



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

19. oktoober 2017*

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Mahaarvamisõigus – Kasutamise tingimused – Artikkel 273 – Liikmesriigi meetmed – Maksupettuse ja maksustamise vältimise vastane võitlus – Arve, mille on väljastanud maksukohustuslane, kelle maksuamet on tunnistanud „tegevuse lõpetanud“ maksukohustuslaseks – Maksupettuse oht – Mahaarvamisõiguse andmisest keeldumine – Proportsionaalsus – Maksupettuse või maksutulude saamata jäämise ohu kohta esitatud tõendite arvestamata jätmine – Tehtava kohtuotsuse ajalise kehtivuse piiramine – Puudumine

Kohtuasjas C-101/16,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Curtea de Apel Cluj (Cluj apellatsioonikohus, Rumeenia) 21. jaanuari 2016. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 19. veebruaril 2016, menetluses

SC Paper Consult SRL

versus

Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

Administrația Județeană a Finanțelor Publice B

olles 31. mai 2017. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,
on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus käsitleb küsimust, kuidas tõlgendada 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 „käibemaksudirektiiv“)).
- 2 Taotlus on esitatud SC Paper Consult SRLi (edaspidi „Paper Consult“) ja Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (riigi maksuameti Cluj-Napoca piirkonna maksukeskus, Rumeenia) ning Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăudi (riigi maksuameti Bistrița-Năsăudi maakonna maksukeskus, Rumeenia) vahelises kohtuvaidluses, milles Paper Consult vaidlustas maksuhalduri otsuse, mille kohaselt ei lubatud tal maha arvata sellistelt teenustelt tasutud käibemaksu, mida ta ostis SC Rom Packaging SPRLilt (edaspidi „Rom Packaging“), põhjusel, et viimane oli lepingu sõlmimise kuupäeva seisuga tunnistanud „tegevuse lõpetanud“ maksukohustuslaseks.

- 6 Direktiivi 2006/112 artikli 178 punktis a 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 artikli 214 lõike 1 punkt a näeb ette:

„1. Liikmesriigid võtavad vajalikud meetmed, et järgmised isikud registreerida, andes neile individuaalse numbri:

- a) iga maksukohustuslane, välja arvatud artikli 9 lõikes 2 nimetatud maksukohustuslased, kes teeb oma riigi territooriumil mahaarvamisõigust andvaid kaubatarneid või osutab teenuseid, välja arvatud sellised kaubatarneid ja teenuseosutamised, mille puhul peab käibemaksu artiklite 194–197 ja artikli 199 kohaselt tasuma ainult kaupade soetaja või teenuste saaja või isik, kelle tarbeks kaubad või teenused on mõeldud“.

- 8 Direktiivi 2006/112 artikli 273 esimene lõik sätestab:

Rumeenia õigus

- 14 Põhikohtuasjas käsitletavate asjaolude esinemise kuupäeval sätestas valitsus määruse nr 92/2003, millega kehtestatakse uuesti avaldatud maksumenetluse seadustik selle hilisemate muudatuste ja täiendustega (ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare) artikli 78*bis* lõige 1 järgmist:

„Tegevuse lõpetanud/uuesti alustanud maksumaksjate register

Juriidilisest isikust maksukohustuslane või ükskõik missugune muu üksus, kes ei ole juriidiline isik, tunnistatakse tegevuse lõpetanuks ja tema suhtes kohaldatakse seaduse nr 571/2003 maksuseadustiku kohta selle hiljem muudetud ja täiendatud redaktsiooni (edaspidi „maksuseadustik“) artikli 11 lõikeid 1 *bis* ja 1*ter*, kui täidetud on üks järgmistest tingimustest:

- a) ta ei ole esitanud poole aasta jooksul ühtegi seaduses ette nähtud deklaratsiooni;
- b) tema puhul ei saa läbi viia maksurevisjoni, sest ta on esitanud deklaratsiooni registrijärgse asukoha andmetega, mis ei võimalda maksuasutusel teda identifitseerida;
<

