

Kohtuasi C-640/23

Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1

Saabumise kuupäev:

25. oktoober 2023

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Înalta Curte de Casație și Justiție (Rumeenia kassatsioonikohus)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

26. juuni 2023

Kassaatorid:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați –
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

Vastustaja:

Greentech SA

Põhikohtuasja ese

Kassatsioonkaebused, mis esitati kohtuotsuse peale, millega rahuldati haldusasjas osaliselt vastustaja–esimese kohtuastme kaebaja kaebus, millega paluti tühistada teatud käibemaksu valdkonna maksuhaldusaktid, mille olid väljastanud kassaatorid–esimese kohtuastme vastustajad.

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

ELTL artikli 267 alusel palutakse tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „direktiiv 2006/112“), artikleid 2, 19 ja 168 koostoimes selle artikliga 203.

Eelotsuse küsimus

Kas neutraalse maksustamise, õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõttega, mis on ette nähtud direktiivi [2006/112] artiklites 2, 19 ja 168 koostoimes artikliga 203, on vastuolus keeldumine tunnustada õigust arvata maha käibemaks, mis tasuti müügitehingult, mille maksuhaldur liigitas hiljem ümber käibemaksu kohaldamisalasse mittekuuluvaks ettevõtte üleminekuks, kui riik on juba käibemaksu kogunud ning selle tagastamist ei saa riigisiseste õigusnormide alusel läbi viia?

Viidatud liidu õiguse sätted

Direktiivi 2006/112 artiklid 2, 19 ja 168 koostoimes artikliga 203

Euroopa Liidu Kohtu (edaspidi „Euroopa Kohus“) praktika, eelkõige 26. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302; 11. aprilli 2019. aasta kohtuotsus PORR Építési, C-691/17, EU:C:2019:327, ja 14. märtsi 2013. aasta kohtuotsus Agrargenossenschaft Neuzelle, C-545/11, EU:C:2013:169.

Viidatud riigisisese õiguse sätted

2003. aasta maksuseadustik (Codul fiscal) (seadus nr 571/2003), artikkel 3 (mille kohaselt põhinevad seadustikuga reguleeritud maksud ja tasud muu hulgas neutraalse maksustamise põhimõttel); artikli 126 lõige 1 (mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga tehingud, mis on või mida käsitatakse kaubarнетena tasu eest); artikli 128 lõige 7 (mille kohaselt ei ole kogu vara või selle osa üleandmine muu hulgas müügitehinguga kaubarne, kui isik, kellele need kaubad üle anti, on maksukohustuslane) ja artikli 145 lõige 2 (mille kohaselt on igal maksukohustuslasel õigus käibemaks maha arvata ostudelt, mis on käibemaksuga maksustatud).

2003. aasta seadus, millega kehtestatakse maksumenetluse seadustik (Codul de procedură fiscală) (valitsuse dekreet nr 92/2003, edaspidi „maksumenetluse seadustik“), artikkel 84 (mille kohaselt võib maksumaksja tuludeklaratsioone põhimõtteliselt omal algatusel parandada aegumistähtajani, mis on ette nähtud maksukohustuste kindlakstegemise õigusele) ja artikkel 91 (mille kohaselt aegub maksuhalduri õigus teha kindlaks maksukohustusi üldjuhul viie aasta jooksul alates selle aasta 1. jaanuarist, mis järgneb aastale, mil maksuvõlg tekkis).

Valitsuse otsus nr 44/2004, millega kinnitatakse maksuseadustiku kehtestamise seaduse nr 571/2003 metodoloogilised rakendusjuhised (Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal), punkti 6 lõiked 7 ja 8, milles selgitatakse, mida tähendab maksuseadustiku artikli 128 lõikes 7 sätestatud kogu vara üleandmise mõiste.

