



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

18. detsember 2014*

Eelotsusetaotlused — Käibemaks — Kuues direktiiv — Liikmesriikidevahelise kaubanduse üleminekukord — Euroopa Liidu siseselt lähetatavad või veetavad kaubad — Sihtliikmesriigis toime pandud pettus — Pettuse arvessevõtmine lähteliikmesriigis — Mahaarvamisõiguse, maksuvabastuse või maksu tagasisaamise õiguse andmisest keeldumine — Siseriikliku õiguse sätete puudumine

Liidetud kohtuasjades C-131/13, C-163/13 ja C-164/13,

mille ese on Hoge Raad der Nederlanden (Madalmaad) 22. veebruari ja 8. märtsi 2013. aasta otsustega ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlused, mis saabusid Euroopa Kohtusse 18. märtsil ja 2. aprillil 2013, menetlustes

Staatssecretaris van Financiën,

versus

Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti vof (C-131/13),

ja

Turbu.com BV (C-163/13),

Turbu.com Mobile Phone's BV (C-164/13),

versus

Staatssecretaris van Financiën,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president A. Tizzano, kohtunikud S. Rodin (ettekandja), A. Borg Barthet, E. Levits ja F. Biltgen,

kohtujurist: M. Szpunar,

kohtusekretär: ametnik V. Tourrès,

arvestades kirjalikus menetluses ja 5. juuni 2014. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke seisukohti, mille esitasid:

— Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti vof, esindaja: A. J. de Ruiter,

* Kohtumenetluse keel: hollandi.

- Turbu.com BV ja Turbu.com Mobile Phone's BV, esindaja: *advocaat* J. Vetter,
- Madalmaade valitsus, esindajad: M. Bulterman, C. Schillemans ja B. Koopman,
- Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* F. Urbani Neri,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: L. Christie ja S. Brighthouse, keda abistasid P. Moser, QC, ja *barrister* G. Peretz,
- Euroopa Komisjon, esindajad: W. Roels ja A. Cordewener,

olles 11. septembri 2014. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlused käsitlevad 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), muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ (EÜT L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274), (edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 17 lõigete 2 ja 3 ning artikli 28b A osa lõike 2 tõlgendamist.
- 2 Taotlused on esitatud esiteks Staatssecretaris van Financiën (edaspidi „Staatssecretaris“) ja Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti vof (edaspidi „Italmoda“) vahelises ning teiseks Turbu.com BV (edaspidi „Turbu.com“) ja Turbu.com Mobile Phone's BV (edaspidi „TMP“) ning Staatssecretarise vahelises kohtuvaidluses käibemaksuvabastuse või mahaarvamise keelamise või maksu tagastamisest keeldumise üle põhjendusel, et need äriühingud osalesid käibemaksupettuses.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punktid a ja d ning lõike 3 punkt b sama direktiivi artikli 28f punktist 1 tulenevas redaktsioonis sätestavad:

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

- a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud riigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane; [täpsustatud tõlge]

[...]

- d) artikli 28a lõike 1 punkti a kohaselt tasumisele kuuluv käibemaks.

3. Liikmesriigid annavad kõigile maksukohustuslastele ka õiguse lõikes 2 nimetatud käibemaks maha arvata või tagasi saada, kui kaup ja teenust kasutatakse:

[...]

b) seoses tehingutega, mis on maksust vabastatud [...] artikli 28c A [...] osa kohaselt”.

4 Kuuenda direktiivi artikkel 28a sätestab:

„1. Käibemaksuga maksustatakse ka:

a) ühendusesisene kauba omandamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb, mittemaksukohustuslasest juriidilise isiku poolt, kui müüja on maksukohustuslane ja tegutseb sellena ning tema suhtes ei kohaldata artiklis 24 sätestatud maksuvabastust ega artikli 8 lõike 1 punkti a teises lauses ega artikli 28b B osa lõikes 1 ette nähtud protseduure.

[...]

3. Ühendusesisene kauba omandamine – õiguse omandamine käsutada omanikuna materiaalsel vallasvara, mille müüja või kauba omandaja või ühe neist nimel tegutsev isik lähetab või veab kaupa omandavale isikule muusse liikmesriiki kui see, kust kaup lähetatakse või veetakse.

[...]”

5 Sama direktiivi artikli 28b „Kaupade ühendusesisese omandamise koht” A osa täpsustab:

„1. Ühendusesisese kauba omandamise kohaks loetakse koht, kus kaup asub omandajale lähetamisel või veo lõppemisel.

2. Ilma et see piiraks lõike 1 kohaldamist, loetakse artikli 28a lõike 1 punktis a nimetatud ühendusesisese kauba omandamise koht asuvaks siiski selle liikmesriigi territooriumil, kes väljastas käibemaksukohustuse registrinumbri, mille alusel kauba omandaja kauba omandas, kui kauba omandaja ei tõenda, et omandamine on maksustatud lõike 1 kohaselt.

Kui omandamine siiski maksustatakse lõike 1 kohaselt kauba lähetamise või veo sihtliikmesriigis pärast maksustamist esimese lõigu kohaselt, siis maksustatavat summat vähendatakse vastavalt liikmesriigis, kes väljastas käibemaksukohustuse registrinumbri, mille alusel kauba omandaja kauba omandas.

