

Kohtuasi C-582/20

Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1

Saabumise kuupäev:

5. november 2020

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Înalta Curte de Casație și Justiție (Rumeenia)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

23. juuli 2020

Kaebaja:

SC Cridar Cons SRL

Vastustajad:

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca

Põhikohtuasja ese

Kassatsioonkaebus, mis esitati Înalta Curte de Casație și Justițiele (kassatsioonikohus) Curtea de Apel Cluj (Cluj apellatsioonikohus, Rumeenia) otsuse peale, millega jäeti rahuldamata kaebaja SC Cridar Cons SRL kaebus, milles taotletakse mõnede käibemaksu valdkonna maksualaste haldusmeetmete, nimelt maksuotsuse ja maksuotsuse peale esitatud vaiet käsitleva otsuse tühistamist.

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

Vastavalt Euroopa Liidu toimimise lepingu artiklile 267 palutakse tõlgendada direktiivi 2006/112, eelkõige selle artikleid 167, 168 ja 178, ning samuti Euroopa Liidu põhiõiguste harta artiklit 47.

Eelotsuse küsimused

1. Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, ja Euroopa Liidu põhiõiguste harta artiklit 47 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus riigisisemed õigusnormid, mis lubavad maksuhalduril pärast sellise maksuotsuse väljastamist, millega keeldutakse sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse tunnustamisest, peatada vaide läbivaatamine, oodates kriminaalasja lahendit, millega võidakse esitada täiendavad objektiivsed asjaolud maksukohustuslase osalemise kohta maksupettuses?

2. Kas Euroopa Kohtu vastus eelmisele küsimusele oleks erinev siis, kui vaide läbivaatamise peatamise ajal saaks maksukohustuslane kasu esialgse õiguskaitse meetmetest, millega peatatakse käibemaksu mahaarvamise õigusest keeldumine?

Viidatud liidu õigusnormid ja liidu kohtupraktika

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, eelkõige selle artiklid 167, 168 ja 178.

Euroopa Liidu põhiõiguste harta artikkel 47.

Euroopa Kohtu 21. juuni 2012. aasta otsus liidetud kohtuasjades Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373), punktid 37 ja 38; 6. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), punktid 25 ja 26; 8. märtsi 2013. aasta kohtuotsus Petroma Transports jt (C-271/12, EU:C:2013:297), punkt 22; 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775), punkt 36; 22. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818), punkt 24; 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549), punktid 25 ja 26; 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), punktid 28 ja 53; 13. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), punkt 26.

Viidatud liikmeriigi õigusnormid

Seadus nr 207/2015, mis käsitleb maksumenetluse seadustikku (Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală) artikkel 95 maksuotsuse kohta ja artiklid 113, 118, 127, 128 ja 131, mis käsitlevad vastavalt maksukontrolli läbiviimise eesmärki ja reegleid, maksukontrolli peatamist, uut maksukontrolli ja maksukontrolli tulemust.

Selle seaduse artiklis 132 nähakse ette maksukontrolli läbiviiva asutuse kohustus kaasata süüdistuse esitamise eest vastutavad asutused, võttes arvesse maksukontrolli käigus tuvastatud asjaolusid, mis võivad täiendada kuriteo koosseisu.

Sama seaduse artikli 268 lõikes 1 sätestatakse, et nii võlanõude kui ka muude maksualaste aktide peale on võimalik esitada halduskorras vaie, millega ei võeta

õigust pöörduda kohtusse mitte kelleltki, kelle arvates on tema õigusi rikutud maksualase haldusaktiga.

Eelnimetatud seaduse artiklis 273 on sätestatud valet käsitlev otsus, mis on lõplik halduskorras edasikaebamise vahendite süsteemis ja siduv vaidlustatud maksualased haldusmeetmed väljastanud maksuasutuse jaoks.

Artiklis 277 kehtestatakse halduskorras esitatud kaebuse menetlemise peatamine ja selleks nähakse ette, et otsuseid tegev pädev asutus võib menetluse peatada motiveeritud otsusega, muu hulgas siis, kui kontrolli läbi viinud asutus on kaasanud pädevad asutused seoses tõendusmaterjali olemasoluga kuriteo toimepaneku kohta, mis on seotud maksustatava väärtuse kindlaksmääramise tõenditega ja mille tuvastamine võib mõjutada haldusmenetluse tulemust.

Kõnealuse seaduse artikli 278 lõikes 1 nähakse ette, et vaide esitamine halduskorras ei peata maksualase haldusakti täideviimist, ja lõikes 2 nähakse ette, et see artikkel ei mõjuta siiski vaide esitaja õigust paluda maksualase haldusakti täideviimise peatamist vastavalt seadusele nr 554/2004, mis käsitleb halduskohtumenetlust (Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ).

