

**Kohtuasi C-48/20**

**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1**

**Saabumise kuupäev:**

28. jaanuar 2020

**Eelotsusetaotluse esitanud kohus:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus)

**Eelotsusetaotluse kuupäev:**

15. november 2019

**Kassatsioonkaebuse esitaja:**

UAB P

**Vastustaja kassatsioonimenetluses:**

Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku (Białystoki maksukoja direktor)

---

**Põhikohtuasja ese**

Kohustus tasuda käibemaks, mille heas usus tegutsev maksukohustuslane on alusetult arvele märkinud.

**Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus**

Käibemaksudirektiivi tõlgendamine; ELTL artikkel 267

**Eelotsuse küsimus**

Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 2006 nr 347/1, muudetud), artiklit 203 ja proportsionaalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et need takistavad sellises olukorras nagu põhikohtuasjas kohaldada sellist liikmesriigi õigusnormi nagu 11. märtsi 2004. aasta käibemaksuseaduse (Ustawa o podatku od towarów i usług)

(Dz. U. 2011 nr 177, jrk nr 1054, muudetud) artikli 108 lõige 1 arvetele, millele heas usus tegutsev maksukohustuslane on alusetult märkinud käibemaksu, kui:

- maksukohustuslase tegevus ei olnud seotud maksupettusega, vaid tulenes sellest, et tehingus osalenud pool tõlgendas õigusnorme valesti, toetudes tõlgendusele, mida maksuhaldurid selles valdkonnas tehingu tegemise hetkel olid väljendanud ja mille alusel eeldas maksukohustuslane ekslikult, et arve esitaja tarnib kaupu, kuid tegelikult osutab ta finantsvahenduse teenuseid, mis on käibemaksust vabastatud, ning

- alusetult lisatud käibemaksuga arve saajal oleks olnud õigus taotleada käibemaksu tagastamist, kui talle reaalset kaupu tarniv käibemaksukohustuslane oleks esitanud tehingu kohta korrektse arve?

### **Viidatud liidu õigusnormid**

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklis 203 on sätestatud, et käibemaksu tasub iga isik, kes märgib arvele käibemaksu.

### **Viidatud liikmesriigi õigusnormid**

11. märtsi 2004. aasta käibemaksuseaduse (Ustawa o podatku od towarów i usług) (Dz. U. 2016, jrk nr 710, muudetud; edaspidi „käibemaksuseadus“) artikli 108 lõikes 1 on sätestatud, et kui juriidiline isik, organisatsioonüksus, mis ei ole juriidiline isik, või füüsiline isik esitab arve, millele on märgitud käibemaks, on ta kohustatud käibemaksu tasuma.

### **Kohtuasja asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte**

- 1 Oma 27. juuni 2014. aasta otsusega määras naczelnik urzędu skarbowego (maksuameti juhataja) kaebuse esitanud äriühingule UAB P. Leedus (edaspidi „äriühing“) käibemaksukohustuse perioodi eest märtsist detsembrini 2011, enamakse perioodi eest märtsist juunini 2011 ja käibemaksuseaduse artikli 108 lõike 1 alusel tasumisele kuuluva maksu. Maksuhaldur vaidlustas äriühingu õiguse arvata maha sisendkäibemaks, mis tulenes arvetest, mille tanklad olid äriühingule esitatud kütuse ostmise eest. Samuti leidis maksuhaldur, et äriühing esitas ja võttis käibe arveid, mis hõlmasid kütuse fiktiivset müüki Leedu firmadele. Maksuhalduri hinnangul ei olnud äriühing ei kütuse ostja ega tarnija. Äriühingu tegelik tegevus seisnes tanklates kütusekaartide abil diislikütuse ostu finantseerimises (selleks laenu andmises) Leedu firmadele. Tegemist on finantsteenusega, mis on käibemaksuseaduse kohaselt käibemaksust vabastatud.

