

Kohtuasi C-358/20**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

30. juuli 2020

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Judecătoria Oradea (Oradea esimese astme kohus, Rumeenia)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

9. juuli 2020

Kaebaja:

Promexor Trade SRL

Vastustaja:

Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bihor

Põhikohtuasja ese

Kaebus, mille Promexor Trade SRL esitas vastustaja, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bihor (riigi maksuameti Cluj maksukeskus – riigi maksuameti Bihori piirkondlik osakond) vastu, milles ta palub eelotsusetaotluse esitanud kohtul, Judecătoria Oradea (Oradea esimese astme kohus, Rumeenia) tühistada 19. aprilli 2019. aasta maksekorralduse ja 19. aprilli 2019. aasta täitekorralduse, mis tehti tema vastu algatatud sundtäitmise menetluses; lisaks palub ta võlanõude ja sundtäitmise tühistamist.

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

ELTL artikli 267 alusel palutakse tõlgendada ELL artikli 5 lõiget 4, direktiivi 2006/112/EÜ artiklit 1, artikleid 167–169, artikleid 176–180, artikli 214 lõiget 1, artiklit 250 ja artikleid 272 ja 273 ning neutraalsuse, tõhususe, lojaalse koostöö, õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtteid.

Eelotsuse küsimused

1. Kas direktiivi 2006/112/EÜ sätete ja neutraalse maksustamise põhimõttega on vastuolus riigisisese õigusnormid, millega liikmesriik kohustab oma kodanikku koguma ja tasuma riigile määramata aja jooksul käibemaksu, lubamata tal siiski kasutada vastavat käibemaksu mahaarvamise õigust, põhjusel, et tema käibemaksukohustuslasena registreerimise number on maksuhalduri algatusel tühistatud, sest kuuel järjestikusel kuul või kahe järjestikuse kalendrikvartali jooksul esitatud käibedeklaratsioonidesse ei ole kantud käibemaksuga maksustatavaid tehinguid?

2. Kas sellistel asjaoludel, nagu põhikohtuasjas, on õiguskindluse põhimõtte, õiguspärase ootuse põhimõtte, proportsionaalsuse põhimõtte ja lojaalse koostöö [põhimõttega], sellisena nagu need tulenevad direktiivist 2006/112/EÜ, kooskõlas riigisisene õigusnorm või maksuhalduri tava, mille kohaselt vaatamata sellele, et liikmesriik lubab üldjuhul pärast seda, kui maksuhaldur käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri kehtetuks tunnistab, juriidilise isiku taotlusel viimase uuesti käibemaksukohustuslasena registreerida, ei saa maksukohustuslane teatavatel konkreetsetel juhtudel üksnes vormilistel põhjustel taotleda, et ta registreeritaks uuesti käibemaksukohustuslasena, olles kohustatud määramata aja jooksul riigile käibemaksu koguma ja tasuma, ilma, et talle antaks sellele vastav käibemaksu mahaarvamise õigus?

3. Kas sellistel asjaoludel, nagu põhikohtuasjas, tuleb õigukindluse põhimõtet, õiguspärase ootuse põhimõtet, proportsionaalsuse põhimõtet ja lojaalse koostöö [põhimõtet], nagu need tulenevad direktiivist 2006/112/EÜ, tõlgendada nii, et need keelavad määrata maksukohustuslasele kohustuse koguda ja tasuda käibemaksu kindlaksmääramata ajavahemiku eest ja ilma talle käibemaksu mahaarvamise õigust andmata, juhul kui maksuhaldur ei tee konkreetset juhul kindlaks, kas sisulised tingimused käibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimiseks on täidetud, ja ilma, et maksukohustuslane oleks toime pannud pettuse?

