Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU MÄÄRUS (kaheksas koda)

18. märts 2024*

Eelotsusetaotlus – Euroopa Kohtu kodukorra artikkel 99 – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artiklid 2, 206 ja 273 – Neutraalse maksustamise põhimõte – Abruzzo piirkonnas 6. aprillil 2009 toimunud maavärinas kannatada saanud maksukohustuslaste poolt tasumisele kuuluva käibemaksu vähendamine

Kohtuasjas C-37/23 [Giocevi] [i],

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Corte suprema di cassazione (Itaalia kassatsioonikohus) 16. jaanuari 2023. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 25. jaanuaril 2023, menetluses

Agenzia delle Entrate

versus

PR,

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: koja president N. Piçarra (ettekandja), kohtunikud N. Jääskinen ja M. Gavalec,

kohtujurist: L. Medina,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– PR, esindajad: *avvocati* F. Camerini ja A. Rossi,

– Euroopa Komisjon, esindajad: M. Herold, J. Jokubauskaitė ja F. Tomat,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artiklile 99 põhistatud määrusega,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: itaalia.

[i] — Käesoleval kohtuasjal on väljamõeldud nimi. See ei vasta ühegi menetlusosalise tegelikule nimele.

määruse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb küsimust, kuidas tõlgendada 17. juuli 2008. aasta kohtuotsuses komisjon *vs.* Itaalia (C-132/06, EU:C:2008:412) ja 15. juuli 2015. aasta kohtumääruses Nuova Invincibile (C-82/14, EU:C:2015:510) esitatud põhimõtteid, mis käsitlevad ühist käibemaksusüsteemi.

2 Taotlus on esitatud Agenzia delle Entrate (maksuhaldur, Itaalia) ja notar PRi vahelises kohtuvaidluses viimase esitatud nõude üle, et talle tagastataks 60% käibemaksust, mille ta oli tasunud ajavahemiku eest 2009. aasta aprillist kuni 2010. aasta detsembrini.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), põhjenduses 45 on märgitud:

„Maksukohustuslaste kohu[s]tused peaksid olema võimalikult suurel määral ühtlustatud, et kindlustada vajalikud tagatised [käibemaksu] ühtlustatud viisil kogumiseks kõikides liikmesriikides.“

4 Direktiivi artikkel 2 sätestab:

„1. Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

a) kaubatarned tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[…]

c) teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[…]“.

5 Direktiivi artikkel 206 näeb ette:

„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.“

6 Sama direktiivi artiklis 273 on ette nähtud:

„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.

[…]“.

Itaalia õigus

31. mai 2010. aasta dekreetseadus nr 78

7 31. mai 2010. aasta dekreetseaduse nr 78 kiireloomuliste meetmete kohta finantsstabiilsuse ja majandusliku konkurentsivõime valdkonnas (decreto-legge n. 78 – Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica), mis võeti muudatustega seadusena vastu 30. juuli 2010. aasta seadusega nr 122, (*GURI* nr 125 regulaarne lisa, 31.5.2010), artikli 39 lõikes 1 on sätestatud, et füüsiliste isikute, kes saavad ettevõtlustulu või tegutsevad füüsilisest isikust ettevõtjana, ning muude isikute kui füüsiliste isikute suhtes, kelle käive ei ületa 200 000 eurot, pikendatakse maksualaste kohustuste täitmise ja maksude tasumise peatamist kuni 20. detsembrini 2010, ilma et neil oleks õigust juba makstud summa tagasimaksmisele. Artikli 39 lõikes 3 on ette nähtud, et kõigi nende isikute puhul pikendatakse sotsiaalkindlustusmaksete, pensionifondide sissemaksete ning tööõnnetuste ja kutsehaiguste kohustuslike kindlustusmaksete peatamise tähtaega kuni 15. detsembrini 2010, ilma et tagastataks juba makstud summasid. Neid meetmeid ei kohaldata muult tulult kui kutsetegevusest või füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsemisest saadud tulult ja nendega seotud maksetelt kinnipeetava maksu suhtes.

