

Kohtuasi C-4/20

Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1

Saabumise kuupäev:

7. jaanuar 2020

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Varhoven administrativen sad (Bulgaaria kõrgeim halduskohus)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

16. detsember 2019

Kassatsioonkaebuse esitaja:

„Alti“ OOD

Vastustaja kassatsioonimenetluses:

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (riigi maksuameti keskasutuse vaiete ning maksu- ja sotsiaalkindlustusvaidluste Plovdivi osakonna juhataja)

Põhikohtuasja ese

Kaebus, mis on esitatud maksurevisjoni tulemusel tehtud maksuotsuse peale, millega nõutakse kauba saajalt kui solidaarvõlgnikult sisse kauba tarnija poolt tasumata jäetud käibemaks ja kauba tarnija poolt tasuta tulev viivitusintress.

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

Liidu õiguse tõlgendamine; ERTL artikli 267 esimese lõigu punkt b

Eelotsuse küsimused

1. Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 205 ja proportsionaalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et maksustatava tarne saajaks oleva käibemaksukohustuslase

(edaspidi „registreeritud isik“) solidaarvastutus talle kauba tarninud isiku (edaspidi „tarnija“) poolt tasumata jäetud käibemaksu eest hõlmab lisaks tarnija põhivõlale (käibemaksuvõlg) ka täiendavat kohustust tasuda põhivõlalt seadusjärgne viivitusintress, mida arvestatakse alates kuupäevast, mil maksukohustuslane oleks pidanud maksu tasuma, kuni kuupäevani, mil tehti solidaarvastutuse tuvastamist käsitlev maksuotsus, või kuni kuupäevani, mil käibemaksu tasumise kohustus täidetakse?

2. Kas direktiivi 2006/112 artiklit 205 ja proportsionaalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus selline riigisisene õigusnorm nagu maksu- ja sotsiaalkindlustusajade menetluse seadustiku (Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks) artikli 16 lõige 3, mille kohaselt hõlmab kolmanda isiku vastutus maksukohustuslase tasumata jäänud maksude eest makse ja viivitusintressi?

Viidatud Euroopa Liidu õigusnormid ja kohtupraktika

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), eelkõige artiklid 193 ja 205.

11. mai 2006. aasta kohtuotsus Federation of Technological Industries jt (C-384/04, EU:C:2006:309), eelkõige punktid 28–33.

21. detsembri 2011. aasta kohtuotsus Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871), eelkõige punktid 19–22.

18. mai 2017. aasta kohtuotsus Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392), eelkõige punkt 85.

21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105), eelkõige punktid 19–22.

Viidatud riigisisised õigusnormid

Käibemaksuseadus (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, edaspidi „ZDDS“), eelkõige artikkel 177.

Maksu- ja sotsiaalkindlustusajade menetluse seadustik (Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks (edaspidi „DOPK“), eelkõige artiklid 14 ja 16.

Võlasuhete ja lepingute seadus (Zakon za zadalzheniata i dogovorite, edaspidi „ZDD“), eelkõige artiklid 121, 122 ja 126.

Asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte

- 1 „Alti“ OOD on Bulgaaria osäühing.
- 2 „Alti“ OOD (edaspidi ka „kauba saaja“) ostis 2014. aastal Bulgaaria ühe osanikuga osäühingult „Fotomag“ EOOD (edaspidi ka „tarnija“) kombaini „CLAAS Lexion 570 T“, traktori „John Deere 8420“ ja haagise „CLAAS 7190“. „Fotomag“ EOOD esitas osäühingule „Alti“ OOD kauba eest järgmised arved: (kombaini eest) 11. aprilli 2014. aasta arve, millele oli märgitud hind ilma käibemaksuta 28 4000 Bulgaaria leevi (BGN) ja käibemaks 56 800 BGN, (traktori eest) samuti 11. aprilli 2014. aasta arve, millele oli märgitud hind ilma käibemaksuta 166 000 BGN ja käibemaks 32 200 BGN ning (haagise eest) 8. mai 2014. aasta arve, millele oli märgitud hind ilma käibemaksuta 7500 BGN ja käibemaks 1500 BGN. Kauba saaja kandis summad üle tarnija pangakontole ja kasutas sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust; arveid kajastas ta oma raamatupidamisarvestuses ja maksustamisperioodide aprill 2014 ja juuni 2014 kohta esitatud käibedeklaratsioonides.
- 3 Tarnija omakorda ostis kõnealused põllumajandusmasinad vastavalt 10. aprilli 2014. aasta arvele äriühingult SJB Traktors Ltd (Ühendkuningriik). Osäühingus „Fotomag“ EOOD toimunud maksurevisjoni tulemusel tehti osäühingu suhtes 27. juunil 2016 maksuotsus, millega tuvastati, et maksustamisperioodil aprill 2014 oli ettevõtja deklareerinud ühendusesisese soetamise ja tasunud kahel esimesel osäühingule „Alti“ OOD esitatud arvel näidatud käibemaksu. Ühtekokku tuli kõnealuse maksustamisperioodi eest tasuda käibemaksu summas 86 680 BGN, millest oli tarnijal maksuotsuse tegemise ajal tasumata veel 86 211,82 BGN. 2014. aasta mai kohta deklareeris tarnija käibemaksu summas 1500 BGN, mille ta oli näidanud kolmandal osäühingule „Alti“ OOD esitatud arvel. Seda käibemaksusummat ta aga ei tasunud.
- 4 Maksurevisjon tehti ka kauba saaja juures. Selle tulemusel tegi maksude kogumiseks pädev asutus 23. veebruaril 2018 osäühingu „Alti“ OOD suhtes maksuotsuse, millega nõuti sellelt osäühingult kui solidaarvõlgnikult vastavalt ZDDS artiklile 177 sisse osäühingu „Fotomag“ EOOD kolmele arvele märgitud, kuid tasumata jäetud käibemaks: maksustamisperioodi aprill 2014 eest käibemaks summas 86 211,82 BGN, millele lisandub ajavahemiku eest 15. maist 2014 kuni 23. veebruarini 2018 arvestatud viivitusintress summas 33 123,83 BGN, ning maksustamisperioodi mai 2014 eest käibemaks summas 1500 BGN, millele lisandub ajavahemiku eest 15. juunist 2014 kuni 23. veebruarini 2018 arvestatud viivitusintress summas 563,08 BGN.
- 5 „Alti“ OOD esitas maksuotsuse peale vaide. Kuna vaidemenetluse tulemus teda ei rahuldanud, esitas ta haldusakti peale kaebuse Administrativen sad Plovdivile (Plovdivi halduskohus). Halduskohus jättis kaebuse põhjendamatuks tõttu rahuldamata, tuginedes järgmistele kaalutlustele:

5.1. Tarnija ja kauba saaja olid ajavahemikel, mil tehti maksustatavad kaubatarned, ZDDSi kohaselt käibemaksukohustuslastena registreeritud. Kauba saaja kasutas õigust arvata tarnija esitatud arvetele märgitud käibemaks sisendkäibemaksuna maha. Tarnija ei tasunud tarnetelt tasuta tulevat käibemaksu riigieelarvesse. Pooled vaidlevad selle üle, kas kauba saaja teadis või oleks pidanud teadma, et tarnija jätab käibemaksu tasumata.

5.2. ZDDS artikli 177 lõige 3 sätestab teadmise eelduse, mis on ümberlükatav. Menetluses kogutud tõendid näitavad, et „Alti“ OOD teadis, et tarnija jätab käibemaksu tasumise kohustuse täitmata. „Alti“ OOD ja „Fotomag“ EOOD vahelised tegelikud suhted lähevad nimelt tarnija ja kauba saaja vahelistest harilikest ärisuhetest kaugemale ja nende eesmärk on hoiduda seaduse täitmisest. Käesoleval juhul seisnes seaduse alusel keelatud õiguslik tagajärg, mida taotleti, selles, et ühendusesisese soetuse deklareerimise ja sisendkäibemaksu mahaarvamise seisukohast nullmaksumusega tehingu tegemise asemel arvati maha sisendkäibemaks. See oli teada mõlema osapoolte esindajatele.

