



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

9. november 2017 *

Eelotsusetaotlus – Liidu õiguse üldpõhimõtted – Õigus heale haldusele ja kaitseõigused – Liikmesriigi maksuõigusnorm, mis näeb ette õiguse olla ära kuulatud ja õiguse saada teavet maksualase haldusmenetluse käigus – Käibemaksuotsus, mille tegemisel ei andnud liikmesriigi maksuhaldur maksumaksjale võimalust tutvuda selle otsuse aluseks olnud teabe ja dokumentidega

Kohtuasjas C-298/16,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Curtea de Apel Cluj (Cluj teise astme kohus, Rumeenia) 2. märtsi 2016. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 25. mail 2016, menetluses

Teodor Ispas,

Anduța Ispas

versus

Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja president L. Bay Larsen, kohtunikud J. Malenovský, M. Safjan (ettekandja), D. Šváby ja M. Vilaras,

kohtujurist: M. Bobek,

kohtusekretär: ametnik L. Carrasco Marco,

arvestades kirjalikku menetlust ja 4. mai 2017. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Teodor Ispas ja Anduța Ispas, esindajad: *avocat* C. F. Costăș ja *avocat* L. Sabou,
- Rumeenia valitsus, esindajad: R.H. Radu, E. Gane, R. Mangu ja C.-M. Florescu,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ning H. Stancu,

olles 7. septembri 2017. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: rumeeania.

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab kaitseõiguste tagamise kui liidu õiguse üldpõhimõtte tõlgendamist.
- 2 Taotlus esitati Teodor Ispase ja tema abikaasa Anduța Ispase (edaspidi „abielupaar Ispas“) ja Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj (Cluj üldine maksutalitus, Rumeenia) vahelises kohtuvaidluses käibemaksuotsuse üle.

Rumeenia õigus

- 3 Valitsuse määruse nr 92/2003, mis käsitleb maksumenetluse seadustikku (Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, 26. septembri 2005. aasta *Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 863), 25. aprillil 2012 kehtinud redaktsiooni (edaspidi „maksumenetluse seadustik“) artikli 7 lõikes 2 on sätestatud:

„Maksuhalduril on pädevus kontrollida omal algatusel faktilist olukorda, saada ja kasutada kogu teavet ja kõiki dokumente, mis on vajalikud maksumaksja maksualase olukorra nõuetekohaseks tuvastamiseks.

[...]“

- 4 Seadustiku artiklis 9 „Õigus olla ära kuulatud“ on sätestatud:

„(1) Enne otsuse tegemist on maksuhaldur kohustatud tagama maksumaksjale võimaluse esitada oma seisukoht otsuse tegemiseks tähtsust omavate asjaolude kohta.

(2) Maksuhaldur ei ole kohustatud kohaldama lõike 1 sätteid, kui:

- (a) hiline mine otsuse tegemisel seab ohtu tegeliku maksualase olukorra tuvastamise seoses maksumaksja kohustuste täitmisega või teiste seadusega ette nähtud meetmete võtmise;
- (b) esitatud faktiline olukord muutuks maksunõuete summa osas ebaolulisel määral;
- (c) maksumaksja poolt deklaratsioonis või taotluses esitatud teave tunnistatakse vastuvõetavaks;
- (d) tuleb võtta sundtäitmise meetmeid.

[...]“

- 5 Seadustiku artiklis 43 „Maksualase haldusakti sisu ja põhjendused“ on sätestatud:

„(1) Maksualane haldusakt koostatakse kirjalikult, paberkandjal või elektroonilisel kujul.

(2) Paberkandjal koostatud maksualane haldusakt sisaldab järgmisi andmeid: [...]

- (e) faktilised põhjendused;
- (f) õiguslik alus;

[...]

(i) akti vaidlustamise kord, vaide esitamise tähtaeg ja märges maksuhalduri kohta, kellele vaide tuleb esitada;

(j) märkused maksumaksja ärakuulamise kohta.

[...]“

6 Sama seadustiku artiklis 101 „Maksukontrolli teade“ on ette nähtud:

„(1) Enne maksukontrolli läbiviimist teavitab maksuhaldur maksumaksjat võetavatest meetmetest, saates talle maksukontrolli teate.