Seadus nr 183/2011

8 12. novembri 2011. aasta seadus nr 183 riigi aastaeelarve ja mitmeaastase eelarve koostamise kohta (2012. aasta stabiilsusseadus) (la legge n. 183 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2012) (*GURI* nr 265 regulaarne lisa, 14.11.2011), põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis, (edaspidi „seadus nr 183/2011“) näeb artikli 33 lõige 28 ette, et selleks, et võimaldada Abruzzo piirkonnal (Itaalia) toibuda 6. aprillil 2009 seda tabanud maavärinast tulenenud hädaolukorrast, toimub 31. mai 2010. aasta dekreetseaduse nr 78 artikli 39 kohase maksu tasumise taastamine nii, et alates 2012. aasta jaanuarist 120 kuu jooksul tasutakse igakuiseid osamakseid, ilma et kohaldataks trahve või intresse või nõutaks kõrvalkulude hüvitamist, ning nii, et iga tasumisele kuulunud maksusummat või tasu, mille tasumine on peatatud, vähendatakse pärast juba tasutud makse mahaarvamist 40 protsendini algsest summast.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

9 Notar PR taotles 102 088 euro suurust käibemaksutagastust ajavahemiku eest 2009. aasta aprillist kuni 2010. aasta detsembrini seaduse nr 183/2011 artikli 33 lõike 28 alusel, mis näeb ette, et maksusummat, mille tasumine on seoses Abruzzo piirkonda tabanud 6. aprilli 2009. aasta maavärinaga peatatud, vähendatakse 60%.

10 Maksuhaldur lükkas taotluse tagasi põhjendusega, et mainitud säte välistab juba makstud summa tagasimaksmise.

11 PR esitas selle otsuse peale kaebuse Commissione tributaria provinciale di L’Aquilale (L’Aquila provintsi maksukohus, Itaalia), kes jättis selle rahuldamata.

12 PR esitas Commissione tributaria regionale dell'Abruzzole (Abruzzo maakonna maksukohus, Itaalia) apellatsioonkaebuse, väites, et nende maksukohustuslaste olukord, kes ei olnud veel käibemaksu tasunud ja kellel on seetõttu õigus tasumisele kuuluva summa vähendamisele, on identne nende maksukohustuslaste olukorraga, kes on selle maksu tasunud ja kellel peab seega olema õigus nõuda enammakstud summade tagastamist.

13 Maksuhaldur omakorda taotles kohtuasja menetlemise peatamist, et oodata ära Euroopa Komisjoni lõplik otsus ELTL artikli 108 kohase riigiabi ametliku uurimismenetluse tulemuse kohta, mis algatati 17. oktoobri 2012. aasta otsusega „Riigiabi nr SA.33083 (2012/C) (ex 2012/NN) & SA.35083 (2012/C) (ex 2012/NN) – Maksude ja kindlustusmaksete vähendamine seoses loodusõnnetustega ning maksude ja kindlustusmaksete vähendamine seoses maavärinaga Abruzzos aastal 2009 (kõik sektorid peale põllumajanduse)" (ELT 2012, C 381, lk 32).

14 Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo (Abruzzo maakonna maksukohus) rahuldas kaebuse 6. märtsi 2014. aasta kohtuotsusega ja tunnistas PRile käibemaksu tagastamisest keeldumise õigusvastaseks.

15 Maksuhaldur esitas selle kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse Corte suprema di cassazionele (Itaalia kassatsioonikohus), kes on eelotsusetaotluse esitanud kohus. Maksuhaldur põhjendab oma kassatsioonkaebust eelkõige ELTL artikli 108 lõike 3 ja nõukogu 22. märtsi 1999. aasta määruse (EÜ) nr 659/1999, millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad [ELTL artikli 108] kohaldamiseks (EÜT 1999, L 83, lk 1; ELT eriväljaanne 08/01, lk 339), artikli 11 lõike 1 rikkumisega.

