

Kohtuasi C-418/22**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

21. juuni 2022

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Tribunal de première instance du Luxembourg (Luxembourgi esimese astme kohus, Belgia)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

8. juuni 2022

Kaebaja:

SA CEZAM

Vastustaja:

État belge

Põhikohtuasja ese

Põhikohtuasja kaebaja soovib peamiselt seda, et arvutataks ümber proportsionaalsed maksutrahvid, mida Belgia maksuhaldur nõuab talt perioodiliste käibedeklaratsioonide esitamata jätmise eest. Ta väidab, et selliseid trahve ei tule arvutada mitte maksu bruto-, vaid netosummalt, see tähendab, käibemaksult, mis kuulub tasumisele sisendkäibemaksu mahaarvamise järel.

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

Tribunal de première instance du Luxembourg (Luxembourgi esimese astme kohus, Belgia) on seisukohal, et põhikohtuasja lahendamiseks on tal vaja esitada ELTL artikli 267 alusel Euroopa Liidu Kohtule küsimused selle kohta, kas käibemaksu tasumata jätmise korral tasumisele kuuluvate rahatrahvide alased riigisisese õigusnormid on direktiiviga 2006/112/EÜ ning neutraalsuse ja proportsionaalsuse põhimõttega kooskõlas.

Eelotsuse küsimused

1. Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 62 [punktiga 2], artiklitega 63, 167, 206, 250 ja 273 ning proportsionaalsuse põhimõttega, kui käsitada seda põhimõtet eelkõige Euroopa Kohtu 8. mai 2019. aasta otsuses EN.SA (C-712/17) tõlgendatud viisil ja koostoimes neutraalsuse põhimõttega, on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid nagu käibemaksuseadustiku (Code de la taxe sur la valeur ajoutée) artikli 70 [lõige 1] ning kuninga määruse – millega määratakse kindlaks proportsionaalsete maksutrahvide suurus käibemaksu valdkonnas – artikkel 1 ja selle lisas toodud tabeli G V rubriik, mille kohaselt karistatakse siis, kui arvepidamise kontrollimisel tuvastatakse sisulisi vigu, üle 1250-euroste osaliselt või täielikult kajastamata maksustatavate tehingute puhul trahviga, mille kindel vähendatud summa on 20% tasumisele kuuluvast maksusummast, ilma et trahvi arvutamisel saaks sellest summast maha arvata sisendkäibemaksu, mida ei ole deklareerimata jätmise tõttu maha arvatud, ning kuigi kuninga määruse nr 41 [artikli 1 teise lõigu] kohaselt võib selle määruse lisa tabelites A kuni J toodud vähendamisskaalat kasutada ainult eeldusel, et trahvitavad rikkumised on toime pandud ilma maksust kõrvalhoidmise või selle võimaldamise kavatsuseta?

2. Kas vastust eelmisele küsimusele mõjutab see, kas maksukohustuslane on kontrollimise järel sissenõutavaks muutunud maksusumma vabatahtlikult või mitte tasunud, et ebatäielikult tasutud maks saaks tervenisti tasutud ja seega saavutataks maksu nõuetekohase kogumise eesmärk?

Viidatud liidu õigusnormid

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi

Artikli 62 punkt 2:

„Käesolevas direktiivis kasutatakse järgmisi mõisteid:

[...]

2) „Käibemaksu sissenõutavus“ – maksuhalduril teatud hetkel tekkiv seadusjärgne õigus nõuda isikult, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, maksu tasumist, olenemata tasumise tähtaja edasilükkamise võimalusest.“

Artikkel 63:

„Maksustatav teokoosseis tekib ning käibemaks muutub sissenõutavaks alates kaubarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest.“

Artikkel 167

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

Artikkel 206

„Iga maksukohustuslane, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, tasub käibemaksu netosumma artiklis 250 ettenähtud regulaarse käibedeklaratsiooni esitamisel. Liikmesriigid võivad nimetatud summa tasumiseks kehtestada muu tähtpäeva või nõuda vahemakseid.“

Artikkel 250

„1. Iga maksukohustuslane peab esitama käibedeklaratsiooni, kus on ära toodud kogu sissenõutavaks muutunud maksu ning tehtavate mahaarvamiste arvutamiseks vajalik teave, sealhulgas nimetatud maksu ja mahaarvamistega seotud tehingute koguväärtus ning maksuvabade tehingute summa, ulatuses, mis on vajalik maksubaasi kindlaksmääramiseks.