(2) Pärast maksukontrolli teate saamist võib maksumaksja paluda üks kord ja piisavalt põhjendatud juhul kontrolli algust edasi lükata. Maksuhaldur nõustub edasilükkamisega või keeldub sellest vastavasisulise otsusega. Juhul kui ta nõustub maksukontrolli edasilükkamisega, teatab ta maksumaksjale uue kuupäeva.

(3) Maksukontrolli teates märgitakse:

(a) maksukontrolli õiguslik alus;

(b) maksukontrolli alguskuupäev;

(c) maksukohustused ja ajavahemik, mida kontrollitakse;

(d) võimalus paluda maksukontrolli alguse edasilükkamist.“

7 Maksuseadustiku artikkel 107 „Maksumaksja õigus teabele“ on sõnastatud järgmiselt:

„(1) Maksumaksjat teavitatakse maksukontrolli käigus selle kontrolli tulemusena tuvastatud asjaoludest.

(2) Maksuhaldur esitab maksumaksjale maksukontrolli aruande projekti, mis sisaldab tuvastatud asjaolusid ja nende maksualaseid tagajärgi, ning annab talle võimaluse esitada vastavalt artikli 9 lõikele 1 oma seisukoht, välja arvatud juhul, kui maksustatavat summat ei ole maksukontrolli tulemusel muudetud või kui maksumaksja loobub sellest õigusest ja teavitab sellest maksukontrolli läbiviivaid asutusi.

(3) Maksukontrolli tulemuste esitamise kuupäev, kellaaeg ja koht tehakse maksumaksjale õigel ajal teatavaks.

(4) Maksumaksjal on õigus esitada kirjalikult oma seisukoht maksukontrolliga tuvastatud asjaolude kohta 3 tööpäeva jooksul alates kontrolli lõpetamise kuupäevast.

(5) Maksukontroll lõpeb kuupäeval, mil toimub lõplik arutelu maksumaksjaga, või kuupäeval, mil maksumaksja teatab, et ta loobub selle õiguse kasutamisest.

[...]“

8 Seadustiku artiklis 109 „Maksukontrolli tulemuste aruanne“ on sätestatud:

„(1) Maksukontrolli tulemus vormistatakse kirjalikult maksukontrolli aruandes, milles kirjeldatakse maksukontrolli käigus tuvastatud faktilisi ja õiguslikke asjaolusid.

(2) Maksukontrolli aruanne koostatakse maksukontrolli lõpus ning see sisaldab kõiki tuvastatud asjaolusid kontrollitud ajavahemike ja maksukohustuste kohta. Kui maksumaksja kasutab artikli 107 lõikes 4 ette nähtud õigust, sisaldab maksukontrolli aruanne lisaks maksuhalduri arvamust koos faktiliste ja õiguslike asjaoludega.

