 14 lõike 2 punkti c kohaselt käsitatakse kaubatarnena kauba üleandmist ostu või müügi korral komisjonitasu ette nägeva lepingu alusel.

4 Direktiivi 2006/112 X jaotise „Mahaarvamine“ 1. peatüki „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala“ artiklis 167 on sätestatud:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

5 Direktiivi samasse 1. peatükki kuuluvas artiklis 168 on ette nähtud:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata:

a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane.

[...]“.

6 Direktiivi X jaotise 4. peatükis „Mahaarvamisõiguse kasutamise kord“ sisalduvas artiklis 178 on sätestatud:

„Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane täitma järgmised tingimused:

a) artikli 168 punktis a osutatud mahaarvamise korral seoses kaubatarnetega või teenuste osutamisega peab tal olema XI jaotise 3. peatüki 3.–6. jao kohaselt koostatud arve;

[...]“.

7 Direktiivi 2006/112 artiklis 203, mis asub selle direktiivi XI jaotise „Maksukohustuslaste ja teatavate mittemaksukohustuslaste kohustused“ 1. peatükis „Maksukohustus“, on sätestatud:

„Käibemaksu tasub iga isik, kes märgib arvele käibemaksu.“

8 Direktiivi XI jaotise 7. peatükis „Muud sätted“ sisalduv artikkel 273 on sõnastatud järgmiselt:

„Liikmesriigid võivad maksukohustuslaste riigisiseste ja liikmesriikidevaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, tingimusel et sellised kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.

Esimeses lõigus sisalduvat võimalust ei või kasutada selleks, et kehtestada täiendavaid arvetega

seotud kohustusi lisaks 3. peatükis sätestatud kohustustele.“

Saksa õigus

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

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

10 UStG § 15 lõige 1 sätestab põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal kehtinud redaktsioonis:

„Ettevõtja võib maha arvata järgmised sisendkäibemaksu summad:

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

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

11 Ettevõtja ja põhikohtuasja kaebaja A ostis 2011. aastal C-lt, kes väitis end olevat W, oma ettevõtte tarbeks kasutatud sõiduki (edaspidi „vaidlusalune sõiduk“). W teadis, et C esineb temana ja oli sellega nõus. C esitas W-le vaidlusaluse sõiduki tarne eest arve summas 52 100,84 eurot, millele lisandus 9899,16 euro suurune käibemaks, samas kui W väljastas seejärel põhikohtuasja kaebajale arve summas 64 705,88 eurot, millele lisandus käibemaks 12 294,12 eurot. W andis selle arve üle C-le, kes edastas selle omakorda põhikohtuasja kaebajale.

12 A maksis C-le kokku 77 000 eurot, millest 64 705,88 eurot moodustas kauba väärtuse ja 12 194,12 eurot tasumisele kuuluva käibemaksu. C jättis kogu summa endale. Oma raamatupidamisarvestuses ja maksudeklaratsioonides kajastas C müügihinnana 52 100,84 eurot, millele lisandus 9899,16 euro suurune käibemaks, mis oli märgitud tema poolt W-le väljastatud arvele. Seetõttu piirdus ta viimati nimetatud summalt kogutud maksu, st 9899,16 euro tagasimaksmisega. W jättis omakorda tehingu oma raamatupidamisarvestuses ja maksudeklaratsioonides kajastamata ega tasunud seega selle eest maksu.

13 A soovib vaidlusaluse sõiduki ostu alusel maha arvata 12 194,12 euro suuruse sisendkäibemaksu. Maksuhaldur leiab seevastu, et A ei saa sisendkäibemaksuna tasutud summa osas mahaarvamisõigust kasutada, kuna talle ei saanud olla teadmata C toime pandud maksupettus.

14 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et arvestades mitme sündmuse toimumist, mida ta peab „ebatavaliseks“, oleks A pidanud kontrollima oma lepingupartneri identiteeti. See kontrollimine võimaldanuks tal tuvastada esiteks, et C oli oma identiteeti tahtlikult varjanud, millel ei saanud olla muud eesmärki kui panna toime vaidlusaluse sõiduki müügist tulenev käibemaksupettus, ja teiseks, et W-l ei olnud kavatsust oma maksukohustusi täita.

