Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (üheksas koda)

26. oktoober 2017 *

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Käibemaksukohustuslasena registreerimine – Riigisisene õigusnorm, mis kehtestab tagatise andmise nõude – Pettustevastane võitlus – Euroopa Liidu põhiõiguste harta – Ettevõtlusvabadus – Diskrimineerimiskeelu põhimõte – *Ne bis in idem* põhimõte – Tagasiulatuva jõu puudumise põhimõte

Kohtuasjas C-534/16,

mille ese on Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovaki Vabariigi kõrgeim kohus) 29. septembri 2016. aasta otsusega ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 20. oktoobril 2016, menetluses

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

versus

BB construct s. r. o.,

EUROOPA KOHUS (üheksas koda),

koosseisus: E. Juhász koja presidendi ülesannetes, kohtunikud K. Jürimäe (ettekandja) ja C. Lycourgos,

kohtujurist: M. Szpunar,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, esindaja: F. Imrecze,

– BB construct s. r. o., esindaja: *advokátka* P. Ondrášiková,

– Slovakkia valitsus, esindaja: B. Ricziová,

– Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja A. Tokár,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: slovaki.

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklit 273 ja mõistet „ettevõtlusvabadus“, samuti võrdse kohtlemise põhimõtet, *ne bis in idem* põhimõtet ning tagasiulatuva jõu puudumise põhimõtet seoses kuritegude ja karistamisega, mis on ette nähtud Euroopa Liidu põhiõiguste hartas (edaspidi „harta“).

2 Taotlus on esitatud Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (Slovaki Vabariigi maksuamet, edaspidi „maksuhaldur“) ja BB construct s. r. o. vahelises kohtuvaidluses tagatise üle, mille esitamist äriühingult nõutakse käibemaksukohustuslasena registreerimise ajal.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikli 273 esimene lõik sätestab:

„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.“

Slovaki õigus

4 Käibemaksuseaduse nr 222/2004 § 4 lõike 1 esimene lause põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „käibemaksuseadus“) näeb ette maksukohustuslaste registreerimiskohustuse järgmises sõnastuses:

„Maksukohustuslane, kes on määranud kindlaks oma majandustegevuse asukoha või loonud Slovakkia territooriumil püsiva tegevuskoha, […], ning on saanud järjestikku viimase 12 kalendrikuu jooksul käivet vähemalt 49 790 [eurot], on kohustatud esitama maksuametile maksukohustuslasena registreerimise taotluse.“

5 Eelotsusetaotluse esitanud kohus on selle seaduse § 4c „Maksutagatis“ tsiteerinud järgmises versioonis:

„(1) Maksukohustuslane, kes on esitanud § 4 lõigete 1 ja 2 kohaselt maksukohustuslasena registreerimise taotluse, on kohustatud andma maksuameti kasuks maksutagatise, kandes viimase pangakontole rahasumma või esitades panga antud tingimusteta pangatagatise […] 12kuuliseks ajavahemikuks ja nõutud summas […], kui:

[…]

c) maksukohustuslase juhataja või osanik on füüsiline või juriidiline isik, kes on või on olnud mõne teise niisuguse juriidilise isiku juhataja või osanik,
   1) kellel on või oli lõpetamise kuupäeval maksuvõlg summas vähemalt 1000 [eurot], mis on kogunenud ajavahemikul, mil see füüsiline või juriidiline isik oli juhataja või osanik, ning mida ei ole maksukohustuslasena registreerimise taotluse esitamise kuupäevaks veel tasutud;

[…]

(2) Maksuhaldur määrab lõikes 1 nimetatud registreerimise taotlejale vastava otsusega kindlaks maksutagatise summa, mis ei jää alla 1000 [euro] ega ületa 500 000 [eurot]. Maksutagatise summa kindlaksmääramisel võtab maksuhaldur arvesse maksukohustuslasel maksuvõlgade tekkimise ohtu. Registreerimistaotluse esitaja on kohustatud andma maksutagatise 20 päeva jooksul tagatise määramise otsuse teatavakstegemisest.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

6 Kui BB constructi käive jõudis 49 790 euroni, esitas ta käibemaksukohustuslasena registreerimise taotluse. Käibemaksuseaduse § 4c lõigete 1 ja 2 alusel nõudis maksuhaldur temalt tagatise andmist 12kuuliseks ajavahemikuks. Tagatise summa oli 500 000 eurot ja see tuli maksta 20 päeva jooksul. Sellise tagatise andmine oli maksuhalduri sõnul põhjendatud ühe teise äriühingu käibemaksuvõlgnevustega, kellega BB constructi juhataja või osanik oli isiklikult või varaliselt seotud.