[...]“.

Artikkel 273

„Liikmesriigid võivad maksukohustuslaste riigisiseste ja liikmesriikidevaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, tingimusel et sellised kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.

Esimeses lõigus sisalduvat võimalust ei või kasutada selleks, et kehtestada täiendavaid arvetega seotud kohustusi lisaks 3. peatükis sätestatud kohustustele.“

Viidatud riigisisese õigusnormid

Käibemaksuseadustik

Artikkel 70

„1. Maksu tasumise kohustuse rikkumise eest karistatakse trahviga, mille suurus saadakse tasumata või hilinevalt tasutud maksusumma korrutamisel kahega.

[...]“

Artikkel 84

„[...]“

Seadusega ette nähtud piires määratakse käesolevas seadustikus [...] ette nähtud proportsionaalsete maksutrahvide suurus kindlaks skaala järgi, mille astmed näeb ette kuningas.“

Kuninga 30. jaanuari 1987. aasta määrus nr 41, millega määratakse kindlaks proportsionaalsete maksutrahvide suurus käibemaksu valdkonnas

Artikkel 1

„Proportsionaalsete maksutrahvide vähendamise skaala on käibemaksu valdkonnas sätestatud:

1° enne 1. novembrit 1993 toime pandud rikkumiste kohta käesoleva määruse lisa tabelis A ja pärast 31. oktoobrit 1993 toime pandud rikkumiste kohta selle lisa tabelis G, kui tegemist on käibemaksuseadustiku artikli 70 lõikes 1 nimetatud rikkumistega;

[...]“.

Lisa

„Tabel G – SEADUSTIKU ARTIKLI 70 LÕIKES 1 NIMETATUD RIKKUMISTE EEST KOHALDATAVAD TRAHVID

Osa 1 – Riigi- ja ühendusesisesed tehingud

[...]

V. Arvepidamise kontrollimisel tuvastatud sisulised vead;

maksustatavad tehingud on jäänud selleks ette nähtud deklaratsioonis tervikuna või osaliselt kajastamata või on seal hilinenult kajastatud;

deklaratsiooni esitamise kohustusega isik on jätnud maksu ettenähtud tähtaja jooksul ja ettenähtud viisil tasumata.

Kontrollitud üheaastase perioodi eest tasumisele kuuluvate maksude summa on:

- kuni 1250 eurot: 10% tasumisele kuuluvast maksust
- üle 1250 euro: 20% tasumisele kuuluvast maksust

[...]“.

Faktiliste asjaolude ja põhikohtuasja lühiülevaade

- 1 Alates 2013. aasta juunist ei esitanud põhikohtuasja kaebaja enam perioodilisi käibedeklaratsioone.
- 2 10. novembril 2015 koostati 2013. aasta eest käibemaksu tasumise nõue. Kui sellele ei reageeritud, toimetati kaebajale kätte meeldetuletus, mis jäi sama

edutuks. Seepeale koostati 2013. aasta kohta maksuprotokoll ning tehti äriühingule teatavaks.

- 3 Kuna vaatamata märkustele ja meeldetuletustele ei esitanud ta perioodilisi käibedeklaratsioone ka 2014. ja 2015. aasta kohta, määras maksuhaldur nende kahe aasta eest maksusumma kindlaks omal algatusel.
- 4 Seejärel loodi 2017. aastal erikonto, kuna kaebaja ei olnud taas kõiki deklaratsioone esitanud ega tasunud käibemaksu, mis esitatud deklaratsioonide kohaselt tasumisele kuulus.
- 5 Nõuete kohaselt on tasumisele kuuluvad summad järgmised:
 - 2013. aasta eest:
 - tasaarvestamise järel tasumisele kuuluv käibemaks: 278 880,50 eurot;
 - trahvid: 265 940 eurot;
 - kuni 20. märtsini 2016 arvestatud intress: 58 007,04 eurot.
 - 2014. ja 2015. aasta eest:
 - tasaarvestamise järel tasumisele kuuluv käibemaks: 1 430 991,16 eurot;
 - trahvid: 923 650,00 eurot;
 - kuni 20. jaanuarini 2017 arvestatud intress: 137 375,04 eurot.
 - Seoses erikontoga, mis puudutab ajavahemikku 31. jaanuarist 2017 kuni 30. juunini 2017:
 - tasumisele kuuluv käibemaks: 88 610,36 eurot;
 - trahvid: 14 290 eurot;
 - kuni 20. detsembrini 2017 arvestatud intress: 4962,16 eurot.
- 6 Nõutavate trahvide summa on 20% brutokäibemaksust, see tähendab, et mahaarvatavat käibemaksu ei ole arvesse võetud.

