

Kohtuasi C-121/24**Eelotsusetaotlus****Saabumise kuupäev:**

14. veebruar 2024

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Administrativen sad Veliko Tarnovo (Veliko Tarnovo halduskohus, Bulgaaria)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

7. veebruar 2024

Kaebaja:

„Vaniz“ EOOD

Vastustaja:

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Veliko Tarnovo

KOHTUMÄÄRUS

[...]

Administrativen sad Veliko Tarnovo (Veliko Tarnovo halduskohus, Bulgaaria),
[...]

[...]

[...] võttis vastavalt Administrativen sad Veliko Tarnovo (Veliko Tarnovo halduskohus) 2023. aasta kohtuasjade nimekirjale haldusajlas nr 139 [...] otsuse tegemisel arvesse järgmist:

Teatud vaidlusküsimuste tõttu, mis puudutavad põhikohtuasjas tähtsust omavate riigisiseste õigusnormide tõlgendamist, tuleb analüüsida, kas need on kooskõlas liidu õiguse sätete ja põhimõtetega.

Kohus leiab, et tema menetluses oleva kohtuasja õigeks lahendamiseks on vaja tõlgendada liidu õiguse sätteid, ning peab sellega seoses vajalikuks esitada poole

taotlusel ja omal algatusel ELTL artikli 267 kolmanda lõigu alusel Euroopa Liidu Kohtule eelotsusetaotlus.

I. Kohtuasja pooled:

1. Kaebaja: EOOD (ühe osanikuga osäühing) „Vaniz“ [...]
2. Vastustaja: Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Veliko Tarnovo (vaiete ning maksu- ja sotsiaalkindlustusvaidluste Veliko Tarnovo osakonna juhataja, Bulgaaria [...])

II. Põhikohtuasja ese:

Hagi, mis on esitatud Teritorialna direktsia na Natsionalna agentsia za prihodite Veliko Tarnovo (riigi maksuameti Veliko Tarnovo piirkondlik osakond, edaspidi „Veliko Tarnovo TD na NAP“) 18. detsembri 2022. aasta maksuotsuse nr R-04000422000256-091-001 peale, millega „Vaniz“ EOODile [asukohaga] Veliko Tarnovos määrati käibemaksuseaduse (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, edaspidi „ZDDS“) artikli 177 kohaselt 2017. aasta juulit, augustit ja septembrit hõlmavate maksustamisperiodide eest käibemaksukohustus kogusummas 217 277,82 leevi ja kogunenud intress summas 114 365,21 leevi.

III. Põhikohtuasja faktilised asjaolud:

„Vaniz“ EOOD on äriühing, mis registreeriti äriregistris 2. detsembril 2014 ja ZDDSi alusel 8. jaanuaril 2015. Tema tegevusala on auto- ja kaubavedu. Käibemaksukohustuslasena registreeritud ettevõtjana tehakse „Vaniz“ EOODile maksustatavaid tarneid – veoautode ja sõidukite ost – ja osutatakse teenuseid – mootorsõidukite rent –, mida tõendavad kokku 35 arvet, mille „Stars International“ EOOD esitas 2017. aasta juulit, augustit ja septembrit hõlmavate maksustamisperiodide kohta. Arvetest nähtub, et „Vaniz“ EOOD kasutas sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, esitades need arved ZDDSi kohaselt peetavatele arveregistritele ja deklareerides need eelnimetatud maksustamisperiodide puudutavates maksudeklaratsioonides. Maksukontrolli tulemuste põhjal leidis maksuhaldur, et tarnija „Stars International“ EOOD deklareeris maksudeklaratsioonis kõnealuste maksustamisperiodide kohta tasumisele kuuluvate maksudena tehtud tarnetelt tasumisele kuuluva käibemaksu ja „Vaniz“ EOODile esitatud arvetel märgitud maksu. Tarnija „Stars International“ EOOD maksudeklaratsioonis märgitud maksukohustused jäid täitmata.

