

Kohtuasi C-171/23

Eelotsusetaotlus

Saabumise kuupäev:

20. märts 2023

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Upravni sud u Zagrebu (Zagrebi halduskohus, Horvaatia)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

9. märts 2023

Kaebaja:

UP CAFFE d.o.o.

Vastustaja:

Ministarstvo financija Republike Hrvatske (Horvaatia Vabariigi rahandusministeerium)

[...]

Upravni sud u Zagrebu (Zagrzebi halduskohus) [...], haldusmenetluses, mille algatas kaebaja UP CAFFE d.o.o., [...] Čakovec [...]

[...]

ja milles vastustaja on Ministarstvo financija Republike Hrvatske (Horvaatia vabariigi rahandusministeerium) [...], Zagrzeb, [...]

[...]

esitab

taotluse nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 19 esimese lõigu ja artikli 28 tõlgendamiseks [...]

Põhikohtuasja ese ja peamised asjaolud

- 1 Kaebaja – UP CAFE d.o.o., asukoht Čakovec [...], esitas kohtule kaebuse, milles palus hinnata Republika Hrvatska, Ministarstvo financija (Horvaatia Vabariigi rahandusministeerium) [...] 24. augusti 2020. aasta otsuse (edaspidi „vaidlustatud otsus“) õiguspärasust.
- 2 Vaidlustatud otsusega jäeti rahuldamata kaebaja kaebus, mille ta esitas Republika Hrvatska, Ministarstvo financija, Porezna uprava, Područni ured Čakoveci (Horvaatia Vabariik, rahandusministeerium, maksuadministratsioon, Čakoveci regionaalne osakond) [...] 17. oktoobri 2018. aasta maksuotsuse peale (edaspidi „maksuotsus“), milles on määratud kaebaja maksukohustus seoses vähem tasutud käibemaksuga perioodi eest 1. jaanuarist 2018 kuni 31. juulini 2018 maksustatavalt väärtuselt 552 936,08 Horvaatia kunat, sellelt maksustatavalt väärtuselt arvestati 25% määra alusel tema käibemaksukohustus summas 138 234,02 Horvaatia kunat ning viivis maksuvõla eest kuni protokolliga koostamise päevani summas 2425,12 Horvaatia kunat. Maksuotsuse põhjenduse punktis II on määratletud viis, kuidas kaebaja peab tasuma nimetatud summa ja viivise. Maksuotsuse põhjenduse punktis III pandi kaebajale kohustus teha pärast väljamakse tegemist raamatupidamisarvestusse vastavad kanded maksustatava väärtuse suuruse korrigeerimiseks. Maksuotsuse põhjenduse punktis IV määrati selle otsuse täitmise tähtaeg ja punkt V sisaldas hoiatust maksuotsuse täitmata jätmise tagajärgede kohta.
- 3 Maksuotsus põhines vastustaja läbiviidud erikontrollil, mille raames tehti kindlaks, et kaebaja kui äriühingu SS-UGO d.o.o. seotud õiguseellase tegevuse õigusjärglane on temaga seotud isik ja et kaebaja asutamise ainus põhjus on agressiivne [maksu]planeerimine, et vältida käibemaksusüsteemi kuulumist, seoses millega tuleks äsja asutatud äriühing (kaebaja) koormata avalik-õiguslike koormistega selliselt, justkui ei oleks uut äriühingut kunagi asutatud või eelmise äriühingu järjepidevus ei oleks katkenud. Selle asjaolu alusel määrati kaebajale käibemaks, samuti võeti arvesse selle tegevusega tegelemise varasemas etapis tehtud tehingutelt tasutud käibemaks.
- 4 Vaieldes vastu sellele vastustaja seisukohale, mis on vaidlustatud otsuse tegemise aluseks, väidab kaebaja, et on „väike-maksukohustuslane“, kes direktiivi artikli 3 alusel tegi valiku mitte kuuluda käibemaksusüsteemi. Lisaks rõhutab kaebaja, et alles pärast arveldusperioodi möödumist oli maksuseaduse (Opći porezni zakon) artikli 49 lõike 1 punkti 4 muudatuste kohaselt võimalik lugeda seotud isikuks isik, kes järjepidevuse tõttu tegeleb äritegevusega samade vahendite abil ja samades ruumides. Võttes arvesse asjaolu, et õigusnormide tagasiulatuv mõju on vastuolus Horvaatia Vabariigi põhiseadusega (Ustav Republike Hrvatske) ja Horvaatia Vabariik võttis selles osas üle kuuenda direktiivi artiklid 19, 59 ja 80 alles 1. jaanuaril 2020, leiab kaebaja, et vaidlustatud otsus on õigusvastane.
- 5 Vastustaja ei sea kahtluse alla eeltoodud asjaolusid (et kõnealune otsus tehti ajavahemikuks, mille jooksul selle vastuvõtmiseks puudus õiguslik alus), vaid märgib, et käibemaksuseaduse (Zakon o porezu na dodanu vrijednost) (*Narodne novine*, nr 77/13) artikli 2 esimese lõigu alusel võeti kuues käibemaksudirektiiv