2. Tegevuse lõpetanuks tunnistatud maksukohustuslaste nimekiri pannakse välja [ANAFi] asukohas ja avaldatakse selle ameti veebisaidil avaliku teabe jaotise ettevõtjaid käsitlevas osas.
3. [ANAFi] peadirektori käskkiri, millega kinnitatakse tegevuse lõpetanuks tunnistatud maksukohustuslaste nimekiri, jõustub 15 päeva möödumisel alates info ülespanemisest, nagu on ette nähtud [määruse nr 92/2003] artikli 44 lõikes 3.“
- 19 [ANAFi] peadirektori otsuse nr 3347/2011 lisa nr 1 täpsustab määruse nr 92/2003 artikli 78bis lõike 1 punktis a ette nähtud deklareerimiskohustusi ning loetleb järgmised deklareerimiskohustused:
- „– 100 „Riigieelarvesse tasutavate maksude tasumise kohustuste deklaratsioon“;
 - 112 „Sotsiaalkindlustusmaksete ja füüsilise isiku tulumaksu tasumise kohustuste ning kindlustatud isikute nominaalregistri deklaratsioon“;
 - 101 „Äriühingu tulumaksu deklaratsioon“;
 - 300 „Käibedeklaratsioon“;
 - 301 „Spetsiaalne käibedeklaratsioon“;
 - 390 VIES „Kauba ühendusesiseste tarnete/soetuste kokkuvõtlik deklaratsioon“;
 - 394 „Rumeenia territooriumil tehtud kaubatarnete/teenuste osutamise ja soetuste deklaratsioon“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 24 Paper Consult väidab, et käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamiseks piisab sellest, kui on täidetud direktiivi 2006/112 artiklis 178 sätestatud tingimused.
- 25 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib samas, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt on maksustamise vältimise, maksudest kõrvalehoidumise ja muude kuritarvituste ärahoidmine direktiivi 2006/112 tunnustatud ja edendatud eesmärk, tingimusel et asjaomased siseriiklikud meetmed on proportsionaalsed. Selle kohtu sõnul ei ole maksukohustuslaste jaoks liialt koormav kontrollida põgusalt isikuid, kellega nad kavatsevad sõlmida lepingu, et teha kindlaks, ega need isikud ei ole maksuameti veebisaidil tunnistatud „tegevuse lõpetanud maksukohustuslasteks“. Samas tõdeb eelotsusetaotluse esitanud kohus, et Euroopa Kohtu praktikas puudub pretsedent antud juhtumi kohta.
- 26 Neil asjaoludel otsustas Curtea de Apel Cluj (Cluj apellatsioonikohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas direktiiviga 2006/112 on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille alusel ei anta käibemaksu mahaarvamise õigust maksukohustuslasele niisuguse põhjendusega, et maksuamet on isiku, kellelt kaubad või teenused osteti ning kes on väljastanud arve, millel on näidatud maksumus ja käibemaks eraldi, tunnistanud te

- 31 Seega ei ole ilmselge, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu taotletud liidu õiguse tõlgendusel puudub igasugune seos põhikohtuasja esemega või et see on hüpoteetiline.
- 32 Järelikult tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimused tunnistada vastuvõetavaks.

Sisulised küsimused

- 33 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma küsimustega, mida tuleb analüüsida koos, selgitada sisuliselt seda, kas direktiivi 2006/112 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mille kohaselt keeldutakse maksukohustuslasele käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest põhjusel, et liikmesriigi maksuhaldur on tunnistanud ettevõtja, kes osutas maksukohustuslasele teenust ja esitas arve, millel on näidatud maksumus ja käibemaks eraldi, tegevuse lõpetanuks ning haldusakt tegevuse lõpetamise kohta on avaldatud ja igale selle liikmesriigi maksukohustuslasele veebilehel kättesaadav.
- 34 Need küsimused puudutavad sisuliselt ühelt poolt mahaarvamisõiguse, mis on käibemaksusüsteemi üks põhielemente, ja teiselt poolt maksudest kõrvalehoidumisega võitlemise, mis on direktiiviga 2006/112 tunnustatud ja edendatud eesmärk, kaalumist.
- 35 Mahaarvamisõiguse osas tuleb meenutada

- 41 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt nõuab käibemaksu neutraalsuse aluspõhimõte, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus antakse juhul, kui sisulised nõuded on täidetud, isegi kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõne vorminõude (kohtuotsused, 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 62 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 45).
- 42 See oleks teisiti juhul, kui selliste vorminõuete rikkumise tõttu on takistatud kindla tõendi esitamine selle kohta, et sisulised nõuded on täidetud (kohtuotsused, 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 71, ning 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 46). Kohtutoimikust nähtub, et põhikohtuasjas see nii ei olnud, nagu märkis ka kohtujurist oma ettepaneku punktides 40–43.
- 43 Samuti tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et mahaarvamisoiguse andmisest võib keelduda, kui objektiivselt on tuvastatud, et seda õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega. Nimelt on maksudest kõrvalehoidumise, maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste vastane võitlus direktiivi 2006/112 üldtunnustatud eesmärk, mille saavutamist selle direktiiviga edendatakse, ja õigussubjektid ei või liidu õigus