16 Sellega seoses tuleb märkida, et komisjon leidis oma 14. augusti 2015. aasta otsuses (EL) 2016/195 riigiabimeetmete SA.33083 (12/C) (ex 12/NN) kohta, mida [Itaalia Vabariik] rakendas, nähes ette maksude ja kindlustusmaksete vähendamise seoses loodusõnnetustega (kõik sektorid peale põllumajanduse), ja SA.35083 (12/C) (ex 12/NN) kohta, mida [Itaalia Vabariik] rakendas, nähes ette maksude ja kindlustusmaksete vähendamise seoses maavärinaga Abruzzos aastal 2009 (kõik sektorid peale põllumajanduse) (ELT 2016, L 43, lk 1), mis võeti vastu käesoleva kohtumääruse punktis 13 nimetatud menetluse tulemusena, et kõnealused meetmed, eelkõige need, mis võeti vastu seaduse nr 183/2011 artikli 33 lõike 28 alusel, on siseturuga kokkusobimatud.

17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et vastavalt liidu õiguse tõhususe põhimõttele tuleb tal tuvastada, et liidu õigusega on vastuolus meetmed, millega Itaalia Vabariik loobus tasumisele kuuluvate käibemaksusummade kohaldamisest ja/või sissenõudmisest, sõltumata konkreetsetest väidetest, millele pooled tema menetluses olevas kohtuasjas tuginevad.

18 See kohus märgib, et puudub konkreetne kohtupraktika seaduse nr 183/2011 artikli 33 lõike 28 kohaldamise kohta, ja küsib, mil määral on 15. juuli 2015. aasta kohtumääruses Nuova Invincibile (C-82/14, EU:C:2015:510) esitatud põhimõtted, mis käsitlevad 27. detsembri 2002. aasta seaduse nr 289 riigi aastaeelarve ja mitmeaastase eelarve koostamise kohta (2003. aasta rahandusseadus) (legge n. 289 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale delle Stato (legge finanziaria 2003) (*GURI* nr 305 regulaarne lisa, 31.12.2002) (edaspidi „seadus nr 289/2002") artikli 9 lõikes 17 ette nähtud eelist, ülekantavad tema menetluses olevale kohtuasjale.

19 Nimetatud kohus tuletab meelde, et selles kohtumääruses tugines Euroopa Kohus seaduse nr 289/2002 artikleid 8 ja 9 käsitlevale 17. juuli 2008. aasta kohtuotsusele komisjon *vs.* Itaalia (C-132/06, EU:C:2008:412), otsustades, et selles asjas kõne all olnud meetmed mitte ei

vähendanud maksukohustuslaste maksukoormust seoses käibemaksuga, vaid võimaldasid osadel neist neutraalse maksustamise põhimõtet rikkudes endale jätta või nõuda sisse summasid, mida tasus lõpptarbija ja mis tuli maksuhaldurile maksta.

20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus rõhutab, et seaduse nr 183/2011 artikli 33 lõikel 28 põhineval käibemaksusumma vähendamisel saadud soodustusel on samad tagajärjed kui need, mille Euroopa Kohus on käesoleva kohtumääruse punktides 18 ja 19 viidatud lahendites hukka mõistnud. Eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab siiski PRi argumendile – kaheldes selle asjakohasuses –, et esineb teatud erisusi nende Itaalia õigusnormide, mida need otsused puudutavad, ja tema menetluses käsitletavate õigusnormide vahel. Nimelt esiteks ei takista seadus nr 183/2011 erinevalt seadusest nr 289/2002 maksuhalduril kontrolle läbi viia, teiseks on käibemaksu vähendamise summa seaduses nr 183/2011 väiksem ja kolmandaks on viimati nimetatud seaduse territoriaalne kohaldamisala piiratum.