Viidatud liidu õigusnormid

ELL artikli 5 lõige 4 ja artikli 4 lõige 3

Direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, muudetud direktiiviga 2010/45/EL, artikli 1 lõige 1, artiklid 167–169 ja 176–180, artikli 214 lõige 1 ning artiklid 250, 272 ja 273

Viidatud riigisisese õigusnormid

Seadus nr 571/2003 maksuseadustiku kohta (legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal), mis kehtis 31. detsembrini 2015

Artikli 153 lõike 9 punkt e, milles nähakse sisuliselt ette, et pädevad maksuhaldurid tühistavad käibemaksukohustuslase käibemaksukohustuslasena registreerimise, kui tema kuuel järjestikusel kuul esitatud käibedeklaratsioonidesse ei ole selle võrdlusperioodi kohta kantud kauba või teenuste ostu- ega kauba müügitehinguid või teenuste osutamise tehinguid.

Artikli 153 lõike 9¹ punkt d, mille kohaselt pärast käibemaksukohustuslasena registreerimise tühistamist registreerivad pädevad maksuhaldurid lõike 9 punktis e nimetatud juhul käibemaksukohustuslase käibemaksukohustuslasena viimase taotlusel tema ausõnalise kinnituse alusel, millest nähtub, et ta tegeleb majandustegevusega. Lisaks ei tohi sellises olukorras olevatele käibemaksukohustuslastele kohaldada väikeettevõtjatele kehtestatud maksuvabastuse piirmäära käsitlevaid sätteid.

Artikli 11 lõige 1³, mille kohaselt ei ole käibemaksukohustuslastel, kelle käibemaksukohustuslasena registreerimine tühistati, õigust arvata kõnealusel ajavahemikul käibemaksu ostudelt maha, vaid neil on kohustus tasuda samas ajavahemikus tehtud maksustatavate tehingute eest kogutud käibemaks. Ajavahemikus, mil asjaomasel isikul ei ole kehtivat käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, korrigeeritakse teostatud kauba ja/või teenuste ostudelt, mis on kavandatud tehingute tarbeks, mis tehakse pärast käibemaksukohustuslasena registreerimist ja millelt tekib käibemaksu mahaarvamise õigus, käibemaksukohustuslase kasuks kandega esimeses käibedeklaratsioonis, mille maksukohustuslane esitas pärast käibemaksukohustuslasena registreerimist, või, teisel juhul, täiendavas deklaratsioonis, käibemaksu, mis on seotud: a) laos hoitava kauba ja teenustega, mida registreerimise hetkeks ei ole kasutatud ja mis tehakse kindlaks inventarinimestiku alusel; b) talle registreerimise hetkel kuuluva materiaalse põhivaraga, kaasa arvatud kapitalikaubad, millelt käibemaksu mahaarvamise korrigeerimise õigus ei ole aegunud, ja täitemenetluse käigus materiaalse põhivaraga, mis tehakse kindlaks inventarinimestiku alusel.

Artikkel 145, mis näeb ette, et käibemaksu mahaarvamise õigus tekib käibemaksu sissenõutavaks muutumise hetkel (lõige 1), et igal käibemaksukohustuslasel on õigus käibemaks ostudelt maha arvata, kui need ostud on kavandatud teatavate seaduses sõnaselgelt sätestatud tehingute jaoks (lõige 2), ja et teatavatel tingimustel antakse õigus arvata käibemaks maha ostudelt, mille käibemaksukohustuslane sooritas enne, kui ta käibemaksukohustuslasena registreeriti (lõige 4).

Seadus nr 227/2015 maksuseadustiku kohta (Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal), mis kehtib alates 1. jaanuarist 2016