Okrazhen sad Veliko Tarnovo (Veliko Tarnovo regionaalne kohus, Bulgaaria) 19. juuli 2019. aasta otsusega nr 348 algatati kaubandusasjas nr 287/2018 „Stars International“ EOODi suhtes maksejõuetusmenetlus vastavalt äriseadustiku (Targovski zakon) artiklile 625; 4. augusti 2020. aasta otsusega nr R94 lõpetas

Okrazhen sad (regionaalne kohus) eespool nimetatud kaubandusasjas „Stars International“ EOODi maksejõuetusmenetluse ja andis korralduse see äriühing äriregistrist kustutada.

„Vaniz“ EOODi suhtes algatati 17. jaanuari 2022. aasta maksukontrolli alustamise korraldusega nr R-04000422000256-020-001 maksukontrolli menetlus, mille eesmärk oli tuvastada ZDDS artikli 177 alusel selle äriühingu vastutus tasumisele kuuluva käibemaksu eest, mis tekkis „Stars International“ EOODi poolt „Vaniz“ EOODile esitatud 35 arve alusel 2017. aasta juulit, augustit ja septembrit hõlmavate maksustamisperioodide kohta, ja mille „Stars International“ EOOD oli tasumata jätnud. Maksukontrolli tulemusena tegi Veliko Tarnovo TD na NAP 18. detsembril 2022 maksuotsuse nr R-04000422000256-091-001, millega määrati „Vaniz“ EOOD ZDDS artikli 177 alusel vastutavaks „Stars International“ EOODi 2017. aasta juulit, augustit ja septembrit hõlmavate maksustamisperioodide eest tasumata jäetud maksu eest summas 217 277,82 leevi ja kogunenud intressi eest summas 114 365,21 leevi. Nende sätete kohaldamist põhjendati sellega, et täidetud oli ZDDS artikli 177 lõike 2 koosseis, mille kohaselt on ZDDS artikli 177 lõike 1 kohaldamise tingimused täidetud üksnes siis, kui maksustatava tarne saaja teadis või pidi teadma, et talle esitatud arvetel märgitud maks jäetakse tasumata.

Äriühing esitas maksukontrolli otsuse peale maksu- ja sotsiaalkindlustusmenetluse seadustiku (danachno-osiguritelen protsesualen kodeks, edaspidi „DOPK“) artikli 152 alusel halduslikus vaidemenetluses vaide maksu- ja sotsiaalkindlustusvaidluste Veliko Tarnovo osakonna juhatajale, kes jättis vaidlustatud maksukontrolli otsuse 17. veebruari 2023. aasta otsusega nr 19 täies ulatuses kehtima. „Vaniz“ EOOD vaidlustas kehtima jäetud maksuotsuse DOPK artikli 155 alusel Administrativen sad Veliko Tarnovos (Veliko Tarnovo halduskohus), kus algatati käesolev haldusasi nr 139/23.

IV. Kohaldatavad õigusnormid

A. Riigisisene õigus:

Maksu- ja sotsiaalkindlustusmenetluse seadustik (Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks):

Artikkel 21. [...]

(2) Kolmanda isiku vastutus tekib ka siis, kui seoses võlgnikuga esinevad artikli 168 punktides 5–7 nimetatud asjaolud.

(3) Kolmanda isiku vastutus langeb ära, kui lõpeb võlakohustus, mille täitmine talle kehtiva õigusaktiga määrati. [...]

Artikkel 112. (1) Maksukontrolli menetlus algatatakse maksukontrolli alustamise korralduse tegemisega.

Artikkel 168. Avalik-õiguslik nõue lõpeb:

[...]

6) pärast maksejõuetuks tunnistatud juriidilise isiku varade realiseerimisest saadud tulu jaotamist, välja arvatud juhul, kui avalik-õigusliku nõude eest vastutavad kolmandad isikud;

7) juriidilise isiku registrist kustutamise korral pärast likvideerimismenetluse lõpetamist, välja arvatud juhul, kui avalik-õigusliku nõude eest vastutavad kolmandad isikud;

[...]

