

Kohtuasi C-164/24**Eelotsusetaotlus****Saabumise kuupäev:**

1. märts 2024

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Administrativen sad Veliko Tarnovo (Veliko Tarnovo halduskohus, Bulgaaria)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

20. veebruar 2024

Kaebaja:

„Cityland“ EOOD

Vastustaja:

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Veliko Tarnovo (vaiete ning maksu- ja sotsiaalkindlustusvaidluste Veliko Tarnovo osakonna juhataja)

KOHTUMÄÄRUS

[...]

Veliko Tarnovo linn

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

pärast halduskohtuasja nr 815/2023 läbivaatamist [...]:

Halduskohtumenetluse algatamise alus oli EOOD „Cityland“ [...] vaie riigi maksuameti Veliko Tarnovo piirkondliku osakonna (Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite Veliko Tarnovo) maksude kogumise talituse käibemaksukohustuslaste registrist kustutamise otsuse peale (Akt za deregistratsia po ZDDS nr 040992203779246/27.09.2022), mis jäeti Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo (vaiete ning maksu- ja sotsiaalkindlustusvaidluste Veliko Tarnovo osakonna juhataja) otsusega nr 120/19.12.2022 muutmata. Viidatud otsusest tulenevalt ei ole äriühing enam

käibemaksukohustuslasena registreeritud. Pooleli olevas kohtuasjas sisulise otsuse tegemist arvestades leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et kohtuasja õige lahendamise eeldab liidu õigusnormide siduvat tõlgendamist, mistõttu peab kohus vajalikuks esitada Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 267 kolmanda lõigu alusel omal algatusel eelotsusetaotlus Euroopa Kohtule.

I. Kohtuasja pooled

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

II. Menetluse ese

Riigi maksuameti Veliko Tarnovo piirkondliku osakonna (Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite Veliko Tarnovo) maksude kogumise talituse (edaspidi „maksuhaldur“) otsus nr 040992203779246/27.09.2022 käibemaksukohustuslaste registrist kustutamise kohta, mille tagajärjel ei ole äriühing enam käibemaksukohustuslasena registreeritud.

III. Asjaolud

III.1. EOOD „Cityland“ on kuni 2019. aastani ehitussektoris tegutsenud äriühing.

III.2. Äriühingus tehti 2022. aastal maksukontroll ning pärast esitatud dokumentide ning maksukohustuslase maksude ja sotsiaalkindlustusmaksete konto kontrollimist tuvastas maksuhaldur käibemaksuseadusest tulenevate kohustuste süstemaatilise rikkumise, mis seisnes deklareeritud käibemaksu tasumata jätmises ühtekokku viie maksustamisperioodi eest ajavahemikul 1. septembrist 2013 kuni 30. juunini 2018.

III.3. Nimetatud rikkumine on alus arvata äriühing ZDDS artikli 176 punkti 3 alusel käibemaksukohustuslaste registrist välja ning sellele tuginedes tehti vaidlustatud otsus käibemaksukohustuslaste registrist kustutamise kohta.

III.4. Vaiete ning maksu- ja sotsiaalkindlustusvaidluste Veliko Tarnovo osakonna juhataja otsuses on märgitud, et 2013. aasta septembrist hõlmava maksustamisperioodi eest on tasumata jäetud käibemaks summas 4144,59 Bulgaaria leevi (BGN), 2017. aasta maid hõlmava maksustamisperioodi eest on tasumata jäetud käibemaks summas 0,46 leevi, 2018. aasta märtsi hõlmava maksustamisperioodi eest on tasumata jäetud käibemaks summas 365,50 leevi, 2018. aasta aprilli hõlmava maksustamisperioodi eest on tasumata jäetud käibemaks summas 49,66 leevi ja 2018. aasta juunit hõlmava maksustamisperioodi eest on tasumata jäetud käibemaks summas 27 506,73 leevi.

Äriühing väidab, et deklareeritud ja tasumata jäänud käibemaks tuleneb EOOD „Terem – Ivaylo“ väljastatud arvetest, mida ei tasutud, ja et selles asjas on pooleli kohtumenetlus. Äriühingu vaide peale kogus maksuhaldur lisatõendeid ja tuvastas, et tasumata jäänud käibemaks tasuti 27. oktoobril 2022, kusjuures maksmisele kuulub viivitusintress summas 6264,01 leevi.

IV. Asjakohased õigusnormid

Riigisisene õigus

Kohaldatav seadus on käibemaksuseadus (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, edaspidi „ZDDS“).

ZDDS artikkel 89 sätestab: „[(1)] (muudetud – DV nr 105, 2014, kehtiv alates 1. jaanuarist 2015) Kui maksustamisperioodi kohta on määratud tasumisele kuuluv maks, on registreeritud isik kohustatud tasuma maksu riigieelarvesse, nimelt kandma maksusumma kõnealuse maksustamisperioodi kohta käibedeklaratsiooni esitamise tähtajaks maksuameti pädeva piirkondliku osakonna kontole.