7 BB construct taotles tagatise tühistamist või vähendamist Krajský súd v Bratislave (Bratislava maakonnakohus, Slovakkia) kaudu. Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust nähtub, et nimetatud kohus tühistas tagatise määramise otsuse ja et maksuhaldur kaebas kohtuotsuse peale edasi Najvyšší súd Slovenskej republikyle (Slovaki Vabariigi kõrgeim kohus).

8 Viimati nimetatud kohus täpsustab, et käibemaksuseaduse §-s 4c ette nähtud tagatis on kehtestatud käibemaksudirektiivi artikli 273 alusel, et tõkestada maksupettusi ja maksustamise vältimist. Slovakkia seadusandja pakkus maksuametile võimalust seada käibemaksukohustuslasena registreerimine sõltuvusse tagatise andmise kohustusest. Tagatis võimaldab maksuhalduril tasumisele kuuluvad summad registreerimisele järgneval majandusaastal sisse nõuda, juhul kui uus maksukohustuslane peaks jätma maksu tasumata.

9 Andmetest, mille maksuhaldur on esitanud nimetatud kohtule, nähtub, et arvutisüsteem arvutab käibemaksuseaduse §-s 4c ette nähtud tagatise igal üksikjuhul automaatselt välja, ilma et summat saaks kohandada. Seega vaadatakse iga taotlus läbi individuaalselt ja objektiivselt.

10 BB construct on eelotsusetaotluse esitanud kohtus vaidlustanud põhikohtuasjas määratud tagatise summa. See on tema käibega võrreldes niivõrd ebaproportsionaalne, et riivab tema ettevõtlusvabadust. Tagatis osutub seega tagasiulatuvaks karistuseks, mis põhineb varem aset leidnud asjaoludel.

11 Neid argumente arvestades tekkis kohtul küsimus, kas selline tagatis on liidu õigusega kooskõlas.

12 Nimetatud kohus toob eelkõige esile, et Slovakkia seadusandja kehtestatud süsteem toob kaasa maksukohustuslaste erineva kohtlemise: kui isik ei täida käibemaksukohustuslasena registreerimise kohustust, võib teda karistada kuni 20 000 euroga, kui ta täidab seda kohustust, peab ta teatud asjaoludel andma maksutagatise, mille summa jääb vahemikku 1000–500 000 eurot. Ta märgib veel, et taotlejate suhtes, kellel on muud võlad peale maksuvõlgade, tagatise andmise kohustus ei kehti.

13 Nimetatud kohus rõhutab ühtlasi, et arvestades tagatise summa võimalikku suurust võrreldes asjaomase äriühingu finantssuutlikkusega, võib küsida, ega tagatis ei kujuta endast kaudset maksuõiguslikku sanktsiooni Euroopa Inimõiguste Kohtu praktika tähenduses.

14 Neil asjaoludel otsustas Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovaki Vabariigi kõrgeim kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 273 eesmärgiga, see tähendab pettustevastase võitlusega käibemaksu valdkonnas, on kooskõlas siseriiklik haldusmenetlus, milles asjaolu, et juriidilise isiku praegune juhataja oli teise tasumata maksuvõlaga juriidilise isiku seaduslik esindaja, leitakse olevat siseriiklike õigusnormide kohaselt põhjus määrata kuni 500 000 [euro] suurune maksutagatis?