15 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul on UStG § 15 lõike 1 esimese lause punktis 1 ette nähtud sisendkäibemaksu mahaarvamise tingimused täidetud 12 294,12 euro suuruse summa puhul, mis on käibemaksuna märgitud arvel, mille W saatis A-le. Kuivõrd W oli C tegutsemisega nõus, on need kaks ettevõtjat seotud müügile suunatud ebatüüpilise komisjonilepinguga selles mõttes, et komitent C on ühtlasi komisjonär W esindaja. Seetõttu tuleb lähtuda sellest, et esmalt tarnis C sõiduki W-le, misjärel tarnis W sõiduki A-le.

16 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) kohtupraktika kohaselt võiks keelata A?I 12 294,12 euro mahaarvamise, kuigi esiteks hoidis C kõrvale ainult 2394,96 euro suuruse käibemaksu tasumisest ja teiseks erineb tegelikult tasutud maksusumma tehingute nõuetekohase deklareerimise korral tasumisele kuuluvast maksusummast ainult viimati nimetatud summa võrra.

17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab siiski, et sisendkäibemaksu mahaarvamise keeld on asjakohane vaid siis, kui see on vajalik pettuse tõttu saamata jäänud maksutulule kompenseerimiseks. Kuid eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib ka, et 14. aprilli 2021. aasta kohtumääruse Finanzamt Wilmersdorf (C?108/20, EU:C:2021:266, punkt 35) kohaselt ei olene mahaarvamise õiguse kasutamise keelamine sellest, kas maksudest kõrvalehoidmises osaleja sai maksueelise või majandusliku eelise, vaid eesmärk on raskendada pettuste toimepanemist, eemaldades turult eelkõige kaubad ja teenused, mis on maksudest kõrvalehoidmisega seotud tehingu esemed.

18 Neil asjaoludel kaldub eelotsusetaotluse esitanud kohus arvama, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest keeldumine on piiratud riigil saamata jäänud maksutuluga. Saamata jäänud tulu tuleks arvutada nii, et võrreldakse kõigi teenuste eest seaduse alusel tasumisele kuuluva maksu summat tegelikult tasutud maksu summaga. Sellise lähenemise korral oleks A?I õigus tasutud sisendkäibemaksuna maha arvata 9899,16 eurot. Tal tuleks keelata maha arvata üksnes seda ületav summa, st 2394,96 eurot, mis vastab riigil saamata jäänud maksutulule.

19 Neil asjaoludel otsustas Finanzgericht Nürnberg (Nürnbergi maksukohus, Saksamaa) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [tarneahela] teisel kauba soetajal võib keelata kauba ostult sisendkäibemaksu mahaarvamise, kuna ta pidi teadma, et algne müüja hoidis esimesel võõrandamisel käibemaksust kõrvale, kuigi ka esimene soetaja teadis, et algne müüja hoidis esimesel võõrandamisel käibemaksust kõrvale?

2. Juhul kui vastus esimesele küsimusele on jaatav: kas teise soetaja puhul on mahaarvamise õiguse kasutamise keelamine piiratud maksudest kõrvalehoidmise tõttu saamata jäänud maksutulule summaga?

3. Juhul kui vastus teisele küsimusele on jaatav: kas saamata jäänud maksutulule arvutatakse

a) nii, et võrreldakse tarneahelas seaduse alusel tasumisele kuuluvat käibemaksu tegelikult kindlaksmääratud käibemaksuga;

b) nii, et võrreldakse tarneahelas seaduse alusel tasumisele kuuluvat käibemaksu tegelikult tasutud käibemaksuga või

c) muul viisil?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Sissejuhatavad märkused

20 Kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohus ei viidanud oma kolme küsimust sõnastades ühelegi direktiivi 2006/112 konkreetsele sättele ega õiguse üldpõhimõttele, nähtub eelotsusetaotlusest siiski, et selle kohtu küsimused puudutavad direktiivi artiklite 167 ja 168 tõlgendamist koostoimes pettuse keelu põhimõttega, mis on liidu õiguse üldpõhimõte (vt selle kohta 29. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Granarolo, C?617/19, EU:C:2021:338, punkt 63).

21 Siinkohal tuleb kõigepealt meenutada, et maksukohustuslaste õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud saadud kaupade või teenuste eest, mida kasutatakse maksustatava tegevuse tarbeks, kujutab endast ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet. Nagu Euroopa Kohus on korduvalt selgitanud, on direktiivi 2006/112 artiklis 167 ja järgmistes artiklites sätestatud mahaarvamisoigus käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei saa põhimõtteliselt kitsendada, kui maksukohustuslane, kes seda õigust soovib kasutada, on järginud nii materiaalõiguslikke kui ka vormilisi nõudeid või tingimusi (vt selle kohta 11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punkt 31).

