

Kohtuasi C-430/19**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Taotluse esitamise kuupäev:**

3. juuni 2019

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Tribunalul Cluj (Cluj esimese astme kohus, Rumeenia)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

15. mai 2019

Kaebaja:

SC C. F. SRL

Vastustajad:

A. J. F. P. M.

D. G. R. F. P. C.

Põhikohtuasja ese

Kaebaja SC C. F. SRL esitatud haldus- ja maksukaebus Administrația Județeană a Finanțelor Publice M. (riigi maksuameti M. piirkondlik osakond, Rumeenia; edaspidi „A. J. F. P. M.“) ja Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice C. (riigi maksuameti C. maksukeskus, Rumeenia; edaspidi „D. G. R. F. P. C.“) vastu menetluses, mille esemeks on vaie maksuameti haldusakti peale.

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 267 alusel palub Tribunalul Cluj – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, de Conflicte de Muncă și Asigurări Sociale (Cluj esimese astme kohtu haldus- ja maksuvaidlusi, töö- ja sotsiaalkindlustusvaidlusi lahendav koda, Rumeenia) tõlgendada kaitseõiguste tagamise põhimõtet seoses haldustoimikuga tutvumise õigusega ning tõlgendada nn süütu osalise teooriat.

Eelotsuse küsimused

1. Kas silmas pidades kaitseõiguste tagamise põhimõtet, nagu see on siiani määratletud Euroopa Kohtu praktikas (kohtuasjad Solvay, Sopropé, Organizações de Calçado Lda ja Ispas), võib ja peab eraõiguslikule isikule tehtud maksualase haldusakti sõnaselgelt tühistama juhul, kui eraõiguslikul isikul ei ole olnud võimalust tutvuda teabega, mille alusel tema suhtes haldusakt tehti, hoolimata asjaolust, et selles haldusaktis viidatakse mõnele haldustoimiku osale?
2. Kas neutraalsuse, proportsionaalsuse ja võrdväärsuse põhimõtetega on vastuolus see, kui sisendkäibemaksu ja äriühingu tulumaksu mahaarvamise õiguse teostamisel ei lubata äriühingul, mille maksualane käitumine on laitmatu, äriühingu tulumaksu maha arvata tarnijate maksukäitumise pärast, mida peetakse sobimatuks selliste tegurite alusel, nagu inimressursside puudumine ja transpordivahendite puudumine, millele lisandub asjaolu, et maksuhaldur ei tõenda tegevust, millest tuleneb vastavate tarnijate maksuõiguslik/kriminaalvastutus?
3. Kas liidu õigusega on kooskõlas riigisisene tava, mis muudab sisendkäibemaksu ja äriühingu tulumaksu mahaarvamisõiguse teostamise sõltuvaks liikmesriigi maksuõigusnormidega selgelt ja täpselt kindlaksmääramata täiendavate tõendavate dokumentide, lisaks maksuarvele muude tõendavate dokumentide, nagu kulukalkulatsioon ja vahearuanne, omamisest?
4. Kas kohtuasja WebMindLicenses silmas pidades võib leida, et tegemist on maksupettusega, kui maksukohustuslane ostab kaupu ja teenuseid teiselt maksukohustuslaselt, kellele kehtib maksusüsteem, mis erineb kõnealusele maksukohustuslasele kehtivast maksusüsteemist?

Viidatud liidu õigusnormid

Kaitseõiguste tagamise põhimõte ning neutraalsuse, proportsionaalsuse ja võrdväärsuse põhimõte

Viidatud liikmesriigi õigusnormid

Seadus nr 227/2015 maksumenetluse seadustiku kohta (Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală)

artikli 9 lõige 1 ja artikli 46 lõike 2 punkt j, milles on sätestatud maksuhalduri kohustus anda maksukohustuslasele võimalus väljendada oma seisukohta ja kohustus märkida see seisukoht tehtavasse maksuotsusesse

artikli 278 lõige 1, mille kohaselt halduskaebus ei peata maksualase haldusakti täitmist

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

artikli 11 lõige 1

„Maksude, lõivude või kohustuslike sotsiaalkindlustusmaksete suuruse kindlaksmääramisel võib maksuhaldur jätta arvesse võtmata tehingu, millel ei ole majanduslikku eesmärki, kohandades selle maksustamist, või võib tehingu või tegevuse ümber liigitada, et kajastada tehingu või tegevuse majanduslikku sisu“.