(3) ([...] DV nr 98, 2018, kehtiv alates 1. jaanuarist 2019) Käibemaks loetakse tasutuks päeval, mil käibemaksusumma laekub lõikes 1 nimetatud kontole.“

ZDDS artikkel 106 sätestab: „(1) Käibemaksukohustuslaste registrist kustutamine käesoleva seaduse tähenduses on menetlus, millest tulenevalt ei ole isikul pärast registrist kustutamist enam õigust lisada arvele käibemaksu ja arvata maha sisendkäibemaksu, kui käesolev seadus ei näe ette teisiti.

(2) Käibemaksukohustuslaste registrist kustutamine toimub:

1. registreeritud isiku algatusel, kui esineb alus registrist – kohustuslikuks või vabatahtlikuks – kustutamiseks;
2. maksuhalduri algatusel, kui
 - a) maksuhaldur on tuvastanud aluse registrist kohustuslikuks kustutamiseks;
 - b) on tekkinud artiklis 176 osutatud olukord.“

ZDDS artikkel 125 sätestab: „(1) (muudetud – DV, nr 105, 2014, kehtiv alates 1. jaanuarist 2015, [muudetud – DV], nr 14, 2022, kehtiv alates 18. veebruarist 2022) Artiklite 96, 97, 97a, 99 ja artikli 100 lõigete 1 ja 2 kohaselt registreeritud isik esitab iga maksustamisperioodi kohta artiklis 124 nimetatud raamatupidamisdokumentide alusel käibedeklaratsiooni.

(4) Lõikes 1 osutatud käibedeklaratsioon esitatakse ka siis, kui käibemaksu ei tule tasuda ega tagasi maksta, samuti juhtudel, mil registreeritud isikule ei ole

maksustamisperioodil kaupa tarnitud ja ta ei ole teinud kauba eest ettemakseid ega ole kaupa importinud.

(5) Lõigetes 1 ja 2 nimetatud käibedeklaratsioonid ja lõikes 3 nimetatud raamatupidamisdokumendid esitatakse asjaomasele maksustamisperioodile järgneva kuu 14. kuupäevaks.“

ZDDS artikkel 176 sätestab: „Maksuhaldur võib jätta isiku käibemaksukohustuslasena registreerimata või isiku käibemaksukohustuslaste registrist kustutada, kui:

[...]

3. isik käesolevast seadusest tulenevaid kohustusi süstemaatiliselt ei täida;

[...]“

Maksudelt, lõivudelt ja muudelt avalik-õiguslikelt nõuetelt arvestatava viivitusintressi seaduse (Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania) artikli 1 lõige 1 sätestab: „Vabatahtliku tasumise tähtjaks tasumata, kinni pidamata või kinni peetud, kuid tähtjaks üle kandmata maksud, lõivud, kasumilt tasutavad maksud, riigieelarvesse tehtavad maksed ja muud avalik-õiguslikud nõuded nõutakse sisse koos seadusjärgse viivitusintressiga.“

Maksu- ja sotsiaalkindlustusmenetluse seadustiku (Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks) artikkel 209 sätestab: „(1) Avalik-õigusliku nõude sundtäitmine on lubatud tuginemisel nõude tuvastamise aktile, mis on ette nähtud asjaomasel seaduses.

(2) Sundtäitmise alus on:

1. maksukontrolli otsus, olenemata sellest, kas selle vastu on kasutatud õiguskaitsevahendit;

2. maksukohustuslase esitatav deklaratsioon tema tasumata maksude või tasumata kohustuslike sotsiaalkindlustusmaksete arvestuse kohta

[...]“

Liidu õigus

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/[EÜ], mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, sätted

Direktiivi 2006/112 [...] artikli 203 kohaselt tasub käibemaksu iga isik, kes märgib arvele käibemaksu.

Direktiivi 2006/112 [...] artikkel 206 sätestab, et 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.

Direktiivi 2006/112 [...] artikli 213 lõike 1 kohaselt teatab iga maksukohustuslane, millal tema tegevus maksukohustuslasena algab, muutub või lõpeb.

Direktiivi 2006/112 [...] artikkel 273 sätestab, et liikmesriigid võivad maksukohustuslaste riigisiseste ja liikmesriikidevaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidmise 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.

Kohtupraktika

ZDDSi selle sätte kohaldatavust, mis näeb ette võimaluse kustutada käibemaksukohustuslaste registrist omal algatusel need maksukohustuslased, kes kõnealusest seadusest tulenevaid kohustusi süstemaatiliselt ei täida, ei sea kohtupraktika kahtluse alla, vaid kontrollib, kas selleks vajalikud tingimused on igal üksikjuhul täidetud. Rikkumiste laad ja aeg ei ole asjaolud, mille alusel võiks haldusotsuseid tühistada.

