

# Anonüümseks muudetud versioon

Tõlge

C-521/19 - 1

## Kohtuasi C-521/19

### Eelotsusetaotlus

#### Saabumise kuupäev:

8. juuli 2019

#### Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Hispaania)

#### Eelotsusetaotluse kuupäev:

19. juuni 2019

#### Apellant:

CB

#### Vastustaja apellatsioonimenetluses:

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia (Galiitsia piirkondlik majandusajade halduskohus)

[...]

[Kinnitamisvormel, otsuse viited, menetluse pooled ja esindajad]

## KOHTUMÄÄRUS

HALDUSKOLLEGIUM [...]

[...] [Kollegiumi koosseis]

CORUÑA, 19. juuni 2019.

## FAKTILISED ASJAOLUD

I. VAIDLUS.

ET

Menetlus on algatatud Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia (Galiitsia piirkondlik majandusasjade halduskohus) 10. mai 2018. aasta otsuse vastu, millega jäeti rahuldamata CB kaebus 2010., 2011. ja 2012. aasta füüsilise isiku tulumaksu nõuete ja sanktsioonide peale. [Ik 2]

Maksunõuded ja sanktsioonid määrati CB (käibemaksuga maksustatava, mitte käibemaksuvaba) tegevuse majanduse tegevusalade klassis „853 – artistide vahendamine“ kontrollimiseks 14. juulil 2014 maksuinspektsiooni alustatud toimingute tulemusel.

CB osutas teenuseid ettevõtjate – mitteformaalsele – grupile GRUPO LITO [...] [grupi omaniku nimi], mis haldas infrastruktuuri (esinemistelgid, muusikaseadmed, transpordivahendid ...) ja ansambleid (70), mis esinesid pühakute (ja muudel) pidupäevadel Galiitsia külades.

Suhe oli järgmine: CB võttis oma piirkonnas (mis hõlmas mitut omavalitsusüksust) ühendust peokorralduskomisjoniga COMISIÓN DE FIESTAS (mitteformaalne elanikerühm, kes korraldas pidusid) ja pidas GRUPO LITO nimel läbirääkimisi ansambelite esinemise üle. Peaaegu kõikidel juhtudel maksis COMISIÓN DE FIESTAS grupile GRUPO LITO sularahas, ilma arveta ja neid makseid ei kantud raamatupidamisarvestusse ning seega ei deklareeritud neid makseid ei seoses ettevõtte tulumaksuga ega käibemaksuga.

CB teenis Grupo Litole makstud summadelt 10%, mis maksti talle sularahas ning mida ei deklareeritud ega mille kohta ei väljastatud ka arveid.

2012. aastal vahendas ta 150 esinemist, millega Grupo Lito teenis 608 427 eurot, millelt CB teenis tulu 60 692,50 eurot. 2011. aastal oli see summa 675 654 ja CB tulu 67 565,40 ning 2010. aastal 644 149 ja CB tulu 64 414,90.

CB ei pidanud raamatupidamisarvestust ega mingit tüüpi ametlikku registrit ega väljastanud ega saanud arveid ning seega ei esitanud käibedeklaratsioone.

Maksuhaldur oli seisukohal, et CB saadud summad: 60 692,50, 67 565,40 ja 64 414,90 ei sisaldanud käibemaksu ning et seega tuli tulumaks sisse nõuda kogu saadud summalt.

II. CB väidab muu hulgas, et maksuamet (AEAT) kohaldab tuluna kirjendatud summadele pärast vastavat käibemaksu, rikkudes nii Tribunal Supremo (Hispaania kõrgeim kohus) kohtupraktikat [...] [Tribunal Supremo (Hispaania kõrgeim kohus) kohtuotsuste viited], mille kohaselt „28. detsembri 1992. aasta käibemaksu seaduse 37/1992 (edaspidi „LIVA“, BOE nr 312, 29.12.1992) artikli 78 lõiget 1 koostoimes nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ [Ik 3], mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, 11.12.2006, lk 1) artiklitega 73 ja 78 ning nende artiklite tõlgendusega Euroopa Liidu Kohtu 7. novembri 2013. aasta kohtuotsuses Tulică ja Plavoşin, liidetud kohtuasjad C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, tuleb tõlgendada nii, et juhtudel, kui maksuinspektsioon avastab selle maksuga maksustatavad „mustad“

tehingud, mille kohta ei ole arvet esitatud, tuleb arvestada, et poolte kokkulepitud hind nende tehingute eest sisaldab käibemaksu“.