5.3. „Alti“ OOD sõlmis põllumajandusmasinaid puudutava tarnelepingu ettevõtjaga, kes ei olnud varem sellise tegevusega tegelema ja kellel puudusid asjaomased kogemused. Tarnijal ei olnud osapoolte „Alti“ OOD müüdavate masinate soetamiseks vajalikke rahalisi vahendeid, masinate ostuks võttis ta laenu äriühingult „Sunvision“ AD, kelle tegevdirektoriks on osapoolte „Alti“ OOD juhataja ja aktsionäriks on tarnija juhataja. „Alti“ OOD juhataja leppis kokku ka veo. Peale selle tegi üks ja sama isik, kellele olid andnud volituse kõik kolm äriühingut, pangalaenukandeid ahelas „Sunvision“ AD – „Fotomag“ EOOD, „Sunvision“ AD – „Alti“ OOD – „Fotomag“ EOOD – „Sunvision“ AD. See isik korraldas ka „Alti“ OOD, tarnija ning äriühingu „Bultrans 73“ EOOD – kelle e-posti-aadressil lepiti kokku vedu – raamatupidamist.

5.4. Halduskohus leidis, et solidaarvastutus hõlmab viivitusintressi tasumist. See järeldus tuleneb sellest, et kohaldatav võib olla DOPK artikli 16 lõige 3, milles on sõnaselgelt sätestatud, et maksukohustuslase kohustuste eest vastutav isik vastutab maksude ja seadusjärgsete sotsiaalkindlustusmaksude ning viivitusintressi tasumise eest, samuti kõnealuste summade sissenõudmise kulude tasumise eest. ZDDS artikli 177 lõike 1 kohane solidaarvastutus ei ole piiratud „tasuda tuleva ja tasumata maksuga“. Tarnija makseviivitus toob kaasa ka kauba saaja makseviivituse.

- 6 „Alti“ OOD esitas Administrativen sad Plovdivi (Plovdivi halduskohus) otsuse peale kassatsioonkaebuse Varhoven administrativen sadile (Bulgaaria kõrgeim halduskohus, edaspidi „VAS“). VAS leiab, et kohtuasja lahendamiseks on vaja tõlgendada direktiivi 2006/112 artiklit 205, seepärast esitab ta Euroopa Kohtule kaks eelotsuse küsimust.

