Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
MICHAL BOBEK
esitatud 10. novembril 2016 [1]

Kohtuasi C-564/15

Tibor Farkas
versus
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Délalfödi Regionális Adó Főigazgatósága

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Kecskeméti haldus- ja töökohus, Ungari)

Ühine käibemaksusüsteem — Direktiiv 2006/112/EÜ — Pöördmaksustamine — Artikli 199 lõike 1 punkt g — Maksuhalduri otsus, mis määrab kindlaks kaupade saaja „maksuvahe“ — Sisendkäibemaksu mahaarvamise võimatus — Trahvi määramine — Trahvi proportsionaalsus

I. **Sissejuhatus**

1. T. Farkas (edaspidi „kaebaja“) ostis ühelt maksejõuetult ettevõtjalt (edaspidi „müüja“) enampakkumisel mobiilse angaari. Kaebaja tasus müügihinna koos müüja poolt kaubale lisatud käibemaksuga. Hiljem püüdis ta seda summat oma käibemaksudeklaratsioonil näidata mahaarvatavana. Maksuhaldur aga teatas, et asjaomane tehing oleks tulnud teha pöördmaksustamise korra alusel. Selle kohaselt oli kaebaja ise kohustatud tasuma kõnealuse käibemaksu maksuhaldurile. Seepärast esitas maksuhaldur nõude vastavale summale ning määras kaebajale lisaks trahvi summas 50% võlgnetavast käibemaksust.

2. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib Euroopa Kohtult, kas maksuhalduri sellised otsused on kooskõlas direktiiviga 2006/112 (edaspidi „käibemaksudirektiiv“) [2].

3. Enne sellele küsimusele vastamist tuleb kõigepealt käsitleda üht teist küsimust. See küsimus, mis muide tuleneb eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud küsimustest, puudutab käibemaksudirektiivi artikli 199 lõike 1 punkti g nõuetekohast rakendamist ja käesolevas asjas kõne all oleva tarne liigitamist vallas- või kinnisvaratehinguks.

II. **Kohaldatav õigus**

A. *Euroopa Liidu õigus*

4. Käibemaksudirektiivi artikkel 193 sätestas põhikohtuasja asjaolude esinemise ajal järgmist: „Käibemaksu tasub maksukohustuslane, kelle kaubatarned või teenuste osutamine on maksustatav, välja arvatud juhtudel, kui vastavalt artiklitele 194–199 ja artiklile 202 tasub maksu teine isik“.

1 — Algkeel: inglise.

2 — Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1).

5. Käibemaksudirektiivi artikli 199 lõike 1 punkt g võimaldab liikmesriikidel sätestada, et käibemaksu tasumise eest vastutav isik on maksukohustuslane, kelle kasuks toimub „kinnisvara võõrandamine sundmüügi puhul võlgniku poolt kohtuotsuse alusel“.

6. Käibemaksudirektiivi artikli 226 punkt 11 sätestab, et kui käibemaksu on kohustatud tasuma kaupade soetaja või teenuse saaja, tuleb arvetel esitada seoses käibemaksuga üksnes järgmised andmed: „viide käesoleva direktiivi asjakohastele sätetele, vastavatele siseriiklikele sätetele või märge, et tarne on maksuvaba või selle suhtes kohaldatakse pöördmaksustamist“.

B. *Siseriiklik õigus*

7. Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (käibemaksu käsitlev 2007. aasta CXXVII seadus; edaspidi „käibemaksuseadus“) § 142 lõige 1 sätestab: „Maksu tasub kauba omandaja või teenuse saaja […] g) ettevõtluse käigus materiaalse põhivarana kasutatava kauba võõrandamisel ning muu kauba võõrandamisel või teenuse osutamisel, kui selle hind ületab täitmise ajal tavapärast turuhinda arvestades 100 000 forintit ja kui täitmiseks kohustatud maksukohustuslase suhtes on alustatud pankroti- või muu maksejõuetust tuvastav menetlus“.

8. Käibemaksuseaduse § 142 lõike 1 punkti g kohaldamisel tehingu suhtes näeb § 142 lõige 7 ette, et „kauba võõrandaja või teenuse osutaja [esitab] sellise arve, millel ei ole märgitud […] sisendkäibemaksu […]“.

