

Kohtuasi C-621/19**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

20. august 2019

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovakkia Vabariik)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

16. aprill 2019

Kaebaja:

Weindel Logistik Service SR spol. s r.o.

Vastustaja:

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

Põhikohtuasja ese

Ühine käibemaksusüsteem – Direktiivi 2006/112/EÜ tõlgendamine – Artikkel 167 ja artikli 168 punkt e – Käibemaksu mahaarvamisoigus – Keeld kasutada mahaarvamisoigust – Imporditud kaupade omandiõiguse tingimus või sellise kauba omanikuna käsutamise õiguse tingimus – Tingimus, et imporditud kaupa kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks riigisisese müügi vormis, tarneks teise liidu liikmesriiki või ekspordiks kolmandasse riiki – Ostetud kauba ja järgnevate tehingute vahelise otsese ja vahetu seose tingimuse täitmise vajadus.

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

Liidu õiguse tõlgendamine, ELTL artikkel 267.

Eelotsuse küsimused

1. Kas [28. novembri 2006. aasta] nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 167 ja artikli 168 punkti e tuleb tõlgendada nii, et õigus arvata maha käibemaks, mida maksukohustuslane on

kohustatud imporditud kaupadelt tasuma, sõltub omandiõigusest imporditud kaupadele või õigusest sellist kaupa omanikuna käsutada?

2. Kas direktiivi 2006/112/EÜ [...] artikli 168 punkti e tuleb tõlgendada nii, et õigus arvata maha käibemaks, mida maksukohustuslane on kohustatud imporditud kaupadelt tasuma, tekib ainult siis, kui imporditud kaupu kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks kõnealuste kaupade riigisisese müügi vormis, tarneks teise liikmesriiki või ekspordiks kolmandasse riiki?
3. Kas sellistel asjaoludel on ostetud kauba ja järgnevate tehingute vahelise otsese ja vahetu seose tingimus täidetud, täpsemalt, kas käesolevas kohtuasjas on võimalik kohaldada mahaarvamisõiguse traditsioonilist tõlgendust, mis põhineb otsesel ja vahetul seosel ostetud kauba ja järgnevate tehingute vahel, seoses kuluelementidega, mida kaubaga seoses ei tekkinud ja mis ei saanud seega järgneva tehingu hinnas peegelduda?

Liidu õigusnormid, millele tuginetakse

28. novembri 2006. aasta nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi: artikkel 167 ja artikli 168 punkt e

Liikmesriigi õigusnormid, millele tuginetakse

Seadus nr 222/2004 käibemaksu kohta selle muudetud redaktsioonis (zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov; edaspidi „käibemaksuseadus“)

Artikli 2 lõike 1 punkt d

„Käibemaksuga maksustatakse:

- a) tasu eest kauba tarnimine,
- b) tasu eest maksukohustuslase poolt riigi territooriumil teenuse osutamine (edaspidi „teenuse osutamine“),
- c) tasu eest riigi territooriumil mõnest teisest Euroopa Ühenduse liikmesriigist (edaspidi „liikmesriik“) kauba ostmine,
- d) riigi territooriumile kauba importimine.

Artikli 3 lõige 1

Maksukohustuslane on iga isik, kes tegeleb ükskõik millise käesoleva artikli lõikes 2 nimetatud iseseisva majandustegevusega, olenemata sellise tegevuse eesmärgist või tulemustest.

Artikli 3 lõige 2

„Majandustegevuseks“ (edaspidi „majandustegevus“) loetakse iga tegevust, millest saadakse tulu, ja see hõlmab tootjate, kauplejate ning teenuseosutajate tegevust, kaasa arvatud kaevandamises, ehituses ja põllumajanduses, eriseadustega reguleeritud vaba elukutse esindaja majandustegevust, intellektuaalset loometegevust ja sporditegevust. Majandustegevusena käsitletakse ka teatava materiaalse või mittemateriaalse hüve kasutamist eesmärgiga sellelt hüvel tulu teenida; kui hüve on abikaasade kaasomandis, siis loetakse, et kumbki abikaasa on hüve majandustegevusest saadava tulu teenimiseks kasutanud võrdses osas, välja arvatud juhul, kui abikaasad on omavahel teisiti kokku leppinud.