Esimese lõigu kohaldamisel loetakse, et ühendusesisene kauba omandamine oli vastavalt lõikele 1 maksustatav, kui täidetud on järgmised tingimused:

- omandaja tõendab, et ta on kauba ühendusesiseselt omandanud järgneva tarne jaoks, mis toimub lõikes 1 nimetatud liikmesriigis ning mille puhul vastavalt artikli 28c E osa lõikele 3 on maksukohustuslaseks määratud kaubasaaja,
- omandaja on täitnud artikli 22 lõike 6 punkti b viimases lõigus sätestatud deklaratsiooniga seotud kohustused.”

6 Nimetatud direktiivi artikli 28c A osa näeb ette:

„Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

- a) kaubatarned, nagu on määratletud artiklis 5, mille müüja või müüja nimel tegutsev isik või kauba omandaja lähetab või veab ühenduse territooriumil väljapoole artiklis 3 nimetatud territooriumi teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule, kes sellena tegutseb, muus liikmesriigis kui kauba lähetamise või veo lähteliikmesriik.

[...]”

Madalmaade õigus

- 7 Kuuenda direktiivi eespool viidatud sätted on Madalmaade õigusesse üle võetud 28. juuni 1968. aasta käibemaksuseadusega (wet op de omzetbelasting; *Staatsblad* 1968, nr 329), täpsemalt selle artiklitega 9, 15, 17b ja 30 põhikohtuasjades kohaldatavas redaktsioonis.
- 8 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et Madalmaade õigus ei näe ette, et käibemaksu mahaarvamise, maksuvabastuse või maksu tagasisaamise õigust ei lubata kasutada juhul, kui on tuvastatud, et maksukohustuslane osales maksudest kõrvalehoidumises, millest ta oli või oleks pidanud olema teadlik.

Põhikohtuasjad ja eelotsuse küsimused

Kohtuasi C-131/13

- 9 Madalmaade õiguse alusel asutatud äriühing «Italmoda» tegutseb jalatsikaubanduses. Põhikohtuasjas käsitletaval ajavahemikul, st aastatel 1999–2000, tegi ta tehinguid ka arvutikaubaga. Italmoda ostis kauba Madalmaades ja Saksamaal ning müüs ja toimetas Itaalias käibemaksukohustuslasteks olevatele klientidele. Saksamaalt kauba ostmisel kasutas Italmoda selle äriühingu Madalmaades käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, kuna omandamine maksustatakse käibemaksuga riigis, kus on väljastatud käibemaksukohustuslasena registreerimise number kuuenda direktiivi artikli 28b A osa lõike 2 tähenduses, kuid vedas kauba Saksamaalt otse Itaaliasse.
- 10 Madalmaades ostetud kauba kohta täitis Italmoda kõik vajalikud deklaratsioonid ja arvas sisendkäibemaksu oma käibedeklaratsioonis maha. Seevastu Saksamaalt ostetud kauba osas ei deklareerinud ta ühendusesiseseid tarneid Saksamaal ega ühendusesisest soetamist Madalmaades, kuigi tehing oli Saksamaal käibemaksust vabastatud. Itaalias asuvad ostjad ei deklareerinud nende tehingute osas ühendusesisest soetamist ega maksnud käibemaksu. Itaalia maksuhaldur ei lubanud ostjatel kasutada mahaarvamisoigust ja asus tasumisele kuuluvat maksu sisse nõudma.
- 11 Madalmaade maksuhaldur leidis, et Italmoda oli teadlikult osalenud pettuses, mille eesmärk oli Itaalias käibemaksu mitte maksta, ei andnud sellele äriühingule maksuvabastust nimetatud liikmesriigis tehtud ühendusesisese tarne eest, õigust sisendkäibemaksu mahaarvamisele ega õigust makstud maksusumma tagasisaamisele Saksamaalt ostetud kauba osas, ning sellest tulenevalt esitas Italmodale kolm maksuotsust.
- 12 Rechtbank te Haarlem (Haarlemi kohus) rahuldaski esimeses astmes Italmoda kaebuse nende maksuotsuste peale ja kohustas maksuhaldurit asjas uut otsust tegema.