- 48 Sellega seoses tuleb meenutada, et liikmesriigid on kohustatud kontrollima maksukohustuslaste maksudeklaratsioone, raamatupidamisdokumente ja muid asjassepuutuvaid dokumente ning arvutama välja ja koguma tasumisele kuuluva maksu (vt kohtuotsus, 9.7.2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 49 Liikmesriigid võivad vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 273 esimesele lõigule kehtestada muid kohustusi, kui selles direktiivis ette nähtud kohustused, kui nad leiavad, et need kohustused on vajalikud selleks, et tagada käibemaksu nõuetekohane kogumine ja hoida ära maksudest kõrvalehoidumist.
- 50 Siiski ei või liikmesriikide võetud meetmed minna kaugemale nende eesmärkide saavutamiseks vajalikkusest. Seetõttu ei tohi nende meetmete kasutamine seada süstemaatiliselt kahtluse alla käibemaksu mahaarvamise õigust ja sellest tulenevalt käibemaksu neutraalsust (kohtuotsused, 21.3.2000, Gabalfrisa jt, C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, punkt 52, ja 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 57).
- 51 Euroopa Kohus on korduvalt oma otsustes leidnud, et maksuhald

lõikes 1*bis* sätestatud, et tegevust „uuesti alustanud“ maksukohustuslasel on lubatud pärast tegevuse „uuesti alustamist“ saada tagasi käibemaks, mille mahaarvamisest oli tegevuse peatumise ajal keeldutud.

- 57 Rumeenia valitsus märgib selle kohta, et seadust on muudetud ning et alates 1. jaanuarist 2017 – kui tegevuse lõpetanuks tunnistatud maksukohustuslane alustab uuesti tegevust – tühistatakse tegevuse peatumisega kaasnenud maksualased tagajärjed nii asjaomase maksukohustuslase kui ka tema äripartnerite suhtes, kellel tekib taas õigus arvata käibemaksu maha tegevuse peatumise ajal tehtud tehingutelt.
- 58 Paper Consulti sõnul maksis Rom Packaging riigikassasse käibemaksu, mille ta sai Paper Consultiga sõlmitud lepingu tõttu. Vastuseks Euroopa Kohtu esitatud küsimusele kinnitas Rumeenia valitsus, et summad, mis vastasid Rom Packagingi poolt tasumisele kuuluva käibemaksule, olid tegelikult üle kantud, kuid võimatu oli tõendada, et nimetatud summad olid seotud nende kahe äriühingu vaheliste tehingutega, põhjusel, et Rom Packaging ei olnud esitanud käibedeklaratsioone.
- 59 Kui just eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrollimise käigus ei ilmne teisiti, siis maks

alates selle jõustumise hetkest. Sellest järeldub, et kohus võib ja peab kohaldama õigusnormi sellises tõlgenduses ka õigussuhetele, mis on tekkinud enne tõlgendamistaotluse kohta tehtud kohtuotsust, kui peale selle on täidetud muud nimetatud normi kohaldamisega seotud vaidluses pädevasse kohtusse pöördumise tingimused (vt kohtuotsused, 10.5.2012, Santander Asset Management SGIIC jt, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 58, ning 22.9.2016, Microsoft Mobile Sales International jt, C-110/15, EU:C:2016:717, punkt 59).

- 65 Seetõttu võib Euroopa Kohus liidu õiguskorrale omast õiguskindluse üldpõhimõtet kohaldades vaid erandjuhtudel piirata kõikide huvitatud isikute võimalust tugineda mõnele tema tõlgendatud õigusnormile, et vaidlustada heauskselt loodud õigussuhteid. Selleks et taolist piiramist lubada, peavad olema täidetud kaks peamist tingimust, nimelt huvitatud isikute heauskus ja raskete tagajärgede oht (vt kohtuotsused, 10.5.2012, Santander Asset Management SGIIC jt, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 59, ning 22.9.2016, Microsoft Mobile Sales International jt, C-110/15, EU:C:2016:717, punkt 60).
- 66 Konkreetsemalt on Euroopa Kohus kasutanud seda lahendust vaid väga selgetel asjaoludel, kui esines raskete majanduslike tagasilöökide tekkimise o

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mille kohaselt keeldutakse maksukohustuslasele käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest põhjusel, et liikmesriigi maksuhaldur on tunnistanud ettevõtja, kes osutas maksukohustuslasele teenust ja esitas arve, millel on näidatud maksumus ja käibemaks eraldi, tegevuse lõpetanuks ning haldusakt tegevuse lõpetamise kohta on avaldatud ja igale selle liikmesriigi maksukohustuslasele veebilehel kättesaadav, kui mahaarvamisõiguse andmisest keeldumine on süstemaatiline ja lõplik, mis ei võimalda hiljem esitada tõendeid maksudest kõrvalehoidumise või maksutulude saamata jäämise ohu puudumise kohta.

Allkirjad