Käibemaksuseadus (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, edaspidi „ZDDS“):

Artikkel 177 (1) (muudetud, DV nr 94, 2012, kehtiv alates 1.1.2013) Registreeritud isik, kellele maksustatav tehing tehti, peab vastutama tasumisele kuuluva maksu eest, mida ei ole tasunud teine registreeritud isik, kui ta kasutas sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, mis on otseselt või kaudselt seotud tasumisele kuuluva ja tasumata käibemaksuga.

(2) Vastutus lõike 1 alusel tekib siis, kui registreeritud isik teadis või pidi teadma, et seda maksu ei tasuta, ning kui järelevalveorgan on seda tõendanud vastavalt maksu- ja sotsiaalkindlustusmenetluse seadustiku (Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks) artiklitele 117–120.

(3) Lõike 2 kohaldamisel loetakse, et isik oleks pidanud teadma, et maksu ei tasuta, kui on kumulatiivselt täidetud järgmised tingimused:

1) lõike 1 tähenduses tasumisele kuuluvat maksu ei ole maksustamisperioodi tulemusena tegelikult tasunud ükski turustusahelas eespool asuv tarnija mõnelt maksustatavalt tehingult, mille ese on sama kaup või sama teenus identsel, muudetud või ümbertöötatud kujul;

2) maksustatav tehing on näilik, hoiab seadusest kõrvale või selle tehingu hind kaldub oluliselt kõrvale turuhinnast.

(4) Lõike 1 alusel vastutuse kohaldamine ei ole seotud konkreetse eelise saamisega tasumisele kuuluva maksu tasumata jätmise tõttu.

(5) Lõigetes 2 ja 3 ette nähtud tingimustel vastutab ka tarnija, kes turustusahelas eelneb maksukohustuslasele, kes on kohustatud tasumata jäänud maksu tasuma.

(6) Lõigetes 1 ja 2 nimetatud juhtudel kohaldatakse vastutust selle maksukohustuslase suhtes, kellele on vahetult tehtud tarne, mille eest tasumisele kuuluvat maksu ei ole tasunud, ja kui sissenõudmine ei ole võimalik, võib vastutust kohaldada tarneahelas iga järgneva tarne saaja suhtes.

(7) Lõiget 6 kohaldatakse *mutatis mutandis* ka eelnevate tarnijate suhtes.

B. Liidu õigus:

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

Põhjendused:

(44) On oluline, et liikmesriigid võivad ette näha, et maksu tasumise eest vastutab solidaarselt mõni muu isik peale isiku, kes on kohustatud käibemaksu tasuma.

Artikkel 193

Muudetud, M19

Parandatud, C11

Käibemaksu tasub maksukohustuslane, kelle kaubatarned või teenuste osutamine on maksustatav, välja arvatud juhtudel, kui vastavalt artiklitele 194–199b ja artiklile 202 tasub maksu teine isik.

Artikkel 205

Artiklites 193–200 ning artiklites 202, 203 ja 204 nimetatud juhtudel võivad liikmesriigid ette näha, et käibemaksu tasumise eest vastutab solidaarselt mõni muu isik peale isiku, kes on kohustatud käibemaksu tasuma.

Artikkel 207

Liikmesriigid võtavad vajalikke meetmeid selleks, et isikud, kes artiklite 194–197 ja artiklite 199 ja 204 kohaselt loetakse olevat kohustatud tasuma maksu maksukohustuslase asemel, kelle asukoht ei ole kõnealuse riigi territooriumil, täidaksid käesolevas jaos sätestatud maksekohustusi.

Samuti võtavad nad vajalikke meetmeid selleks, et isikud, kes artikli 205 kohaselt vastutavad maksu tasumise eest solidaarselt, neid maksekohustusi täidaksid.