9. Käibemaksuseaduse § 169 punkt n sätestab, et kauba soetajal või teenuse saajal lasuva maksukohustuse puhul tuleb arvele lisada „märge „fordított adózás“ („pöördmaksustamine“)“.

III. **Asjaolud, siseriiklik menetlus ja eelotsuse küsimused**

10. Kaebaja ostis maksuhalduri poolt müüja vara sundmüügiks korraldatud elektroonilisel oksjonil mobiilse angaari.

11. Müüja esitas arve käibemaksu üldkorras ja märkis sellele tarnekuupäevaks 26. novembri 2012. Eelotsusetaotluses on märgitud, et kaebaja tasus müügihinna koos käibemaksuga (edaspidi „esimene käibemaksusumma“). Hiljem taotles ta oma käibemaksudeklaratsioonis selle summa mahaarvamist.

12. Kui aga Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adóigazgatósága (riikliku maksu- ja tolliameti Bács-Kiskuni komitaadi maksudirektoraat; edaspidi „esimese astme maksuhaldur“) kaebajat kontrollis, leidis ta, et kohaldada oleks tulnud § 142 lõike 1 punktis g ette nähtud pöördmaksustamist. Seega oleks käibemaksu pidanud tasuma kaebaja, kuna tema oli angaari soetaja. Esimese astme maksuhaldur tegi kindlaks kaebaja „maksuvahe“ 744 000 Ungari forintit. Ta tuvastas, et see summa vastab pöördmaksustamise alusel tehingult võlgnetavale käibemaksule („teine käibemaksusumma“). Esimese astme maksuhaldur jättis rahuldamata kaebaja taotluse selle summa tagastamiseks ja määras talle trahvi 372 000 Ungari forintit.

13. Seda otsust kinnitas teise astme maksuhaldur, Nemzeti Adó és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (riikliku maksu- ja tolliameti Délalföldi piirkondlik maksu peadirektoraat; edaspidi „vastustaja“).

14. Kaebaja on selle otsuse peale esitanud kaebuse Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságile (Kecskeméti haldus- ja töökohus, Ungari). Ta väidab, et siseriiklike maksuhaldurite sellised otsused on vastuolus ELi õigusega. Ta väidab, et vastustaja ei tunnustanud tema käibemaksu mahaarvamise õigust ainult vorminõuete rikkumise pärast, kuna müüja oli väljastanud arve pöördmaksustamise asemel ekslikult üldkorras. Ta juhib tähelepanu, et müüja maksis esimese käibemaksusumma riigieelarvesse. Seepärast ei ole riigieelarvele kahju tekitatud ning kõik vajalikud andmed õige maksusumma kindlakstegemiseks on olemas.

15. Eelotsusetaotluse esitanud kohus jagab osaliselt kaebaja väljendatud kahtlusi. Ta märgib, et ilmnenud ei ole ühtegi asjaolu, mis viitaks maksudest kõrvalehoidumisele. Lõpetuseks lisab ta, et maksuhaldurite tõlgendus ei tundu olevat proportsionaalne pöördmaksustamise eesmärgiga.

16. Neil asjaoludel otsustas Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Kecskeméti haldus- ja töökohus, Ungari) oma menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas käibemaksudirektiivi põhimõtetega, eelkõige neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõttega, mille eesmärk on vältida maksudest kõrvalehoidumist, on kooskõlas selline käibemaksuseaduse sätetele tuginev halduspraktika, mille kohaselt maksuhaldur teeb kindlaks kauba soetaja (teenuse saaja) maksuvahe, kui kauba müüja või teenuseosutaja väljastab pöördmaksustamise korra alla kuuluva tehingu kohta arve üldkorra alusel, deklareerib selle eest tasumisele kuuluva käibemaksu ja tasub ka selle riigieelarvesse ning kauba soetaja (teenuse saaja) kajastab aga arve väljastajale tasutud käibemaksu mahaarvatava käibemaksuna, samas kui kauba soetaja ei saa selle käibemaksu suhtes, mille kohta on kindlaks tehtud maksuvahe, oma mahaarvamisõigust kasutada?