22 Mahaarvamissüsteemi eesmärk on vabastada ettevõtja täielikult kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega neutraalsuse igasuguse majandustegevuse maksukoormuse osas, sõltumata selle eesmärkidest ja tulemustest, tingimusel et tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében ja Dávid, C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, punkt 39).

23 See, kas kõnealuste kaupadega seotud varasematelt või hilisematelt müügitehingutelt tasumisele kuuluvat käibemaksu on riigile üle kantud või mitte, ei mõjuta maksukohustuslase poolt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Nimelt kohaldatakse käibemaksu igale tootmise või turustamisega seotud tehingule, millest on maha arvatud käibemaks, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulutegurite pealt (21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében ja Dávid, C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, punkt 40).

24 Samas on maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste vastane võitlus direktiivi 2006/112 tunnustatud ja edendatud eesmärk, nii et õigussubjektid ei saa liidu õigusnorme ära kasutada pettuse või kuritarvituse eesmärgil. Seega on liikmesriigi õigusasutuste ja kohtute pädevuses keelata mahaarvamisoiguse kasutamine, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tõendatud, et seda õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega (14. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punkt 21, ning 11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punkt 45 ja seal viidatud kohtupraktika).

25 Mahaarvamisoiguse kasutamist ei tule keelata mitte ainult siis, kui maksudest hoiab kõrvale maksukohustuslane ise, vaid ka siis, kui on tõendatud, et maksukohustuslane, kellele tarniti kaupa või osutati teenuseid, mis on mahaarvamise aluseks, teadis või oleks pidanud teadma, et kaupa soetades või teenust saades osales ta käibemaksupettusega seotud tehingus või vähemalt hõlbustas seda. Sellist maksukohustuslast, kes teadis või pidi teadma, et ostu tehes osales ta tehingus, mis oli seotud käibemaksupettusega, tuleb nimelt pidada direktiivi 2006/112 seisukohalt osaliseks selles pettuses ja see ei sõltu sellest, kas ta sai kaupade edasimüümisest või teenuste kasutamisest järgnevate maksustatavate tehingute tegemisel kasu või mitte (vt selle kohta 14. aprilli 2021. aasta kohtumäärus Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punktid 22 ja 23, ning 11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punktid 46 ja 47 ning seal viidatud kohtupraktika).

26 Seevastu ei ole direktiivis 2006/112 ette nähtud mahaarvamisoiguse korruga kooskõlas, kui

mahaarvamisõigust ei lubata kasutada maksukohustuslasel, kes ei teadnud ega pidanud teadma, et asjaomase tehinguga on seotud pettus, mille pani toime tarnija, või et muu tehing tarneahelas, mis tehti enne või pärast kõnealuse maksukohustuslase tehtud tehingut, on seotud käibemaksupettusega. Süüst sõltumatu süsteemi kehtestamine läheb nimelt kaugemale sellest, mis on vajalik riigieelarve täitmise tagamiseks (14. aprilli 2021. aasta kohtumäärus Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punkt 25, ning 11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punkt 49 ja seal viidatud kohtupraktika).

27 Käibemaksudirektiivi artikli 273 alusel on liikmesriikidel lubatud võtta meetmeid maksu täpse kogumise ja maksudest kõrvalehoidumise vältimise tagamiseks. Kuna liidu õiguse sätted selles küsimuses puuduvad, siis on liikmesriigid pädevad valima karistused, mida nad peavad asjakohaseks mahaarvamisõiguse kasutamist puudutavates liidu õigusnormides ettenähtud tingimuste järgimata jätmise korral (15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Grupa Warzywna, C?935/19, EU:C:2021:287, punkt 25).

28 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu erinevaid küsimusi tuleb analüüsida nendest kaalutlustest lähtudes.

Esimene küsimus

29 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112 artikleid 167 ja 168 koostoimes pettuse keelu põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et kauba teisel soetajal võib keelata kauba ostult sisendkäibemaksu mahaarvamise, kui ta teadis või oleks pidanud teadma, et soetamine oli seotud käibemaksupettusega, mille pani esimese müügitehingu käigus toime algne müüja, isegi kui ka esimene soetaja oli sellest pettusest teadlik.

