

Kohtuasi C-81/20**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

12. veebruar 2020

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Tribunalul București (Bukaresti esimese astme kohus, Rumeenia)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

19. detsember 2019

Kaebaja:

SC Mitliv Exim SRL

Vastustajad:

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

Põhikohtuasja ese

Kaebus, millega SC Mitliv Exim SRL palub Tribunalului București'lt (Bukaresti esimese astme kohus, Rumeenia) mõista vastustajatelt Agenția Națională de Administrare Fiscală'lt (riigi maksuamet, Rumeenia; edaspidi „ANAF“) ja Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili'lt (suurte maksumaksjate haldamise talitus, Rumeenia; edaspidi „DGAMC“) välja intress summadelt, mille kaebaja tasus ning mida ta väidetavalt ei võlgnenud.

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

ELTL artikli 267 alusel palutakse tõlgendada direktiivi 2006/112/EÜ artikleid 2 ja 273, ELTL artiklit 325 ja Euroopa Liidu põhiõiguste harta artiklit 50.

Eelotsuse küsimused

1. Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikliga 2 ja artikliga 273, Euroopa Liidu põhiõiguste harta artikliga 50 ja ELTL artikliga 325 on sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas vastuolus riigisisised õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mis lubavad juriidilisest isikust maksumaksja suhtes kehtestada või kohaldada karistusmeetmeid nii haldus- kui ka kriminaalmenetluses, mis toimivad tema suhtes samaaegselt, samade sisuliste maksudest kõrvalehoidmise tegude eest, olukorras, kus haldusmenetluses kohaldatud karistuse võib kvalifitseerida ka kriminaalõiguslikku laadi karistuseks vastavalt Euroopa Kohtu praktikas kindlaks tehtud kriteeriumidele, ning mis ulatuses on need samaaegsed olukorrad tervikuna oma olemuselt kõnealuse maksumaksja suhtes ülemäärased?

2. Kas esimese küsimuse vastust arvestades peab Euroopa Liidu õigust tõlgendama nii, et sellega on vastuolus selline riigisisene õigusnorm nagu põhikohtuasjas, mis võimaldab riigil maksuameti kaudu haldusmenetluse raames mitte arvesse võtta summat, mis tasuti samade sisuliste maksudest kõrvalehoidmise tegude eest kuriteoga tekitatud kahju hüvitisena ja mis moodustab samal ajal ka maksualast kahju katva summa, nii, et seda summat ei saa teatava ajavahemiku jooksul kasutada, kuid võimaldab tal seejärel maksumaksjale kehtestada ka haldusmenetluse raames maksualased lisakohustused juba tasutud võla eest?

Viidatud liidu õigusnormid ja kohtupraktika

ELTL artikkel 325

Euroopa Liidu põhiõiguste harta artikkel 50

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 2 lõige 1 ja artikkel 273

Euroopa Kohtu 20. märtsi 2018. aasta otsus Menci (C-524/15), punktid 44–63; Euroopa Kohtu 26. veebruari 2013. aasta otsus Åkerberg Fransson (C-617/10), punktid 25–27 ja 37; Euroopa Kohtu 5. juuni 2012. aasta otsus Bonda (C-489/10), punktid 37–44; Euroopa Kohtu 6. septembri 2011. aasta kohtuotsus Lady & Kid jt (C-398/09), punkt 17, ja Euroopa Kohtu 18. aprilli 2013. aasta otsus Irimie (C-565/11), punktid 26 ja 27

Euroopa Inimõiguste Kohtu 15. novembri 2016. aasta otsus A ja B vs. Norra, punkt 130, milles otsustati, et peab tõendama, et kaks menetlust (haldus- ja kriminaalõiguslik) ühendatakse nii, et need moodustavad ühtse terviku, mille all tuleb mõista seda, et nii taotletavad eesmärgid kui ka nende saavutamiseks kasutatud vahendid peavad sisuliselt üksteist täiendama ja olema ajaliselt seotud, ning ka seda, et konkreetsetele tegudele kohaldatava õigusliku kohtlemise tagajärjed peavad olema proportsionaalsed ja üksikisikule etteaimatavad.