[...]“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

- 9 Kinnisvaraarendajatest abielupaar Ispase suhtes viidi läbi maksukontroll ajavahemiku kohta 1. jaanuarist 2007 kuni 31. detsembrini 2011. Kontroll hõlmas kinnisvaratehingutega seotud maksudokumente ja raamatupidamisarvestust ning seda, kuidas maksukohustusi kindlaks määratakse, deklareeritakse ja tasutakse.
- 10 Maksukontrolli tulemusel tuvastati, et Consiliul Local Florești (Florești linnavolikogu, Rumeenia) oli abielupaar Ispasele andnud viis ehitusluba, mille alusel ehitatud kortereid müüdi alates 2007. aasta detsembrist.
- 11 Cluj üldine maksutalitus otsustas, et abielupaar Ispase sõlmitud 73 müügilepingut kujutavad endast püsivat majandustegevust, mistõttu abikaasad olid muutunud käibemaksukohustuslasteks ning kõnealuseid tehinguid tuli käibemaksuga maksustada. Majandustegevus oli alanud asjaomase hoonete ehitamisega seotud esimeste kulude tekkimise hetkel, mitte alles nende müümisel.
- 12 Cluj üldine maksutalitus tegi seejärel 25. aprillil 2012 kaks maksuotsust, nõudes mõlemalt abikaasalt 513 489 Rumeenia leud (RON) (ligikaudu 114 000 eurot) täiendavat käibemaksu, 451 546 Rumeenia leud (ligikaudu 100 000 eurot) viivitusintressi ning 7 860 Rumeenia leud (ligikaudu 1700 eurot) trahvi viivituse eest käibemaksu tasumisel.
- 13 Abielupaar Ispas vaidlustas need maksuotsused eelotsusetaotluse esitanud kohtus Curtea de Apel Cluj (Cluj teise astme kohus, Rumeenia). Kaebustes, mis selles kohtus liideti, väidavad nad, et nimetatud maksuotsused on tühised, kuna nende kaitseõigused ei olnud tagatud.
- 14 Abielupaar Ispas on seisukohal, et selle asemel, et kutsuda nad vaid lõplikule arutelule, oleks Cluj üldine maksutalitus pidanud omal algatusel võimaldama neil tutvuda kogu asjakohase teabega, mille alusel koostati maksukontrolli aruanne ja tehti kaks maksuotsust, et neil oleks neid olnud võimalik hiljem vaidlustada.
- 15 Nad paluvad eelotsusetaotluse esitanud kohtul esitada selle kohta eelotsuse küsimus Euroopa Kohtule.
- 16 Sellesisulise taotluse kohta esitatud seisukohtades palub Cluj üldine maksutalitus abielupaar Ispasel täpsustada, millised dokumendid oleks ta nende arvates pidanud neile esitama.
- 17 Abielupaar Ispas väidab aga, et nad ei nõua põhikohtuasja selles staadiumis maksukontrolli raames kogutud teabe esitamist.
- 18 Nad soovivad hoopis teada, millised tagajärjed on esiteks sellel, et teavet ja tõendeid koguti väljaspool maksukontrolli menetlust, ning teiseks, et selle teabega ei olnud eelmenetluses võimalik tutvuda. Neid huvitab, kas sellise puuduse saab heastada, võimaldades neil tutvuda asjaomaste dokumentidega kohtumenetluse raames.

- 19 Neil asjaoludel otsustas Curtea de Apel Cluj (Cluj teise astme kohus, Rumeenia) menetluse peatada ja esitada järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas kaitseõiguste tagamise põhimõttega on kooskõlas halduspraktika, mille puhul tehakse otsus, milles kehtestatakse isikule kohustusi, võimaldamata tal tutvuda kogu teabe ja dokumentidega, mida ametiasutus selle otsuse vastuvõtmisel arvesse võttis, kuna teave ja dokumendid sisalduvad ametiasutuse koostatud mitteavalikus haldustoimikus?“

Vastuvõetavus

- 20 Rumeenia valitsus ja Euroopa komisjon väidavad, et eelotsusetaotlus on vastuvõetamatu, kuna selles ei ole kirjeldatud põhikohtuasja faktilist raamistikku nii piisavalt, et see võimaldaks Euroopa Kohtul anda tarviliku vastuse. Lisaks ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohus Rumeenia valitsuse sõnul tõendanud, et eelotsuse küsimus on põhikohtuasja lahendamiseks tarvilik ja asjakohane.
- 21 Sellega seoses tuleb meenutada, et vastavalt Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikale eeldatakse, et liidu õiguse tõlgendamise küsimused, mille liikmesriigi kohus on esitanud õiguslikus ja faktilises raamistikus, mille ta on määratlenud omal vastutusel ja mille paikapidavust Euroopa Kohus ei pea kontrollima, on asjakohased. Euroopa Kohus võib keelduda liikmesriigi kohtu esitatud eelotsusetaotlusele vastamast üksnes juhul, kui on ilmne, et taotletaval liidu õiguse tõlgendamisel puudub igasugune seos 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 (kohtuotsus, 16.7.2015, Sommer Antriebs- und Funktechnik, C-369/14, EU:C:2015:491, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 22 Nimelt eeldab vajadus anda liikmesriigi kohtule tarvilik liidu õiguse tõlgendus, nagu rõhutab ka Euroopa Kohtu kodukorra artikkel 94, et eelotsusetaotluse esitanud kohus määraks kindlaks tema esitatud küsimuste faktilise ja õigusliku raamistiku või vähemalt selgitaks küsimuste aluseks olevat faktilist olukorda (kohtuotsused, 11.3.2010, Attanasio Group, C-384/08, EU:C:2010:133, punkt 32, ja 5.12.2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken, C-514/12, EU:C:2013:799, punkt 17).
- 23 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 23 ja 24 märkis, sisaldab eelotsusetaotlus käesoleval juhul siiski põhilisi faktilisi elemente, mis on võimaldanud huvitatud isikel esitada oma seisukohad Euroopa Kohtule. Lisaks, ehkki eelotsusetaotluses ei ole määratletud nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), konkreetseid sätteid, on sellest direktiivist tulenevad üldised kohustused hõlpsasti kindlaks tehtavad ning Euroopa Kohtul on võimalik anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarvilik vastus.
- 24 Neil asjaoludel tuleb asuda seisukohale, et eelotsusetaotlus on vastuvõetav.