2. Kas võib asuda seisukohale, et niisugune kuni 500 000 [euro] suurune maksutagatis, nagu põhikohtuasjas määrati, ei kujuta endast [harta] artiklis 16 ette nähtud ettevõtlusvabaduse piiramist ega põhjusta kaudselt maksukohustuslase pankroti väljakuulutamist, ei ole diskrimineeriv [harta] artikli 21 lõike 1 tähenduses ning sellega ei rikuta käibemaksu kogumise valdkonnas *ne bis in idem* põhimõtet ja tagasiulatuva jõu keelu põhimõtet, mis on sätestatud [harta] artikli 49 lõigetes 1 ja 3?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Vastuvõetavus

15 Slovakkia valitsus ja maksuhaldur leiavad, et esitatud küsimustel puudub seos vaidlusega põhikohtuasjas. Nad rõhutavad sisuliselt, et eelotsusetaotluse esitanud kohus lahendab kaebust, mille raames tal tuleb teha otsus mitte selle kohta, kas küsimustes osutatud tagatis on sisuliselt õiguspärane, vaid ainult põhjendustega seotud vormilistes küsimustes. Slovakkia valitsuse sõnul ei oma need küsimused asjas tähtsust ja on hüpoteetilised, mistõttu need on vastuvõetamatud.

16 Sellega seoses olgu märgitud, et liidu õigust puudutavate küsimuste asjakohasust eeldatakse. Euroopa Kohus võib liikmesriigi kohtu esitatud eelotsuse küsimusele vastamast keelduda üksnes juhul, kui on ilmne, et taotletaval liidu õiguse tõlgendusel puudub igasugune seos põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, kui probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi või õiguslikke asjaolusid, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimustele (kohtuotsus, 8.9.2015, Taricco jt, C-105/14, EU:C:2015:555, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

17 Käesolevas asjas on eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustanud, et see, kas põhikohtuasjas tagatise määramise menetlus oli õiguspärane, sõltub sellest, kuidas esitatud küsimustele vastatakse.

18 Neil asjaoludel ei ole ilmselge, et küsimused on hüpoteetilised või et neil puudub seos tegelikkuse või põhikohtuasja esemega. Seega on küsimused vastuvõetavad.

Sisulised küsimused

19 Kahe küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas käibemaksudirektiivi artiklit 273, harta artiklit 16, artikli 21 lõiget 1 ning artikli 49 lõikeid 1 ja 3 või harta artiklis 50 sätestatud *ne bis in idem* põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus, kui maksuamet nõuab maksukohustuslaselt, mille juhataja oli varem mõne teise sellise juriidilise isiku juhataja või osanik, kes ei täitnud oma kohustusi maksuvaldkonnas, käibemaksukohustuslasena registreerimisel tagatise andmist summas kuni 500 000 eurot.

20 Sellega seoses tuleb kõigepealt sedastada, et käibemaksudirektiivi artikli 273 esimeses lõigus on täpsustatud, et liikmesriigid võivad maksukohustuslaste riigisiseste ja liikmesriikidevaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides võtta käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid meetmeid, tingimusel et sellised kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.

21 Euroopa Kohus on selgitanud, et väljaspool käibemaksudirektiivi artiklis 273 sätestatud piire ei ole selles sättes täpsustatud tingimusi ega kohustusi, mida liikmesriigid võivad ette näha, ja et seega annab see säte neile kaalutlusruumi meetmete osas, millega soovitakse oma territooriumil täies ulatuses käibemaksu kogumise ja maksupettuste vastu võitlemise eesmärke saavutada (vt selle kohta kohtuotsus, 5.10.2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika).

22 Antud juhul nähtub eelotsusetaotlusest ja Euroopa Kohtule esitatud seisukohtadest, et põhikohtuasjas arutusel olev seadusesäte on välja töötatud käibemaksudirektiivi artikli 273 alusel, et tagada käibemaksu täpne kogumine ja hoida ära maksupettusi. See võimaldab maksuhalduril nõuda uuelt maksukohustuslaselt, kelle puhul esineb maksu tasumata jätmise oht, kuna tal on seos teise juriidilise isikuga, kellel on maksuvõlg, tagatise andmist 12kuuliseks ajavahemikuks. Tagatise summa suuruse määrab kindlaks arvutisüsteem ja see jääb vahemikku 1000 eurost kuni 500 000 euroni.