Põhikohtuasja poolte peamised argumendid

- 7 Osäühingus „Alti“ OOD tehtud maksurevisjoni tulemusel tuvastas maksude kogumiseks pädev asutus järgmist. Esiteks sai osäühing „Fotomag“ EOOD kauba soetamiseks vajalikud rahalised vahendid kolmandalt äriühingult, nimelt äriühingult „Sunvision“ AD, kelle osanikeks on osäühingute „Fotomag“ EOOD ja „Alti“ OOD juhatajad. Teiseks korraldati kombaini vedu Ühendkuningriigist osäühingu „Bultrans 73“ EOOD e-posti-aadressi kaudu, viimati nimetatud osäühingu juhatajaks ja seaduslikuks esindajaks on osäühingu „Alti“ OOD juhataja. Kolmandaks korraldab osäühingute „Fotomag“ EOOD ja „Alti“ OOD raamatupidamist üks ja sama isik, kellele olid mõlemad osäühingud andnud ulatuslikud volitused, sealhulgas volituse käsutada nende pangakontosid ja esitada ZDDSi kohaseid käibedeklaratsioone.
- 8 Kõnealuste argumentidega põhjendas maksude kogumiseks pädev asutus oma järeldust, et skeemi, mille kohaselt omandas „Fotomag“ EOOD põllumajandusmasinad ühendusesisese soetamise teel, töötas välja „Alti“ OOD käibemaksu kuritarviliku kasutamise eesmärgil. Kauba saaja teadis, et tarnija ei tasu käibemaksu, mida ta peab vastavalt esitatud arvetele tasuma. Maksude kogumiseks pädev asutus leiab, et kõnealuse „Fotomag“ EOOD ja „Alti“ OOD vahelise tehinguga hoidutakse seaduse täitmisest. Seepärast on kohaldatav seadusjärgne teadmise eeldus, mis on omakorda tingimus, mille täidetuse korral on kauba saajal vastavalt ZDDSi artiklile 177 solidaarvastutus.
- 9 „Alti“ OOD väidab, et ZDDSi artikli 177 subjektiivne koosseisutunnus, nimelt teadmine, et tarnija jätab käibemaksu tasumata, ei ole tõendatud. Seda, et äriühingu juhatajal on asjaomane teadmine olemas, saab eeldada siis, kui see on tõendatud.
- 10 Peale selle väidab „Alti“ OOD, et analoogiliselt vastutusega teiste isikute kohustuste eest ei tule maksta viivitusintressi ajavahemiku eest alates kuupäevast, mil käibemaks tuli tasuda, kuni kuupäevani, mil tehti maksuotsus. Maksustatava tarne saaja ei ole käibemaksu tasumise eest vastutav isik, millest tulenevalt ei ole ta rikkunud kohustust tasuda käibemaks ZDDSiis sätestatud tähtajaks. ZDDSi artikli 177 kohane maksustatava tarne saaja vastutus ei hõlma viivitusintressi.

Eelotsusetaotluse põhjenduse lühikokkuvõte

- 11 Eelotsusetaotluse esitanud kohus hindab vaidlusalust põhiküsimust, mis puudutab kauba saaja solidaarvastutuse kohaldamist vastavalt ZDDSi artiklile 177 ja selle vastutuse ulatust. Viidatud sätte kohaselt vastutab maksustatava kauba või teenuse saajaks olev registreeritud isik käibemaksu tasumise eest, mille tasumise kohustus oli teisel registreeritud isikul, kes aga jättis selle tasumata, niivõrd kui ta on tasuda tulnud, kuid tasumata jäetud käibemaksuga otseselt või kaudselt seotud sisendkäibemaksu osas kasutanud mahaarvamise õigust. Vastutus tekib, kui registreeritud isik teadis või oleks pidanud teadma, et käibemaks jäetakse tasumata.