Asjaolude ja põhikohtuasja lühiülevaade

- 1 Ajavahemikus 23. november 2015 kuni 15. juuli 2016 viis Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea (riigi maksuameti Galați linna maksukeskus – riigi maksuameti Vrancea maakonna maksukeskus, Rumeenia, edaspidi „AJFP Vrancea“) läbi maksukontrolli Greentech SA (edaspidi „Greentech“) registrijärgses asukohas, mille tulemusel tuvastati viidatud äriühingu täiendavad maksukohustused summas 4 388 720 Rumeenia leud käibemaksu ja vastavate koormistena. Maksukohustused tulenesid Greenfiber International SA (edaspidi „GFI“) poolt Greentechile üle antud varustuse müügitehingu (tehing, mida Greentech pidas käibemaksuga maksustatud kaubatarneks), mille AJFP Vrancea kvalifitseeris vara osaliseks üleandmiseks kaubatarnega kahe sidusettevõtja vahel (tehing, mida ei maksustata käibemaksuga), uuest juriidilisest liigitusest.
- 2 Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (suurte maksumaksjate haldamise peadirektoraat, Rumeenia, edaspidi „DGAMC“) lükkas Greentechi poolt kõnealuste maksukohustuste vastu esitatud vaide tagasi.
- 3 Greentech esitas DGAMC poolt maksuvaide rahuldamata jätmise kohta tehtud otsuse peale Curtea de Apel Ploiești (Ploiești apellatsioonikohus, Rumeenia) kaebuse, mis osaliselt rahuldati.
- 4 23. novembri 2021. aasta otsusega rahuldab Înalta Curte de Casație și Justiție (Rumeenia kassatsioonikohus, edaspidi „ÎCCJ“) osaliselt kassatsioonkaebused, mille AJFP Vrancea ja DGAMC esitasid Curtea de Apel Ploiești (Ploiești apellatsioonikohus, Rumeenia) otsuse peale.
- 5 Greentech esitas ÎCCJ otsuse teistmisavalduse, väites, et see kohus rikkus Euroopa Kohtu praktikat, eelkõige kohtuotsuseid Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, ja PORR Építési, C-691/17, EU:C:2019:327; viidatud kohtupraktika kohaselt tuleb käibemaksu mahaarvamise õigust tunnustada ka juhtudel, mil käsitletavad tehingud ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse, kui olukorra eripärastest tingimustest ilmneb, et käibemaksu tasunud isikul oleks võimatu või äärmiselt raske vastav summa sisse nõuda, kuna vastasel korral rikutaks käibemaksu neutraalsuse ja tõhususe põhimõtet.
- 6 31. jaanuari 2023. aasta otsusega rahuldab ÎCCJ teistmisavalduse, tühistas vaidlustatud kohtuotsuse osaliselt seoses kassatsioonkaebuse väitega, mis käsitleb varustuse müügi tehingu ümberliigitamist vara üleandmiseks, ja jättis kohtuasja selle väitega seoses endale uueks läbivaatamiseks.

Põhikohtuasja poolte peamised argumendid

- 7 Greentech, vastustaja ja kaebaja esimese astme kohtus, väidab, et on vaja selgitada, kas liikmesriigi maksuhaldur võib direktiivi 2006/112 sätteid ja neutraalse maksustamise, õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtteid

tõlgendades keelduda tunnustamast õigust arvata maha käibemaks, mis tasuti müügitehingult, mille maksuhaldur liigitab hiljem vara üleandmiseks, mida käibemaksuga ei maksustata, juhul kui käibemaks on tasutud riigieelarvesse ja selle tagastamine isikule, kes maksu tasus, on võimatu, kuna aegumistähtaeg maksude valdkonnas on möödunud ning riigisisised õigusnormid ei näe ette menetlusvahendeid ega -mehhanisme käibemaksuna tasutud summa tagastamiseks maksuhalduri poolt juhul, kui selline ümberliigitamine läbi viiakse.

- 8 Äriühing väidab, et neutraalse maksustamise põhimõtte kohaselt peab käibemaksul olema neutraalne toime, st see peab järgima vahendajatest sõltumata sama lõppeesmärki mahaarvamisoiguse kasutamise mehhanismi kaudu. Ainus olukord, kus see põhimõte ei ole kohaldatav, on olukord, kus kaup või teenus jõuab lõpptarbijani, millisel juhul peab lõpptarbija käibemaksu tasuma. Euroopa Kohus on oma praktikas olnud järjepidevalt seisukohal, et iga mahaarvamisoiguse piirang kujutab endast neutraalse maksustamise põhimõtte rikkumist (26. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302).
- 9 Greentechi väitel ei võinud GFI seoses kõnealuse müügiga seotud arvet korrigeerida, kui maksukontroll Greentechis oli lõppenud, sest GFI enda suhtes oli eelnevalt korraldatud maksukontroll, mille tulemusel järeldas inspektorite rühm, et pooled pidasid viidatud äritehingut õigesti käibemaksuga maksustatud tehinguks ning et GFI oli järelikult õigesti käibemaksu kogunud ning selle riigikassasse tasunud.
- 10 Seega kohtles sama riigisisene maksuhaldur kõnealust äritehingut täiesti erinevalt: käibemaksuga maksustatuna GFI jaoks, kellele Greentech käibemaksu tasus, ning Greentechi jaoks käibemaksuga mittemaksustatuks. Seega jäeti Greentech ilma õigusest arvata tasutud käibemaks maha.
- 11 AJFP Vrancea, kassaator ja vastustaja esimese astme kohtus, väidab, et arvesse tuleb võtta käesoleva kohtuasja eripärasid, st, et kahe sidusettevõtja vahel tehtud tehing tõi kaasa tootmisliini müümise ning et samal kuupäeval allkirjastati liisinguleping, mille alusel oleks Greentech kasutanud sama ruumi, mis oli sidusettevõtja ehk GFI käsutuses, et jätkata oma tegevust samal tööstusplatvormil, võttes tööle spetsialiseerunud personali. Ei nähtunud, et seotud üksuse identiteet oleks pärast tema majandustegevuse ülevõtmist säilitatud.
- 12 AJFP Vrancea väitel ei ole maksukohustuslase vara täieliku või osalise üleandmise puhul, mis ei kujuta endast kaubatarnet maksuseadustiku artikli 128 lõike 7 tähenduses, mahaarvamisoigus kohaldatav, kuna üleandmine ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse.
- 13 AJFP Vrancea väidab aga, et maksuhaldur ei piiranud maksukohustuslase õigust käibemaksudeklaratsioone korrigeerida. Greentechil oleks olnud võimalus saada tagasi käibemaks, mis ei olnud GFI puhul mahaarvatav, korrigeerides väljastatud arvet valesti ja nõudes kõnealuse arve alusel makstud maksu tagastamist – menetlus, millest Greentechi maksukontrolli ajal teavitati.