21 Neil asjaoludel otsustas Corte suprema di cassazione (kassatsioonikohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas Euroopa Kohtu 15. juuli 2015. aasta kohtumääruses […] Nuova Invincibile (C-82/14, […], EU:C:2015:510) ja 17. juuli 2008. aasta kohtuotsuses komisjon *vs*. Itaalia (C-132/06, EU:C:2008:412) selgitatud põhimõtetega on vastuolus selline õigusnorm, nagu tuleneb seaduse nr 183/2011 artikli 33 lõikest 28, mis võimaldab maksukohustuslastel 6. aprillil 2009 Abruzzo piirkonda tabanud maavärinaga seoses saada tagasi 60% ajavahemiku 2009. aasta aprillist kuni 2010. aasta detsembrini eest tasutud käibemaksust?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

22 Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikleid 2, 206 ja 273 koostoimes neutraalse maksustamise põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette, et Abruzzo piirkonda tabanud maavärina tõttu kannatada saanud maksukohustuslaste käibemaksusummat vähendatakse 60% võrreldes sellega, mida nad tavapäraselt oleksid pidanud tasuma ajavahemiku eest 2009. aasta aprillist kuni 2010. aasta detsembrini.

23 Euroopa Kohtu kodukorra artikli 99 alusel võib Euroopa Kohus igal ajal ettekandja-kohtuniku ettepanekul ja pärast kohtujuristi ärakuulamist lahendada kohtuasja põhistatud määrusega, kui vastuse eelotsuse küsimusele võib selgelt tuletada kohtupraktikast.

24 Käesolevas kohtuasjas tuleb seda sätet kohaldada.

25 Nimelt, kuigi kohtuasjad, milles tehti 17. juuli 2008. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Itaalia (C-132/06, EU:C:2008:412) ja 15. juuli 2015. aasta kohtumäärus Nuova Invincibile (C-82/14, EU:C:2015:510), ei puudutanud seaduse nr 183/2011 artikli 33 lõiget 28, on sellest kohtupraktikast tulenevad juhised ülekantavad käesoleva kohtuasja asjaoludele.

26 Eelotsusetaotlusest nähtub, et liikmesriigi õiguses on ette nähtud üksnes tavaliselt tasumisele kuuluva käibemaksusumma 60% vähendamine, mitte aga juba tasutud käibemaksu tagastamine, ning et sellest sättest saavad kasu käibemaksukohustuslased, kes sellena tegutsevad käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktide a ja c tähenduses.

27 Sellega seoses tuleneb esimesena käibemaksudirektiivi artiklitest 2, 206 ja 273 koostoimes selle direktiivi põhjendusega 45 ning ELL artikli 4 lõikest 3, et iga liikmesriik on kohustatud võtma kõik meetmed seadusandluse ja halduse tasandil, et tagada oma territooriumil täies ulatuses käibemaksu kogumine (vt selle kohta 17. juuli 2008. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Itaalia, C-132/06, EU:C:2008:412, punkt 37, ja 15. juuli 2015. aasta kohtumäärus Nuova Invincibile, C-82/14, EU:C:2015:510, punkt 22).

28 Teisena tuleb käibemaksudirektiivi tõlgendada kooskõlas ühises käibemaksusüsteemis ette nähtud neutraalse maksustamise põhimõttega, mille kohaselt ei tohi samalaadseid tehinguid tegevaid ettevõtjaid käibemaksuga maksustamisel erinevalt kohelda. Iga liikmesriikide samm, mis puudutab käibemaksu kogumist, peab vastama sellele põhimõttele (15. juuli 2015. aasta kohtumäärus Nuova Invincibile, C-82/14, EU:C:2015:510, punkt 23, ning 7. aprilli 2016. aasta kohtuotsus Degano Trasporti, C-546/14, EU:C:2016:206, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika).

29 Kolmandana on mahaarvamissüsteemi eesmärk tagada käibemaksu neutraalsus, vabastades maksukohustuslase täielikult tema kogu majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest, kui see tegevus on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (15. juuli 2015. aasta kohtumäärus Nuova Invincibile, C-82/14, EU:C:2015:510, punkt 24; vt 7. septembri 2023. aasta kohtuotsus Schütte, C-453/22, EU:C:2023:639, punkt 19).