Viidatud riigisiseseid õigusnormid

Seadus nr 241/2005 maksudest kõrvalehoidmise ennetamise ja selle vastu võitlemise kohta (legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale), artikli 9 lõike 1 punkt c, mille kohaselt on maksudest kõrvalehoidmise kuriteoks, mille eest karistatakse 2 kuni 8-aastase vabadusekaotusega ning teatud õiguste äravõtmisega, raamatupidamisdokumentidesse või muudesse raamatupidamisandmeid sisaldavatesse dokumentidesse selliste kulude kandmine, mille aluseks olevaid tehinguid ei ole tegelikult tehtud, või muude fiktiivsete tehingute registreerimine, kui selle eesmärgiks on maksukohustuste täitmisest hoidumine, ja artikli 10 lõige 1, mille kohaselt vähendatakse maksudest kõrvalehoidmise kuriteo eest seaduses ettenähtud karistust poole võrra juhul, kui eeluurimise ajal või menetluse ajal kuni esimese kohtuistungini täidab süüdistatav kõik tsiviilhageja nõuded.

Seadus nr 207/2015, millega kehtestatakse maksumenetluse seadustik (legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală), nagu seda on hiljem muudetud ja täiendatud

- artikli 168 lõiked 1 ja 2, milles sätestatakse, et kõik alusetult tasutud summad tuleb maksumaksja taotluse alusel tagastada;
- artikkel 178, milles on sätestatud, et maksunõuete puhul, mis on tasutud tasaarvestamise teel, arvutatakse võimalikku intressi ja sunniraha kuni artikli 167 lõikes 4 sätestatud kuupäevani;
- artikkel 182, milles on sätestatud, et summade eest, mis tuleb tagasi maksta või hüvitada riigieelarvest, on maksumaksjal õigus intressile kuni tagasimaksmiskohustuse täitmiseni, ning et maksualase haldusakti tühistamisest tulenevate maksumaksja nõuete puhul on maksumaksjal õigus intressile alates päevast, mil maksunõue lõppes, kuni võla, mis tulenes maksualase haldusakti tühistamisest, tagasimaksmise või hüvitamise päevani; sellist intressi ei maksta juhul, kui maksumaksja taotleb kahju hüvitamist vastavalt seaduse nr 554/2004 halduskohtumenetluse kohta (legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ) artiklis 18 sätestatud tingimustele, ega ka maksumenetluse seadustiku (Codul de procedură fiscală) artikli 107 lõikes 5 sätestatud juhul;
- artikli 277 lõike 1 punkt a, milles sätestatakse vaidemenetluse peatamine, kui kontrolli teostanud amet on pöördunud õiguskaitseorganite poole seoses tõenditega kuriteo kohta, mille tuvastamine mõjutaks haldusmenetluse tulemust;
- artiklid 352 ja 353, mille kohaselt kohaldatakse enne 1. jaanuari 2006 algatatud haldusmenetlustele varasemaid õigusakte;

Maksuameti peadirektori käskkiri nr 2047/2016 (Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2047/2016), millega kiidetakse raamatupidamisarvestuses heaks jaotamise või tagastamise menetlus vastavatest eelarvetuludest, mis on seotud raamatupidamisarvestusse 50.86.09 „Laekunud

lõppsumma, mis on tekitatud kahju, ja mis saadi seaduse nr 241/2005 artikli 10 alusel“ laekunud summadega (Ordinul nr. 2047/2016)