Eelotsusetaotluse põhjenduste lühiülevaade

- 14 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et tõstatatud küsimuse vastus on läbiviidava analüüsi jaoks seoses neutraalse maksustamise põhimõtte järgimisega oluline kolmest aspektist, st esiteks, kas Greentech saab käibemaksu tagasi oma äripartnerilt GFI-lt; teiseks, kas tehing kuulub käibemaksu kohaldamisalasse maksusoodustuste saamiseks ja kolmandaks, kas esineb pettus, mis kahjustab riigi eelarvet.
- 15 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates on direktiivi 2006/112 artiklid 2, 19, 168 ja 203, mille tõlgendust küsitakse, esmatähtsad vaidluse lahendamiseks, kuna ühine käibemaksusüsteem põhineb mitmel liidu õiguse siduval põhimõttel. Euroopa Kohtu poolt neile sätetele antud tõlgenduse alusel teeb eelotsusetaotluse esitanud kohus kindlaks, kas maksuhalduri lähenemisviis käesoleval juhul on kooskõlas Euroopa õigusnormide mõttega või kas see on vale.
- 16 Eelotsusetaotluse esitanud kohus kinnitab, et talle teadaolevalt puudub Euroopa Kohtu otsus liidu õiguse tõlgendamise kohta eesmärgiga selgitada, kas käibemaksu kohaldamisalasse kuuluva kaubatarne juriidilise ümberliigitamise puhul, nagu vara üleandmine, mis ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse, võib riigisisene maksuhaldur käibemaksu mahaarvamise õigust eirata, juhul kui ei ole olemas ühtegi tõhusat meetodit käibemaksuna tasutud summa tagasi saamiseks.
- 17 Lisaks ilmneb eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates Euroopa Kohtu praktikast kohtuasjades, mis samasuguseid küsimusi analüüsivad, et mahaarvamiseõiguse tuvastamisel tuleb esimesena arvestada neutraalse maksustamise, õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtete järgimist ning et riigi ametiasutuste võetud meetmed peavad arvesse võtma riigi eelarvele tekitatud võimalikku kahju ja võimalust teha kindlaks asjaomaste poolte hea- või pahausksus.
- 18 Esiteks on seoses neutraalse maksustamise põhimõttega Euroopa Kohtu praktikas korduvalt kinnitatud, et mahaarvamiseõiguse mis tahes piirang kujutab endast selle põhimõtte rikkumist, mis toob kaasa maksukohustuslaste tehtud tehingute topeltmaksustamise.
- 19 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates on käesoleval juhul asjakohane 26. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, milles Euroopa Kohus asus järgmisele seisukohale:

„Direktiivi 2006/112 sätteid ning neutraalse maksustamise, tõhususe ja proportsionaalsuse põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus, kui sellises olukorras nagu põhikohtuasjas jääb kauba soetaja ilma õigusest arvata maha käibemaksu, mida ta on alusetult tasunud müüjale arve alusel, mis koostati vastavalt käibemaksu üldkorda käsitlevatele eeskirjadele, olgugi et asjaomane tehing kuulus pöördmaksustamise kohaldamisalasse, juhul kui müüja on selle maksu juba tasunud riigikassasse. Need põhimõtted nõuavad aga, et kui müüja poolt soetajale alusetult arvele märgitud käibemaksu tagastamine osutub

võimatuks või ülemäära keeruliseks, eriti müüja maksejõuetuse korral, siis peab Tibor Farkasel olema võimalus esitada tagastustaotlus otse maksuametile“.