CB on seega seisukohal, et kuna temalt ei ole võimalik hinnas kajastamata käibemaksu nõuda, sest tema teguviis oli maksuõiguse rikkumine (Hispaania käibemaksuseaduse artikli 89 lõike 3 punkt 2), tuleb arvestada, et osutatud teenuste hind sisaldas käibemaksu, mis mõjutab füüsilise isiku tulumaksuga maksustatava summa kindlaksmääramist, mistõttu tuleb selle maksu nõudega seotud haldusakte muuta nii, et tegevuse tulused ja seega maksustatavat summat vähendatakse summa võrra, mis vastab käibemaksusummadele, mis oleks tulnud hinnas kajastada, kuid mida ei kajastatud.

III. 30. mai 2019. aasta korraldavas kohtumääruses anti pooltele teada võimalusest esitada Euroopa Liidu Kohtule eelotsuse küsimus selle kohta, kas maksuameti antud tõlgendus – mis on vastuolus Tribunal Supremo (Hispaania kõrgeim kohus) kohtupraktikaga – on koosõlas 28. detsembri 1992. aasta käibemaksuseaduse 37/1992 artikli 78 lõikega 1 koostoimes nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklitega 73 ja 78 koostoimes 28. juuli 2016. aasta kohtuotsusega (kohtuasi C-332/15, Astone) ja 5. oktoobri 2016. aasta kohtuotsusega (kohtuasi C-576/15, Marina) ning üldiste järeldustega 3. detsembri 1974. aasta kohtumääruses Van Binsbergen, C-33/74 (liidu õigusele ei või tugineda pettuse eesmärgil) ja kohtuotsusega Emsland-Stärke, C-110/99 (milles loetakse õiguse kuritarvitamise keeldu Euroopa Liidu õiguskorrale sisemiselt omaseks), niisugustel juhtudel nagu käesolev, milles äripartnerid vabatahtlikult ja kooskõlastatult teevad tehinguid „mustalt“, ilma arveteta, sularahas ja käibemaksu deklareerimata, ning – kui maksuinspeksioon on need tuvastanud – väidavad enda kasuks, et tuleb arvestada, et tehtud maksed sisaldasid käibemaksu.

IV. Apellant oli eelotsusetaotluse esitamise vastu, kuna ta leidis, et Tribunal Supremo (Hispaania kõrgeim kohus) 27. septembri 2017. aasta otsuses tõlgendatakse ühenduse õigusnorme õigesti [...]. [lk 4]

Riigi esindaja pidas eelotsusetaotlust vajalikuks, kuna Euroopa Kohtu 7. novembri 2013. aasta kohtuotsus Tulică ja Plavoşin, mille võtab Tribunal Supremo (Hispaania kõrgeim kohus) aluseks, ei ole kohaldatav juhtudel, kui esineb pettus, ja osundab oma väite põhjenduseks Euroopa Kohtu otsuseid: 5. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus Maya Marina, C-576/15, EU:C:2016:740, punkt 49; 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 58, ja 18. detsembri 2014. aasta kohtuotsus Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti jt, liidetud kohtuasjad C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 48. Hiljuti ja seega pärast enamikku Hispaania Tribunal Supremo (Hispaania kõrgeim kohus) kohtuotsuseid, mis kordavad üle käibemaksudirektiivi tõlgendust, mille me seame kahtluse alla, on Euroopa Kohus taas kinnitanud, et maksuhaldur võib keelata maksukohustuslasel kasutada käibemaksu mahaarvamise õigust, kui on tõendatud, et käibemaksukohustuslane on selle

õiguse saamiseks tegutsenud pettusega (vt 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161).