Põhikohtuasja poolte peamised argumendid

- 7 Kaebaja arvates tuleb trahv arvutada maksu alusel, mis kuulub tasumisele pärast mahaarvatava käibemaksu mahaarvamist, ehk maksu netosummalt (pärast sisendkäibemaksu mahaarvamist), mitte brutosummalt.

- 8 Esiteks on Belgia õiguses ette nähtud, et trahv on 20% „tasumisele kuuluvast maksust“ (kuninga määruse nr 41 lisa tabeli G V rubriik) ehk summast, millest mahaarvatav käibemaks on maha arvatud. Vastasel korral arvutatakse trahv sellise käibemaksusumma alusel, mida maksukohustuslane kokkuvõttes tasuma ei pea.
- 9 Teiseks tuleneb see järeldus neutraalse maksustamise põhimõttest.
- 10 Kaebaja viitab seoses sellega 8. mai 2019. aasta kohtuotsusele EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), milles Euroopa Kohus leidis sisuliselt, et isegi kui liikmesriigid on pädevad valima karistused, mida nad peavad asjakohaseks mahaarvamiseõiguse kasutamist puudutavates liidu õigusnormides ettenähtud tingimuste mittejärgimise korral on nad siiski kohustatud oma pädevust teostama liidu õigust ja selle üldpõhimõtteid, seega ka proportsionaalsuse ja neutraalse käibemaksustamise põhimõtet järgides.
- 11 Euroopa Kohus jätkab, et „[nii] ei või karistused minna kaugemale sellest, mis on vajalik käibemaksudirektiivi artiklis 273 märgitud eesmärkide saavutamiseks, ega seada kahtluse alla selle maksu neutraalsust“ ning „trahvisumma, mis vastab täielikult alusetult maha arvatud maksusummale ja mis määrati ilma, et arvesse oleks võetud asjaolu, et sama käibemaksusumma on nõuetekohaselt tasutud ning riigikassal ei ole selle tõttu maksutulude saamata jäänud, [kujutab] endast taotletava eesmärgi suhtes ebaproportsionaalset sanktsiooni“ (8. mai 2019. aasta kohtuotsus EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punktid 39 ja 42).
- 12 Sellest järeldab kaebaja, et:
- 1) „käibemaks, mida maksukohustuslane peab tasuma, [koosneb] alati müügitehingutelt tasuda tulevast käibemaksust, millest on lahutatud sama maksustamisperioodi ostutehingutelt maha arvatav sisendkäibemaks“ (kohtujurist Kokotti ettepanek kohtuasjas EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:35, punkt 62, vt ka 8. mai 2019. aasta kohtuotsus EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 41);
 - 2) sama maksustamisaasta müügi- ja ostutehinguid ei saa lahus arvestada;
 - 3) proportsionaalsuse põhimõte nõuab, et liikmesriigid ei kohaldaks trahvi, mis oleks sama suur, kui mahaarvatava käibemaksu summa, muidu ei ole mahaarvamisel enam mõtet ja see kaotab oma sisu;
 - 4) tuleb kontrollida, kas maksutulude saamata jäämise oht on kõrvaldatud.
- 13 Belgia maksuhaldur, kes eirab mahaarvamiseõigust, ei arvuta oma määratud trahvi maksukohustuslase tegeliku maksuvõla alusel, kuna osa 20% suuruse proportsionaalse trahvi arvutamise alusest on mahaarvatav käibemaks (mille summa vastu maksuhaldur käesolevas kohtuasjas ei vaidle), mis vähendab mahaarvamiseõiguse ulatust/mõtet ja kahjustab neutraalset maksustamist, jättes maksukohustuslase tema mahaarvamiseõiguse (positiivsetest) tagajärgedest ilma.