- 2 Oma 2. oktoobri 2014. aasta otsusega tühistas maksukoja direktor täies ulatuses esimese astme maksuhalduri otsuse, sest selles oli maksuhaldur märkinud valesti äriühingu tehtavate toimingute maksustamise koha ja määranud äriühingule käibemaksudokumentide perioodi eest märtsist detsembrini 2011, enamakse perioodi eest märtsist juunini 2011 ja käibemaksuseaduse artikli 108 lõike 1 alusel tasumisele kuuluva maksu. Vaideorgani hinnangul ei tegelenud äriühing kütuse ostu ja tarnimisega riigi territooriumil. Kütus anti üle otse tanklalt Leedu firmadele, kes sularahavabade kaartide abil tankisid kütust Poola tanklates. Äriühingul ei olnud õigust kütust omanikuna käsutada, vaid selle tegelik tegevus seisnes lepingupartnerite jaoks nende poolt tanklates kütusekaartide abil ostetava diislikütuse ostu finantseerimises. Kütuse tankimine oli korraldatud kahel viisil: otse äriühingu poolt tanklatega sõlmitud lepingute alusel või agendi vahendusel töötlemisteenuste müügi agendilepingu alusel. Äriühingu roll seisnes klientide (kütusekaartide ostjate) otsimises, kütusekaartide tellimuste esitamises agendile või tanklale ja klientide tangitava kütuse eest maksevahendite tagamises. Vastutasuks sai äriühing kütusemüüjate või agendi käest tasu vahendustasu või allahindlusena. Vaideorgan leidis, et äriühingu esitatud müügiarvete alusel tekib viimasel kohustus maksta neist arvetest tulenev käibemaks käibemaksuseaduse artikli 108 lõike 1 alusel.
- 3 Äriühing esitas vaideorgani otsuse peale kaebuse. Wojewódzki sąd administracyjny (vojevoodkonna halduskohus) tühistas oma 7. aprilli 2015. aasta otsusega maksukoja direktori otsuse.
- 4 Maksukoja direktori kassatsioonkaebuse tulemusena tühistas Naczelný Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) oma 17. veebruari 2017. aasta otsusega esimese astme kohtu 7. aprilli 2015. aasta otsuse ja saatis asja uuesti läbivaatamiseks Wojewódzki sąd administracyjny (vojevoodkonna halduskohus), kes oma 19. juuli 2017. aasta otsusega jättis äriühingu kaebuse rahuldamata.
- 5 Wojewódzki sąd administracyjny (vojevoodkonna halduskohus) jagas vaideorgani seisukohta, et hoolimata asjaolust, et äriühingu esitatud müügiarved ei kajasta majanduslike sündmuste tegelikku kulgu ja seetõttu ei tule neid deklareerida deklaratsioonis VAT-7, tekitavad arved neist tuleneva käibemaksu tasumise kohustuse käibemaksuseaduse artikli 108 lõike 1 alusel. Esitades Leedu üksustele vaidlustatud käibemaksuarveid, mis ei peegeldunud tegelikes äritehingutes, tekitas äriühing olukorra, kus selliste arvete adressaadid võisid käsitleda arvetel märgitud käibemaksu sisendkäibemaksuna, mis tuleb maha arvata, või taotleda maksutagastust. Äriühingu esitatud arved dokumenteerisid kütuse fiktiivset müüki Leedu firmadele ja seetõttu tuli eeldada, et oli olemas avalik-õiguslike nõuete vähendamise oht. Käesolevas asjas ei saa rääkida käibemaksu neutraalsuse põhimõtte ega põhiseadusest tuleneva proportsionaalsuse põhimõtte rikkumisest.
- 6 Äriühing kaebas ülaltoodud otsuse edasi Naczelný Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus), kes esitas Euroopa Kohtule eelotsuse küsimuse.