V. Poolte faktilised ja õiguslikud argumendid:

Kaebaja „Vaniz“ EOOD vaidlustab maksuotsuse. Ta vaidlustab ZDDS artikli 177 kohaldamise tingimused ja väidab, et nende olemasolu ei ole käesoleval juhul nõuetekohaselt tuvastatud ning menetluses kogutud tõendid neid ei toeta. Lisaks argumendile, et äriühingu vastutuse tekkimise tingimused ei ole täidetud, sest subjektiivne element – süü eeldamine või teadmine maksupettuses osalemise kohta – ei ole täidetud, väidab selle äriühingu esindaja, et „Vaniz“ EOODi vastutus „Stars International“ EOODi tasumata maksude eest ei saa tekkida ZDDS

artikli 177 alusel. Viimase väite puhul tugineb kaebaja esindaja asjaolule, et „Stars International“ EOOD kustutati äriregistrist ja lakkas maksejõuetusmenetluses tehtud kohtuotsuse kohaselt juriidilise isikuna õigussuhetes eksisteerimast 4. augustil 2020. ZDDS artikli 177 lõike 2 kohane maksukontrolli menetlus „Vaniz“ EOODi kohustuste kindlaksmääramiseks algatati maksukontrolli alustamise korralduse tegemisega 17. jaanuaril 2022, st pärast seda, kui võlgnik „Stars International“ EOOD oli ettevõtjana [äriregistrist] kustutatud ja lakanud eksisteerimast. Kaebaja arvates loetakse juriidilise isiku võlad pärast tema likvideerimist kustutatuks; kolmandat isikut, käesoleval juhul „Vaniz“ EOODi ei saa ZDDS artikli 177 alusel tagantjärele, kaua aega hiljem, solidaarvõlgnikuna vastutavaks määrata.

Järelikult ei ole ZDDSi kohaselt nõuete põhivõlgnikuks oleva juriidilise isiku lõppemise tõttu võimalik algatada menetlust kolmanda isiku solidaarvastutuse tuvastamiseks, mistõttu on maksuotsus õigusvastane.

Kaebaja esindaja hinnangul on nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/112/EÜ vastuolus sellised riigisisised õigusnormid, mis võimaldavad algatada menetluse solidaarvõlgniku vastutavaks määramiseks pärast seda, kui põhivõlgnik on juba lakanud eksisteerimast. Selline meede ei ole kooskõlas nimetatud direktiivi eesmärkidega ja põhineb liidu õigusest kõrvale kaldudes vastu võetud riigisisestel õigusaktidel.

Vastustaja, maksu- ja sotsiaalkindlustusvaidluste Veliko Tarnovo osakonna juhataja, vaidleb kõigile kaebaja argumentidele vastu ja leiab, et käesolevas asjas on ZDDS artikli 177 tingimused nõuetekohaselt kindlaks tehtud ning neid kinnitavad maksukontrolli menetluse käigus kogutud ja kohtuasjas esitatud tõendid. Tema esindaja on arvamusel, et nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ kohaseid liidu õiguse sätteid ei ole rikutud ning ebaselgust ega vastuolu käesoleval juhul asjakohaste riigisiseste sätete puhul ei esine. Selline riigisisene õigusnorm nagu ZDDS artikkel 177 ei ole direktiivi 2006/112/EÜ artikli 205 ja artikli 297 teise lõiguga vastuolus; seda on Euroopa Liidu Kohtu praktikas piisavalt selgitatud. Vastustaja väidab, et DOPK artikli 168 punktide 5, 6 ja 7 kohaselt ei lõpe avalik-õiguslikud nõuded füüsilise isiku surma või juriidilise isiku lõpetamise korral, kui avalik-õigusliku nõude eest vastutavad kolmandad isikud, mistõttu ei saa praegusel juhul lugeda „Stars International“ EOODi kohustusi seoses tasumata käibemaksuga lõppenuks, vaatamata selle äriühingu registreeringu lõpetamisele ja registrist kustutamisele, kuna ZDDS artikli 177 kohases menetluses tuvastati kolmanda isiku, käesoleval juhul „Vaniz“ EOODi solidaarvastutus.