- 14 Nimelt „[...] võivad need kaks arvutusmeetodit anda märkimisväärselt erinevaid tulemusi. Äärmisel juhul, kui tasumisele kuuluva maksu ja mahaarvatava maksu summa on sama, [...] võib proportsionaalne trahv [siis, kui arvutada trahv netosummalt,] osutada nulliks, kuna nende kahe summa tasaarvestamine annab tulemuseks samuti nulli.“ (Houet, C., „*Amendes proportionnelles TVA, la réglementation belge est-elle conforme à la directive?*“, https://expert.taxwin.be/fr/tw_actu_h/document/ht20200221-1-fr).
- 15 Kui 20% trahvi, mis on kõne all käesolevas kohtuasjas, kohaldataks näiteks hüpoteetilisel juhul, mil rikkumine puudutab 10 000 euro suurust tasumisele kuuluvat maksusummat, mille puhul võib taotleda 5000 euro mahaarvamise õigust, siis brutosummalt arvutades on proportsionaalse trahvi suurus 2000 eurot (20% 10 000 eurost), samas kui netosumma alusel arvutades oleks trahvi suurus 1000 eurot (20% lõppsaldost ehk 10 000 miinus 5000 eurost) (vt analoogia alusel eespool viidatud Houet, C.).
- 16 Maksutulu saamata jäämise ohu kohta märgib kaebaja, et praegusel juhul seda ei ole, kuna mahaarvatav osa, mille maksuhaldur kavatses proportsionaalse trahvi arvutamise aluse hulka võtta, ei kuulu Belgia riigi maksutulu hulka.
- 17 Kaebaja lisab, et ühes varasemas vaidluses nõustus maksuhaldur sellega, et proportsionaalse trahvi arvutamise aluseks võetakse „müügitehingutelt tasumisele kuuluv maks, millest on lahutatud sama maksustamisperioodi ostutehingutelt maha arvatav sisendkäibemaks“ (käesoleva eelotsusetaotluse esitanud kohtu 17. veebruari 2021 otsus).

Põhikohtuasja vastustaja peamised argumendid

- 18 État belge (Belgia riik) väidab, et käibemaksuseadustiku artikli 70 lõikes 1 on sätestatud, et „[m]aksu tasumise kohustuse rikkumise eest karistatakse trahviga, mille suurus saadakse tasumata või hilinenult tasutud maksusumma korrutamisel kahega“, mis tähendab, et trahvi arvutamise alus on just deklareerimata jäänud käibemaksusumma, kuna üheski sättes pole ette nähtud, et trahvi tuleks arvutada maksusummalt, mis kuulub tasumisele pärast mahaarvatava käibemaksu lahutamist. Ainus maks, mille suhtes tasumiskohustus kehtib, on sissenõutav maks ning sissenõutavus on direktiivi 2006/112/EÜ artikli 62 punkti 2 sõnul „maksuhalduril teatud hetkel tekkiv seadusjärgne õigus nõuda isikult, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, maksu tasumist, olenemata tasumise tähtaja edasilükkamise võimalusest“.
- 19 Mis puutub 8. mai 2019. aasta kohtuotsusesse EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), siis seda ei saa käesolevas kohtuasjas kohaldada, kuna see puudutab erimehhanisme, mis on ette nähtud selle direktiivi 2006/112/EÜ artiklis 168 (mahaarvamiseõigus) ja artiklis 203, milles on sätestatud, et „[k]äibemaksu tasub iga isik, kes märgib arvele käibemaksu“.