## Eelotsusetaotluse põhjendus

- 7 Kohtuasja toimikust nähtub selgelt, et hoolimata oma veendumusest ei osalenud äriühing aheltehingutes, mille esemeks oleks kütuse tarnimine Leedu vedajatele, vaid osutas Leedu üksustele finantsteenust, mida Poolas käibemaksuga ei maksustata.
- 8 Seda seisukohta toetab Euroopa Kohtu 15. mai 2019. aasta otsus kohtuasjas Vega International (C-235/18, EU:C:2019:412), milles Euroopa Kohus sedastas, et käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti b tuleb tõlgendada nii, et emattevõtja poolt enda tütarettevõtjatele kütusekaartide kättesaadavaks tegemist, mis võimaldab tütarettevõtjatel tankida kütust sõidukitesse, mida nad transpordivad, saab pidada käibemaksust vabastatud krediidiandmise teenuseks selle sätte tähenduses. Varem on Euroopa Kohus sarnast seisukohta väljendanud oma 6. veebruari 2003. aasta otsuses kohtuasjas Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73).
- 9 Asjas ei ole ilmnenud pettuse ega kuritarvitamise märke. Vaidlustatud tehingute kvalifitseerimine aheltarneks tulenes liikmesriigi seni domineerinud praktikast käibemaksuseaduse sätete kohaldamisel, mis erineb Euroopa Kohtu ülaltoodud otsustes esitatust ja mille kohaselt selliseid tehinguid käsitleti kaupade tarne, mitte teenuste osutamisenä.
- 10 Selle praktika raames on võetud eelduseks, et kütuse tarneahelas osalev iga üksus tarnib kaupu tasu eest, kuigi realselt toimub ainult üks füüsiline kauba väljastamine. Samuti on võetud eelduseks, et just vahendaja (kaardi väljastaja) tarnib kauba (käibemaksuga maksustatud toiming) lõpptarbijale. Selle praktika alusel esitati tarnete eest arved ka käesolevas asjas järgmisel viisil:
  - tanklad esitasid kütusekaartide omanikele (Leedu transpordifirmadele) väljastatud kütuse eest arved äriühingule (kaartide väljastajale);
  - äriühing tõlgendas oma rolli aheltehingus osalejana (kütuse ostmine ja selle edasimüümine Leedu transpordifirmadele);
  - Leedu transpordifirmad said äriühingult käibemaksuarve ja võisid taotleda käibemaksu tagastamist Poolas.
- 11 Selle maksustamisskeemi kiitsid maksuhaldurid heaks üksikjuhtumite tõlgendustes.
- 12 Käesolevas asjas puudutab vaidlus arveldusi 2011. aasta eest, mil maksuhaldurid esitasid ülaltoodud arveldusviisi ühetaoliselt. Seega oli äriühingul täielik alus tegutseda maksuhaldurite sellise õigusnormide tõlgenduse alusel.
- 13 Selliste tehingute arveldamise teistsugune skeem ilmus liikmesriigi kohtupraktikasse alles aastal 2012, kui Naczelný Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) oma 14. augusti 2012. aasta otsuses, toetudes Euroopa

Kohtu 6. veebruari 2003. aasta otsusele kohtuasjas Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), sedastas, et tehingud, milles kasutatakse kütusekaarte, ei anna õigust käibemaksu maha arvata. See otsus põhjustas lahknevusi maksuhaldurite praktikas.

- 14 On aga selge, et selles valdkonnas tegutsev äriühing esitas 2011. aastal heas usus oma Leedu lepingupartneritele arved, millele oli alusetult märgitud käibemaks. Nii on formaalselt täidetud eeldused kohaldada käibemaksuseaduse artikli 108 lõiget 1, millega rakendatakse käibemaksudirektiivi artiklit 203.
- 15 Eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab Euroopa Kohtu 11. aprilli 2013. aasta otsusele kohtuasjas Rusedespred OOD (C-138/12, EU:C:2013:233, punktid 24–29), järeldades, et kui arve väljastaja tõendab oma heausksust, siis käibemaksu neutraalsuse tagamiseks peab tal olema võimalus korrigeerida arvel alusetult märgitud käibemaksu liikmesriigi sätestatud korra kohaselt. Poola õigusnormid aga ei näe maksukohustuslasele ette sellise paranduse tegemise korda pärast maksukohustuslase suhtes maksukontrolli või maksumenetluse algatamist. 29. augusti 1997. aasta maksuseaduse (Ordynacja podatkowa) (Dz. U. 2019, jrk nr 900, muudetud) artikli 81b § 1 näeb ette, et maksudeklaratsiooni parandamise õigus peatatakse maksumenetluse või maksukontrolli ajaks ulatuses, mis on hõlmatud selle menetluse või kontrolliga.
- 16 Käesolevas asjas ei olnud äriühingul seega võimalust parandada Leedu transpordifirmadele esitatud arvetel alusetult märgitud käibemaksu ja sellise asjade seisu eest määrati karistus selles asjas väljastatud maksuotsusega.
- 17 Peale selle rõhutab maksuhaldur, et arve esitaja ei kõrvaldanud õigel ajal maksutulude vähenemise ohtu, sest ei parandanud vigaseid arveid, ja nii said Leedu üksused taotleda selle käibemaksu tagastamist (kooskõlas reeglitega, mis on määratletud käibemaksuseaduse artiklis 89, millega rakendatakse nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiivi 2008/9/EÜ, millega sätestatakse üksikasjalikud eeskirjad käibemaksu tagastamiseks vastavalt direktiivile 2006/112/EÜ maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, vaid teises liikmesriigis). Äriühingul on aga alust väita, et kui tehinguid oleks tanklate, äriühingu ja Leedu firmade vahel õigesti kajastatud ja äriühing oleks neid kirjendanud finantsteenuste osutamiseks, oleks Leedu firmad pidanud äriühingu esitatud alusetult märgitud käibemaksuga arvete asemel saama arved kütuse eest, mille tanklad tarnisid kõnealustele Leedu firmadele. Summade poolest oleksid need arved põhimõtteliselt pidanud olema sarnased vaidlusaluste äriühingu arvetega, mille alusel on määratud käibemaksukohustus käibemaksuseaduse artikli 108 lõike 1 (käibemaksudirektiivi artikli 203) kohaselt; erinevus oleks puudutanud vaid marginaali, mida äriühing neis vaidlusalustes tehingutes kasutas. Need (tanklate väljastatud) arved annaksid Leedu firmadele ka õiguse taotleda neil märgitud käibemaksu tagastamist.
- 18 See näitab, et hoolimata asjaolust, et äriühing esitas Leedu firmadele kütuse tarnete eest valesti koostatud arved, annaks ka nende tarnete eest tanklate poolt