Eelotsuse küsimuse analüüs

- 25 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega sisuliselt teada, kas kaitseõiguste tagamist kui liidu õiguse üldpõhimõtet tuleb tõlgendada nii, et see nõuab, et liikmesriigi haldusmenetluses, mille eesmärk on kontrollida ja määrata kindlaks käibemaksuga maksustatav summa, on isikul võimalik tutvuda kogu teabe ja kõigi dokumentidega, mida haldustoimik sisaldab ning mille põhjal asutus teeb oma otsuse.
- 26 Sellele küsimusele vastamiseks tuleb meenutada, et kaitseõiguste tagamine on liidu õiguse üldpõhimõte, mida tuleb kohaldada, kui ametiasutus kavatses teha isiku suhtes talle ebasoodsa otsuse. Nimetatud põhimõtte kohaselt tuleb niisuguste otsuste adressaatidele, kelle huvisid otsused märkimisväärselt

mõjutavad, anda tegelik võimalus nende asjaolude suhtes oma seisukoha esitamiseks, millega ametiasutus oma otsust põhjendada kavatseb. Niisugune kohustus on liikmesriikide asutustel, kui nad teevad otsuseid liidu õiguse kohaldamisalas, isegi kui kohaldatav liidu õigus seda kohustust sõnaselgelt ette ei näe (kohtuotsus, 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 84 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 27 Seda üldpõhimõtet tuleb kohaldada sellistele asjaoludele, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kus liikmesriik viib maksumaksja suhtes läbi maksukontrolli menetluse, kuna tal on liidu õigusest tulenev kohustus võtta kõik meetmed õigusloome ja halduse tasandil, et tagada oma territooriumil täies ulatuses käibemaksu kogumine ja võidelda maksupettuste vastu (vt selle kohta kohtuotsus, 26.2.2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 25).
- 28 Seega analüüsides põhikohtuasjas kujunenud olukorda liidu õiguse üldpõhimõtteks oleva kaitseõiguste tagamise seisukohast, tuleb samal ajal arvesse võtta ka liikmesriikide sõltumatust haldusmenetluste korraldamisel.
- 29 Vastavasisuliste liidu õigusnormide puudumise korral tuleb nimelt liikmesriikide menetlusautonoomia põhimõtte kohaselt iga liikmesriigi sisemises õiguskorras näha ette üksikasjalik menetlus isikutele liidu õigusest tulenevate õiguste kaitse tagamiseks, kuid see ei tohi olla ebasoodsam sarnaste siseriiklike olukordade regulatsioonist (võrdväarsuse põhimõte) ega muuta liidu õiguskorra alusel antud subjektiivsete õiguste kasutamist praktikas võimatuks või ülemäära raskeks (tõhususe põhimõte) (kohtuotsus, 8.3.2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, punkt 36).
- 30 Mis puudutab võrdväarsuse põhimõtet, siis on selge, et käibemaksualaste kohustuste kontrollile kohaldatavad Rumeenia menetluseõiguse normid ei ole valdkonnaspetsiifilised, mistõttu selle põhimõtte rikkumine on välistatud.
- 31 Tõhususe põhimõtte kohta tuleb märkida, et käesoleva otsuse punktis 26 meenutatud nõue anda tegelik võimalus nende asjaolude suhtes oma seisukoha esitamiseks, millega ametiasutus oma otsust põhjendada kavatseb, eeldab, et otsuse adressaatidel on võimalus nendest asjaoludest teada saada.
- 32 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 121 ja 122 märkis, ei ole selleks liikmesriigi maksuhalduril üldist kohustust teha kättesaadavaks kogu tema käsutuses olev toimik ega esitada omal algatusel dokumendid ja teave, mis toetavad kavandatud otsust.
- 33 Maksukontrolli menetluses, mille eesmärk on kontrollida, kas maksukohustuslased on täitnud oma maksualased kohustused, on igati õiguspärane oodata neilt, et nad paluvad võimalust tutvuda dokumentide ja teabega, et vajaduse korral anda selgitusi või toetada vastuväiteid maksuhalduri seisukohale.
- 34 Kaitseõiguste tõhus tagamine nõuab siiski, et isikul on tegelikult võimalik nimetatud dokumentide ja teabega tutvuda, eeldusel et üldise huvi eesmärgid ei põhjenda nendega tutvumise piiranguid.
- 35 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt ei ole kaitseõiguste tagamine kui liidu õiguse üldpõhimõte nimelt absoluutne õigus, vaid sellele võib seada piiranguid tingimusel, et need piirangud vastavad tegelikult meetmega taotletud üldise huvi eesmärkidele ega kujuta endast taotletavat eesmärki arvestades ülemäära ja lubamatut sekkumist, mis kahjustab tagatud õiguste sisu (vt selle kohta kohtuotsused, 26.9.2013, Texdata Software, C-418/11, EU:C:2013:588, punkt 84, ja 3.7.2014, Kamino International Logistics ja Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 ja C-130/13, EU:C:2014:2041, punkt 42).
- 36 Maksukontrolli ja käibemaksuga maksustatava summa kindlaksmääramise menetluses võib liikmesriigi õiguses sätestatud selliste piirangute eesmärk olla konfidentsiaalsuse või ametisaladuse kaitse, mida teatud teabe ja dokumentidega tutvumine võib kahjustada.