2. Kas maksuvahe kindlakstegemine, millega kaasneb ka 50% määraga trahvi tasumise kohustus, on proportsionaalne sanktsioon ebaõige maksustamise meetodi valiku eest, kui see ei tekitanud riigieelarves maksulaekumiste puudujääki ja rikkumiste kohta andmed puuduvad?“

17. Kirjalikud seisukohad on esitanud Eesti ja Ungari valitsus ning komisjon. Ungari valitsus ja komisjon esitasid suulised seisukohad 7. septembril 2016 toimunud kohtuistungil.

IV. **Õiguslik hinnang**

18. Käibemaksudirektiivi artikli 199 lõike 1 punkt g sätestab, et selle kohaldamise ese on ainult „kinnisvara võõrandamine sundmüügi puhul võlgniku poolt kohtuotsuse alusel“. Seega on see säte kohaldatav ainult *kinnisvara* suhtes.

19. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib oma taotluses, et kaebaja soetatud vara on „mobiilne angaar“. Mida ta aga oma taotluses ei täpsusta, on küsimus, kas ta on selle angaari tema menetluses oleva juhtumi asjaolude põhjal liigitanud vallas- või kinnisvaraks.

20. Seda, miks see küsimus ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohtule nii oluline olnud, võib selgitada asjakohase siseriikliku õigusnormi sõnastus (mida tsiteerin käesolevas ettepanekus eespool, punktis 7), mis ei näe ette kinnis- ja vallasvara eristust. See liigitus aga on käibemaksudirektiivi artikli 199 lõike 1 punkti g kohaldatavuse seisukohalt määrava tähtsusega.

21. Kuigi lõpliku otsuse selles küsimuses peab tegema eelotsusetaotluse esitanud kohus ise, eeldan siin, et *mobiilne angaar* on, nagu selle nimigi viitab, *vallasvara* (A). Seejärel hindan ebatõenäolist stsenaariumi, kus mobiilne angaar võib liigituda kinnisvaraks (B).

A. *Kui mobiilne angaar oleks vallasvara*

22. Käibemaksudirektiivi artikli 199 lõike 1 punkt g hõlmab kahtlemata ainult *kinnisvara*.

23. Ungari valitsus kinnitas kohtuistungil, et käibemaksuseaduse § 142 lõike 1 punkt g on mõeldud käibemaksudirektiivi artikli 199 lõike 1 punkti g rakendamiseks.[3] Samuti kinnitas ta, et käibemaksuseaduse § 142 lõike 1 punkt g on ühtmoodi kohaldatav nii vallas- kui ka kinnisvara suhtes.

24. Sellest järeldub, et kui käibemaksuseaduse § 142 lõike 1 punkt g oleks kohaldatav vallasvara suhtes – eeldusel, et kõnealune mobiilne angaar oleks selleks liigitatud –, laieneks pöördmaksustamine väljapoole käibemaksudirektiivi artikli 199 lõike 1 punkti g esemelist kohaldamisala.

25. Sellega on seotud küsimus, kas liikmesriigil on õigus laiendada sel moel artikli 199 lõike 1 punkti g esemelist kohaldamisala. Minu arvates ei ole ja nimelt järgmistel põhjustel.

26. Esiteks, põhireegel selle kohta, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, on sätestatud käibemaksudirektiivi artiklis 193.[4] Selle kohaselt tasub käibemaksu maksukohustuslane, kelle kaubatarned või teenuste osutamine on maksustatav.

27. Samas aga sätestas see säte põhikohtuasja asjaolude esinemise ajal, et maksu võib vastavalt artiklitele 194–199 ja artiklile 202 tasuda ka „teine isik“.

28. Sellest järeldub, et neis sätetes fikseeritud pöördmaksustamise reegel on erand artiklis 193 sätestatud põhireeglist. Seepärast tuleb nende sätete kohaldamisala tõlgendada kitsalt.[5] Käesolevas kontekstis tähendab see, et üldreegli erandeid tohiks kohaldada ainult käibemaksudirektiivis sõnaselgelt ette nähtud juhtudel.