- 13 Gerechtshof te Amsterdam (Amsterdami apellatsioonikohus), kellele esitati apellatsioonkaebus selle kohtuotsuse peale, tühistas Rechtbank te Haarlemi kohtuotsuse ja vaidlusalused maksuotsused 12. mai 2011. aasta otsusega, leides, et antud juhul kalduti põhjendamatult kõrvale käibemaksu sissenõudmise üldisest korrast ja keelduti kohaldamast maksuvabastust või käibemaksu mahaarvamise õigust. Gerechtshof te Amsterdam lähtus selles osas eelkõige seigast, et pettus pandi toime mitte Madalmaades, vaid Itaalias, ja et Italmoda oli esimesena nimetatud liikmesriigis täitnud kõik maksuvabastuse kohaldamist puudutavad seadusest tulenevad vorminõuded.
- 14 Staatssecretaris van Financiën esitas selle kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse Hoge Raad der Nederlandenile (ülemkohus). See kohus pööras tähelepanu eeskätt asjaolule, et käesolevas kohtuasjas käsitletaval ajavahemikul ei olnud maksuvabastuse või mahaarvamise õiguse kohaldamiseks Madalmaade õiguse järgi seatud tingimust, et maksukohustuslane ei oleks tahtlikult osalenud käibemaksupettuses või maksustamise vältimises. Seega tekkis küsimus, kas tahtlik osalemine pettuses välistab õiguse saada käibemaks tagasi, kuigi siseriiklikus õiguses ei ole selle kohta ühtki sätet.
- 15 Neil asjaoludel otsustas Hoge Raad der Nederlanden menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas siseriiklikud asutused ja kohtud peavad liidu õiguse alusel keelduma käibemaksuvabastuse kohaldamisest ühendusesisese tarne puhul, käibemaksu mahaarvamise õiguse kohaldamisest sellise kauba ostu puhul, mis saadeti pärast nimetatud ostu teise liikmesriiki, või keelduma kuuenda direktiivi artikli 28b A osa lõike 2 teisest lõigust tulenevast käibemaksu tagasimaksmisest, kui objektiivsete asjaolude alusel on tuvastatud, et asjaomase kauba puhul hoiduti maksust kõrvale, maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et ta osales selles kõrvalehoidumises, ning kui siseriiklik õigus ei näe sellistel asjaoludel ette vabastamisest, sisendkäibemaksu mahaarvamisest või käibemaksu tagasimaksmisest keeldumise õigust?
 2. Kas juhul, kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, tuleb sellest maksuvabastusest, mahaarvamisest või käibemaksu tagasimaksmisest keelduda ka siis, kui käibemaksuga maksustamist välditi teises liikmesriigis (mitte kauba lähteliikmesriigis) ning maksukohustuslane oli sellest käibemaksust kõrvalehoidumisest teadlik või oleks pidanud sellest teadlik olema, isegi siis, kui ta täitis lähteliikmesriigis kõik siseriiklikus õiguses maksuvabastusele, sisendkäibemaksu mahaarvamisele või käibemaksu tagasimaksmisele esitatavad (formaalsed) tingimused ning esitas selle liikmesriigi maksuhaldurile alati kõik nõutavad andmed kauba, veo ja kauba sihtliikmesriigis asuvate ostjate kohta?
 3. Mida tuleb – kui vastus esimesele küsimusele on eitav – mõista kuuenda direktiivi artikli 28b A osa lõike 2 esimeses lõigus kasutatud sõna „maksustatud” all: kas ühendusesisese soetamise eest sihtliikmesriigis tasumisele kuuluva käibemaksu äranäitamist seaduses sätestatud käibedeklaratsioonis või – kui seda ei ole deklaratsioonis ära näidatud – ka olukorra lahendamiseks sihtliikmesriigi maksuhalduri poolt võetud meetmeid? Kas sellele küsimusele vastamisel on oluline, kas asjaomane tehing oli osa tehingute reast, mille eesmärk oli käibemaksust kõrvalehoidumine sihtriigis, ning et maksukohustuslane oli sellest teadlik või oleks pidanud sellest teadlik olema?”

Kohtuasi C-163/13

- 16 Madalmaade õiguse alusel asutatud äriühing Turbu.com tegeleb arvutikauba, telekommunikatsiooniseadmete ja tarkvara hulgimüügiga.
- 17 Ajavahemikul 2001. aasta augustist detsembrini tarnis Turbu.com ühendusesisese tarne korras teatud hulga mobiiltelefone, kasutades ette nähtud käibemaksuvabastust ning arvestades maha sisendkäibemaksu.

- 18 Pärast maksude teabe- ja uurimistalituse poolset uurimist leidis Madalmaade maksuhaldur, et Turbu.com on ekslikult leidnud, et need tarned on käibemaksust vabastatud, ja saatis talle maksuotsuse. Ühtlasi alustati Turbu.com direktori suhtes käibemaksupettuse asjas kriminaalmenetlust, mis lõppes 2005. aastal tema süüdimõistmisega dokumentide võltsimise ning mittetäieliku ja ebaõige maksudeklaratsiooni esitamise eest.
- 19 Mis puudutab Turbu.comile saadetud maksuotsust, siis äriühing esitas selle peale kaebuse, kuid Rechtbank te Breda (Breda kohus) jättis selle jõusse esimeses kohtuastmes ning seda kinnitas apellatsioonistmes ka Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Hertogenboschi apellatsioonikohus) 25. veebruari 2011. aasta otsusega. Selles kohtuotsuses leidis viimasena nimetatud kohus, et tõenäoliselt ei olnud tarned tegelikult ühendusesisesed ja et Turbu.com osales käibemaksupettuses tahtlikult ja teadlikult.
- 20 Turbu.com esitas selle kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse Hoge Raad der Nederlandenile. See kohus märgib aga, et juhul, kui pärast asja tagasisaatmist apellatsioonikohtule tuvastatakse, et asjaomased tarned on osa järjestikustest tehingutest, mille eesmärk on kõrvale hoida käibemaksunormistiku kohaldamisest, ja et Turbu.com seda teadis või oleks pidanud teadma, tekivad liidu õiguse tõlgendamise küsimused. Selles osas on tal eelkõige küsimus, kas käibemaksupettuse korral tuleb käibemaksuvabastuse andmisest keelduda, kuigi siseriiklik õigus vastavat õiguslikku alust ette ei näe.
- 21 Neil asjaoludel otsustas Hoge Raad der Nederlanden menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:
- „Kas siseriiklikud asutused ja kohtud peavad Euroopa Liidu õigusele tuginedes keelduma käibemaksuvabastuse kohaldamisest ühendusesisese tarne puhul, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tuvastatud, et asjaomane kaup on seotud käibemaksust kõrvalehoidumisega ja et maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et ta selles osales, kui siseriiklikus õiguses ei ole sellistel asjaoludel mahaarvamisõiguse andmisest keeldumist ette nähtud?”