23 Siit järeldub, et selline seadusesäte, nagu on arutusel põhikohtuasjas, on mõeldud käibemaksudirektiivi artiklis 273 nimetatud eesmärkide saavutamiseks ja paistab olevat nende saavutamiseks sobiv, juhul kui maksu tasumata jätmise oht on reaalne.

24 Meetmed, mida liikmesriigid maksu täpse kogumise ja maksudest kõrvalehoidumise vältimise tagamiseks võivad artikli 273 kohaselt võtta, ei tohi aga minna kaugemale sellest, mis on vajalik nende eesmärkide saavutamiseks, ega seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust (kohtuotsused, 21.10.2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punkt 49 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 5.10.2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).

25 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on hinnata selle seadusesätte kohaldamise vastavust eelmises punktis märgitud nõuetele, võttes arvesse kõiki põhikohtuasja asjaolusid. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt võib Euroopa Kohus siiski talle anda tarvilikke juhiseid tema menetluses oleva asja lahendamiseks (vt selle kohta kohtuotsused, 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 5.10.2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punkt 46).

26 Esiteks tuleb seoses proportsionaalsuse põhimõttega ühelt poolt esile tuua, et selle seadusesätte rakendamisel teeb tasumata jätmise ohu arvutused arvutisüsteem, mis arvutab konkreetselt maksukohustuslaselt nõutava tagatise summa automaatselt, ilma et maksukohustuslane saaks tutvuda andmetega, mida maksuamet nende arvutuste tegemisel kasutas, ja ilma et summa suurust saaks kohandada vastavalt teabele, mida maksukohustuslane olenevalt olukorrast võib esitada.

27 Neil asjaoludel võib tagatise andmise kohustus teatavatel juhtudel tekitada tagajärje, mis läheb kaugemale sellest, mis on vajalik käibemaksu täpse kogumise ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmise tagamiseks (vt analoogia alusel kohtuotsus, 10.7.2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).

28 Teisalt nähtub Euroopa Kohtu käsutuses oleva toimiku materjalidest, et nõutava tagatise summa võib nagu põhikohtuasjas ulatuda 500 000 euroni, mis on suurim ettenähtud summa. Sellega seoses tuleb märkida, et proportsionaalsuse põhimõte nõuab, et tagatise summa suurus oleks võrdväärne tulevasele tasumata jätmise ohule ja varasemate maksuvõlgade summale. Lisaks tuleb arvesse võtta nii rolli, mida maksuvõlaga juriidilise isiku osanik või juhataja täidab selle juriidilise isiku asutamisel ja juhtimisel, kellelt tagatist nõutakse, kui ka rolli, mida ta täitis varasema juriidilise isiku asutamisel ja juhtimisel, mille osanik või juhataja ta oli.

29 Teiseks tuleb seoses neutraalse maksustamise põhimõttega, mis on liidu seadusandja tõlgendus võrdse kohtlemise üldpõhimõttest käibemaksu valdkonnas, tõdeda, et maksukohustuslane, kes ei täida oma kohustusi maksustamise valdkonnas, nimelt registreerimiskohustust, ei ole maksukohustuslasega, kes oma registreerimiskohustust täidab, sarnases olukorras (vt analoogia alusel kohtuotsus, 5.10.2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punkt 49). Seega ei saa neutraalse maksustamise põhimõtet tõlgendada nii, et niisuguse tagatise andmise nõue, nagu on arutusel põhikohtuasjas, oleks sellega vastuolus.

30 Seejärel tuleb täheldada, et eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib Euroopa Kohtult ka seda, kuidas tuleb põhikohtuasja asjaoludel tõlgendada harta artikli 49 lõikeid 1 ja 3, harta artiklis 50 sätestatud *ne bis in idem* põhimõtet, harta artiklis 16 sisalduvat mõistet „ettevõtlusvabadus“ ja võrdse kohtlemise põhimõtet, mida käsitleb harta artikkel 21.