29. Teiseks, käibemaksudirektiivi artikkel 193 koostoimes artikli 199 lõike 1 punktiga g näitab, et sundmüügi teel võõrandatud kinnisvara tarne pealt käibemaksu tasumise kohustusega isiku kindlaksmääramine on täielikult ühtlustatud. Nagu Euroopa Kohus on varem selgitanud, sätestati artikli 199 lõike 1 punkt g[6] koos teiste, artiklis 199 ette nähtud pöördmaksustamise alustega selleks, et võimaldada erandlike meetmete võtmist kõigile liikmesriikidele; enne seda oli see võimalus ainult teatavatel liikmesriikidel selleks, et ära hoida maksudest kõrvalehoidumist teatavates sektorites või teatavat liiki tehingute puhul.[7]

30. Sellest tulenev ühtlustamine ei luba seega liikmesriikidel laiendada omal algatusel käibemaksudirektiivi artikli 199 lõike 1 punktis g sätestatud erandi esemelist kohaldamisala.

3 — Lisaks väljendas Ungari valitsus seisukohta, et käibemaksuseaduse § 142 lõike 1 punkt g on mõeldud ka käibemaksudirektiivi artikli 199 lõike 1 punkti f rakendamiseks. On siiski raske aru saada, kuidas artikli 199 lõike 1 punkt f saaks käesolevas asjas oluline olla, kuna selle ese on „pärast omandireservatsiooni loovutamist reservatsiooni kasutavale isikule tehtud tarned“.

4 — Kohtujuristi ettepanek, Kokott, 6.11.2014, kohtuasi Macikowski (C-499/13, EU:C:2014:2351, punkt 29).

5 — Kohtuotsus, 26.5.2016, Envirotec Denmark (C-550/14, EU:C:2016:354, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

6 — Nõukogu 24. juuli 2006. aasta direktiiviga 2006/69/EÜ, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ teatavate meetmete osas, mille eesmärk on lihtsustada käibemaksustamise menetlust ja aidata ära hoida maksudest kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist ning millega tunnistatakse kehtetuks teatavaid erandeid lubavad otsused (ELT 2006, L 221, lk 9). Kohtuotsus, 13.6.2013, Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, punkt 24).

7 — Vt direktiivi 2006/69/EÜ põhjendus 1 ja käibemaksudirektiivi põhjendus 42, mis sätestavad käibemaksudirektiivi artikli 199 lõike 1 punktiga g taotletava eesmärgi. Nagu Euroopa Kohus märkis, „võimaldab see säte maksuhalduril asjaomastele tehingutele kohaldatava käibemaksu kätte saada, kui võlgnikul on selle tasumine raskendatud“. Kohtuotsus, 13.6.2013, Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, punktid 25 ja 28).

31. Kolmandaks, ainus võimalus, kuidas üksik liikmesriik saab artiklis 193 ja artikli 199 lõike 1 punktis g sätestatud üldreeglist kõrvale kalduda, on taotleda erandit käibemaksudirektiivi artikli 395 alusel. See säte annab liikmesriikidele võimaluse taotleda õigust „võtta erimeetmed [käibemaksudirektiivi] sätetest erandite tegemiseks eesmärgiga lihtsustada maksu kogumise menetlust või ära hoida teatavat liiki maksudest kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist“.

32. Seega oleks Ungari võinud artikli 199 lõike 1 punktis g sätestatud erandi laiendamiseks taotleda käibemaksudirektiivi artikli 395 alusel nõukogu otsust. [8]

33. Kohtuistungil sai kinnitust tõsiasi, et Ungarile sellist luba antud ei ole.

34. Kuna Ungarile ei ole käibemaksudirektiivi artikli 395 alusel erimeetmete võtmise luba antud, ei tohi ta ka pöördmaksustada mobiilse angaari tarnet sellisel viisil, nagu on arutusel põhikohtuasjas.

35. Järelikult tuleb põhikohtuasjas kõnealustel asjaoludel tõlgendada käibemaksudirektiivi nii, et sellega on vastuolus pöördmaksustamise laiendamine sundmüügi teel tarnitud vallasvarale.

36. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud asjaolud näivad viitavat sellele, et kaebaja ja müüja toimisid kooskõlas käibemaksudirektiiviga, kui nad kasutasid mobiilse angaari tarnet puhul käibemaksu üldkorda.

37. Kui eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab antud juhtumi asjaolude põhjal, et kõnealune mobiilne angaar on tõepoolest vallasvara, siis peab ta sellest tegema vajalikud järeldused kooskõlas Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikaga.

38. Siseriiklikke õigusnorme tuleb tõlgendada nii suures ulatuses kui võimalik kooskõlas ELi õiguse asjakohaste sätetega. [9] Kuid nagu Euroopa Kohus on tunnistanud, on ELi õigusega kooskõlalisel tõlgendamisel piirid. Eelkõige ei saa see olla aluseks siseriikliku õiguse *contra legem* tõlgendamisele. [10] Kui ELi õigusega kooskõlas tõlgendamine osutub võimatuks, peab siseriiklik kohus tagama ELi õiguse täieliku õigusliku toime, jättes vajaduse korral ELi õigusega vastuolus olevad normid kohaldamata, ilma et ta peaks taotlema või ootama nende sätete eelnevat tühistamist. [11] See, kas siseriiklikul kohtul on õigust tõstatada omal algatusel ELi õiguse sätete rikkumise küsimust, sõltub samaväärsuse põhimõttest ehk sellest, kas tal on sarnases olukorras siseriikliku õiguse alusel kohustus või õigus seda teha siseriikliku siduva õigusnormi puhul. [12]

B. *Kui mobiilne angaar oleks kinnisvara*

39. Eespool kirjeldatud põhjustel arvan, et käesoleva asja hindamine võibki siin lõppeda.

40. Kui eelotsusetaotluse esitanud kohus tuleks teadaolevate asjaolude põhjal siiski järeldusele, et kõnealune mobiilne angaar on kinnisvara, mis juba selle nime põhjal tundub üpris ebatõenäoline, pakun tema täielikuks abistamiseks järgnevas osas välja alternatiivsed juhised.

8 — Käibemaksudirektiivi artikli 395 lõige 1 sätestab: „Nõukogu võib ühehäälselt komisjoni ettepaneku põhjal anda igale liikmesriigile loa võtta erimeetmed käesoleva direktiivi sätetest erandite tegemiseks eesmärgiga lihtsustada maksu kogumise menetlust või ära hoida teatavat liiki maksudest kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist“.

9 — Kohtuotsused, 19.4.2016, DI (C-441/14, EU:C:2016:278, punkt 42); 15.1.2014, Association de médiation sociale (C-176/12, EU:C:2014:2, punkt 38); 19.12.2013, Koushkaki (C-84/12, EU:C:2013:862, punktid 75 ja 76).

10 — Vt kohtuotsused, 28.7.2016, JZ (C-294/16 PPU, EU:C:2016:610, punkt 33); 19.4.2016, DI (C-441/14, EU:C:2016:278, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika); 11.11.2015, Klausner Holz Niedersachsen (C-505/14, EU:C:2015:742, punktid 31 ja 32 ning seal viidatud kohtupraktika); 30.4.2014, Káslerand Káslerné Rábai (C-26/13, ECLI:EU:C:2014:282, punkt 65).

11 — Värskematest nt kohtuotsus, 8.9.2015, Taricco jt (C-105/14, EU:C:2015:555, punkt 49 ja seal viidatud kohtupraktika).

12 — Selle kohta vt kohtuotsus, 12.2.2008, Willy Kempter KG (C-2/06, EU:C:2008:78, punktid 45 ja 46). Vt ka kohtuotsused, 14.12.1995, van Schijndel ja van Veen (C-430/93 ja C-431/93, EU:C:1995:441, punktid 13, 14 ja 22); 24.10.1996, Kraaijeveld jt (C-72/95, EU:C:1996:404, punktid 57, 58 ja 60).