30 Nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 25, loetakse direktiivi 2006/112 seisukohast käibemaksupettuses osalemiseks pelgalt asjaolu, et maksukohustuslane soetas kaupu või sai teenuseid, kuigi ta teadis või oleks pidanud teadma, et ta osaleb tehingus, mis on seotud selle pettusega eelnenud tarne- või teenuseahelas. Sellises olukorras on mahaarvamisõiguse kasutamise keelamisel ainus määrav aktiivne toiming nende kaupade soetamine või teenuste saamine. Selline soetamine lihtsustab pettuse toimepanekut, võimaldades asjaomaste toodete edasist käivet, mis on piisav selleks, et keelduda tasutud käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest (vt selle kohta 14. aprilli 2021. aasta kohtumäärus Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punktid 26 ja 34).

31 Sellest järeldeb, et kui on nõuetekohaselt tõendatud, et teine soetaja teadis või oleks pidanud teadma, et algne müüja on toime pannud käibemaksupettuse – mida eelotsusetaotluse esitanud kohus peab põhikohtuasjas kontrollima –, ei takista asjaolu, et esimene soetaja oli samuti teadlik algse müüja maksupettusest ja hõlbustas selle toimepanekut, seda, et teisel soetajal võidakse keelata asjaomase müügitehinguga seoses tasutud käibemaksu mahaarvamine.

32 Seega tuleb esimesele küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikleid 167 ja 168 koostoimes pettuse keelu põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et kauba teisel soetajal võib keelata kauba ostult sisendkäibemaksu mahaarvamise põhjusel, et ta teadis või oleks pidanud teadma, et algne müüja pani toime käibemaksupettuse esimese müügitehingu ajal, isegi kui ka esimene soetaja oli sellest pettusest teadlik.

Teine küsimus

33 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112 artikleid 167 ja 168 koostoimes pettuse keelu põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et sellise kauba teisel soetajal, mis enne seda soetamist oli seotud pettusega, mis puudutas ainult ühte osa

käibemaksust, mida liikmesriigil on õigus koguda, võib keelata kogu sellelt tehingult tasumisele kuuluva käibemaksu mahaarvamise või peab keeld piirduma üksnes selle summaga, mis on seotud toimepandud maksupettusega, mille tulemusel jäi maksutulu saamata, kui see soetaja teadis või oleks pidanud teadma, et kauba soetamine oli pettusega seotud.

34 Siinkohal tuleb esiteks meenutada, et maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste vastane võitlus on direktiivi 2006/112 tunnustatud ja edendatud eesmärk, nii et õigussubjektid ei saa liidu õigusnorme ära kasutada pettuse või kuritarvituse eesmärgil. Seega on liikmesriigi õigusasutuste ja kohtute pädevuses keelata mahaarvamisõiguse kasutamine, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tõendatud, et seda õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega (14. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punkt 21, ning 11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punkt 45 ja seal viidatud kohtupraktika).

35 Pettuse kohta tuleb märkida, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei tule mahaarvamisõiguse kasutamist keelata mitte ainult siis, kui maksudest hoiab kõrvale maksukohustuslane ise, vaid ka siis, kui on tõendatud, et maksukohustuslane, kellele tarniti kaupa või osutati teenuseid, mis on mahaarvamise aluseks, teadis või oleks pidanud teadma, et kaupa soetades või teenust saades osales ta käibemaksupettusega seotud tehingus või vähemalt hõlbustas seda. Sellist maksukohustuslast, kes teadis või pidi teadma, et ostu tehes osales ta tehingus, mis oli seotud käibemaksupettusega, tuleb nimelt pidada direktiivi 2006/112 seisukohalt osaliseks selles pettuses ja see ei sõltu sellest, kas ta sai kaupade edasimüümisest või teenuste kasutamisest järgnevate maksustatavate tehingute tegemisel kasu või mitte, maksukohustuslane aitab sellisel juhul pettuse täideviijaid ja muutub kaasosaliseks (vt 14. aprilli 2021. aasta kohtumäärus Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punktid 22 ja 23, ning 11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punktid 46 ja 47 ning seal viidatud kohtupraktika).

36 Teiseks tuleb rõhutada, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest keeldumist põhikohtuasja kaebaja puhul peab hoidma lahus sanktsioonidest, mida liikmesriik võib direktiivi 2006/112 artikli 273 kohaselt ette näha. Loomulikult tuleb pettuse eest karistada sanktsioonidega, mille liikmesriigid on kehtestanud, et hoida ära maksuõigusrikkumisi (vt selle kohta 1. juuli 2021. aasta kohtuotsus Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C?521/19, EU:C:2021:527, punktid 26 ja 38).