- 20 Erinevalt kohtuasjast Tibor Farkas ei tulene käibemaksu tagasisaamise võimatus käesolevas kohtuasjas müüja maksejõuetusest, vaid võimatusest korrigeerida arvet seoses käibemaksuga, kuna sellise korrigeerimise õiguse aegumistähtaeg on möödunud.
- 21 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et kuigi ta ei saa teha oletusi poolte süü kohta seoses aegumistähtaja möödumisega, kuna oleks oht, et ta kujundaks kohtuasja kohta ennatliku arvamuse, on olemas mitu asjakohast argumenti, mille põhjal ei ole võimalik teha järeldust poolte tegevusetuse kohta käibemaksu tagasisaamisel ning mis kinnitavad arve käibemaksu osas korrigeerimise võimatust enne viidatud tähtaja möödumist.
- 22 Lisaks viitab eelotsusetaotluse esitanud kohus muudele kohtuasjadele, milles Euroopa Kohus otsuse tegi, ning kus analüüsiti samasuguseid küsimusi. Nii kinnitas Euroopa Kohus 11. aprilli 2019. aasta otsuses PORR Építési, C-691/17, EU:C:2019:327 järgmist:

„Direktiivi [2006/112] ning proportsionaalsuse, neutraalse maksustamise ja tõhususe põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus see, kui maksuhaldur keeldub olukorras, kus puuduvad kahtlused, et tegemist on pettusega, andmast ettevõtjale õigust arvata maha käibemaksu, mille see ettevõtja teenuste saajana nende teenuste osutajale alusetult tasus arve alusel, mille viimati nimetatu koostas vastavalt tavapäraselt käibemaksukorda käsitlevatele eeskirjadele, olgugi et asjaomase tehingu suhtes kohaldati pöördmaksustamise mehhanismi, ilma et maksuhaldur

- enne mahaarvamiseõiguse andmisest keeldumist kontrolliks, kas kõnealuse eksliku arve väljastanud isik saab arvesaajale tagastada alusetult tasutud käibemaksu summa ja seda arvet tagantjärgi ise korrigeerimise menetluse raames parandada, nagu on ette nähtud kohaldatavates riigisisestes õigusnormides, et saada tagasi maks, mille ta alusetult riigikassasse kandis, või
- otsustaks ise selle sama arve saajale tagastada maksu, mille ta arve väljastanud isikule alusetult tasus ja mille viimati nimetatu seejärel alusetult riigikassasse kandis.

Kui arvel alusetult märgitud käibemaksu tagastamine teenuste osutaja poolt teenuste saajale osutub võimatuks või ülemäära keeruliseks, eelkõige teenuste osutaja maksejõuetuse korral, võivad nimetatud põhimõtted siiski nõuda, et teenuste saaja saaks esitada tagastamistaotluse vahetult maksuhaldurile“.

- 23 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et tema menetluses olev olukord on sarnane olukorrale kohtuasjas PORR Építési tingimuse osas, et käibemaksu tagasisaamine arve väljastanud isikult ei ole muutunud võimatuks või ülemäära keeruliseks, mis on tundub leidvat kinnitust käesoleval juhul, kuna Greentech ei

saa arvet korrigeerida, sest esiteks on möödunud selle korrigeerimise õiguse aegumistähtaeg ning teiseks peaks selle korrigeerimise läbi viima GFI, äriühing, kelle kohta maksuhaldur kinnitas pärast läbiviidud maksuauditit, et käibemaksu on õigesti kogutud.

- 24 Teiseks, mis puudutab õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtteid, märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on õigus tugineda nendele põhimõtetele igal ettevõtjal, kelles institutsioon on tekitanud põhjendatud lootusi. Kohtupraktika kohaselt on selliseid lootusi tekitada võivaks tagatiseks – olenemata selle andmise vormist – täpne, tingimusteta ja ühtelangev teave, mis pärineb volitatud ja usaldusväärsetest allikatest (14. märtsi 2013. aasta kohtuotsus Agrargenossenschaft Neuzelle, C-545/11, EU:C:2013:169, punktid 24 ja 25).
- 25 Eelnevate põhimõtete alusel peab eelotsusetaotluse esitanud kohus oluliseks asjaolu, et maksuhaldur, kes viis äriühingus GFI läbi maksukontrolli enne Greentechi kontrolli, kinnitas maksustamislahenduse – st käibemaksuga maksustatud kaubarne –, mida mõlemad äriühingud varustuse müümisel kohaldasid. Järelikult kohtles sama riigisisene maksuhaldur täiesti erinevalt selle varustusega seotud tehingut, mille üleandmine tõi kaasa käibemaksu kohaldamise: ta leidis, et GFI, äriühing, kellelt Greentech ostis kõnealuse varustuse ja kellele ta käibemaksu tasus, maksustatakse käibemaksuga ning et Greentechi ei maksustata käibemaksuga, keeldudes järelikult andmast Greentechile õigust tasutud käibemaks maha arvata.