41. Esiteks teen mitu sissejuhatavat märkust esimese ja teise käibemaksusumma eristamise kohta (1). Seejärel käsitlen küsimust, kas maksuhalduril oli õigus nõuda kaebajalt pöördmaksustamisest tulenevate kohustuste täitmist, keeldudes samal ajal rahuldamast kaebaja taotlust sisendkäibemaksu mahaarvamiseks (2). Lõpetuseks analüüsin kaebajale määratud trahvi proportsionaalsust (3).

1. Esimese ja teise käibemaksusumma eristamine

42. Olgu selgituseks märgitud, et järgnevas jaotises käsitletud küsimused on peamiselt maksukohustuste ja -õiguste kohta, mis kaebajal on teise käibemaksusumma puhul suhtes maksuhalduriga. Niisiis ei ole need küsimused õiguste ja kohustuste kohta, mis esimese käibemaksusumma puhul tekivad kaebaja, müüja ja riigieelarve suhtes.

43. Pöördmaksustamise perspektiivist vaadatuna ja eeldusel, et kõnealune tehing tuli tõepoolest pöördmaksustada, oli esimese käibemaksusumma tasumine viga. See viga tuleks parandada kaebaja ja müüja ning müüja ja riigieelarve vahel. [13]

44. Euroopa Kohus on varem sedastanud, et arvel valesti märgitud käibemaksu tagastamise küsimus on liikmesriikide reguleerida, [14] arvestades tingimusi, mis vastavad nii võrdväärsuse kui ka tõhususe põhimõttele. [15] Tõhususe nõude puhul juhin tähelepanu üpriski spetsiifilistele asjaoludele, mil kõnealuse mobiilse angaari müügitehing toimus: müüja oli müügi toimumise ajal maksejõuetu ja sundmüügi oli korraldanud maksuhaldur. [16]

45. Olenemata sellest, milline on esimese käibemaksusumma tagastamise siseriiklik kord, on oluline rõhutada, et see summa tuleb riigieelarvest põhimõtteliselt tagastada müüjale ja/või kaebajale.

46. Sel põhjusel olen seisukohal, et riigieelarvesse tasutud esimene käibemaksusumma ei ole kaebajale pöördmaksustamise korral tulenevate kohustuste hindamiseks otseselt oluline. Sellegipoolest on sama asjaolu mõneti oluline kaebaja mahaarvamisõiguse ja trahvi proportsionaalsuse hindamiseks.

2. Kaebaja käibemaksukohustus ja mahaarvamisõigus

47. Eespool kirjeldatud kaalutlustel olen seisukohal, et esimest eelotsuseküsimust tuleks tõlgendada nii, et sellega soovitakse teada, kas käibemaksu neutraalsuse põhimõttega on vastuolus olukord, kus maksuhaldur nõuab maksukohustuslaselt, kes ei ole maksudest kõrvale hoidunud ja kes on alusetult maksnud käibemaksu kauba tarnijale, käibemaksu tasumist pöördmaksustamise korras ega luba sel maksukohustuslasel kasutada sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.

48. Eeldades, et pöördmaksustamine oli selles olukorras asjakohane, oli kaebaja tõepoolest kohustatud tasuma käibemaksu angaari tarne eest. See tähendab, et tarne eest ei oleks tulnud käibemaksu arvestada ja arvel oleks pidanud olema märge pöördmaksustamise kohta, nagu on ette nähtud käibemaksuseaduse § 169 punktis n.

49. Samuti tähendab see, nagu komisjon märgib, et kaebaja oli kohustatud kõnealuse käibemaksu maksuhaldurile deklareerima. Lähtudes seega hüpoteesist, et kõnealune angaar on kinnisvara, oli maksuhalduril õigus nõuda kaebajalt pöördmaksustamise korrast tulenevate kohustuste täitmist. [17]

13 — Selle kohta vt kohtuotsus, 6.2.2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punktid 40–43).

14 — Kohtuotsus, 11.4.2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punktid 25 ja 26 ning seal viidatud kohtupraktika).

15 — Kohtuotsus, 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, punktid 37 ja 40 ning seal viidatud kohtupraktika).

16 — Analoogia alusel vt kohtuotsus, 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, punkt 41).