Kohtuasi C-164/13

- 22 Madalmaade õiguse alusel asutatud äriühing TMP tegeleb mobiiltelefonide turustamisega.
- 23 Ta tegi 2003. aasta juulis mobiiltelefonide ühendusesiseseid tarneid, kohaldades selleks ette nähtud maksuvabastust, ja taotles sisendkäibemaksu tagastamist, mis oli tasutud nende telefonide soetamisel Madalmaades asuvatelt äriühingutelt.
- 24 Kuna Madalmaade maksuhaldur tuvastas TMP täidetud deklaratsioonides rea puudusi nii sisendkäibemaksu kui ühendusesisese tarne osas, keeldus ta taotletud maksusumma tagastamisest. Rechtbank te Breda tühistas otsuse, millega keelduti maksusumma tagastamisest TMP-le, kuid selle kohtuotsuse tühistas omakorda Gerechtshof te 's-Hertogenbosch 25. veebruari 2011. aasta otsusega. Viimati nimetatud kohus leidis selles otsuses, et TMP ei tohi sisendkäibemaksu maha arvata peamiselt sel põhjusel, et äriühing teadis või oleks pidanud teadma, et tehing on seotud käibemaksupettusega.
- 25 TMP esitas selle kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse Hoge Raad der Nederlandenile. See kohus märgib aga, et juhul, kui pärast asja tagasisaatmist apellatsioonikohtule tuvastatakse, et asjaomased tarned on osa järjestikustest tehingutest, mille eesmärk on kõrvale hoida käibemaksunormistiku kohaldamisest, ja et TMP seda teadis või oleks pidanud teadma, tekivad liidu õiguse tõlgendamise küsimused. Selles osas juhib ta tähelepanu eriti sellele, et asjasepuutuval maksustamisaastal kehtinud Madalmaade seaduste kohaselt ei sõltunud käibemaksu mahaarvamise õigus tingimusest, et maksukohustuslane ei ole teadlikult osalenud käibemaksuga maksustamise vältimise või käibemaksupettuse tehingus.

- 26 Neil asjaoludel otsustas Hoge Raad der Nederlanden menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas siseriiklikud asutused ja kohtud peavad Euroopa Liidu õigusele tuginedes keelduma andmast sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tuvastatud, et asjaomane kaup on seotud käibemaksust kõrvalehoidumisega ja et maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et ta selles osales, kui siseriiklikus õiguses ei ole sellistel asjaoludel mahaarvamisõiguse andmisest keeldumist ette nähtud?”

Eelotsusetaotluse vastuvõetavus

Eelotsusetaotluse vastuvõetavus kohtuasjas C-131/13

- 27 Esiteks väidab Italmoda, et kohtuasjas C-131/13 on esimene küsimus vastuvõetamatu, kuna küsimus on siseriikliku õiguse tõlgendamises.
- 28 Selles osas tuleb nentida, et ilmselgelt ei ole küsimus mitte siseriikliku õiguse, vaid liidu õiguse, täpsemalt kuuenda direktiivi sätete tõlgendamises.
- 29 Seega tuleb Italmoda väide, et see eelotsuse küsimus on vastuvõetamatu, tagasi lükata.
- 30 Teiseks vaidlustab komisjon selles kohtuasjas teise eelotsuse küsimuse vastuvõetavuse. Küsimus käsitleb juhtumit, millega antud juhul ei ole tegemist, sest nagu nähtub eelotsusetaotlusest, ei olnud Italmoda esitanud Madalmaade maksuhaldurile asjaomaste tehingute kohta nõuetekohast teavet.
- 31 Selles osas tuletagem meelde, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt eeldatakse, et liidu õiguse tõlgendamist puudutavad küsimused, mille liikmesriigi kohus on esitanud õiguslikus ja faktilises raamistikus, mille ta on määratlenud omal vastutusel ja mille paikapidavuse kontrollimine ei ole Euroopa Kohtu ülesanne, on asjakohased. Liikmesriigi kohtu esitatud küsimuse saab Euroopa Kohus jätta läbi vaatamata vaid siis, kui on ilmne, et liidu õigusnormi tõlgendus, mida taotletakse, ei ole mingit seost põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, kui probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi või õiguslikke asjaolusid, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimustele (vt eelkõige kohtuotsused *Budějovický Budvar*, C-478/07, EU:C:2009:521, punkt 63; *Zanotti*, C-56/09, EU:C:2010:288, punkt 15, ning *Melki ja Abdeli*, C-188/10 ja C-189/10, EU:C:2010:363, punkt 27).
- 32 Kuid antud juhul, kuigi komisjon väidab, et käesolevas asjas ei saa mingil juhul viidata olukorrale, millest on jutt selles kohtuasjas esitatud teises küsimuses, kuna Italmoda ei täitnud nõuetekohaselt asjaomase kauba lähteliikmesriigi maksuhalduri ees kõiki kohustusi teabe esitamise valdkonnas, tuleb esiteks märkida, et eelotsusetaotlusest ei nähtu, et maksuhalduri teavitamise kohustusi lõppkokkuvõttes nõuetekohaselt ei täidetud. Eelotsusetaotluse esitanud kohus kaldub pigem nõustuma väitega, millega üksnes põhjenduste esitamata jätmisele tuginedes on vaidlustatud apellatsioonikohtu järeldus, et maksuhaldurile esitati nõuetekohane teave, leides, et seda järeldust ei saanud teha ainuüksi põhjusel, et Italmoda maksudeklaratsioonide kohta ei ole esitatud vastuväiteid.
- 33 Teiseks tuleb selles kontekstis rõhutada, et selle eelotsuse küsimuse ese on muu hulgas just küsimus, kas mahaarvamise, maksuvabastuse või maksu tagasisaamise õiguse hindamise seisukohast omab tähtsust, kas teavitamise valdkonna kohustused on täidetud. Seega ei ole ilmne, et küsimus oleks hüpoteetiline või et sellel ei ole mingit seost põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega.
- 34 Sellest tulenevalt tuleb ka teine küsimus kohtuasjas C-131/13 tunnistada vastuvõetavaks.