31 Selles osas olgu märgitud, et harta artikkel 49 käsitleb kuritegude ja karistuste seaduses sätestatuse ja proportsionaalsuse põhimõtteid, mille kohaselt ei tohi kedagi tunnistada süüdi kuriteos teo või tegevusetuse eest, mis selle toimepanemise ajal kehtinud siseriikliku või rahvusvahelise õiguse järgi ei olnud kuritegu, ja harta artiklis 50 on sätestatud *ne bis in idem* põhimõte, mille kohaselt ei tohi kedagi uuesti kohtu alla anda ega karistada kuriteo eest, milles ta on Euroopa Liidu territooriumil seaduse järgi juba lõplikult õigeks või süüdi mõistetud. Selle põhimõtte kohaldamise eeldus on, et meetmed, mis on isiku suhtes juba jõustunud otsusega võetud, on kriminaalkaristuslikku laadi (kohtuotsus, 26.2.2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 33).

32 Ent sellisel tagatise andmise nõudel, nagu on arutusel põhikohtuasjas, ei ole karistuslikku eesmärki, kuna on selge, et registreerimist taotlev juriidiline isik ei ole toime pannud ühtki rikkumist, ja kuna asjasse puutuva sätte eesmärk on tagada käibemaksu täpne sissenõudmine tulevikus. Ainus asjaolu, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus rõhutab, seisneb selles, et summa suuruse tõttu võib tagatise andmine olla äsja asutatud juriidilisele isikule liiga koormav, mis aga ei võimalda käesoleval juhul pidada tagatist kriminaalkaristuseks harta artiklite 49 ja 50 kohaldamise seisukohast.

33 Neil asjaoludel tuleb sarnaselt maksuhalduri, Slovakkia valitsuse ja Euroopa Komisjoniga asuda seisukohale, et harta artiklid 49 ja 50 ei ole põhikohtuasjas kohaldatavad.

34 Seoses ettevõtlusvabadusega tuleb meenutada harta artiklit 16, mille kohaselt seda vabadust tunnustatakse liidu õiguse ning siseriiklike õigusaktide ja tavade kohaselt.

35 Nimetatud artikliga 16 tagatud kaitse hõlmab vabadust tegelda majandus- või kaubandustegevusega, lepinguvabadust ja vaba konkurentsi (kohtuotsus, 22.1.2013, Sky Österreich, C-283/11, EU:C:2013:28, punkt 42).

36 Euroopa Kohtu praktika kohaselt ei kujuta ettevõtlusvabadus endast absoluutset õigust. Avalik võim võib ettevõtlusvabaduse teostamisse sekkuda mitmel viisil, millega võidakse üldistes huvides kehtestada piirangud majandustegevusele (kohtuotsus, 17.10.2013, Schaible, C-101/12, EU:C:2013:661, punkt 28; vt selle kohta ka kohtuotsus, 22.1.2013, Sky Österreich, C-283/11, EU:C:2013:28, punktid 45 ja 46).

37 Vastavalt harta artikli 52 lõikele 1 peavad kõik ettevõtlusvabaduse kasutamise piirangud olema ette nähtud seaduses, nende puhul peab olema võetud arvesse vabaduse põhisisu ning piirangud peavad proportsionaalsuse põhimõtet järgides olema vajalikud ja vastama tegelikult liidu tunnustatud üldise huvi eesmärkidele või olema vajalikud teiste isikute õiguste ja vabaduste kaitseks.

38 Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust nähtub, et antud juhul seab põhikohtuasjas tagatise andmise nõue maksukohustuslasele piirangu, mis kitsendab tema ressursside vaba kasutamist ja järelikult on tegemist tema ettevõtlusvabaduse riivega.

39 Vaidlust ei ole selles, et tagatis on ette nähtud käibemaksuseadusega ja põhjendatud legitiimsete eesmärkidega tagada maksu täpne sissenõudmine ja hoida ära maksupettusi.

40 Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab siiski, et tagatis võib ulatuda kuni 500 000 euroni ja et summa suurust arvestades võib see sundida BB constructi end maksejõuetuks kuulutama.

41 Seega tuleb asuda seisukohale, et kuna tagatise andmine jätab selle suurust arvestades äriühingu selle asutamisest peale ressurssidest põhjendamatult ilma ja takistab tal majandustegevuse arendamist, siis on tegemist ettevõtlusvabaduse ilmselgelt ebaproportsionaalse riivega.