Faktiliste asjaolude ja menetluse kokkuvõte

- 1 Kaebaja suhtes algatati eeluurimine seoses käibemaksupettuse kuritegudega Direcția de Investigare a Infraacțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism – Serviciul teritorial Craiova (organiseeritud kuritegevuse ja terrorismi uurimise osakond – Craiova piirkondlik teenistus, edaspidi „DIICOT”) avatud uurimistoimiku alusel.
- 2 Pärast seda, kui algatati eeluurimine viitega seaduse nr 241/2005 artikli 9 lõike 1 punktis c sätestatud kuriteole, tegi prokuratuur määruse tehniliste ja teaduslike kontrollide teostamiseks, mille viisid läbi DIICOT'i inspektorid, ja maksuekspertiisi läbiviimiseks, millest tulenesid maksukohustused kogusummas 9 238 577 Rumeenia leud (edaspidi „leu“) – sellest summast pidi SC MITLIV EXIM SRL tasuma 3 527 305 leu suuruse summa ajavahemiku eest 1. november 2011–21. september 2012, mille ta võlgnes seepärast, et ei tunnustatud tema õigust arvata maha käibemaks seoses kauba ostmisega tarnivalt ettevõttelt, kes oli selle omakorda ostnud ühelt Küprose ettevõttelt.
- 3 Pärast seda kui ANAF astus 28. oktoobril 2014 nende summade – mis on riigieelarvele tekitatud kahju – sissenõudmiseks tsiviilhagejana menetlusse, kandis kaebaja ajavahemikus 12. detsember 2014–29. september 2015 viie maksekorraldusega üle summa 3 527 305 leud, mis määrati tema kanda esialgu DIICOT'i avatud uurimistoimikus, eesmärgiga kohaldada seaduse nr 241/2005 artikli 10 lõike 1 sätteid.
- 4 Ajavahemikus 21. oktoober 2015–22. veebruar 2016 viidi kaebaja juures läbi maksukontroll, mille esemeks olid käibemaks ja tulumaks perioodil 1. jaanuar 2010–30. juuni 2015 ning mis lõppes 25. veebruaril 2016 maksuotsuse väljastamisega ja sama kuupäevaga maksukontrolli aruandega, millega talle määrati maksukohustus, mis koosnes täiendavast tulumaksust (2 351 535 leud), täiendavast käibemaksust (3 718 357 leud), täiendava tulumaksuga seotud intressist (942 836 leud), täiendava tulumaksuga seotud sunnirahast (357 576 leud), täiendava käibemaksuga seotud intressist (1 560 395 leud) ja täiendava käibemaksuga seotud viivisest (551 459 leud).
- 5 Kaebaja 7. märtsi 2016 taotluse tulemusel hüvitas maksuhaldur talle 9. märtsil 2016 3 527 305 leu suuruse summa, mille kaebaja oli eeluurimise ajal üle kandnud, et täita maksukontrolli organite kehtestatud kohustusi.
- 6 Kaebaja esitas maksuotsuse ja maksukontrolli aruande kohta 31. märtsil 2016 vaide; selle läbivaatamiseks pädev asutus otsustas 9 148 714 leu suuruse summa osas maksumenetluse seadustiku (Codul de procedură fiscală) artiklite 277 ja 279 alusel kohtuotsuse täitmise peatada, ja lükkas vaide 289 424 leu suuruse summa osas põhjendamatusse tõttu tagasi.

- 7 Curtea de Apel Craiova (Craiova apellatsioonikohus, Rumeenia) rahuldab osaliselt kaebaja edasikaebuse maksukontrolli aruande, maksuotsuse ja vaideotsuse peale summas 289 424 leud ning lükkas selle ülejäänud osas tagasi. See kohtuotsus vaidlustati kaebusega, mis on hetkel Înalta Curte de Casație și Justiție's (Rumeenia kassatsioonikohus) pooleli.
- 8 28. oktoobril 2016 DGAMC-le esitatud taotluses nõudis kaebaja intressi, mis oli seotud 3 527 305 leu suuruse summaga, mille ta kandis üle eeluurimise ajal ning mis hüvitati vastavalt maksumenetluse seadustiku artiklile 167. See taotlus lükati põhjendamatuse tõttu tagasi, põhjendusega, et ülekantud summat kasutati 25. veebruari 2016 maksuotsusega kehtestatud kohustuste katmiseks.
- 9 8. detsembril 2017 mõistis Curtea de Apel Craiova (Craiova apellatsioonikohus, Rumeenia) kaebaja kriminaalkorras süüdi ja määras, et ta peab vastavalt maksumenetluse seadustikule Rumeenia riigile maksma tsiviilõigusliku kahjuhüvitisena koos lisamaksukohustustega 9 238 577 leu suuruse summa, alates nende maksetähtpäevast kuni makse täieliku teostamise kuupäevani, tingimusel, et tehakse kindlaks, et ta on makse teinud ja et kaup jääb kuni 9 238 577 leu tasumiseni aresti alla.
- 10 Kaebaja esitas paralleelselt Înalta Curte de Casație și Justiție's (Rumeenia kassatsioonikohus) hetkel poolelioleva menetlusega, ja arvestades, et pädev maksuhaldur lükkas intressi maksmise nõude tagasi, 16. veebruaril 2017 eelotsusetaotluse esitanud kohtule kaebuse, milles palus, et pädevalt maksuhaldurilt mõistetak tema kasuks välja intress 696 940 leu suuruses summas maksete eest, mille ta esialgselt tegi.