üle Horvaatia Vabariigi õiguskorda ja seega on Horvaatia Vabariik võtnud endale kohustuse võtta üle Euroopa Liidu õigustik. Selle asjaolu ja õigustiku alusel jõudis vastustaja järeldusele, et ei saa lugeda kehtivateks toiminguid, mis on tehtud eranditult ainult maksueelise saamiseks, ilma et neil oleks mingit majanduslikku eesmärki, ja seejuures kujundatakse majandustegevuse tingimusi tehislikul viisil. Vastustaja viitab Euroopa Kohtu 21. veebruari 2006. aasta otsuses Halifax jt, C-255/02, ja 18. detsembri 2014. aasta otsuses Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti jt, C-131/13, C-163/13 ja C-164/13 esitatud seisukohale, mille kohaselt võib riik ülevõtmata direktiivi alusel võtta õiguse käibemaks tagasi saada ära isikult, kes on käibemaksupettuses osalenud või kes teab, et ta on selles osalenud.

Asjakohased Horvaatia õigusnormid

- 6 Maksuseaduse (Opći porezni zakon) (*Narodne novine*, nr 115/16 ja 106/18) artikkel 5 sätestab, et maksumenetluses kohaldatakse õigusnorme, mis kehtisid maksustamise aluseks olevate asjaolude ilmnemise ajal.
- 7 Maksuseaduse (Opći porezni zakon) artikli 49 lõike 1 punkt 4 sätestab, et seotud isikuteks on selle seaduse tähenduses isikud, kes vastavad vähemalt ühele järgmistest tingimustest: kaks või enam füüsilist ja/või juriidilist isikut, kes maksuõiguslikust suhtest tulenevate kohustuste täitmiseks kannavad ühte riski selliselt, et nende puhul toimub tegevuse järjepidevus samades ruumides samu seadmeid kasutades.
- 8 Horvaatia Vabariigi põhiseaduse (Ustav Republike Hrvatske) (konstytucji Republiki Chorwacji) (*Narodne novine*, nr 56/90, 135/97, 113/00, 28/01, 76/10 ja 5/14) artikli 90 lõige 4 sätestab, et ei seadused ega muud riigiasutuste ja avaliku võimu kandjate õigusnormid ei saa olla tagasiulatuvad.
- 9 Maksuseaduse muutmise ja täiendamise seaduse (Zakon o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona) (*Narodne novine*, nr 121/19) artikliga 1 lisati maksuseadusesse (Opći porezni zakon) artikkel 12a, mis sätestab, et maksukohustuslane, kes saab maksusoodustusi tänu sellele, et kasutab maksusüsteemi ära, kasutades madalama maksumääraga maksustatud organisatsioonilisi vorme, mis ei olnud ette nähtud kõnealusele maksukohustuslaste rühmale, saab maksusoodustusi vastuolus seaduse eesmärgiga, eriti juhul, kui ettevõtja muudab sageli oma äritegevuse korraldamise vormi, st kasutab üksikute tehingute tegemiseks üht organisatsioonilist vormi, mille seejärel asendab teise madalama maksumääraga vormiga või hiilib kõrvale muude maksukohustuste täitmisest.