artikli 25 lõige 1

„Maksusumma kindlaksmääramiseks loetakse maha arvatavateks kuludeks majandustegevuse kulud, sealhulgas kehtivate õigusaktidega reguleeritud kulud ning kaubandus- ja tööstuskodadele, töandjate organisatsioonidele ja ametiühingutele makstavad osalustasud, liikmemaksud ja osamaksud“.

artikli 299 lõike 1 punkt a, mis käsitleb maksukohustuslase kohustust esitada käibemaksukohustuslasena maksuarve ja tõend tasutud või tasumisele kuuluva käibemaksu kohta

Varem kehtinud maksuseadustik (seadus nr 571/2003) – artikli 11 lõige 1, artikli 21 lõige 1, artikli 146 lõike 1 punkt a – sätteid, mis vastavad eespool märgitud uue maksuseadustiku artiklitele

Faktiliste asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte

- 1 C. F. SRL on Rumeenia eraõiguslik äriühing, mille majandustegevuseks on metsaresursi kasutamine. Ajavahemikul 29. augustist 2016 kuni 13. aprillini 2017 viis A. J. F. P. M. selles äriühingus läbi maksukontrolli. Selle maksukontrolli objektiks oli äriühingu tulumaks ajavahemikul 1. jaanuarist 2011 kuni 31. detsembrini 2016 ning käibemaks ajavahemikul 1. märtsist 2014 kuni 31. detsembrini 2016.
- 2 Kõnealuse kontrolli tulemusena kehtestati äriühingu tulumaksu ja sisendkäibemaksu osas täiendavad maksukohustused. Äriühing C. F. SRL esitas vaide A. J. F. P. M. maksukontrolliakti ja maksukontrolli aruande peale. Äriühing väitis, et maksukontrollis esines mitmeid rikkumisi, mis olid seotud nii maksumenetluses kohaldatavate menetlusnormide kui ka maksumenetluses kohaldatavate materiaaloigusnormide alaste küsimustega.
- 3 Äriühingu C. F. SRL vaide on põhjendamatus tõttu osaliselt tagasi lükatud ja osaliselt rahuldatud, kohustades maksuhaldurit maksukontrolli uuesti läbi viima.

Mis puudutab vaide tagasilükatud osa, siis on äriühing C. F. SRL esitanud tühistamiskaebuse Tribunalul Cluj'le (Cluj esimese astme kohus, Rumeenia). Esiteks palus äriühing C. F. SRL, tuginedes Euroopa Kohtu 25. oktoobri 2011. aasta otsusele kohtuasjas Solvay vs. komisjon (C-109/10 P, EU:C:2011:686), et haldusakt tühistataks põhjendusega, et haldusmenetluses ei võimaldatud tal tutvuda kogu haldustoimikuga.

- 4 Juba vaide kirjalikus eelmenetluses palus kaebaja maksuhaldurilt võimalust teostada oma õigust tutvuda kogu haldustoimikuga. Taotlus esitati olukorras, kus maksukontroll oli peatatud kuueks kuuks selleks, et võimaldada teisel maksuhalduri ülesannetega asutusel, nagu Direcția Regională Antifraudă O. (O. piirkondlik pettusevastane direktoraat, edaspidi „D. R. A. F. O.“) maksukontrolli läbi viia ja pöörduda prokuratuuri poole. Prokuratuuri kontroll päädis otsusega menetlus lõpetada. Lisaks väitis C. F. SRL, et esines mõningaid menetlusnormide rikkumisi.
- 5 Äriühingut C. F. SRL süüdistati ka fiktiivsetes tehingutes, mis olid seotud äriühingu tulumaksu ja käibemaksuga. Rumeenia maksuhalduri sõnul olid C. F. SRL-i kahe kaubanduspartneriga tehtud äritehingud fiktiivsed, kuna need kaks tarnijat ei olnud suutelised asjaomaseid teenuseid tehniliselt ega logistiliselt osutama. Maksuhaldurid kavatsevad tunnistada äriühingu C. F. SRL vastutavaks tarnijate väidetavalt sobimatu käitumise eest.