õigesti esitatud arved Leedu tarbijatele õiguse taotleda käibemaksu tagastamist. Ülaltoodud alustel vaidlustatud äriühingu arvetele käibemaksuseaduse artikli 108 kohaldamine ja samal ajal tanklate poolt Leedu firmadele kütusetarnete maksustamine käibemaksuga viib olukorrani, kus ühte ja sama tehingut maksustatakse käibemaksuga kaks korda (üks kord tanklate ja Leedu firmade vahel toimuva tehingu etapil ja teine kord käibemaksuseaduse artikli 108 lõike 1 alusel äriühinguga toimuva tehingu etapil).

- 19 Nii tekib põhjendatud kahtlus, kas sellises olukorras nagu käesolevas asjas on maksuhalduril õigus, võttes arvesse neutraalsuse ja proportsionaalsuse põhimõtet, kohaldada sellist õigusnormi nagu käibemaksuseaduse artikli 108 lõige 1 (käibemaksudirektiivi artikkel 203), millega keelatakse äriühingul valesti esitatud arvete parandamine.
- 20 Oma 11. aprilli 2013. aasta otsuses kohtuasjas Rusedespred OOD (C-138/12, EU:C:2013:233) kinnitas Euroopa Kohus, et maksukohustuslane võib, viidates käibemaksu neutraalsuse põhimõttele, mida on täpsustatud käibemaksudirektiivi artiklit 203 käsitlevas kohtupraktikas, vaidlustada liikmesriigi õigusnormi, mis seab arvel valesti näidatud käibemaksu tagastamise sõltuvusse kõnealuse vigase arve parandamisest, samas kui arvel näidatud käibemaksu mahaarvamise õigus võetakse ära lõplikult, seoses millega ei leia kohaldamist liikmesriigi õiguses ette nähtud dokumentide parandamise põhimõtted.
- 21 Oma 8. mai 2019. aasta otsuses kohtuasjas EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374) sedastas Euroopa Kohus aga, et käibemaksudirektiivi koostoimes neutraalsuse ja proportsionaalsuse põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis välistavad käibemaksu mahaarvamise näilikelt tehingutelt, kohustades samas isikuid, kes on arvele käibemaksu märkinud, seda maksu tasuma, sealhulgas näiliku tehingu eest, tingimusel, et liikmesriigi õigus võimaldab sellest kohustusest tulenevat maksuvõlga korrigeerida, kui asjaomase arve väljastaja, kes ei tegutsenud heas usus, on õigel ajal täielikult kõrvaldanud maksutulu saamata jäämise ohu, viimati nimetatud asjaolu tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.
- 22 Käesolevas asjas puuduvad andmed selle kohta, kas Leedu firmad on taotlenud nendelt arvetelt käibemaksutagastust ja millised on olnud nende võimalike taotluste tulemused. Nagu aga juba mainitud, siis asjaolu, et äriühingul ei võimaldatud vaidlustatud arveid parandada ja Leedu firmadel tekkis samal ajal õigus käibemaksutagastusele Poolast ostetud kütuselt nii analüüsitava tehingute kohta vigaste kui ka korrektsete arvete esitamise korral, tekitab põhjendatud kahtlusi, kas on alust kohaldada äriühingu poolt arvetel alusetult märgitud käibemaksu suhtes sellist õigusnormi nagu käibemaksuseaduse artikli 108 lõige 1.