VI. Kohtupraktika:

Euroopa Kohus vastas 20. mai 2021. aasta otsusega kohtuasjas C-4/20 Administrativen sad Plovdivi (Plovdivi halduskohus, Bulgaaria) eelotsusetaotlusele, mis puudutas ZDDS artikli 177 kohase vastutuse esemelist

ulatust ja nende sätete kooskõla direktiivi 2006/112/EÜ artikliga 205. Selles kohtuotsuses leiti, et nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 205 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus riigisisised õigusnormid, mille kohaselt peab selle artikli tähenduses solidaarselt vastutavaks määratud isik tasuma lisaks käibemaksule, mille maksu tasuma kohustatud isik on tasumata jätnud, ka viivist, mida nimetatud isik peab sellelt summalt tasuma, kui on tõendatud, et vastutavaks määratud isik kasutas ise mahaarvamisoigust, kuigi ta teadis või pidi teadma, et maksu tasuma kohustatud isik jätab maksu tasumata. Euroopa Kohtu otsuse punktis 32 on selgitatud, et liikmesriigid peavad direktiivi 2006/112/EÜ artikli 205 kohase pädevuse teostamisel järgima õiguse üldpõhimõtteid, mis on osa liidu õiguskorrast ja mille hulka kuuluvad eelkõige õiguskindluse põhimõte ja proportsionaalsuse põhimõte. Kohtuotsuse punktis 42 esitatud põhjendustes märkis Euroopa Kohus, et liikmesriigid saavad solidaarse vastutuse korda laiendada nii, et see hõlmaks selliseid makseid, üksnes juhul, kui laiendamine on direktiivi 2006/112 artikliga 205 taotletavate eesmärkide seisukohast põhjendatud ning on kooskõlas õiguskindluse ja proportsionaalsuse põhimõttega.

Riigisisese õiguse kohta on olemas kaks Varhoven administrativen sadi (Bulgaaria kõrgeim halduskohus, edaspidi „VAS“) tõlgendusotsust, nimelt Obshto sabranie na sadiite na VASi (VASi kohtunike üldkogu) 15. aprilli 2021. aasta tõlgendusotsus nr 6 2019. aasta tõlgendusotsus nr 6/2019 ja 10. mai 2022. aasta tõlgendusotsus nr 4 tõlgendusotsus nr 2/20, mis käsitlevad ZDDS artikli 177 kohase solidaarvastutuse ulatust, mis hõlmab ka vastutust intresside eest, ning ZDDS artikli 177 alusel tehtud maksuotsuse kehtivust sama isiku suhtes tehtud varasema maksuotsuse olemasolu korral.

VASi kui selliseid asju kassatsiooniastmes lahendava kohtu praktikas ei ole siiski sõnaselgelt käsitletud küsimust maksukontrolli menetluse algatamise kohta, mille eesmärk on tuvastada solidaarvastutus maksete eest ZDDS artikli 177 alusel, kui põhivõlgnikku enam ei eksisteeri.

Samuti ei ole teada, et Euroopa Liidu Kohus oleks sarnast asja eelotsusemenetluse raames juba lahendanud.

VII. Eelotsusetaotluse põhjendus:

Vaidlustatud maksuotsuse õiguspärasust käsitleva vaidluse õigeks lahendamiseks tuleb kõigepealt välja selgitada nende sätete kohaldamisala, mis käsitlevad sellise menetluse algatamist, mille eesmärk on tuvastada „Vaniz“ EOODi vastutus „Stars International“ EOODi tasumata maksude eest ZDDS artikli 177 alusel. Kuna DOPK artikli 21 lõike 2 kohaldatavus koostoimes artikliga 168 põhikohtuasjas, milles käsitletakse ZDDSi artikli 177 kohast maksukontrolli menetlust, kuulub liikmesriigi kohtu ainupädevusse ja kohus vastab nendele küsimustele lõplikus kohtuotsuses, peab Euroopa Liidu Kohus selgitama nende õigusnormide suhet liidu õigusega, eelkõige nõukogu direktiiviga 2006/112/EÜ, tõlgendades selleks