42 Siiski on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne kõiki käesoleva kohtuotsuse punktides 26–28 kirjeldatud asjaolusid arvestades kindlaks teha, kas 500 000 euro suuruse tagatise andmine põhikohtuasja asjaoludel läheb kaugemale sellest, mis on vajalik käibemaksu täpse kogumise ja maksupettuste ärahoidmise eesmärgi saavutamiseks.

43 Võrdse kohtlemise põhimõtet käsitledes tuleb esile tuua, et see põhimõte nõuab, et sarnaseid olukordi ei käsitletaks erinevalt ja erinevaid olukordi ei käsitletaks ühtemoodi, välja arvatud juhul, kui selline kohtlemine on objektiivselt põhjendatud. Eri olukordi iseloomustavad asjaolud ja olukordade võimalik sarnasus tuleb kindlaks teha ning neile tuleb anda hinnang, pidades eelkõige silmas asjasse puutuvate õigusnormide eset ja eesmärki, kusjuures tuleb arvesse võtta vastava valdkonna põhimõtteid ja eesmärke (kohtuotsused, 16.12.2008, Arcelor Atlantique ja Lorraine jt, C-127/07, EU:C:2008:728, punktid 23 ja 26, ning 7.3.2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, punktid 41 ja 42).

44 Nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 22, on antud juhul põhikohtuasjas arutusel oleva riigisisese meetme eesmärk tagada käibemaksu täpne kogumine ja maksupettuste ärahoidmine, kehtestades tagatise, mille peavad andma maksukohustuslased, kes on kohustatud end käibemaksukohustuslastena registreerima ja mille juhataja või osanik oli teise sellise juriidilise isiku juhataja või osanik, millel oli lõpetamise kuupäeval maksuvõlg summas vähemalt 1000 eurot.

45 Just nende eesmärkide saavutamiseks lubab põhikohtuasjas arutusel olev seadusesäte kehtestada uutele maksukohustuslastele tagatise andmise kohustuse, põhjendusel et nende puhul esineb maksu tasumata jätmise oht, kuna neil on seos teise juriidilise isikuga, kellel on maksuvõlg.

46 Seega tuleb asuda seisukohale, et need maksukohustuslased on teistsuguses olukorras võrreldes maksukohustuslastega, kellel on muud võlad peale maksuvõlgade, või seos teiste juriidiliste isikutega, kellel on muud võlad peale maksuvõlgade, mistõttu neid võib kohelda erinevalt.

47 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata järgmiselt.

– Käibemaksudirektiivi artiklit 273 ja harta artiklit 16 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus, kui maksuamet nõuab maksukohustuslaselt, mille juhataja oli varem mõne teise sellise juriidilise isiku juhataja või osanik, kes ei täitnud oma kohustusi maksuvaldkonnas, käibemaksukohustuslasena registreerimisel tagatise andmist summas kuni 500 000 eurot, tingimusel et maksukohustuslaselt nõutav tagatis ei lähe kaugemale, kui on artiklis 273 sätestatud eesmärgi saavutamiseks vajalik; selle asjaolu kontrollimine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.

– Võrdse kohtlemise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus, kui maksuhaldur nõuab uuelt maksukohustuslaselt tema käibemaksukohustuslasena registreerimisel sellise tagatise andmist põhjusel, et tal on seos teise juriidilise isikuga, kellel on maksuvõlg.

Kohtukulud

48 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (üheksas koda) otsustab:

1. **Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 273 ja Euroopa Liidu põhiõiguste harta artiklit 16 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus, kui maksuamet nõuab maksukohustuslaselt, mille juhataja oli varem mõne teise sellise juriidilise isiku juhataja või osanik, kes ei täitnud oma**

kohustusi maksuvaldkonnas, käibemaksukohustuslasena registreerimisel tagatise andmist summas kuni 500 000 eurot, tingimusel et maksukohustuslaselt nõutav tagatis ei lähe kaugemale, kui on artiklis 273 sätestatud eesmärgi saavutamiseks vajalik; selle asjaolu kontrollimine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.

2. **Võrdse kohtlemise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus, kui maksuhaldur nõuab uuelt maksukohustuslaselt tema käibemaksukohustuslasena registreerimisel sellise tagatise andmist põhjusel, et tal on seos teise juriidilise isikuga, kellel on maksuvõlg.**

Allkirjad