Põhikohtuasja poolte peamised argumendid

- 6 Mis puudutab maksukontrolli dokumentidega tutvumist, siis väidab kaebaja, et pärast maksukontrollimenetluse taasalustamist ei teavitatud äriühingut C. F. SRL ühelgi viisil sellest, kuidas teise kontrolliasutuse läbiviidud kontroll maksukontrolli mõjutas. Pealegi ei oleks võimalik kaebaja osutatud menetlusnormide rikkumisele asjakohasel viisil tugineda, kuna tema õigust tutvuda maksukontrolli haldustoimikuga ei ole ametlikult isegi arutatud.
- 7 Oma vastuses viitab A. J. F. P. M. asjaolule, et 2013. aasta jooksul võttis D. R. A. F. O. raamatupidamisdokumentide originaalid enda kätte ja edastas need seejärel Parchetul de pe lângă Tribunalul Cluj'le (Cluj esimese astme kohtu juures tegutsev prokuratuur), kes uuris C. F. SRL-i metsakuritegude toimepanemist. Samuti märgitakse, et maksuhaldur analüüsis C. F. SRL-i raamatupidamisdokumente Parchetul de pe lângă Tribunalul Cluj (Cluj esimese astme kohtu juures tegutsev prokuratuur) ruumides. A. J. F. P. M. leiab ka, et äriühingu C. F. SRL kaitseõigus tagati sellega, et äriühingu seaduslik esindaja kutsuti maksuhalduri asukohta, et anda talle kontrollialase haldusakti koopia.
- 8 Mis puudutab tarnijate maksukäitumist, siis vastavalt äriühingu C. F. SRL arvamusele, mis põhineb Euroopa Liidu Kohtu kohtupraktikal nn süütu osalise teooria kohta, ei saa seda äriühingut pidada vastutavaks tarnijate väidetavalt sobimatu maksukäitumise eest. Äriühing C. F. SRL väidab, et ei saa nõustuda

maksuhalduri väitega, mille kohaselt on kõnealuste tehingute fiktiivne olemus tingitud asjaolust, et ta ei ole võimeline esitama muid tõendavaid dokumente kui ainult maksuarve, arvestades et Rumeenia kõrgeima kohtuorgani Înalta Curte de Casație și Justiție (Rumeenia kõrgeim kassatsioonikohus) kohtupraktika tasandil on kinnitatud, et ainus tõendav dokument, mis on Rumeenia maksuõigusnormidega nõutud nii sisendkäibemaksu kui ka äriühingu tulumaksu mahaarvamise õiguse teostamiseks, on maksuarve.

- 9 Äriühing C. F. SRL vaidleb vastu ka maksuhalduri teisele väitele, mille kohaselt on kõnealusel juhul uuritud tehingute fiktiivne olemus tingitud asjaolust, et kõnealuste tarnijatest äriühingute suhtes kohaldati mikroettevõtte tulumaksu, mis moodustas 3% käibest, samas kui äriühingu C. F. SRL suhtes kohaldati äriühingu tulumaksu, mis moodustas 16% realiseeritud kasumist. Äriühing C. F. SRL on väljendanud seisukohta, et ei saa olla juttu riigieelarvele tekitatud võimalikust kahjust, pidades silmas Euroopa Kohtu praktikast kohtuasjas WebMindLincenses (17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus, C-419/14, ECLI:EU:C:2015:832), kuna tema tarnijad on kasutanud õiguspärast võimalust, mis on olemas maksusüsteemis, mis erineb sellest maksusüsteemist, mille valis C. F. SRL.
- 10 Maksuhalduri esitatud vastuses on korratud sõna-sõnalt maksukontrollakti ja A. J. F. P. M. ei viita selles Euroopa Liidu Kohtu praktikale.

Eelotsusetaotluse põhistuse lühikokkuvõte

- 11 Seoses haldustoimikuga tutvumise õigusliku küsimusega viitab eelotsusetaotluse esitanud kohus kaitseõiguste tagamise põhimõttega seotud Euroopa Kohtu praktikale, eelkõige 18. detsembri 2008. aasta kohtuotsusele Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, punkt 36), 3. juuli 2014. aasta kohtuotsusele Kamino Logistics (C-129/13, EU:C:2014:2041, punkt 73) ja 9. novembri 2017. aasta kohtuotsusele Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, punkt 39).
- 12 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et pärast otsuse kuulutamist kohtuasjas Ispas ei ole Rumeenia seadusandja võtnud meetmeid, millega reguleerida mõistet „õigus haldustoimikuga tutvuda“, täpsemalt seda, millistel tingimustel see toimub ning eelkõige millist sanktsiooni tuleb rakendada liikmesriigi kohtul, kes on veendunud, et seda õigust on rikutud. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib ka, et Rumeenia maksumenetluses ei peata vaide esitamine maksualase haldusakti täitmist, nagu nähtub selgelt maksumenetluse seadustiku artikli 278 lõike 1 sõnastusest.
- 13 Sellest tulenevalt väljendab eelotsusetaotluse esitanud kohus tõsiseid kahtlusi sanktsiooni suhtes, mida ta peab riigisiseses kohtuvaidluses rakendama A. J. F. P. M. kontrolli käigus tehtud haldusakti suhtes haldustoimikuga tutvumise õiguse rikkumise eest. Samuti märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et ka liikmesriigi kohtute praktika on kaitseõiguste rikkumisest tuleneva sanktsiooni osas erinev.