Liidu õigus

- 10 Direktiivi artikkel 11 näeb ette, et pärast käibemaksukomiteega konsulteerimist võib iga liikmesriik oma territooriumil asuvaid isikuid, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu üksteisega tihedalt seotud, käsitada ühe maksukohustuslasena.

- 11 Direktiivi artikli 19 lõige 1 sätestab, et kogu vara või selle osa tasu eest või tasuta või äriühingu kapitali sissemaksena üleandmise korral võivad liikmesriigid lugeda kaubatarne mittetoimunuks ning sel juhul käsitatakse saajat üleandja õigusjärglasena.
- 12 Direktiivi artikkel 28 sätestab, et kui enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest tegutsev maksukohustuslane osaleb teenuste osutamises, loetakse, et nimetatud teenused on saanud ja osutanud tema ise.
- 13 Direktiivi artikli 80 lõige 1 sätestab, et liikmesriigid võivad maksudest kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise tõkestamiseks võtta meetmeid selleks, et juhul, kui kaupu tarnitakse või teenuseid osutatakse kellelegi, kellega on olemas liikmesriigi määratluse kohased perekondlikud või muud tihedad isiklikud sidemed, juhtimisalastest, omandi-, liikmelisus-, rahalistest või õiguslikest suhetest tulenevad sidemed, oleks maksustatavaks väärtuseks turuväärtus:
- a) kui kaubatarne või teenuse osutamise eest makstud tasu on turuväärtusest väiksem ning kaubatarne või teenuse saajal ei ole artiklite 167–171 ja artiklite 173–177 alusel täielikku mahaarvamisoigust;
- b) kui kaubatarne või teenuse osutamise eest makstud tasu on turuväärtusest väiksem ning kaubatarne või teenuse osutajal ei ole artiklite 167–171 ja artiklite 173–177 alusel täielikku mahaarvamisoigust ning kauba tarne või teenuse osutamise suhtes kohaldatakse artiklites 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, artikli 378 lõikes 2, artikli 379 lõikes 2 või artiklites 380–390 kehtestatud erandit;
- c) kui kaubatarne või teenuse osutamise eest makstud tasu on turuväärtusest kõrgem ning kauba tarnijal või teenuse osutajal ei ole artiklite 167–171 ja artiklite 173–177 alusel täielikku mahaarvamisoigust.

Eelotsusetaotluse põhjendus

- 14 Alustuseks, võttes arvesse eeltoodut, märgib kohus, et maksustatava teokoosseisu tekkimise hetkel puudusid liikmesriigi õigusnormid, mis keelaks maksusoodustuste saamise maksustamissüsteemi kaudu organisatsioonilise vormi muutmise teel, ning seetõttu ei olnud käesoleval juhul võimalik selliseid sätteid kohaldada. Veelgi enam, maksustatava teokoosseisu tekkimise hetkel ei sisaldanud liikmesriigi õigusnormid üldsätteid, mis keelaks igasuguse käitumise, mis kujutab endast maksuõiguse kuritarvitamist. Taotluse käesolevat punkti selgitades väidab kohus, et maksustatava teokoosseisu tekkimine (täpsemalt maksukohustuse vältimine uue organisatsioonilise vormi asutamise teel) toimus 2018. aastal (1. jaanuarist kuni 31. juulini 2023), aga maksuseaduse muutmise ja täiendamise seadus (Općeg poreznog zakona), mille alusel kehtestati liikmesriigi õiguses õigusnorm, mille kohaselt võib maksustada organisatsioonilise vormi muutmise, kui see on toimunud eesmärgiga vältida maksustamist, jõustus alles 1. jaanuaril 2020.