Artikli 21 lõige 1

Kauba impordil muutub käibemaks sissenõutavaks:

- a) kauba vabasse ringlusesse lubamise tolliprotseduurile suunamisega,
- b) kauba tagasimaksesüsteemi puhul kohaldatavale seestöötlemise tolliprotseduurile suunamisega,
- c) ajutise impordi tolliprotseduuri lõppemisega,
- d) reimpordi puhul kauba vabasse ringlusesse lubamise tolliprotseduurile suunamisega alates tagasimaksesüsteemi puhul kohaldatavast seestöötlemise tolliprotseduurist;
- e) kauba ebaseadusliku importimise korral;
- f) kauba tollijärelevalve alt väljaviimise hetkel;
- g) muudel juhtudel, kus kauba impordil tekib tollivõlg.

Artikli 49 lõike 2 punkt d

Maksudohustuslane võib tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata käibemaksu kauba ja teenuste pealt, mida ta kasutab maksudohustuslasena kauba tarnimiseks ja teenuste osutamiseks, välja arvatud lõigetes 3 ja 7 nimetatud erandite korral. Maksudohustuslane võib maha arvata käibemaksu, kui see tasuti maksuametile kauba riiki importimise hetkel.

Artikli 51 lõike 1 punkt d

Maksudohustuslane võib kasutada mahaarvamisoigust artikli 49 mõttes, kui tema käsutuses on artikli 49 lõike 2 punktis a sätestatud mahaarvamise hetkel tolliasutuse kinnitatud impordidokument, milles maksudohustuslane on märgitud kaubasaajaks või importijaks.

Artikli 69 lõige 8

Importimise korral peab käibemaksu tasuma isik, kes on võlgnik tollialaste õigusaktide tähenduses, või kaubasaaja, kui vastavalt tollialastele õigusaktidele on importimise hetkel võlgnik välismaine isik, kes omab teise liikmesriigi tolliasutuse poolt välja antud ühtset luba erisätete tähenduses, ning nimetatud võlgnik ei kasuta imporditud kaupa oma majandustegevuse tarbeks.

Seadus nr 511/1992 maksude ja lõivude haldamise ning kohalike maksuasutuste süsteemi muutmise kohta (zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov)

Artikli 44 lõike 6 punkti b alapunkt 1

Maksukohustuslase juures läbi viidud maksukontrolli või korduva maksukontrolli korral väljastab maksuhaldur viieteistkümne päeva jooksul alates maksukontrolli lõpetamisest (artikli 15 lõige 13) täiendava maksekohustuse teate juhul, kui maksukontrolli tulemusel kindlaksmääratud käibemaks erineb maksudeklaratsioonis või täiendavas maksudeklaratsioonis või maksuaruandes või täiendavas maksuaruandes märgitud käibemaksust, või kui korduva maksukontrolli tulemusel kindlaksmääratud käibemaks erineb maksukontrolli tulemusel maksuhalduri määratud käibemaksust või kui see erineb täiendava maksukohustuse otsuses märgitud käibemaksude vahest.

Euroopa Liidu Kohtu praktika, millele eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab

C-98/98, Midland Bank plc.

C-408/98, Abbey National

C-465/03, Kretztechnik

Lühike ülevaade faktidest ja kohtuasjast

- 1 Käesolev eelotsusetaotlus esitati äriühingu Weindel Logistik Service SR, spol. s.r.o. ja Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (Slovaki Vabariigi maksuamet) vahel poolleiolevas kohtuasjas, mille vaidlusesemeks on keeld kaebaja poolt käibemaks (edaspidi „käibemaks“) maha arvata seaduse nr 222/2004 artikli 51 lõike 1 punkti d alusel.
- 2 Daňový úrad Bratislava (Bratislava maksubüroo; edaspidi kas „maksubüroo“ või „maksuhaldur“) keelas 18. juuli 2011. aasta otsustega kaebajal maha arvata käibemaksu maksustamisperioodil veebruarist kuni detsembrini 2008. Käibemaksude vahe nimetatud maksustamisperioodi kohta oli kogusummas 198 322,25 eurot.
- 3 Kaebaja importis kaubasaaja ja deklarandina Slovaki Vabariiki ümberpakendamise tarbeks kaupu Šveitsist, Hongkongist ja Hiinast. Kauba

vabasse ringlusse lubamise hetkel muutus käibemaks kaebajalt sissenõutavaks seaduse nr 222/2004 artikli 21 lõike 1 punkti a mõttes. Überpakendamise järgselt eksporditi kaubad või tarniti Slovaki Vabariigi territooriumilt kolmandasse riiki ning überpakendamise teenuste eest esitati tarnijale arve. Kaubad olid kogu ajavahemiku vältel välismaiste tarnijate omandis.