Eelotsusetaotluse esitanud kohtule teadaolevalt puudub Euroopa Kohtu praktika, milles tõlgendatakse direktiivi 2006/112 [...] artikli 213 lõiget 1 ja artiklit 273 seoses maksukohustuslaste omal algatusel kustutamisega käibemaksukohustuslaste registrist.

VI. Poolte peamised väited

Mõlemad pooled esitasid argumente väite kohta, et deklareeritud käibemaksu tasumata jätmise tõttu on süstemaatiliselt – rohkem kui kolm korda – rikutud ZDDSi artikli 89 lõiget 1.

VII. Eelotsusetaotluse põhjendused

Kuna direktiiv 2006/112 [...] ei näe ette võimalust maksukohustuslasi käibemaksusüsteemist välja arvata, seda isegi mitte pettusevastase meetmena, tekib eelotsusetaotluse esitanud kohtul esimene küsimus, kas selline võimalus on vastuolus liidu õigusega.

Asjaolu, et maksuhaldur võttis meetmeid äriühingu kustutamiseks käibemaksukohustuslaste registrist ajal, mil viimasest rikkumisest oli möödunud rohkem kui neli aastat, tõstatab küsimuse kõnealuse meetme mõju kohta ning selle kohta, kas maksukohustuslase toime pandud rikkumiste laadi arvestades peaksid selle meetme suhtes kehtima ajalised piirid ja kitsendused. Kohaldatav õigus ei nõua maksukohustuslase tegevuse täies ulatuses kontrollimist, et saaks teha järelduse, et maksukohustuslane tekitab maksutulu saamata jäämise ohu ja võib olla seotud maksupettusega. Tuvastatud kolm käibemaksuseaduse rikkumist, sealhulgas käibedeklaratsiooni hilinenud esitamine, tasumisele kuuluva maksu hilinenud tasumine, arve hilinenud väljastamine jmt on piisavad, et asjaomane isik käibemaksusüsteemist välja arvata. Toimikutest nähtub, et rikkumiste süstemaatilisust uuritakse pikema, peaaegu kümneaastase ajavahemiku jooksul (esimene rikkumine on toime pandud 2013. aastal) ja et rikkumiste süstemaatilisuse hindamisel võetakse arvesse isegi tühiseid summasid (nt 2017. aasta eest tasumata jäänud käibemaksu summa on 0,46 leevi). Seepärast leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et tõlgendamiseks pädev Euroopa Kohus peab selgitama, kas registrist kustutamiseni viinud tegude individualiseerimata jätmine on kooskõlas taotletava eesmärgiga võidelda maksupettuste vastu ning vastab õiguskindluse ja proportsionaalsuse põhimõtetele.

Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul on vaja vastata ka küsimusele, kas käibemaksukohustuslaste registrist kustutamine tulenevalt sellest, et deklareeritud käibemaks on jäetud seaduses ettenähtud tähtaja jooksul tasumata, on toime pandud rikkumisega proportsionaalne, kui maksukohustuslane on kohustatud tasuma seadusjärgset viivitusintressi.

Eelnevale tuginedes teeb Administrativen sad – Veliko Tarnovo (Veliko Tarnovo halduskohus) [...] järgmise

KOHTUMÄÄRUSE:

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

1. Kas käibemaksuseaduse artikli 106 lõike 2 punkti 2 alapunkt b ja artikli 176 punkt 3 on vastuolus nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 213 lõikega 1?
2. Kui esimesele küsimusele vastatakse jaatavalt: Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 213 lõikel 1 on vahetu õigusmõju?
3. Kui esimesele küsimusele vastatakse eitavalt: Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 213 lõige 1 ja artikkel 273 ning õiguskindluse ja proportsionaalsuse põhimõtte lubavad õigusnormi formaalse rikkumiste korral isiku käibemaksusüsteemist välja arvata, ilma et võetaks arvesse rikkumise aega, rikkumise laadi, isiku hilisemat käitumist ja käibemaksu

tähtajaks tasumata jätmist põhjustanud muid subjektiivseid asjaolusid, näiteks äriõiguslikku vaidlust?

4. Kui esimesele küsimusele vastatakse eitavalt: Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 213 lõige 1 ja artikkel 273 ning proportsionaalsuse põhimõtte lubavad isiku käibemaksusüsteemist välja arvata ja koos sellega sisse nõuda viivitusintressi deklareeritud maksu hilinenud tasumise eest, ilma et maksuhaldur oleks kohustatud kontrollima äriühingu tegevuse laadi ja olemust, tema käitumist maksukohustuslasena ja iga soovitatud meetme raskust?

[...]

TÖÖDOKUMENT