kehtivat liidu õigust. Niisuguses mõttes seisneb eelotsuse küsimus ilmselgelt selles, kas liidu õiguse sätetega on vastuolus selline riigisisene õigusnorm, mille kohaselt kolmandad isikud vastutavad solidaarselt põhivõlgniku maksete eest, kui seda isikut õigussuhetes õigussubjektina enam ei eksisteeri. Riigisisese õiguse sätteid, nimelt DOPK artikli 21 lõige 2 ja artikkel 168, võimaldavad põhimõtteliselt kolmandate isikute solidaarvastutust teise isiku võlgade eest, isegi kui põhivõlgnikku enam ei eksisteeri. ZDDSi artikkel 177 ei sea omalt poolt mingeid sisulisi piiranguid vastutusele teise isiku kohustuste eest, samas on eespool nimetatud VASi tõlgendusotsustes ja Euroopa Liidu Kohtu otsuses märgitud, et kolmanda isiku solidaarvastutus hõlmab nii maksukohustusi kui ka intressikohustusi. Selle vastutuse ajalised parameetrid jäävad siiski ebaselgeks, nimelt millal on selle menetluse algatamine ja läbiviimine lubatud. Tuleb silmas pidada, et põhikohtuasi ei puuduta mitte subjekti kui käibemaksuseaduse tähenduses registreeritud isiku maksukohustuste tuvastamist, vaid vastutust teise isiku kohustuste eest. Selline isik saab alles pärast tema suhtes algatatud maksukontrolli teada, et ta peab sellist vastutust kandma; sel hetkel tema lepingupartnerit – isikut, kes on kohustatud maksu tasuma – enam olemas ei ole. Eeltoodud asjaolusid arvestades oleks õigustatud küsida, kas asjaomaste õigusnormide selline tõlgendus oleks kooskõlas direktiivis 2006/112/EÜ sätestatud põhimõtetega, mille eesmärk on tagada käibemaksusüsteemi nõuetekohane toimimine liidus, ning kas [need õigusnormid] ei ole ilmselgelt vastuolus asjakohasuse ja proportsionaalsuse põhimõtetega. Sellise halduspraktika olemasolu, mis näeb ette maksukontrolli kolmandate isikute solidaarvastutuse tuvastamiseks, kui põhivõlgnik enam õigussuhetes ei osale, ei ole ilmselgelt üksikjuhtum. Seetõttu on nimetatud küsimuste selgitamine ilmselgelt oluline seoses sellega, kuidas maksuhaldur kohaldab praktikas ZDDSi artikli 177 sätteid vastavalt direktiivis 2006/112/EÜ sätestatud parameetritele.

Nendel kaalutlustel leiab Administrativen sad Veliko Tarnovo (Veliko Tarnovo halduskohus), et Euroopa Liidu Kohtule tuleb esitada eelotsusetaotlus sellise halduspraktika või riigisiseste õigusnormide lubatavuse kohta, mis näevad ette võimaluse algatada menetlus, mille eesmärk on tuvastada kolmanda isiku solidaarvastutus põhivõlgniku käibemaksukohustuste eest, kui viimast õigussuhetes enam ei eksisteeri.

Nendel põhjustel ning GPK artikli 628 alusel koostoimes DOPK lisasätete §-ga 2 ja GPK artikli 631 alusel koostoimes DOPK lisasätete §-ga 2 on Administrativen sad Veliko Tarnovo (Veliko Tarnovo halduskohus), [...]

OTSUSTANUD:

ESITADA Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 267 esimese lõigu punkti b alusel Euroopa Liidu Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, põhjendus 44 ja artikkel 205 ning vastutuse läbipaistvuse ja proportsionaalsuse põhimõtted võimaldavad algatada menetluse, mille eesmärk on

tuvastada solidaarvõlgniku vastutus käibemaksukohustuste eest ja solidaarvastutuse ulatus pärast seda, kui põhivõlgnik on lakanud õigussubjektina eksisteerimast?

Kas nendega on vastuolus, kui pärast võlgniku [äriregistrist] kustutamist, ilma et õigusjärglane võtaks õigused ja kohustused üle, eksisteerib selle isiku vastu registreeritud nõue, mille eest kolmas isik peab tagantjärele vastutama?

Kas eelkirjeldatud liikmesriigi maksuhaldurite halduspraktika on kooskõlas õiguskindluse põhimõtte rakendamisega?

PEATADA kohtuasja menetlus [...] kuni Euroopa Liidu Kohtu otsuse tegemiseni.

[...]

TÖÖDOKUMENT