Eelotsusetaotluste vastuvõetavus kohtuasjades C-163/13 ja C-164/13

- 35 Komisjon väidab, et kohtuasjades C-163/13 ja C-164/13 esitatud küsimused on vastuvõetamatud seetõttu, et neid tuleb pidada hüpoteetilisteks. Nimelt ei ole põhikohtuasjades olulisi faktilisi ja õiguslikke asjaolud veel kindlaks tehtud.
- 36 Nagu on osutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 31, on Euroopa Kohus väljakujunenud kohtupraktika kohaselt põhimõtteliselt kohustatud liidu õiguse tõlgendamist käsitlevatele küsimustele vastama, välja arvatud siis, kui on ilmselge, et taotletaval tõlgendusel ei ole mingit seost põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, kui probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi või õiguslikke asjaolusid, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimustele.
- 37 Tuleb märkida, et kohtuasjades C-163/13 ja C-164/13 esitatud küsimuste puhul on siiski tegemist sellise juhtumiga.
- 38 Neis kohtuasjades palutakse Euroopa Kohtul täpsustada, kas – ja kui see on nii, siis millistel asjaoludel – on siseriiklikud asutused ja kohtud kohustatud keelduma käibemaksuvabastuse ja mahaarvamisoiguse andmisest käibemaksupettuse juhtudel.
- 39 Ent eelotsusetaotluse põhjendustest nähtub, et Hoge Raad der Nederlanden ei ole tuvastanud käibemaksupettust seoses põhikohtuasjas arutusel olevate tehingutega. Arvestades, et nende otsustega esitatud eelotsuse küsimused eeldavad just sellise pettuse esinemist, tuleb neid küsimusi pidada põhikohtuasjade seisukohast hüpoteetilisteks.
- 40 Seega tuleb kohtuasjades C-163/13 ja C-164/13 esitatud eelotsuse küsimused tunnistada vastuvõetamatuks.

Kohtuasjas C-131/13 esitatud eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

- 41 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib esimese küsimusega sisuliselt selgitust, kas siseriiklikud asutused ja kohtud peavad maksukohustuslase puhul, kes teadis või oleks pidanud teadma, et ta ühendusesisese tarne raames tehtud tehinguga osales käibemaksupettuses, keelduma andmast kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 3 sätestatud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, direktiivi artikli 28c A osa punktis a sätestatud maksuvabastust või direktiivi artikli 28b A osa lõikes 2 sätestatud õigust käibemaks tagasi saada, juhul kui siseriiklikus õiguses puuduvad sätted, mis sellise keeldumise ette näeksid.
- 42 Sellele küsimusele vastamiseks tuleb kõigepealt meelde tuletada, et maksudest kõrvalehoidumise, maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste vastane võitlus on eesmärk, mida kuues käibemaksudirektiiv tunnustab ja edendab (vt eelkõige kohtuotsused Halifax jt, C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 71; Kittel ja Recolta Recycling, C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, punkt 54, ning Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 41).
- 43 Euroopa Kohus on selles osas korduvalt rõhutanud, et õigussubjektid ei saa liidu õigusnorme ära kasutada pettuse või kuritarvituse eesmärgil (vt eelkõige kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling, EU:C:2006:446, punkt 54; Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, punkt 32, ja Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punkt 26).