Artiklis 281 nähakse ette, et valet käsitlevast otsusest teavitatakse muu hulgas vaide esitajat ja vaide esitaja võib nimetatud otsuse vaidlustada koos sellega seotud maksualaste aktidega pädevas halduskohtus.

Artiklis 350 nähakse ette, et nõuetekohaselt põhjendatud juhtudel võib pärast kriminaalmenetluse algatamist riigiprokuratuuri arvamuse alusel paluda maksuasutustel viia läbi maksukontrollid kooskõlas seatud eesmärkidega.

Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ

Artikkel 14 „Akti täideviimise peatamine“

„Nõuetekohaselt põhjendatud juhtudel ja selleks, et vältida tulevast kahju pärast akti väljastanud riigiasutuse või kõrgemalseisva asutuse kaasamist kooskõlas artikliga 7, võib kahjustatud isik paluda pädeval kohtuorganil anda korraldus peatada ühepoolse haldusakti täideviimine kuni asja sisuliselt arutava kohtu otsuseni. Kui kahjustatud isik ei esita akti tühistamise taotlust 60 päeva jooksul, lõpeb peatamine automaatselt ja ilma ühegi formaalsuseta. [...]“.

Artikkel 15 „Peatamise taotluse esitamine põhikaebuses“

„Kaebaja võib paluda ühepoolse haldusakti täideviimise peatamist artiklis 14 ette nähtud põhjustel koos pädevale kohtule esitatud nõudega tühistada vaidlustatud akt tervikuna või osaliselt. Sellisel juhul võib kohus anda korralduse peatada vaidlustatud haldusakt kuni lõpliku ja tagasivõtmatu otsuse tegemiseni kõnealuses kohtuasjas. Peatamise taotluse võib esitada samaaegselt põhikaebusega või eraldi kaebusega kuni sisulise otsuse tegemiseni kaebuse kohta. [...]“.

Põhikohtuasja asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte

- 1 Ettevõtte Cridar Cons SRL suhtes, kes tegutseb aktiivselt teede ja kiirteede ehitamise sektoris, kohaldati maksukontrolli, mille tegi Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud (riigi maksuameti Bistrița-Năsăudi maakonna maksukeskus) ja mille esemeks oli käibemaksukohustuse täitmine ajavahemikul 1. jaanuar 2011 kuni 30. aprill 2014. Seoses maksukontrolli ja 15. juuli 2014. aasta maksuotsusega leidis maksuasutus, et sisulised ja formaalsed nõuded käibemaksu mahaarvamise õiguse tunnustamiseks olid täidetud, ega esitanud ühtki vastuväidet tehingute väidetavalt fiktiivse või ebareaalse laadi kohta.
- 2 2015. aasta alguses koostas Curtea de Apel Cluj (Cluj apellatsioonikohus) juures tegutsev prokuratuur kriminaaltoimiku, kus on esitatud süüdistused maksudest kõrvalehoidumises mitmele isikule, kelle hulgas on ettevõtte Cridar Cons SRL juhataja. Selles kontekstis palus eelnimetatud prokuratuur 2016. aasta alguses asutusel Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (riigi maksuameti Cluj-Napoca piirkonna maksukeskus) viia läbi uus maksukontroll ettevõttes Cridar Cons SRL, kuna olid olemas tõendid selle kohta, et nimetatud ettevõtte oli ajavahemikul 1. jaanuar 2011 kuni 31. detsember 2015 teinud fiktiivseid ostutehinguid erinevate ettevõtetega.
- 3 Palutud uue kontrolli tegi 2016. aasta oktoobris Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (riigi maksuameti Cluj maksukeskus) ja see käsitles ainult käibemaksu ajavahemikul 1. jaanuar 2011 kuni 30. aprill 2014. Seoses maksukontrolli ja 3. novembri 2016. aasta maksuotsusega keeldus eelnimetatud asutus tunnustamast käibemaksu mahaarvamise õigust kõikide ettevõtte Cridar Cons SRL tehtud ostutehingute puhul prokuratuuri poolt osutatud viie ettevõttega ja määras täiendava maksu summas 2 103 272 Rumeenia leud (RON), mille ettevõtte peab tasuma (käibemaks ja tulumaks).
- 4 Kuna kõnealune keelduv otsus põhines mitmel kaebaja tarnijate juures avastatud rikkumisel, järeldas maksuhaldur, et on põhjendatud kahtlus, et kaebaja viie tarnija poolt tehtud ostutehingud olid fiktiivsed ja et järgnevatel tarnetel kaebajale ei olnud reaalselt alust, tekitades kunstliku olukorra eesmärgiga luua vajalikud tingimused selleks, et kontrollitav ettevõtte saaks fiktiivselt suurendada oma kulusid ja maha arvata käibemaksu ilma seda õigustava tegeliku majandusliku tehinguta.
- 5 Olles väljastanud kõnealused maksuaktid, pöördus maksuasutus prokuratuuri poole, esitades 3. novembril 2016 kuriteoteate maksudest kõrvalehoidumise faktiliste asjaolude kohta seoses analüüsitud tehingutega. Peale selle olid nimetatud asjaolud juba eespool nimetatud kriminaalmenetluse esemeks.
- 6 Kaebaja vaidlustas 3. novembri 2016. aasta maksuotsuse 15. novembril 2016. Seejärel esitas ta Curtea de Apel Clujle (Cluj apellatsioonikohus) vastavalt seaduse nr 554/2004 artiklile 14 taotluse peatada nimetatud maksuotsus kuni asja sisuliselt arutava kohtu otsuseni. Curtea de Apel Cluj (Cluj apellatsioonikohus) rahuldab