- 4 Kaebaja tasus käibemaksu ja kasutas seaduse nr 222/2004 artikli 51 lõike 1 punktis d sätestatud õigust käibemaks maha arvata. Maksubüroo keelas tasutud käibemaks maha arvata, tuginedes asjaolule, et kaebaja rikkus nimetatud seaduse artikli 49 lõiget 2 ja artikli 51 lõike 1 punkti d. Esiteks ei olnud kaebaja imporditud kauba omanik ega omanud õigust kaupa omanikuna käsutada, lisaks puudus kaubale tehtud kuludel otsene ja vahetu seos tema majandustegevusega ning kaebajale ei tulenenud kauba ostmisest kulu, mis oleks seejärel järgnevate maksustatavate tehingute hinna hulka arvestatud, ja viimasena ei kasutanud kaebaja imporditud kaupu oma kauba tarneks ega teenuste osutamiseks: ta ei müünud imporditud kaupu riigi territooriumil, ei tarninud neid teises Euroopa Liidu liikmesriigis ega ekspordinud neid kolmandasse riiki, seega ei kasutanud ta kaupu maksukohustuslasena oma majandustegevuse tarbeks.
- 5 Vastustaja kinnitas esimese astme maksubüroo eelnevalt nimetatud otsused 13. oktoobri 2011. aasta otsustega.
- 6 Krajský súd v Bratislave (Bratislava maakonnakohus, Slovakkia; edaspidi „maakonnakohus“) jättis 20. juuni 2012. aasta otsusega kaebaja kaebuse rahuldamata.
- 7 Järgnevalt muutis Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovaki Vabariigi kõrgeim kohus, edaspidi „kõrgeim kohus“) 15. jaanuari 2013. aasta otsusega nr 3Sžf/78-88/2012 maakonnakohtu otsust ja tühistas nii vastustaja kui ka esimese astme haldusorgani otsused ning saatis asja uueks arutamiseks. Kõnealusel otsuses selgitas kõrgeim kohus, et kaebaja käitus õigesti, kui kasutas oma õigust maha arvata käibemaksu, mida ta oli imporditud kauba pealt kohustatud tasuma. Majanduslik seos seisnes tõepoolest selles, et ilma kauba tegeliku impordita ei oleks kaebaja saanud osutada sellise kaubaga seotud teenust. Maksubüroo ja vastustaja käitusid seadusevastaselt, seades igasuguse seadusliku aluseta kaebajale niinimetatud võimatu tingimuse. Kaebaja võis pakkuda kaupade überpakendamisteenust ka nende üle omandiõigust omamata, sest seda ei keelanud ükski õigusnorm. Vastasel korral tekiks vastuolu neutraalse maksustamise põhimõttega.
- 8 Maksubüroo ei tunnustanud samadel põhjendustel nagu varem ka uute, 16. jaanuari 2014. aasta kuupäevaga otsustega, ilma et faktilisi asjaolusid oleks muudetud, kaebaja õigust arvata maha käibemaks maksuperioodil 2008. aasta veebruarist detsembrini kogusummas 198 322,25 eurot. Maksubüroo kordas oma eelnenud põhjendust ning laiendas seda, toetudes käibemaksukomitee 19. oktoobri 2011. aasta 94. kohtumise järeldustele, millest tuleneb, et kauba importimise hetkel käibemaksu tasuma kohustatud isikul ei ole mahaarvamisõigust juhul, kui

tal ei tekkinud õigust kaupu omanikuna käsutada ja kui kaubale tehtud kuludel puudub tema majandustegevusega otsene ja vahetu seos. Maksubüroo juhtis samuti tähelepanu Euroopa Liidu Kohtu lahenditele kohtuasjades C-98/98, Midland Bank plc., C-408/98, Abbey National, ja C-465/03, Kretztechnik.