- 44 Euroopa Kohus on kuuendas direktiivis ette nähtud käibemaksu mahaarvamise õigust käsitlevas väljakujunenud kohtupraktikas esiteks järeldanud, et siseriiklike asutuste ja kohtute ülesanne on keelduda seda õigust andmast, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tõendatud, et õigust kasutatakse pettuse või kuritarvituse eesmärgil (vt eelkõige kohtuotsused Kittel ja Recolta Recycling, EU:C:2006:446, punkt 55; Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punkt 37, ja Maks Pen, EU:C:2014:69, punkt 26).
- 45 Teiseks nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et kuritarvituse või pettuse selline tagajärg seondub põhimõtteliselt ka õigusega saada ühendusesisese tarne korral maksuvabastus (vt selle kohta kohtuotsused R., C-285/09, EU:C:2010:742, punkt 55, ja Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 54).
- 46 Kolmandaks, nagu märgib kohtujurist oma ettepaneku punktides 50–52, kuna võimalik keeldumine mõne kuuendast direktiivist tuleneva õiguse andmisest peegeldab käesoleva kohtuotsuse punktis 43 mainitud üldpõhimõtet, mille kohaselt keegi ei peaks saama liidu õiguskorras tulenevaid õigusi kasutada kuritarvituse või pettuse eesmärgil, siis on see keeldumine üldiselt siseriiklike asutuste ja kohtute pädevuses, olenemata sellest, milline käibemaksu valdkonna õigus on pettusega seotud, hõlmates seega ka õigust saada käibemaks tagasi.
- 47 Erinevalt sellest, mida väidab komisjon, ei saa seda järeldust kahtluse alla seada asjaoluga, et viimati nimetatud õigus on eriline, kuna kujutab endast korrigeerimismehhanismi, mis võimaldab teatavate ühendusesiseste tarnete korral tagada neutraalse käibemaksu.
- 48 Selles osas tuleb selgitada, et käesoleva kohtuotsuse punktis 44 osundatud kohtupraktikast nähtub, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 3 ette nähtud mahaarvamiseõiguse keskne roll käibemaksusüsteemis maksu täieliku neutraalsuse tagamisel ei takista pettuses osalemise korral selle õiguse maksukohustuslasele andmisest keeldumist (vt selle kohta eelkõige kohtuotsused Bonik, EU:C:2012:774, punktid 25–27 ja 37, ning Maks Pen, EU:C:2014:69, punktid 24–26). Samuti ei saa käibemaksu tagasisaamise õiguse spetsiifiline roll neutraalse käibemaksu tagamisel niisugusel juhul takistada maksukohustuslasele selle õiguse andmisest keeldumist.
- 49 Eelnevaid kaalutlusi arvestades on põhimõtteliselt siseriiklike asutuste ja kohtute ülesanne keelduda andmast kuuendas direktiivis ette nähtud õigusi, millele tuginetakse pettuse või kuritarvituse eesmärgil, olenemata sellest, kas tegemist on ühendusesisese tarnega seotud käibemaksu mahaarvamise õiguse, maksuvabastuse või õigusega saada käibemaks tagasi, nagu on arutusel põhikohtuasjas.
- 50 Lisaks olgu märgitud, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb seda teha mitte üksnes siis, kui maksupettuse paneb toime maksukohustuslane ise, vaid ka siis, kui maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et asjaomase tehinguga osaleb ta käibemaksupettuses, mille pani toime tarnija või mõni teine tarneahelas varem või hiljem osalenud ettevõtja (vt selle kohta eelkõige kohtuotsused Kittel ja Recolta Recycling, EU:C:2006:446, punktid 45, 46, 56 ja 60, ning Bonik, EU:C:2012:774, punktid 38–40).
- 51 Küsimuses, kas siseriiklikel asutustel ja kohtutel on keeldumise kohustus ka siseriiklikus õiguskorras vastavate õigusnormide puudumise korral, tuleb esiteks sedastada, et Madalmaade valitsus rõhutas kohtuistungil asjaolu, et Madalmaade õiguses ei ole kuuenda direktiivi ülevõtmise osas lünki ja et pettuste ennetamine on nende siseriiklike sätete rakendamisel, millega direktiiv on üle võetud, kohaldatav kui õiguse üldpõhimõte.
- 52 Sellega seoses olgu meenutatud, et liikmesriigi kohtul tuleb siseriiklikku õigust tõlgendada niipalju kui võimalik asjakohase direktiivi sõnastust ja eesmärki arvestades, et saavutada direktiivis ette nähtud tulemus, mis nõuab, et ta teeks kõik, mis on tema pädevuses, võttes arvesse siseriiklikku õigust

tervikuna ning kasutades siseriiklikus õiguses tunnustatud tõlgendusmeetodeid (vt selle kohta kohtuotsused *Adeneler jt*, C-212/04, EU:C:2006:443, punkt 111; *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:408, punkt 45, ja *Maks Pen*, EU:C:2014:69, punkt 36).