peatamistaotluse ja tema otsus jõustus 17. jaanuaril 2019 pärast maksuasutuse esitatud apellatsiooni tagasilükkamist.

- 7 16. märtsi 2017. aasta vait käsitleva otsusega peatas Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (riigi maksuameti Cluj-Napoca piirkonna maksukeskus) maksuvaide läbivaatamise vastavalt maksumenetluse seadustiku (Codul de procedură fiscală) artikli 277 lõike 1 punktile a, kinnitades, et „*kaebuse läbivaatamise eest vastutav asutus ei saa teha otsust vaidluse sisu kohta enne kriminaalmenetluse lõpetamist, millega kinnitatakse või lükatakse ümber kontrolliasutuste kahtlused seoses kaebaja poolt*“ viie äripartneriga „*tehtud tehingute tegeliku toimumisega*“.
- 8 29. juunil 2017. aastal vaidlustas kaebajast ettevõtte otsuse Curtea de Apel Cluj (Cluj apellatsioonikohus), paludes esimese võimalusena tühistada menetluslikel põhjustel kaebust käsitlev otsus ja maksuotsus ning teise võimalusena tühistada vait käsitlev otsus ja teha maksuasutusele ettekirjutus otsuse tegemiseks vaide sisu kohta. Nimetatud apellatsioon lükati 29. septembril 2017 tagasi, kuna kohtu arvates saab maksuasutus õiguspäraselt hinnata maksualase vaidmenetluse peatamise otstarbekust, vältimaks vastandlike otsuste tegemist sama õigusliku olukorra kohta, ning seetõttu, et ei olnud mingit põhjust peatada maksuotsuse täideviimine, kuna vastavalt seaduse nr 554/2004 artiklile 14 esitatud taotluse rahuldamisel ei ole jõustunud kohtulahendi jõudu sama seaduse artikli 15 alusel esitatud taotluse läbivaatamisel.
- 9 Cridar Cons SRL esitas Curtea de Apel Cluj otsuse peale kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule Înalta Curte de Casație și Justiție (kassatsioonikohus).

Põhikohtuasja poolte peamised argumendid

- 10 Kaebaja väidab, et ehkki esialgu tema mahaarvamisõigust tunnustati, arvati seejärel süüdistuse esitamise eest vastutavate asutuste poolt selgesõnaliselt nõutud uue kontrolli kontekstis ja nende asutuste esitatud tõendite põhjal, et tema poolt tehtud ostutehingud oli fiktiivsed. Ent maksuvaide etapis on vaide läbivaatamise eest vastutav asutus nimetatud tõlgendust eitanud ning kinnitanud, et maksukontrolli üksusel olid ainult mõned tõendid selle kohta, et ettevõtte ostutehingud võinuksid olla fiktiivsed, ning et need asjaolud saab välja selgitada ainult kriminaalmenetluse täielikul lõpetamise ajaks.
- 11 Olles seda täpsustanud, väidab kaebaja, et tal takistatakse kasutamast mahaarvamise õigust seetõttu, et täitmata on üks tingimus – nimelt kriminaalmenetluses kinnitus tehingute tegeliku toimumise kohta – , mida ei ole ette nähtud ei direktiivis 2006/112 ega ka Euroopa Kohtu praktikas.