Artikli 11 lõige 8, mis näeb sisuliselt ette, et käibemaksukohustuslased, kelle käibemaksukohustuslasena registreerimine on tühistatud, ei saa kõnealusel ajavahemikul kasutada õigust arvata tehtud ostudelt käibemaksu maha, vaid neil on kohustus tasuda kogutud käibemaks maksustatavate tehingute eest, mis samas

ajavahemikus tehti. Artikli 316 lõike 12 kohaselt teostab käibemaksukohustuslane juhul, kui ta käibemaksukohustuslasena registreeritakse, oma õigust arvata käibemaks maha kauba või teenuste ostudelt, mis tehti ajavahemikus, mil tema käibemaksukohustuslasena registreerimise number oli tühistatud, kandega esimeses käibedeklaratsioonis, mille maksukohustuslane esitab pärast registreerimist, või vajaduse korral täiendavas deklaratsioonis, ka siis, kui majandusarve ei sisalda maksukohustuslasena registreerimise numbrit. Artikli 316 lõike 12 kohaselt väljastavad käibemaksukohustuslased pärast käibemaksukohustuslasena registreerimist oma kauba müügitehingute või osutatud teenuste kohta, mis tehti ajavahemikus, mil käibemaksukohustuslasena registreerimise number oli tühistatud, arveid, millele kannavad eraldi käibemaksu, mis oli kõnealuses ajavahemikus kogutud.

Artikli 316 lõike 12 punkt d, mis vastab sisuliselt seaduse nr 571/2003 artikli 153 lõike 9¹ punktile d.

Artikli 297 lõiked 1, 4 ja 6, mille sätted kattuvad seaduse nr 571/2013 artikli 145 lõigete 1, 2 ja 4 sätetega.

Asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte

- 1 Vastustaja määras omal algatusel 30. aprillil 2014. aasta otsusega kaebaja käibemaksukohustuslasena registreerimise tühistamise põhjusel, et tema kuuel järjestikusel kuul esitatud käibedeklaratsiooni ei olnud kantud käibemaksuga maksustatavaid tehinguid. Alates 2014. aasta maist väljastas kaebaja käibemaksuta arveid, sest tal ei olnud kehtivat käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit.
- 2 2019. aasta aprillis teavitas vastustaja kaebajat koheselt läbiviidavast maksukontrollist, mis hõlmas ajavahemikku 1. aprill 2014–31. detsember 2017. Selleks, et vältida trahvi maksudeklaratsioonide ettenähtud tähtajaks esitamata jätmise eest, otsustas kaebaja esitada tagasiulatuvalt deklaratsiooni kogutud käibemaksu kohta, mille peavad esitama käibemaksukohustuslased, kelle käibemaksukohustuslasena registreerimise number on tühistatud.
- 3 Vastustaja väljastas vastavates deklaratsioonides sisalduva teabe alusel ja täiendavaid kontrolle teostamata 19. aprillil 2019 täitekorralduse ning algatas 19. aprillil 2019 maksekäsu väljastamise kaudu kaebaja suhtes sundtäitmise menetluse.
- 4 Maksukontroll viidi läbi 11. juunil 2019; järelevalvet teostav asutus leidis, et kontrollitaval ajavahemikul esitas kaebaja käibedeklaratsioonid nõuetekohaselt.
- 5 Pärast kontrolli lõppemise kuupäeva, aga enne aegumistähtaja möödumist esitas kaebaja 31. juulil 2019 parandustega maksudeklaratsiooni nulliga võrduva summa kohta.

Põhikohtuasja poolte peamised argumendid

- 6 Kaebaja leiab, et vaatamata sellele, et maksukohustuslase käibemaksukohustuslasena registreerimise numbril tühistamise korral on olemas maksualased parandusmeetmed, mis seisnevad selles, et pärast uuesti käibemaksukohustuslasena registreerimist on ettevõtjal võimalus käibemaks tagasiulatuvalt maha arvata ajavahemiku eest, mil tal käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit ei olnud, ei saa ta neid meetmeid käesoleval juhul kasutada.
- 7 Kaebaja väidab, et maksukohustustlane, kelle käibemaksukohustuslasena registreerimise number on tühistatud, aga kes erinevatel põhjustel end uuesti ei registreeri, ei saa kasutada ühtegi parandusmeetet. Järelikult on tema suhtes käibemaksu tasumise kohustuse kindlaksmääramata ajavahemikuks säilitamine olukorras, kus tal ei ole enam ühtegi eelist, mis tuleneks tema käibemaksukohustuslaseks olemisest, vastuolus Euroopa Kohtu selle valdkonna praktikas kinnistatud põhimõtetega.
- 8 Vastustaja leiab, et kaebaja on esitanud kehtivalt ja ausõnaliselt käibedeklaratsiooni, mille peavad esitama käibemaksukohustuslased, kelle käibemaksukohustuslasena registreerimise number on tühistatud. Kehtiva seaduse kohaselt ei ole käibedeklaratsiooni parandamine pärast maksukontrolli lõppemist enam võimalik.