- 53 Seega on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne kindlaks teha, kas Madalmaade õiguses on – nagu väidab Madalmaade valitsus – olemas norm, st kas säte või üldpõhimõte, mille kohaselt õiguse kuritarvitamine on keelatud, või muud sätted maksupettuse või maksustamise vältimise kohta, mida võiks tõlgendada kooskõlas liidu õiguse nõuetega maksupettuste vastu võitlemise valdkonnas, nagu on selgitatud käesoleva kohtuotsuse punktides 49 ja 50 (vt selle kohta kohtuotsused *Kofoed*, EU:C:2007:408, punkt 46, ja *Maks Pen*, EU:C:2014:69, punkt 36).
- 54 Teiseks, kui peaks siiski selguma, et Madalmaade õiguses antud juhul ei ole norme, mida saaks kooskõllaliselt tõlgendada, ei saa sellest ikkagi järeldada, et siseriiklikel asutustel ja kohtutel on sellistel asjaoludel, nagu on arutusel põhikohtuasjas, nende nõuete järgimine takistatud ja et nad ei saa seega pettuse korral keelduda andmast kuuendas direktiivis ette nähtud õigusest tulenevat soodustust.
- 55 Ennekõike, kuigi on tõsi, nagu kinnitas Italmoda, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei saa direktiivi kui sellisega panna isikule kohustusi ning liikmesriik ei saa seda seega isiku vastu kasutada (vt eelkõige kohtuotsused *Pfeiffer jt*, C-397/01 kuni C-403/01, EU:C:2004:584, punkt 108, ja *Küçükdeveci*, C-555/07, EU:C:2010:21, punkt 46), ei kuulu õiguse andmisest keeldumine pettuse tagajärjel, nagu käesolevas asjas, selle kohtupraktikaga viidatud juhtude hulka.
- 56 Vastupidi, nagu on selgitatud käesoleva kohtuotsuse punktides 43 ja 46, vastab see keeldumine põhimõttele, mille kohaselt keegi ei saa liidu õigusnorme ära kasutada pettuse või kuritarvituse eesmärgil, nende kohaldamist ei saa laiendada nii, et need hõlmaksid kuritarvitusi või lausa pettusi (vt selle kohta kohtuotsused *Halifax jt*, EU:C:2006:121, punktid 68 ja 69, ning *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 38).
- 57 Niisiis, kuna kuritarvituse või pettuse asjaolud ei saa anda alust liidu õiguskorras ette nähtud õigusele, siis antud juhul kuuendas direktiivis sätestatud soodustuse andmisest keeldumine ei tähenda asjaomasele isikule selle direktiivi alusel kohustuse panemist, vaid see on lihtsalt tagajärg, mis tuleneb selle tuvastamisest, et taotletava soodustuse saamiseks nõutavad objektiivsed kriteeriumid, mis on nimetatud direktiivis selle õiguse kohta ette nähtud, ei ole tegelikult täidetud (vt selle kohta eelkõige kohtuotsused *Kittel ja Recolta Recycling*, EU:C:2006:446, punkt 53, ning *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, punkt 41).
- 58 Seega on niisugusel juhul tegemist pigem sellega, et maksukohustuslasel ei ole võimalik tugineda kuuendas direktiivis ette nähtud õigusele, mille andmise objektiivsed tingimused ei ole täidetud kas seetõttu, et maksukohustuslane ise on teinud pettusega seotud tehingu, või on pettusega seotud tehinguahel tervikuna, milles ta osales, nagu on selgitatud käesoleva kohtuotsuse punktis 50.
- 59 Ent niisugusel juhul ei saa nõuda sõnaselget luba selleks, et siseriiklikud asutused ja kohtud saaksid ühisest käibemaksusüsteemist tuleneva soodustuse andmisest keelduda, kuna sellist tagajärge tuleb pidada süsteemi lahutamatuks osaks.
- 60 Lisaks, erinevalt sellest, mida väitis Italmoda, on ilmselge, et maksukohustuslane, kes on loonud õiguse saamise tingimusi ainult pettusega seotud tehingutes osalemisega, ei saa õiguspärase ootuse kaitse või õiguskindluse põhimõtetele tuginedes vaidlustada asjaomase õiguse andmisest keeldumist (vt selle kohta kohtuotsused *Breitsohl*, C-400/98, EU:C:2000:304, punkt 38, ning *Halifax jt*, EU:C:2006:121, punkt 84).
- 61 Lõpuks, kuna ühisest käibemaksusüsteemist tuleneva soodustuse andmisest keeldumine juhul, kui maksukohustuslane on osalenud maksupettuses, on lihtsalt tagajärg, mis tuleneb sellest, et kuuenda direktiivi asjassepuutuvate sätetega selleks ette nähtud tingimused ei ole täidetud, siis nagu märkis

kohtujurist oma ettepaneku punktis 60, ei ole see keeldumine karistus ega sanktsioon 4. novembril 1950 Roomas alla kirjutatud Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooni artikli 7 või Euroopa Liidu põhiõiguste harta artikli 49 tähenduses (vt selle kohta kohtuotsused Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, punkt 56; Halifax jt, EU:C:2006:121, punkt 93, ja Döhler Neuenkirchen, C-262/10, EU:C:2012:559, punkt 43).

- 62 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et kuuendat direktiivi tuleb tõlgendada nii, et siseriiklikud asutused ja kohtud peavad keelduma andmast maksukohustuslasele ühendusesisese tarne raames mahaarvamisõigust, maksuvabastust või õigust käibemaks tagasi saada, isegi kui siseriiklikus õiguses puuduvad sätted, mis sellise keeldumise ette näeksid, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tõendatud, et maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et tehinguga, millele tuginedes ta oma õigust põhjendab, osales ta tarneahela raames toime pandud käibemaksupettuses.