17 — Euroopa Kohus on märkinud, et „pöördmaksustamise korra kohaldamisel ei toimu teenuse osutaja ja selle saaja vahel käibemaksu tasumist, kuna seetõttu, et viimasel tuleb tasuda vastavatelt tehingutelt sisendkäibemaksu, on tal põhimõtteliselt võimalik see maks maha arvata, nii et maksuhaldurile ei tule tal midagi tasuda“. Kohtuotsus, 6.2.2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punkt 29).

50. Kas maksuhalduril oli aga õigus jätta kaebaja taotlus sisendkäibemaksu mahaarvamiseks rahuldamata, on iseküsimus.

51. Euroopa Kohus on sedastanud, et mahaarvamisõigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei saa piirata, välja arvatud maksudest kõrvalehoidumise ja kuritarvituste korral. [18]

52. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et ei ole ühtki märki, et kaebaja oleks maksudest kõrvale hoidunud. Huvitaval kombel tunnistas maksuhaldur põhikohtuasjas, et kaebajal oli tõepoolest õigus kõnealune sisendkäibemaks maha arvata. Ungari valitsus nõustus selle seisukohaga.

53. Sellele vaatamata nähtub käesoleva asja asjaoludest, et see õigus on kaebajalt siiski ära võetud.

54. Kuidas ja miks see juhtunud on, jääb mulle ebaselgeks. Saan aru, et kui maksuhaldur sai teadlikuks sellest, et kaebaja ei ole täitnud pöördmaksustamise nõudeid, määras ta teise käibemaksusumma „maksuvaheks“ – mida eeldatavasti tuleb mõista maksuvõlana. Niisiis näib, et õiguse toimimise või maksuhalduri haldustava tulemusel teisendus teine käibemaksusumma maksuvõlaks, mille puhul mahaarvamisõigus enam ei kehti.

55. Eeldatavasti tähendab see, et kaebaja ei saa enam maha arvata oma kulusid summas, mis vastab sellele sisendkäibemaksule. Minu arvates on selline tulemus vastuolus ühisele käibemaksusüsteemile [19] omase käibemaksu neutraalsuse põhimõttega selles mõttes, et mahaarvamissüsteemi eesmärk on maksukohustuslane kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastada [20] ja maksustada üksnes lõpptarbijat. [21]

56. Seega teen vahejärelduse, et käibemaksu neutraalsuse põhimõttega ei ole vastuolus olukord, kus maksuhaldur nõuab maksukohustuslaselt, kes on alusetult maksnud käibemaksu kauba tarnijale, käibemaksu tasumist pöördmaksustamise korras. Küll on aga käibemaksu neutraalsuse põhimõttega vastuolus olukord, kus puuduvad tõendid maksukohustuslase poolse pettuse kohta ja maksuhaldur ei luba sellel maha arvata sisendkäibemaksu, mida see ei ole nõuetekohaselt deklareerinud pöördmaksustamise korras.

3. Trahvi proportsionaalsus

57. Järeldus, et kaebaja mahaarvamisõiguse kasutamise keelamisega on tehtud viga, ei tähenda, et maksuhalduril ei olnud õigust määrata trahvi talle pöördmaksustamisest tulenevate kohustuste täitmata jätmise eest. Mahaarvamisõigus ja selle kasutamisest sõltuvate kohustuste täitmata jätmise eest trahvi maksmise kohustus on kaks eri küsimust.

58. Euroopa Kohus on sedastanud, et kuivõrd käibemaksudirektiiv ei näe sõnaselgelt ette karistuste süsteemi juhuks, kui rikutakse selles direktiivis nimetatud, maksukohustuslastel lasuvaid kohustusi, on liikmesriigid pädevad valima karistused, mida nad peavad asjakohasteks. Liikmesriigid on siiski kohustatud nimetatud pädevust teostama ELi õigust ja selle aluspõhimõtteid järgides. [22]

18 — Vt kohtujuristi ettepanek, Szpunar, Staatssecretaris van Financiën jt (C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2217, punkt 42). Kohtuotsus, 18.12.2014, Schoenimport ‘Italmoda’ Mariano Previti jt (C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 48). Vt ka kohtuotsus, 21.2.2006, Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 84 ja seal viidatud kohtupraktika). Vt selle kohta ka kohtuotsus, 6.7.2006, Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, punktid 45–47).