Eelotsusetaotluse põhjenduste lühikokkuvõte

- 12 Eelotsusetaotluse esitanud kohus meenutab kõigepealt Euroopa Kohtu praktikat seoses käibemaksu mahaarvamisega, formaalsete ja sisuliste tingimustega selle õiguse kasutamiseks ning samuti seost mahaarvamisõiguse ja maksudest kõrvalehoidumise, maksustamise vältimise ja võimalike kuritarvituste vastase võitluse eesmärgi vahel, mis on ette nähtud direktiivis 2006/112. Kohus kinnitab samuti, et ta ei saa kõnealuse kohtupraktika kontekstis teha kindlaks, kas maksuotsuses arvesse võetud objektiivsed asjaolud on piisavad mahaarvamisõigusest keeldumise põhjendamiseks, kuna maksuotsuse sisuline õiguspärasus ei ole vaidluse ese.
- 13 Maksuasutuse otsuses peatada vaide halduskorras läbivaatamine võeti arvesse asjaolu, et kriminaalmenetluse käigus kogutud tõendid võivad olla objektiivselt tõendusmaterjaliks, millega saab toetada kahtlusi, mille tõttu nimetatud asutus keeldus käibemaksu mahaarvamise õigust tunnustamast.
- 14 Selles kontekstis ei saa kaebaja kätte kohtuotsust vaide sisu kohta, kuna kohtute väljakujunenud praktika kohaselt seoses maksumenetluse seadustiku artikliga 281, on maksuotsuse vaidlustamine võimalik ainult koos halduskorras esitatud vaie käsitleva otsusega. Ühesõnaga, ehkki seda nimetatakse „vaie käsitlevaks otsuseks“, ei käsitlenud 16. märtsi 2017. aasta otsus kaebaja vaie, vaid üksnes peatab selle läbivaatamise.
- 15 Peale selle, vastavalt maksumenetluse seadustikku käsitleva seaduse nr 207/2015 (Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală) artikli 278 lõikele 1 ei peata vaide esitamine maksualase haldusakti täideviimist ning see kehtib ka halduskorras esitatud vaie läbivaatamise peatamise kestuse kohta.
- 16 Maksualase õigusakti täideviimise peatamine võib vastavalt seaduse nr 554/2004 artiklitele 14 ja 15 kõnealust olukorda leevendada kuni vaidluse lahendamiseni, aga seadusega nr 554/2004 kehtestatud menetlus ei taga akti peatamist, kuna kohtud annavad hinnanguid juhtumipõhiselt.
- 17 Seega küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, ega selline tegevusviis, mille kohaselt väljastatakse kõigepealt maksuotsus, millel on kohene mõju käibemaksu mahaarvamise õiguse tunnustamisest keeldumiseks, ilma et maksuasutusele oleksid sellel hetkel kättesaadavad kõik objektiivsed asjaolud seoses maksukohustuslase osalusega käibemaksupettuses, millest tulenevalt peatab ta hetkel, kui esitatakse vaie, selle läbivaatamise kuni faktilise olukorra selginemiseni kriminaalmenetluses, mille raames viiakse läbi uurimine eesmärgiga teha täpselt kindlaks maksukohustuslase osalus kõnealuses maksupettuses, ei riku direktiivis 2006/112 sätestatud neutraalsuse põhimõtet.
- 18 Ent menetlus võib tõstatada küsimusi ka selle kooskõla kohta Euroopa Liidu põhiõiguste harta artiklis 47 tagatud õigusega õiglasele kohtulikule arutamisele, kuna ajavahemikul, kui vaidemenetlus on peatatud, on maksuotsus jätkuvalt täidetav, ilma et maksukohustuslasel oleks võimalik seda kohtus vaidlustada (võttes

arvesse, et vastav kaebus sõltub halduskorras esitatud vaide sisu käsitleva otsuse väljastamisest).

- 19 Mis puutub liikmesriikide vastavasse kohtupraktikasse, siis kuna vaide läbivaatamise peatamise võimalus on üksikjuhtumina otsustatav küsimus, on liikmesriigi kohtud otsustanud kas kaebused tagasi lükata või need rahuldada, tühistades vaide läbivaatamise peatamise, kuna maksuasutus peab tegema otsuse halduskorras esitatud vaide sisu kohta. Samuti on tehtud otsuseid tühistada vaidemenetluse peatamise otsus põhjusel, et kuna maksuasutusel oli võimalik väljastada maksuotsus, ilma et oleks olnud vaja kriminaalmenetlusega seotud selgitusi, ei ole mingit põhjust, mis võiks takistada otsuse tegemist halduskorras esitatud vaide kohta.
- 20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib samuti, et tehtav otsus ei ole vaidlustatav ja seega peab ta kooskõlas Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 267 kolmanda lõiguga esitama Euroopa Kohtule eelotsusetaotluse.

TÖÖDOKUMENT