- 9 Kaebaja esitas maksubüroo 16. jaanuari 2014. aasta otsuste peale vastavad vaided, milles väitis, et omandiõiguse tingimus, täpsemalt õiguse kaupu omanikuna käsutada üleandmine, mis tuleneb käibemaksukomitee kohtumisest, kehtib ainult kauba ostjale kättetoimetamisel. Lisaks väitis kaebaja, et seaduse nr 222/2004 artikli 49 lõikes 2 sisalduvat väljendit „kasutab kauba tarnimiseks ja teenuste osutamiseks“ tuleb tõlgendada sama seaduse artikli 3 lõike 3 valguses nii, et mahaarvamisõiguse tekkimine sõltub maksukohustuslase majandustegevuse tarbeks kauba kasutamise viisist. Kaebaja importis oma põhimajandustegevuse teostamise tarbeks kaupu, mida ta tõepoolest enam edasi ei müünud, aga mida ta kasutas üksnes oma põhimajandustegevuse, see tähendab kauba ümberpakkimise tarbeks.
- 10 Vastustaja kinnitas uute, 7. aprilli 2014. aasta otsustega maksubüroo 16. jaanuari 2014. aasta otsused. Ta võttis eriti arvesse viimase esimeses astmes esitatud põhjendusi, osutades käibemaksukomitee kohtumisest tulenevatele järeldustele.
- 11 Kohtuasi jõudis seejärel uuesti maakonakohtusse, kes tühistas vastustaja 7. aprilli 2014. aasta otsused. Selle kohtuotsuse peale esitati kaebus Slovaki Vabariigi kõrgeimale kohtule, kes jättis lõpuks vastustaja otsuste õiguspärasuse hindamise nõude rahuldamata, nõustudes hoopis maksubüroo ja vastustaja õiguslike järeldustega. Kuna aga kõrgeim kohus jättis rahuldamata kaebaja taotluse asi Euroopa Liidu Kohtule arutamiseks saata, saadeti kohtuasi Ústavný súd Slovenskej republiky (Slovaki Vabariigi konstitutsioonikohus), kes leidis, et selles küsimuses rikutigi kaebaja põhiõigust tõhusale ja erapooletule kohtulikule kaitsele.

Poolte põhiargumendid

- 12 Kaebaja väidab, et tal oli õigus käibemaks maha arvata, sest omandiõigus, täpsemalt õiguse kaupu omanikuna käsutada üleandmine kehtib ainult kauba ostjale kättetoimetamisele. Kaebaja ei olnud ostja, seega ei ole võimalik kõnealust tingimust tema olukorrale kohaldada. Kauba impordi hetkel ei sõltunud käibemaksu sissenõutavus ja mahaarvamisõigus omandiõiguse tekkimisest või õiguse kaupu omanikuna käsutada tekkimisest. Kaup imporditi tema põhimajandustegevuse tarbeks.
- 13 Vastustaja väidab, et ka kauba impordi puhul on üks käibemaksu mahaarvamisõiguse tekkimise eeltingimus omandiõiguse tekkimine või õiguse kaupu omanikuna käsutada tekkimine ning otsene ja vahetu seos majandustegevusega, kauba ostmiseks tehtud kulude esinemine, nende kulude kauba tarneks või teenuste osutamiseks kasutamine majandustegevuse teostamise tarbeks.