- 14 Kohtuasjas Ispas ei palutud Euroopa Kohtul selgitada, milline on menetluslik sanktsioon, mida liikmesriigi kohus peab rakendama, kui ta leiab, et maksukohustuslasele ei ole tagatud õigust tema haldustoimikuga tutvuda. Kokkuvõtteks soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, milline on Euroopa Kohtu arvates sanktsioon, mida tuleb seoses Euroopa õiguses kaitseõiguste tagamisega rakendada juhul, kui ei tagata sellise äriühingu, nagu kaebaja, kaitseõigusi, kui viimati nimetatule ei anta õigust haldustoimikuga tutvuda.
- 15 Teine õiguslik küsimus puudutab viisi, kuidas liidu õiguse kohaselt võib tunnistada äriühingu, nagu kaebaja, vastutavaks tarnijate väidetavalt sobimatu käitumise eest. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et maksukontrolli kontekstis ei kinnita A. J. F. P. M. asjaolu, et kaks äriühingut, kes osutavad teenuseid äriühingule C. F. SRL, ei ole täitnud riigieelarve suhtes deklareerimis-, raamatupidamis- ega maksekohustusi, vaid asjaolu, et neile kahele tarnivale äriühingule kehtib maksusüsteem, mis on A. J. F. P. M. hinnangul soodsam kui see, milles tegutseb äriühing C. F. SRL. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et teenuseosutaja ja selle saaja maksusüsteemide erinevuse olukorras, mis ei ole midagi muud kui õigusliku võimaluse kasutamine, ei ole tegemist maksupettusega. Sellest tulenevalt peab kõnealune kohus tõlgendust, mille Euroopa Kohus annab nn süütu osalise teooriale, arvestades põhikohtuasjale eriomast olukorda ja varasemat kohtupraktikat, käesoleva vaidluse lahendamiseks äärmiselt vajalikuks.
- 16 Kohtupraktika osas viitab eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Inimõiguste Kohtu otsustele (EIK 18. juuni 2010. aasta otsus *Business Support Center vs. Bulgaaria*, avaldus nr 6689/03, punkt 24; EIK 22. jaanuari 2009. aasta otsus *Bulves AD vs. Bulgaaria*, avaldus nr 3991/03) ja Euroopa Kohtu otsustele (21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus *Halifax*, C-255/02, EU:C:2006:121; 21. detsembri 2011. aasta kohtuotsus *Cicala*, C-482/10, EU:C:2011:868, punktid 17–19; 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus *Gabor Toth*, C-324/11, EU:C:2012:549; 13. veebruari 2014. aasta kohtuotsus *Maks Pen EOOD*, C-18/13, EU:C:2014:69, punkt 31, ning 22. jaanuari 2015. aasta kohtuotsus *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 52).
- 17 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on kahtlusi ka tõendavate dokumentide osas, mida nõuab A. J. F. P. M. maksuhaldurina, et tõendada õigust äriühingu tulumaksu ja sisendkäibemaksu maha arvata. Vastavalt nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 178 punktile a on liidu õiguse kohaselt ainus ametlik nõue maksuarve olemasolu. Kõrgeima kohtuastme tasandil on siiski konkreetseid kohtulahendeid, millest on selgunud, et äriühingu tulumaksu mahaarvamise õigus sõltub lisaks maksuarvele ka muude tõendavate dokumentide esitamisest. Seetõttu leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et ka sellest vaatepunktist on, võttes arvesse põhikohtuasja eripära, vaidluse lahendamiseks vaja tõlgendada sisu ülimuslikkuse põhimõtet.