## ÕIGUSLIKUD PÕHJENDUSED

**I.** Vaidlusalused seaduse 37/1992 artiklid on:

**Artikkel 78. Maksustatav summa. Üldreegel.** Üks. *Maksustatav summa on maksuga maksustatavate tehingute eest kliendi või kolmanda isiku poolt makstava tasu kogusumma.*

**Artikkel 88. Maksu kajastamine hinnas.** Üks. *Maksukohustuslane peab maksu summa täielikult kajastama hinnas isikule, kelle jaoks maksustatav tehing tehakse, kes on kohustatud selle tasuma, tingimusel et maksu kajastamine hinnas vastab käesolevale seadusele, olenemata nende isikute vahel kokku lepitud tingimustest. Kaubatarnete tegemise ja teenuste osutamise puhul, mis on käibemaksuga maksustatavad, mitte käibemaksuvabad, ja mille saajad on avaliku sektori asutused, arvestatakse alati, et käibemaksukohustuslased on oma majanduslike pakkumiste esitamisel, isegi siis, kui need on suulised, nende sisse arvanud käibemaksu, mis tuleb sellegipoolest kajastada hinnas eraldi kirjena, kui on asjakohane, tasu nõudmiseks esitatavates dokumentides, ilma et käibemaksu sissearvamine kokku lepitud üldsummat suurendaks. Kaks. Käibemaks kajastatakse hinnas arve vormis vastavalt õigusnormides kindlaks määratud tingimustele ja nõuetele. Selleks kirjendatakse hinnas kajastatav maksusumma maksustatavast summast eraldi, isegi halduskorras kindlaks määratud hindade puhul, märkides ära kohaldatava maksumäära. Käesoleva lõike eelmistest lõikudest tehakse erand õigusnormides kindlaks määratud tehingute puhul. [lk 5] Kolm. Maks tuleb hinnas kajastada vastava arve väljastamise ja üleandmise ajal. Neli. Käibemaksu hinnas kajastamise õigus aegub ühe aasta möödumisel maksustatava teokoosseisu tekkimise kuupäevast. Viis. Käibemaksuga maksustatava tehingu adressaat ei ole kohustatud hinnas kajastatud käibemaksu tasuma enne maksustatava teokoosseisu tekkimist. Kuus. Võimalikke vaidlusi seoses käibemaksu hinnas kajastamisega nii selle asjakohasuse kui ka maksusumma suuruse osas käsitletakse haldusmenetlustes maksuvaidlustena.*

**Artikkel 89. Hinnas kajastatud maksusummade korrigeerimine.** Üks. *Kui maksusumma on kindlaks määratud valesti või esinevad asjaolud, mille tõttu tuleb vastavalt käesoleva seaduse artiklile 80 maksustatavat summat muuta, parandab käibemaksukohustuslane hinnas kajastatud maksusumma. Korrektsioon tehakse, kui ilmnevad maksusummade valesti kindlaks määramise põhjused või muud eelmises lõigus osutatud asjaolud, tingimusel, et tehingule vastava maksu tasumisele kuulumise hetkest ei ole möödunud neli aastat või esinevad nimetatud artiklis 80 osutatud asjaolud. Kaks. Eelmine lõige on kohaldatav ka siis, kui tehingu eest on väljastatud arve ilma maksusummat hinnas kajastamata. Kolm. Erandina eelmistest lõigetest ei korrigeerita hinnas kajastatud maksusummat järgmistel juhtudel: 1. Kui korrigeerimise põhjuseks ei ole käesoleva seaduse artiklis 80 ette nähtud põhjused, kui see tähendab hinnas kajastatud*

*maksusummade suurenemist ja tehingute adressaadid ei tegutse ettevõtjate või kutsetöötajatena, välja arvatud maksumäära seadusega suurendamise juhtudel, mille korral võib maksusummat korrigeerida uute maksumäärade jõustumise kuul ja sellele järgneval kuul. 2. Kui tasumisele kuuluvad maksusummad, mida ei ole hinnas kajastatud, toob vastavates maksunõuetes välja maksuhaldur suuremas summas kui käibemaksukohustuslase deklareeritud summad ja objektiivsete andmete alusel on tõendatud, et nimetatud maksukohustuslane osales pettuses või et ta teadis või oleks selleks mõistlikku hoolsust kasutades pidanud teadma, et ta tegi tehingu, mis oli osa pettusest.*

**II. ASJAOMASED EUROOPA LIIDU ÕIGUSNORMID. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklid 73 ja 78. [lk 6]**

**Artikkel 73**

*Artiklites 74–77 nimetamata kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused.*

**Artikkel 78**

*Maksustatava väärtuse hulka arvatakse:*

- a) maksud, tollimaksud, lõivud ja tasud, välja arvatud käibemaks;*
- b) kõrvalkulud, nagu vahendus-, pakkimis-, veo- ja kindlustuskulud, mida tarnija soetajalt või teenuse saajalt nõuab.*