- 12 Varhoven administrativen sad (Bulgaaria kõrgeim halduskohus) leiab, et Euroopa Liidu Kohtu (edaspidi „Euroopa Kohus“) 21. veebruari 2008. aasta otsust Netto Supermarkt (C-271/06) ja 11. mai 2006. aasta otsust Federation of Technological Industries jt (C-384/04) arvestades on kõnealune ZDDSi säte liidu õigusega ja eelkõige direktiivi 2006/112 artikliga 205 kooskõlas. Juba direktiivi 2006/112 artikli 205 kohase solidaarvõla olemusest tuleneb, et iga võlgnik vastutab kohustuse eest tervikuna ja et võlausaldajal on põhimõtteliselt vabadus nõuda selle kohustuse täitmist omal valikul ühelt või mitmelt võlgnikult.
- 13 Kõnealuse solidaarvastutuse ulatuse määramisel ei ole Bulgaaria seadusandja ZDDSi artiklis 177 sõnaselgelt sätestanud, et kauba saaja peab lisaks tasumata jäetud käibemaksule tasuma ka viivitusintressi alates kuupäevast, mil tekkis käibemaksu tasumise kohustus. ZDDSi artikli 177 lõike 1 kohaselt on kauba saaja vastutus piiratud kaubalt tasuta tuleva ja maksukohustuslase poolt tasumata jäetud käibemaksusummaga, kui kauba saaja on selle summa ulatuses kasutanud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Argumendid, mis toetavad väidet, et solidaarvastutus on käesoleval juhul ulatuslikum, tulenevad siiski teistest riigisisestest õigusnormidest (eelkõige DOPK artikli 16 lõikest 3 ja ZDD artikli 126 lõikest 3).
- 14 Kuna Bulgaaria kohtupraktika ei ole selles küsimuses ühtne, ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohus kindel, milline on käesoleval juhul õige vastus sellele küsimusele.
- 15 Vastavalt liikmesriigi kohtupraktikas kujunenud seisukohale, mida nimetati esimesena, vastutavad solidaarvõlgnikud ZDDSi artikli 177 alusel maksukohustuslase kohustuste eest. Bulgaaria õiguse kohaselt on nad seaduses ette nähtud juhtudel kohustatud tasuma maksu, mille on maksukohustuslane jätnud tähtajaks tasumata. DOPK artikli 16 lõike 3 näeb sõnaselgelt ette, et kolmanda isiku (kes ei ole maksu tasumise eest vastutav isik) vastutus hõlmab maksu ja seadusjärgseid sotsiaalkindlustusmaksmeid ning viivitusintressi, samuti nende summade sissenõudmise kulusid. Seega ei ole ZDDSi artikli 177 kohane solidaarvastutus piiratud maksusummaga, mis tuli tasuta, kuid jäeti tasumata. Solidaarvastutuse suhteline toime, mis on iseloomulik võlaõiguslikele õigussuhetele, ei kehti riigi ees täita tulevate kohustuste suhtes, millest tulenevalt toob ühe solidaarvõlgniku makseviivitus kaasa ka teiste solidaarvõlgnike makseviivituse. Järelikult vastutab kauba saaja solidaarselt mitte üksnes tarnija põhivõla (käibemaksuvõlg) tasumise eest, vaid ka täiendava kohustuse eest, nimelt põhivõlalt seadusjärgse viivitusintressi tasumise eest, mida arvestatakse kuupäevast, mil maksukohustuslane oleks pidanud käibemaksu tasuma, kuni kuupäevani, mil käibemaksu tasumise kohustus täidetakse.
- 16 Teisena nimetatud seisukohast liikmesriigi kohtupraktikas nähtub, et ZDDSi artiklis 177 ette nähtud vastutus on ZDDSi kohaselt registreeritud isiku eriomast laadi solidaarvastutus, mis tekib viidatud sättes ette nähtud keerukate koosseisutingimuste täidetuse korral. Vastutuse olemus seisneb selles, et registreeritud isikul tekib kohustus tasuta teise registreeritud isiku

käibemaksuvõlg. ZDDS artikkel 177 kujutab endast erinormi DOPK artikli 16 lõike 3 suhtes. ZDDS artikkel 177 sätestab erandi üldpõhimõttest, nähes ette mõne muu isiku kui tarnija solidaarvastutuse. Säte piirab vastutuse sõnaselgelt „tasuda tuleva maksuga, mis on jäetud tasumata“. Sätet kui erinormi tuleb kohaldada vastavuses selle täpse mõttega.

- 17 Euroopa Kohtu asjaomastes otsustes ei sisaldu vastust küsimusele, kas solidaarvastutuse olemust ja proportsionaalsuse põhimõtet arvesse võttes on lubatav selline riigisisene õigusnorm nagu DOPK artikli 16 lõige 3, mis näeb ette, et kõnealune vastutus hõlmab ka viivitusintressi. Seepärast on eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul vaja tõlgendada direktiivi 2006/112 sätteid ja eelkõige direktiivi artiklit 205. ELTL artikli 267 esimese lõigu punkti b alusel esitab eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtule eespool sõnastatud eelotsuse küsimused.

TÖÖDOKUMEN