- 37 Selleks et teada saada, kas tõhususe põhimõttest tulenevad nõuded on käesolevas asjas täidetud, tuleb hinnata mitte ainult liikmesriigi asjakohaste menetlusnormide sisu, vaid ka nende kohaldamist konkreetsel juhul. Seda peab hindama eelotsusetaotluse esitanud kohus.
- 38 Põhikohtuasja kaebajate kahtluste osas käibemaksualase haldusotsuse seaduspärasuse kontrolli ulatuse kohta tuleb märkida, et üksnes eelotsusetaotluse esitanud kohus on pädev vajalikke asjaolusid tuvastama ning esitama vajaduse korral Euroopa Kohtule eelotsusetaotluse selle kontrolli suhtes liidu õigusest tulenevate nõuete kohta.
- 39 Eeltoodust lähtudes tuleb eelotsuse küsimusele vastata, et kaitseõiguste tagamist kui liidu õiguse üldpõhimõtet tuleb tõlgendada nii, et haldusmenetluses, mille eesmärk on kontrollida ja määrata kindlaks käibemaksuga maksustatav summa, peab isikul olema võimalik saada taotluse korral teave ja dokumendid, mida haldustoimik sisaldab ning mille põhjal asutus teeb oma otsuse, eeldusel et üldise huvi eesmärgid ei põhjenda nimetatud teabe ja dokumentidega tutvumise piiranguid.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

Kaitseõiguste tagamist kui liidu õiguse üldpõhimõtet tuleb tõlgendada nii, et haldusmenetluses, mille eesmärk on kontrollida ja määrata kindlaks käibemaksuga maksustatav summa, peab isikul olema võimalik saada taotluse korral teave ja dokumendid, mida haldustoimik sisaldab ning mille põhjal asutus teeb oma otsuse, eeldusel et üldise huvi eesmärgid ei põhjenda nimetatud teabe ja dokumentidega tutvumise piiranguid.

Allkirjad