Põhikohtuasja poolte peamised argumendid

- 11 Kaebaja väidab, et maksuamet kehtestas lisamaksukohustusi ka summa pealt, mille kaebaja eeluurimise ajal tasus, vaatamata sellele, et see summa oli riigi kasutuses, ja kohtunik tegi kriminaalasjas otsuse, millega mõistis temalt välja täieliku hüvitise kogu riigile tekitatud kahju eest, kuigi tema kanda määratud summa oli juba riigiasutuse kontole kantud.
- 12 Kaebuse esitanud ettevõtte nõuab, et talle makstaks intress summadel, mille ta maksis karistuse vähendamise eesmärgil kuriteoga tekitatud kahju katmiseks, mis tema väitel on sama, mis maksualane kahju.
- 13 Kaebaja arvates ei saa eeluurimise ajal tehtud makse tekitada võimalust, et seda võetakse kriminaalmenetluses arvesse karistusmäära poole võrra vähendamisel nii, et see ei oma maksualast toimet. Kuna tegemist on Rumeenia riigile võlgnetava sama käibemaksuga, mis tuleneb samadest sisulistest tegudest (maksudest kõrvalehoidmine, nagu ettevõttele süüks on pandud), siis tasuti kõnealune käibemaks koos vastavate lisakohustustega tegelikkuses kaks korda.

Eelotsusetaotluse põhistuse lühiülevaade

- 14 Tribunalul București (Bukaresti esimese astme kohus, Rumeenia) märgib, et kõne all on, kas kaebaja suhtes on võimalik läbi viia kaht eri – haldus- ja kriminaalõiguslikku – menetlust samade sisuliste tegude ehk maksudest kõrvalehoidmise eest, olukorras, kus kriminaaluurimise ajal tehtud makset ei võeta arvesse ei maksumenetluses ega ka kriminaalmenetluse tsiviilhagi osas.
- 15 Seetõttu tuleneb 25. veebruari 2016 maksuotsusest ja sama kuupäeva maksukontrolli aruandest, et lisakäibemaksu puudutavad lisakohustused arvutati alates maksetähtpäevast, 25. oktoobrist 2010, kuni 25. jaanuarini 2016, arvestades selle hulka ka perioodi september 2014–september 2015, mil kaebaja tegi makse summas 3 527 305 leud, mis oli ametiasutuse kasutuses terve kõnealuse ajavahemiku jooksul.
- 16 Kaebaja on sõnaselgelt märkinud, et ta tegi eelnevalt nimetatud makse nii karistuse vähendamiseks kui ka jooksva intressi ja viivise katkestamiseks – aspekt, mida maksuamet siiski läbiviidud maksukontrolli raames arvesse ei võtnud, kehtestades talle kohustuse tasuda intressi ja viivist ka ajavahemiku eest, mil ta kandis ennetähtaegselt üle summa, mis moodustas lisakäibemaksu.
- 17 Olukorras, kus maksukontroll hõlmas täielikult perioodi, mil kriminaalmenetlus läbi viidi, on põhikohtuasja jaoks oluline nende kahe menetluse esemeks olevate ajavahemike kattumine, ehk ajavahemik 1. november 2011–21. september 2012, sest kaebaja küsis intressi üksnes sellele perioodile vastava alusetult tasutud käibemaksu eest.
- 18 Mõlemas menetluses – nii kriminaal- kui maksuõiguslikus – tuvastati kahju seoses käibemaksu riigieelarvesse tasumata jätmisega, mille aluseks on kaebaja toimepandud samad sisulised teod: kuriteoga tekitatud kahju, mis võrdub 3 527 305 leu suuruse summaga, ja maksualane kahju, mis võrdub 3 718 357 leu suuruse summaga (lisakäibemaks, millele lisanduvad lisakohustused).
- 19 Eelotsusetaotluse esitanud kohus tõstatab küsimuse, et mõned maksumaksjale kahest aspektist – kriminaal- ja haldusõiguslikust – määratud sanktsioonid võivad olla ülemäärased, ja tuleb selles kontekstis meelde eelnevalt viidatud Euroopa Kohtu ja Euroopa Inimõiguste Kohtu praktikat, mille kohaselt peab riigisisene õigus, millega seadustatakse menetluste ja karistuste kumuleerumine, selleks, et olla lubatav, vastama mitmele tingimusele.
- 20 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates juhul, kui summat peeti võlgnetavaks juba alates perioodist, mil kriminaalmenetlus algatati, ei oleks tohtinud maksukontrolli kohta väljastatud maksuhaldusaktidesse kaasata selle summaga seotud lisakohustusi, kuna see summa oli juba vastutajatest ametiasutuste valduses, samas juhul, kui summat peetakse võlgnetavaks alates maksukontrolli kohta maksuhaldusaktide väljastamisest, oleks kaebajal olnud õigus saada intressi ja viivist perioodi eest detsember 2014–september 2015, mil summa oli juba

ametiasutuste valduses, kuna see oli tasutud maksuvõlanõudeta või lõpliku kohtuotsuseta.

TÖÖDOKUMENT