37 Samas peavad liikmesriigi ametiasutused ja kohtud käibemaksu ühtlustatud korra kohaselt keelduma mahaarvamisõiguse andmisest, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tõendatud, et seda õigust kasutati pettuse teel või kui maksukohustuslane, kellele mahaarvamisõiguse aluseks olnud kaup tarniti või teenus osutati, teadis või oleks pidanud teadma – kui ta oleks läbi viinud kontrolli, mida saab mõistlikult nõuda igal ettevõtjalt –, et tehing, milles ta osales, oli seotud pettusega (vt selle kohta eelkõige 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében ja Dávid, C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, punktid 53, 54 ja 59).

38 Kuna mahaarvamisõiguse kaudseks sisuliseks tingimuseks on asjaolu, et isik ei olnud hoolimata kontrollist, mida võib mõistlikult nõuda igalt ettevõtjalt, teadlik mahaarvamisõiguse aluseks oleva maksustatava tehingu seotusest pettusega, tuleb maksukohustuslasel, kes ei vasta sellele tingimusele, seega keelata mahaarvamisõiguse kasutamine täies ulatuses (vt selle kohta 14. aprilli 2021. aasta kohtumäärus Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punktid 24, 31 ja 33).

39 Seda järeldust kinnitavad eesmärgid, mida taotletakse liikmesriigi ametiasutustel ja kohtutel lasuva kohustusega keelduda mahaarvamisõiguse andmisest, kui maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et tehing oli seotud pettusega. Euroopa Kohtu praktikast nähtub nimelt, et

selle nõude eesmärk on eeskätt kohustada maksukohustuslasi täitma selliseid kohustusi, mida saab neilt kõikide tehingute puhul mõistlikult eeldada, tagamaks, et nad ei osale enda tehinguga maksupettuses (vt selle kohta 14. aprilli 2021. aasta kohtumäärus Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

40 Sellist eesmärki ei saaks aga tõhusalt saavutada, kui mahaarvamisõiguse kasutamise keelamine piirduks üksnes selle osaga tasumisele kuuluvast ja tasutud käibemaksust, mis vastab maksupettuse esemeks olevale summale, kuna sellisel juhul oleks maksukohustuslased huvitatud võtma üksnes sobivaid meetmeid võimaliku pettuse tagajärgede piiramiseks, kuid mitte tingimata selliseid meetmeid, mis võimaldaksid tagada, et nende tehtavad tehingud ei too kaasa maksupettuses osalemist või selle hõlbustamist.

41 Pealegi on Euroopa Kohtul juba olnud võimalus otsustada, et asjaolu, et maksukohustuslane ostis kaupu või teenuseid, kuigi ta teadis või oleks pidanud teadma, et neid kaupu või teenuseid ostes osales ta eelnevalt toime pandud pettusega seotud tehingus, on piisav, et asuda seisukohale, et maksukohustuslane osales selles pettuses ja keelata tal mahaarvamisõigust kasutada, ilma et oleks vaja tuvastada maksutulude saamata jäämise ohtu (11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punkt 56).

42 Seega tuleb teisele küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikleid 167 ja 168 koostoimes pettuse keelu põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et sellise kauba teisel soetajal, mis enne seda soetamist oli seotud pettusega, mis puudutas ainult ühte osa käibemaksust, mida liikmesriigil on õigus koguda, tuleb keelata kogu sellelt tehingult tasumisele kuuluva käibemaksu mahaarvamine, kui ta teadis või oleks pidanud teadma, et kauba soetamine oli seotud pettusega.

Kolmas küsimus

43 Arvestades esimesele küsimusele antud vastust, ei ole kolmandale küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

44 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtadega esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (viies koda) otsustab:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, muudetud nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL, artikleid 167 ja 168 koostoimes pettuse keelu põhimõttega

tuleb tõlgendada nii, et

kauba teisel soetajal võib keelata kauba ostult sisendkäibemaksu mahaarvamise põhjusel, et ta teadis või oleks pidanud teadma, et algne müüja pani toime käibemaksupettuse esimese müügitehingu ajal, isegi kui ka esimene soetaja oli sellest pettusest teadlik.

2. Direktiivi 2006/112/EÜ, muudetud direktiiviga 2010/45/EL, artikleid 167 ja 168 koostoimes pettuse keelu põhimõttega

tuleb tõlgendada nii, et

sellise kauba teisel soetajal, mis enne seda soetamist oli seotud pettusega, mis puudutas ainult ühte osa käibemaksust, mida liikmesriigil on õigus koguda, tuleb keelata kogu sellelt tehingult tasumisele kuuluva käibemaksu mahaarvamine, kui ta teadis või oleks pidanud

teadma, et kauba soetamine oli seotud pettusega.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.