- 20 Toonases kohtuasjas, mis puudutas fiktiivseid tehinguid (sama kontserni äriühingud müüsid ja seejärel ostsid sama hinna eest samas koguses elektrienergiat), oli arve väljastaja tasunud käibemaksusumma, mis oli märgitud arvele tehingu eest, mis tunnistati fiktiivseks, ning arvas selle seejärel tagasiostmisel maha. Seega kehtisid direktiivi 2006/112/EÜ artiklites 168 ja 203 sätestatud nõuded ühele ja samale ettevõtjale, kusjuures tehing ei andnud selle tegijatele mingit maksusoodustust ega tekitanud seetõttu riigikassale mingit kahju.
- 21 Just selline oli konkreetne kontekst, milles Euroopa Kohus leidis, et liikmesriigi õigusnormid, mille alusel määratakse karistuseks rahatrahv, mis võrdub ebaseaduslikult mahaarvatud käibemaksusummaga, ilma et võetaks arvesse maksuvõla suurust, on proportsionaalsuse ja neutraalse maksustamise põhimõtetega vastuolus. Sellest kohtuotsusest tulenevaid järeldusi ei saa seega laiendada teistele juhtumitele, nagu käesoleval juhul, kui karistus määratakse käibemaksu tasumise alase (mitte mahaarvamise alase) rikkumise eest.
- 22 Käesoleval juhul ei määratud trahve nimelt mitte ebaseadusliku mahaarvamise eest, mis ei kahjusta riigikassa huve (maksuvõlg võrdub nulliga), vaid selle eest, et müügitehingutelt jäeti käibemaks tasumata, mis annab maksumaksjale eelise (riigikassa arvel saadud krediidi näol) ja põhjustab maksutulu saamata jäämist, kui tasumisele kuuluvat maksu ei õnnestu sisse nõuda. Lisaks ei ole karistuse suurus mitte 100% ebaseaduslikust mahaarvamisest, vaid 20% tasumisele kuuluvast käibemaksust, ning sellise karistuse on Belgia apellatsioon- ja kassatsioonikohtud proportsionaalseks tunnistanud.
- 23 Kui võtta arvutamise aluseks käibemaksu netosumma, oleks sellel pealegi absurdne tagajärg, et proportsionaalse trahvi summa võib võrduda nulliga (vt käesoleva kokkuvõtte punkt 14), mistõttu pääseb maksukohustuslane trahvist, kuigi ta on maksu tasumise kohustust rikkunud.
- 24 Vastustaja täpsustab, et ta nõustus käesoleval juhul leevendusmeetme korras sellega, et mahaarvatava maksu saab otse maha arvata. Siiski on see mahaarvamine nähtavasti üks tasumise korra aspekt ega muuda kuidagi trahvide arvutamise alust.

Eelotsusetaotluse põhistuse lühiülevaade

- 25 Liikmesriikidel on käibemaksudirektiivi artikli 273 kohaselt lubatud võtta meetmeid käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest hoidumise ärahoidmiseks.
- 26 „[K]ui liidu õigusnorme ei ole ühtlustatud karistuste valdkonnas, mida nendes õigusnormides sätestatud tingimuste rikkumise korral kohaldatakse, siis on liikmesriigid pädevad valima karistused, mida nad peavad asjakohaseks. Liikmesriigid on siiski kohustatud nimetatud pädevust teostama liidu õigust ja selle üldpõhimõtteid ja seega ka proportsionaalsuse põhimõtet järgides“ (26. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 59).

Nii ei või need meetmed minna kaugemale sellest, mida on selliste eesmärkide saavutamiseks vaja, ja seega ei või neid meetmeid kasutada nii, et see seaks kahtluse alla neutraalse käibemaksustamise, mis on vastava valdkonna liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte (11. aprilli 2013. aasta kohtuotsus Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punktid 28 ja 29).

- 27 Selleks et hinnata, kas konkreetne karistus on proportsionaalsuse põhimõttega kooskõlas, tuleb võtta arvesse eelkõige selle rikkumise laadi ja raskust, mille eest karistus määratakse, ning selle karistuse määra kindlaksmääramise tingimusi (26. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 60, 8. mai 2019. aasta kohtuotsus EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 40, ja 15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Grupa Warzywna, C-935/19, EU:C:2021:287, punkt 27).
- 28 Tribunal de première instance du Luxembourg (Luxembourgi esimese astme kohus, Belgia) küsib, kas vaatamata sellele, et neutraalse maksustamise põhimõte ei ole vahetult kohaldatav karistuste suhtes, mis on ette nähtud maksukohustuslase kohustuste täitmata jätmise korral, tuleb seda põhimõtet otse või kaudselt arvestada siis, kui analüüsitakse proportsionaalsuse põhimõtte järgimist sellises proportsionaalsete trahvide süsteemis, nagu on ette nähtud Belgia õiguses, täpsemalt käibemaksuseadustiku artikli 70 lõikes 1 ja kuninga määruses nr 41, millega määratakse kindlaks proportsionaalsete maksutrahvide suurus käibemaksu valdkonnas.
- 29 Seega on liidu õiguse tõlgendamisel tekkinud raskus, millega seoses see kohus peab vajalikuks pöörduda ELTL artikli 267 alusel Euroopa Kohtusse, esitades eeltoodud eelotsuse küsimused.