30 15. juuli 2015. aasta kohtumääruses Nuova Invincibile (C-82/14, EU:C:2015:510, punkt 25) sedastati, et seaduse nr 289/2002 artikli 9 lõige 17 – mis nägi ette, et Catania, Ragusa ja Siracusa provintse (Itaalia) tabanud maavärinas kannatada saanud maksukohustuslastele võimaldatakse kas aastatel 1990 kuni 1992 tavapäraselt tasumisele kuuluva käibemaksu 90% vähendamist või juba tasutud käibemaksu tagastamist selle protsendi ulatuses – mitte ei vähendanud asjaomaste maksukohustuslaste maksukoormat seoses käibemaksuga, vaid võimaldas teatavatel maksukohustuslastel endale jätta või nõuda sisse summasid, mida tasus lõpptarbija ja mis tuli maksuhaldurile maksta.

31 Kuna see säte võimaldas asjaomastel maksukohustuslastel tavapäraselt tasumisele kuuluva käibemaksu selles sättes ette nähtud vähendamisest tulenevalt endale jätta või sisse nõuda väga suure osa kaubatarnetelt ja teenuste osutamiselt kogutud käibemaksust, samas kui teised Itaalia territooriumil tegutsevad maksukohustuslased pidid tasuma nendelt tehingutelt maksuhaldurile tavaliselt tasumisele kuuluva kogu käibemaksu summa, tõi see säte kaasa erineva kohtlemise, mis on vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega (15. juuli 2015. aasta kohtumäärus Nuova Invincibile, C-82/14, EU:C:2015:510, punkt 26; vt selle kohta ka 17. juuli 2008. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Itaalia, C-132/06, EU:C:2008:412, punkt 44).

32 Nagu käesolevas asjas nähtub eelotsusetaotlusest, on seaduse nr 183/2011 artikli 33 lõikega 28 kehtestatud sama mehhanism, mis on ette nähtud seaduses nr 289/2002: nimelt vähendatakse oluliselt tasumisele kuuluvat käibemaksusummat, mille tasumine on peatatud loodusõnnetustest tingitud hädaolukordade tõttu.

33 Selles osas ei oma tähtsust asjaolu, et selles seaduses ette nähtud käibemaksuvähendus ei ole nii suur kui see, mis tuleneb seaduse nr 289/2002 artikli 9 lõikest 17, mida käsitleti 15. juuli 2015. aasta kohtumääruses Nuova Invincibile (C-82/14, EU:C:2015:510). Nimelt, kuigi see vähendamine on väiksem, toob see kaasa samad tagajärjed, millele Euroopa Kohus viitas käesoleva kohtumääruse punktides 30 ja 31.

34 Seda järeldust ei lükka ümber asjaolu, et erinevalt seaduse nr 183/2011 artikli 33 lõikest 28 võtsid selles kohtumääruses käsitletud riigisisesed õigusnormid oma automaatse kohaldatavuse tõttu haldusasutuselt igasuguse võimaluse maksustatavaid olukordi kontrollida.

35 Arvestades kõike eeltoodut, tuleb esitatud küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikleid 2, 206 ja 273 koostoimes neutraalse maksustamise põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette, et Abruzzo piirkonda tabanud maavärina tõttu kannatada saanud maksukohustuslaste käibemaksusummat vähendatakse 60% võrreldes sellega, mida nad tavapäraselt oleksid pidanud tasuma ajavahemiku eest 2009. aasta aprillist kuni 2010. aasta detsembrini.

Kohtukulud

36 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 (kaheksas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikleid 2, 206 ja 273 koostoimes neutraalse maksustamise põhimõttega

tuleb tõlgendada nii, et

nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette, et Abruzzo piirkonda tabanud maavärina tõttu kannatada saanud maksukohustuslaste käibemaksusummat vähendatakse 60% võrreldes sellega, mida nad tavapäraselt oleksid pidanud tasuma ajavahemiku eest 2009. aasta aprillist kuni 2010. aasta detsembrini.

Allkirjad