*Esimese lõigu punkti b tähenduses võivad liikmesriigid kõrvalkuludena käsitada ka eraldi lepinguga hõlmatud kulused.*

**III.** Tuleb seega kindlaks teha, kas artikli 89 lõike 3 punkti 2 sõnaselged sätted ja nende kohaldamine maksuameti poolt maksunõuete ja sanktsioonide määramiseks juhtudel, kus inspektori toimingute käigus avastatakse tehing, milles kõik osalejad seda tahtlikult ja kooskõlastatult varjavad (maksed sularahas, ilma arveta ja käibemaksu sisse nõudmata ja deklareerimata), on kooskõlas käibemaksu neutraalsuse põhimõttega (28. juuli 2016. aasta kohtuotsus (kohtuasi C-332/15, Astone), 5. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus (kohtuasi C-576/15, Marinova) ja 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161) ning üldised järeldused 3. detsembri 1974. aasta kohtumääruses Van Binsbergen C-33/74 (liidu õigusele ei või tugineda pettuse eesmärgil) ja kohtuotsus Emsland-Stärke, C-110/99 (milles loetakse õiguse kuritarvitamise keeldu Euroopa Liidu õiguskorrale sisemiselt omaseks), nii et sel ajal arvestati, et need [lk 7] tahtlikult „mustad“ tehingud sisaldasid vastavat käibemaksu, samamoodi nagu ettevõtjate vahelised tehingud, mida ei varjata ja mille maksimisest jääb ametlik jälg,

vastavalt sellele, kuidas tõlgendab Tribunal Supremo (Hispaania kõrgeim kohus) osundatud kohtuotsustes [...] [eespool viidatud Tribunal Supremo (Hispaania kõrgeim kohus) kohtuotsuste viited] (Euroopa Kohtu 7. novembri 2013. aasta kohtupraktika Tulică ja Plavoşin kohaldamisega). Või vastupidi, et maksu neutraalsus ning viidatud õigusnormid ja Euroopa Kohtu praktika seda ei kaitse, arvestades et käibemaks kuulus tasumisele ka nendel juhtudel, kui tehing tehakse „mustalt“, ei ole ametlikku jälge maksest ja nii üks kui ka teine tulevad ilmsiks ainult ametiasutuse inspeksioonitoimingute käigus. Ning see väljendub selles, et maksu neutraalsus saab kaitsta ainult isikuid, kes täidavad maksuõigusnorme, ja mitte isikuid, kes neid tahtlikult ei täida.

Mistõttu

### KOLLEEGIUM OTSUSTAB

I. Peatada menetlus eelotsusetaotluse lahendamiseni.

II. Esitada Euroopa Liidu Kohtule järgmine eelotsuse küsimus:

„Kas käibemaksudirektiivi artikleid 73 ja 78 tuleb neutraalsuse, maksupettuse ja õiguse kuritarvitamise keelu ning konkurentsi õigusvastase moonutamise keelu põhimõtteid silmas pidades tõlgendada nii, et nendega on vastuolus riigisisene õigusnorm ja seda tõlgendav kohtupraktika, mille kohaselt tuleb juhtudel, kui maksuhaldur avastab käibemaksuga maksustatavad „mustad“ tehingud, mille kohta ei ole arvet esitatud, asuda seisukohale, et hind, milles pooled nimetatud tehingute puhul on kokku leppinud, sisaldab käibemaksu?“

Mistõttu on PETTUSE juhtudel, kui tehingut on maksuhalduri eest varjatud, võimalik asuda seisukohale, nagu võiks järeldada Euroopa Kohtu 28. juuli 2016. aasta kohtuotsusest (kohtuasi C-332/15 Astone), 5. oktoobri 2016. aasta kohtuotsusest (kohtuasi C-576/15 Marinova) ja 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsusest Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, et üle antud ja saadud summad ei sisalda käibemaksu, et määrata kindlaks asjakohase maksu suurus ja vastav sanktsioon.“

[...] **[lk 8]** [...] [Euroopa Liidu Kohtule eelotsusetaotluse esitamise koos vastava menetluse algatamisega esitamise vormel]

[...] [Allkirjad, kinnitamisvormel, kuupäev jne.]