Teine küsimus

- 63 Teise eelotsuse küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtult sisuliselt selgitust, kas seoses võimaliku kohustusega keelduda andmast mahaarvamisõigust, maksuvabastust või õigust käibemaks tagasi saada, nagu on leidnud käsitlemist esimese eelotsuse küsimuse raames, omavad asjas tähtsust asjaolud, et esiteks pandi maksupettus toime mõnes teises liikmesriigis, mitte riigis, kus neid erinevaid õigusi taotletakse, ja teiseks, et maksukohustuslane täitis viimati nimetatud liikmesriigis kõik siseriiklikus õiguses nende õiguste saamiseks ette nähtud vorminõuded.
- 64 Selles osas, nagu on juba selgitatud käesoleva kohtuotsuse punktis 50, loetakse väljakujunenud kohtupraktika kohaselt pettuseks, mille tõttu võib keelduda andmast maksukohustuslasele kuuendas direktiivis ette nähtud õigust, mitte ainult olukorda, kus maksupettuse paneb toime vahetult maksukohustuslane ise, vaid ka olukorda, kus maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et soetamise või tarnega osaleb ta tehingus, mis on seotud käibemaksupettusega, mille pani toime tarnija või mõni teine samas tarneahelas varem või hiljem osalenud ettevõtja (vt eelkõige kohtuotsused Kittel ja Recolta Recycling, EU:C:2006:446, punktid 45, 46 ja 56; Mahagében ja Dávid, EU:C:2012:373, punkt 46, ning Bonik, EU:C:2012:774, punkt 40).
- 65 Ei ole ühtki objektiivset põhjust, mis lubaks järeldada, et asi on teisiti ainuüksi põhjusel, et pettusega seotud tarneahel ulatub kahte või enamasse liikmesriiki või et tehing, millega käibemaksupettus toime pandi, leidis aset mõnes teises liikmesriigis kui riik, kus pettusega seotud tehingutes osalenud maksukohustuslane püüab alusetult saada kuuendast direktiivist tulenevat õigust.
- 66 Samuti ei ole kuuendas direktiivis ette nähtud õiguse andmisest keeldumise puhul iseenesest tähtsust tõdemusel, et arvestades ainult selle liikmesriigi õiguskorda, kes on pädev otsustama õiguse andmise, tunduvad selleks ette nähtud tingimused olevat täidetud, kuna – nagu on eespool märgitud – osalemine käibemaksupettuses võib seisneda teadlikus osalemises tehinguahelas, mille raames mõni teine ettevõtja hilisema tehinguga mõnes teises liikmesriigis viib pettuse toimepanemise lõpule, või siis oleks osaleja pidanud olema sellest teadlik.
- 67 Lisaks, nagu Madalmaade valitsus põhjendatult märkis, on põhikohtuasjas arutusel olev pettus „karusellpettus”, mis pannakse toime ühendusesiseste tarnete raames ja mida sageli iseloomustab see, et ühe liikmesriigi seisukohast eraldi võetuna tunduvad käibemaksu valdkonna õigusele tuginemise tingimused olevat täidetud, samas kui just mitmes liikmesriigis tehtud tehingute spetsiifilise kombineerimise tulemusena osutuvad need tehingud kogumis petutehinguteks.
- 68 Samuti ei oleks ükski teistsugune tõlgendus peale selle, mis on esitatud eespool, kooskõlas maksupettuse vastase võitluse eesmärgiga, mida kuues direktiiv tunnustab ja edendab (vt eelkõige kohtuotsus Tanoarch, C-504/10, EU:C:2011:707, punkt 50).

- 69 Kõiki eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb teisele küsimusele vastata, et kuuendat direktiivi tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslase puhul, kes teadis või oleks pidanud teadma, et tehinguga, millele tuginedes ta põhjendab mahaarvamisõigust, maksuvabastust või õigust käibemaks tagasi saada, osales ta tarneahela raames toime pandud käibemaksupettuses, võib nende õiguste andmisest keelduda, vaatamata sellele, et pettus pandi toime mõnes teises liikmesriigis, mitte selles liikmesriigis, kus neid õigusi taotletakse, ja et maksukohustuslane täitis viimati nimetatud liikmesriigis siseriikliku õigusega nende õiguste saamiseks ette nähtud vorminõuded.

Kolmas küsimus

- 70 Esimesele küsimusele antud vastust arvestades ei ole vaja vastata kolmandale küsimusele, mis on esitatud vaid juhuks, kui esimesele küsimusele vastatakse eitavalt.

Kohtukulud

- 71 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

1. **Hoge Raad der Nederlandeni eelotsuse küsimused kohtuasjades C-163/13 ja C-164/13 on vastuvõetamatud.**
2. **Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuendat direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ, tuleb tõlgendada nii, et siseriiklikud asutused ja kohtud peavad keelduma andmast maksukohustuslasele ühendusesisese tarne raames mahaarvamisõigust, maksuvabastust või õigust käibemaks tagasi saada, isegi kui siseriiklikus õiguses puuduvad sätted, mis sellise keeldumise ette näeksid, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tõendatud, et maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et tehinguga, millele tuginedes ta oma õigust põhjendab, osales ta tarneahela raames toime pandud käibemaksupettuses.**
3. **Kuuendat direktiivi 77/388, muudetud direktiiviga 95/7, tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslase puhul, kes teadis või oleks pidanud teadma, et tehinguga, millele tuginedes ta põhjendab mahaarvamisõigust, maksuvabastust või õigust käibemaks tagasi saada, osales ta tarneahela raames toime pandud käibemaksupettuses, võib nende õiguste andmisest keelduda, vaatamata sellele, et pettus pandi toime mõnes teises liikmesriigis, mitte selles liikmesriigis, kus neid õigusi taotletakse, ja et maksukohustuslane täitis viimati nimetatud liikmesriigis siseriikliku õigusega nende õiguste saamiseks ette nähtud vorminõuded.**

Allkirjad