19 — Kohtuotsused, 2.7.2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika), ning 23.4.2015, GST–Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

20 — Kohtuotsus, 6.2.2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

21 — Kohtuotsus, 7.11.2013, Tulică ja Plavoşin (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 34). Vt ka kohtujuristi ettepanek, Bot, kohtuasi Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2016:724, punkt 24 *in fine*).

22 — Kohtuotsus, 20.6.2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

59. Nagu komisjon on oma kirjalikes seisukohtades märkinud, on üks neist aluspõhimõtetest proportsionaalsuse põhimõte.[23]

60. Kontrollimaks, kas seda põhimõtet on järgitud, peab siseriiklik kohus veenduma, et asjaomane karistus ei lähe käibemaksu nõuetekohase kogumise ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmise eesmärgi saavutamiseks vajalikust kaugemale.[24] Arvesse tuleb võtta muu hulgas ka rikkumise laadi ja raskust ning trahvisumma kindlaksmääramise meetodeid.[25]

61. Ungari valitsus selgitas kohtuistungil, et kohaldatav siseriiklik õigusnorm, s.o adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. Törvény (maksustamist käsitlev 2003. aasta XCII seadus) § 170 näeb trahvi põhimääraks ette 50%. Seda määra kohaldati kaebaja suhtes.

62. Samuti selgitas Ungari valitsus, et maksustamisseaduse § 171 alusel saab erandolukordades, kus maksukohustuslane on toiminud nõutava hoolsusega, nimetatud 50% põhimäära vähendada või jätta trahv üldse määramata.

63. Paistab, et kohaldatavad siseriiklikud õigusnormid võimaldavad karistuste kohandamist ja pehmendamist vastavalt konkreetse juhtumi asjaoludele.[26] Seega tundub abstraktselt tasandilt vaadates, et kõnealused siseriiklikud õigusnormid on proportsionaalsuse põhimõttega kooskõlas.

64. Seda, kas samu norme kohaldati kaebaja konkreetses asjas proportsionaalselt, peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus. Käesoleva asjaga seoses aga väärivad esiletõstmist mitu aspekti.

65. Esiteks paistab, et kaebaja ei ole maksudest kõrvale hoidunud. Nii esimene kui ka teine käibemaksusumma on maksuhaldurile ära makstud. Teiseks, eelotsusetaotluses ei ole nimetatud ühtki konkreetset kaebajapoolset viivitust teise käibemaksusumma tasumisel peale selle, mis tekkis kaebajapoolse (väär)arusaama tõttu pöördmaksustamisest. Kolmandaks, käibemaksuseaduse § 142 lõige 7 näeb ette, et pöördmaksustamise nõuetele vastava arve väljastamise kohustus lasub müüjal. Tuleb rõhutada, et müüja väljastas arve, mis ei vastanud pöördmaksustamisel kohaldatavatele eeskirjadele, ja et see juhtus maksuhalduri korraldatud sundmüügi käigus.

66. Neid konkreetseid aspekte silmas pidades jääb komisjoni arvates lahtiseks küsimus, kas 50% põhimääraga trahv määrati tõepoolest kaebaja konkreetse juhtumi asjaolude hindamise tulemusel. Kuid nagu eespool märgitud, peab küsimust, kas käesolevas asjas on proportsionaalsuse põhimõttest kinni peetud, analüüsima eelotsusetaotluse esitanud kohus.

V. **Ettepanek**

67. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bírósági (Kecskeméti haldus- ja töökohus, Ungari) esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

Kui liikmesriigile ei ole nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artikli 395 alusel antud luba teha erandit, ei saa nimetatud direktiivi artikli 199 lõike 1 punkti g tähenduses sundmüügi teel võõrandatud vallasvara tarnet pöördmaksustada.

23 — Kohtuotsus, 6.3.2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

24 — Kohtuotsus, 23.4.2015, GST–Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

25 — Kohtuotsus, 20.6.2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

26 — Kohtuotsus, 20.6.2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, punkt 40). Vrd ka kohtuotsus, 19.7.2012, Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, punktid 50–52).