Eelotsusetaotluse põhjenduste kokkuvõte

- 14 Kohtuasjas on keskne küsimus see, kas olukorras, kus kaebaja sai Slovaki Vabariiki imporditud kaupa selle ladustamise ja ümberpakendamise tarbeks ning seaduse nr 222/2004 artikli 21 lõike 1 punkti a mõttes lubati kaup vabasse ringlusesse, tekkis kaebajal käibemaksudokument ja kas tal oli pärast sellise kauba ladustamist ja ümberpakendamist, mis toimetati kolmandatesse riikidesse ja teistesse liikmesriikidesse, õigus arve alusel sisendkäibemaks vastavalt nimetatud seadusele maha arvata.
- 15 Kõrgeim kohus tuvastas kohtuotsuses viitega 3Sžf/78-88/2012, et kaebaja oli kohustatud tasuma käibemaksu kauba impordi, mitte kauba tarne või teenuste osutamise alusel ja järelkult käitus kaebaja õigesti, kui kasutas oma õigust arvata käibemaksusummalt, mille ta kohustus maksukohustuslasena tasuma kauba impordilt riigi territooriumile, maha sisendkäibemaksu kauba tarne ja teenuste osutamise eest, seda enam, et kõnealuses asjas esineb majanduslik seos: kui kaebaja ei oleks kaupa reaalselt oma tegevuskohta importinud, ei oleks ta saanud teostada oma majandustegevust – kauba ümberpakendamisteenust.
- 16 Asjas järgmisena tehtud kohtuotsuses nr 6Sžf/23/2016 jõudis kõrgeim kohus sellegipoolest käibemaksu mahaarvamise tingimuste täitmise osas erinevale õiguslikule järeldusele, vaatamata sellele, et kohus nõustus oma algses otsuses tehtud järeldustega osas, et käibemaks muutus kaebajalt sissenõutavaks kauba vabasse ringlusesse lubamise tolliprotseduurile suunamise deklaratsiooni vastuvõtmise päeval. Kõrgeim kohus rõhutas oma otsuses, et käibemaksu täies ulatuses mahaarvamise tingimuseks on see, et kaupu või teenuseid kasutatakse maksukohustuslase majandustegevuse tarbeks. Kohus juhtis samas tähelepanu asjaolule, et käibemaksu mahaarvamise kasutamise hetkel peab põhimõtteliselt eksisteerima otsene ja vahetu seos konkreetse ostetud käibemaksuga maksustatava kauba või teenuse (ostetud kaup või saadud teenus) ja kättetoimetatud kauba ning osutatud teenuse vahel. Kulukomponendid peavad seega üldjuhul olema enne kui maksukohustuslane teeb maksustatava tehingu, mille juurde need kulukomponendid kuuluvad. Juhul, kui maksukohustuslane kasutab õigust käibemaksu täies ulatuses maha arvata, peab ta olema võimeline tõendama otsust ja vahetut seost tema poolt kättetoimetatud kauba või käibemaksuga maksustatava teenusega, mille olemasolu korral annab seadus talle õiguse käibemaksu maha arvata.
- 17 Eelneva valguses tegi kõrgeim kohus järelduse, et kauba või teenuse maksukohustuslase majandustegevuse tarbeks kasutamise tingimus oli täies osas täitmata ning samuti ei täidetud tingimust, et sisendkäibemaksu ja järgneva tehingu vahel eksisteeriks otsene ja vahetu seos, sest kaebaja ei müünud kaupa edasi, kuna ta ei olnud isegi mitte selle omanik – seega ei saanud kaebaja maksustatavat tehingut sooritada, vaid ainult kaupu ümber pakendada ja korraldada selle eksport kauba omanikust Šveitsi äriühingu määratud kolmandatesse riikidesse. Kaebajale tasutud käibemaksu tagastamise korral ei oleks käibemaksu riigi territooriumil makstud, sest välismaine isik ei olnud riigi

territooriumil käibemaksukohustuslasena arvele võetud. Käibemaks, mille mahaarvamist kaebaja taotles, puudutas kaupa ega olnud osa selle kauba ümberpakendamisteenusest. Kaebaja esitas välismaisele isikule arve ainult kauba ümberpakendamisteenuse eest ning kauba ostmisele tehtud kulused hinnas ei sisaldunud.

- 18 Võttes praeguses olukorras arvesse Slovaki Vabariigi konstitutsioonikohtu 11. oktoobri 2018. aasta arvamusest nr II. ÚS-381/2018-49 tulenevaid järeldusi, kus konstitutsioonikohus tuvastas muuhulgas menetlusosalise põhiõiguste rikkumise Euroopa Liidu Kohtult eelotsuse taotlemata jätmise tõttu, on kõrgeim kohus seisukohal, et põhikohtuasjas menetluse jätkamiseks on vajalik esitada Euroopa Liidu Kohtule ülaltoodud eelotsuse küsimused asjassepuutuvate Euroopa Liidu õigusnormide tõlgendamise kohta.