Eelotsusetaotluse põhjenduste lühikokkuvõte

- 9 Eelotsusetaotluse esitanud kohus esitab küsimuse, kas põhikohtuasjas kohalduv riigisisene seadus on kooskõlas põhimõtetega, mis tulenevad direktiivist 2006/112 ja Euroopa Kohtu praktikast, juhul kui käibemaksukohustuslasel ei ole pärast seda, kui tema käibemaksukohustuslasena registreerimine on tühistatud, enam õigust tehtud ostudelt käibemaksu maha arvata, kuid tal on jätkuvalt kohustus tasuda kogutud käibemaks, ilma, et maksu kogumise kohustusele oleks ette nähtud ajaline piirmäär.
- 10 Kuigi käibemaksu oleks saanud pärast uuesti käibemaksukohustuslasena registreerimist tagasiulatuvalt maha arvata, ei ole kaebajal käesoleval juhul seda võimalust, sest ta ei täida vorminõuet asjaolu tõttu, et tema direktor on ühe muu sellise äriühingu osanik, mille suhtes käib pankrotimenetlus.
- 11 Kuna kaebaja ei saa tugineda isegi väikeettevõtjatele kohaldatavale erandkorrale, on tema käibemaksu mahaarvamise õigus määramata ajaks välistatud, ilma et ta saaks käibemaksusüsteemist kasu.
- 12 Neutraalse maksustamise seisukohast viitab eelotsusetaotluse esitanud kohus kohtuotsustele Elida Gibbs (C-317/94), Kraft Foods Polska (C-588/10), Zabrus Siret (C-81/17), Gamesa Wind România (C-69/17), Dobre (C-159/17) ja Astone

(C-332/15), kinnitades, et nende kohtuotsuste aluseks olevad asjaolud erinevad siiski käesoleva kohtuasja asjaoludest.

- 13 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates on see, et kaebajal on võimatu end uuesti käibemaksukohustuslasena registreerida ja saada seega käibemaksu mahaarvamise õigus, võrdne vorminõude täitmata jätmisega. Lisaks ei olnud maksuhalduril võimatu kindlaks teha, et käibemaksu mahaarvamise õiguse sisulised tingimused on täidetud.
- 14 Proportsionaalsuse põhimõtte kohta leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus kohtuotsustele Collée (C-146/05) ja Salomie ja Oltean (C-183/14) viidates, et kaebaja olukorras võib käibemaksu mahaarvamise õigusest täielikult ilma jätmine näida ebaproportsionaalne, kuna ei ole toime pandud pettust ja maksuhaldur ei ole kontrollinud, kas sisulised tingimused on täidetud.
- 15 Kuna käesoleval juhul ei ole vastustaja kontrollinud, kas sisulised tingimused on täidetud, ja kaebajal on seetõttu kohustus *sine die* käibemaksu koguda, mis asetab ta kestvalt ebakindlasse olukorda, kuna ta ei tea, kaugele talle tulenevad kohustused ulatuvad, ja lisaks puudub õigusakt, mille alusel saaks talle käibemaksusüsteemi kohaldada, esitab eelotsusetaotluse esitanud kohus ka kohtuotsusele Iirimaa vs. komisjon (C-325/85) viidates küsimuse õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtete rikkumise kohta ja – direktiivist 2006/112 riikidele tulenevate kohustuste seisukohast – lojaalse koostöö põhimõtte kohta.