- 15 Liidu õigus aga sisaldas ajal, mil kaebaja tegeles majandustegevusega, üldisi õigusnorme, mis keelavad maksukohustuslase igasuguse käitumise, mis kujutab endast maksuõiguse kuritarvitamist, liikmesriigid aga pidid need õigusnormid üle võtma oma liikmesriikide õiguskordadesse, mida Horvaatia Vabariik tegi alles pärast käesoleva asja maksustatava teokoosseisu tekkimist.
- 16 Samuti märgib kohus, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt ei saa direktiiv ise panna üksikisikule kohustusi, mistõttu liikmesriik ei saa sellele üksikisiku vastu tugineda (vaata järgmisi kohtuotsuseid: Pfeiffer jt, C-397/01 – C-403/01, EU:C:2004:584, punkt 108 ja Küçükdeveci, C-555/07, EU:C:2010:21, punkt 46).
- 17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib ka, et Euroopa Kohus on oma 18. detsembri 2014. aasta otsuses Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti jt, C-131/13, C-163/13 ja C-164/13 väljendanud seisukohta, et „Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuendat direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ, tuleb tõlgendada nii, et siseriiklikud asutused ja kohtud peavad keelduma andmast maksukohustuslasele ühendusesisese tarne raames mahaarvamisoigust, maksuvabastust või õigust käibemaks tagasi saada, isegi kui siseriiklikus õiguses puuduvad sätted, mis sellise keeldumise ette näeksid, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tõendatud, et maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et tehinguga, millele tuginedes ta oma õigust põhjendab, osales ta tarneahela raames toime pandud käibemaksupettuses.“
- 18 Analüüsisides tsiteeritud seisukohta, leiab kohus, et käesolevas asjas on olukord siiski teistsugune. Tsiteeritud seisukoht sisaldab nimelt selget vastust küsimusele, mis puudutas olukorda, kus maksukohustuslasele „keeldutakse andmast mahaarvamisoigust, maksuvabastust või õigust käibemaks tagasi saada“. See seisukoht põhineb Euroopa Kohtu väitel, et „maksukohustuslasel ei ole võimalik tugineda kuuendas direktiivis ette nähtud õigusele, mille andmise objektiivsed tingimused ei ole täidetud [...] pettusega seotud tehingu [tõttu]“. Kuuenda direktiiviga ette nähtud õigus on antud juhul õigus sisendkäibemaks tagasi saada.
- 19 Kohus väidab, et käibemaksu tagastamine on liidu õiguses ette nähtud direktiivis, leiab aga, et analüüsitaval juhul ei ole tegemist käibemaksu tagastamisega, vaid maksukohustuse määramisega, mistõttu erineb käesolev juhtum varem lahendatud kohtuasjast.

Eelotsuse küsimus

- 20 Seoses eeltooduga on Upravni sud u Zagrebul (sąd administracyjny w Zagrzebiu) tekkinud järgmine kahtlus seoses liidu õiguse tõlgendamisega küsimuses, kas riigiasutused võivad määrata maksukohustuse (mitte aga keelduda maksutagastuse saamise õiguse andmisest, mille Euroopa Kohus juba lahendas 18. detsembri 2014. aasta otsuses Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti ja teised, C-131/13,

C-163/13 ja C-164/13) direktiivi üldsätte alusel, mida ei ole liikmesriigi õigussüsteemi üle võetud, ning olukorras, kus liikmesriigi õigus ei sisalda sellekohaseid sätteid.

- 21 Selleks et oleks võimalik hinnata, kas riigiasutuse menetlus kirjeldatud kujul on õiguspärane, peatab Upravni sud (halduskohus) oma 9. märtsi 2023. aasta määrusega nr Usl - 3014/2020–15, halduskohtumenetluse seadustiku (Zakon o upravnim sporovima) (*Narodne novine*, nr 20/10, 143/12, 152/14, 29/17 ja 110/21) artikli 45 lõike 2 punkti 1 alusel haldusmenetluse ja esitab Euroopa Kohtule liidu õiguse tõlgendamiseks järgmise eelotsuse küsimuse:

Kas liidu õigus paneb liikmesriigi asutustele ja kohtutele kohustuse määrata käibemaksukohustus (mitte aga jätta rahuldamata käibemaksu tagastamise taotlus) juhul, kui kohtuasja objektiivsed asjaolud viitavad sellele, et toime on pandud käibemaksupettus uue äriühingu asutamisega ehk eelneva äriühingu maksustatava tegevuse järjepidevuse katkestamisega olukorras, kus maksukohustuslane teadis või pidi teadma, et osaleb sellises tegevuses, ja kus liikmesriigi õigus ei näinud maksustatava teokoosseisu tekkimise hetkel ette sellist kohustust?

[...]