Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kuues koda)

18. märts 2021 *

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 203 – Alusetult arvele märgitud maksud – Arve väljastaja heausksus – Maksutulude saamata jäämise oht – Liikmesriikide kohustused näha ette võimalus korrigeerida alusetult arvele märgitud maksu – Neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtted

Kohtuasjas C-48/20,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) 15. novembri 2019. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 28. jaanuaril 2020, menetluses

UAB „P.“

versus

Dyrektor Izby Skarbowej w B.,

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

koosseisus: koja president L. Bay Larsen, Euroopa Kohtu asepresident R. Silva de Lapuerta (ettekandja) ja kohtunik M. Safjan,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– UAB „P.“, esindaja: *doradca podatkowy* D. Kosacka,

– Poola valitsus, esindaja: B. Majczyna,

– Euroopa Komisjon, esindajad: N. Gossement ja J. Szczodrowski,

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

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: poola.

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artikli 203 ja proportsionaalsuse põhimõtte tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud UAB „P.“ (edaspidi „P.“) ja Dyrektor Izby Skarbowej w B. (B. maksukoja direktor, Poola) vahelises kohtuvaidluses alusetult arvele märgitud käibemaksu tasumise üle.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Direktiivi 2006/112 artiklis 203 on sätestatud:

„Käibemaksu tasub iga isik, kes märgib arvele käibemaksu.“

Poola õigus

4 11. märtsi 2004. aasta kaupade ja teenuste maksustamise seaduse (ustawa o podatku od towarów i usług; *Dz. U.* 2004, nr 54, jrk nr 535) põhikohtuasja asjaoludele kohaldatavas redaktsioonis (*Dz. U.* 2016, jrk nr 710) (edaspidi „käibemaksuseadus“) on artikli 108 lõikes 1 sätestatud:

„Kui juriidiline isik, iseseisva õigusvõimeta üksus või füüsiline isik väljastab arve, millele märgib käibemaksusumma, on ta kohustatud selle tasuma.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

5 P. on Leedus asutatud äriühing, kes andis Leedu veoettevõtjate käsutusse kütusekaardid, mis võimaldavad neil veoettevõtjatel võtta kütust teatavates Poola territooriumil asuvates tanklates.

6 Arvestades, et tema äritegevus seisneb kütuse ostmises Poola tanklatelt, et see seejärel Leedu veoettevõtjatele kütusekaartide abil edasi müüa, väljastas P. kütusearved nendele veoettevõtjatele kütuse tarnimise kohta, märkides ära käibemaksusumma.

7 Naczelnik Urzędu Skarbowego w Białymstoku (Białystoki maksuameti juhataja, Poola) tuvastas 27. juuni 2014. aasta otsusega, et P-l on käibemaksuvõlg ajavahemiku eest 2011. aasta märtsist detsembrini, enammakstud maks ajavahemike eest 2011. aasta märtsist juunini ja käibemaksuseaduse artikli 108 alusel tasumisele kuuluv käibemaksu summa. Lisaks leidis ta, et P. ei saa kasutada sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust arvete alusel, mille on väljastanud tanklad kütuse ostmiseks.

8 P. esitas selle otsuse peale vaide Dyrektor Izby Skarbowej w B.-le (B. maksukoja direktor, Poola).

9 B. maksukoja direktor tühistas 2. oktoobri 2014. aasta otsusega Białystoki maksuameti juhataja 27. juuni 2014. aasta otsuse põhjendusel, et viimane oli määranud põhikohtuasja kaebaja tegevuse maksustamise koha kindlaks käibemaksuseaduse sätteid rikkudes. Ta tegi ka asjas sisulise otsuse, määrates kindlaks P. maksukohustused käibemaksu valdkonnas.

10 B. maksukoja direktor kinnitas oma 2. oktoobri 2014. aasta otsuses sarnaselt Białystoki maksuameti juhatajaga, et P. ei olnud Poola territooriumil kütust ostnud ega tarninud. Tema sõnul tarnisid Poola tanklad kütust otse Leedu veoettevõtjatele, kes võtsid P-lt ostetud kütusekaartide abil kütust nendes tanklates, kasutades seejuures täielikku valikuvabadust, eelkõige seoses kütuse koguse ja liigiga. P.

tegelik tegevus seisneb seega selles, et rahastada Leedu veoettevõtjate poolt kütusekaartide abil kütuse ostmist nendes tanklates. See tegevus on finantsteenus, mis on Poolas käibemaksuseaduse alusel käibemaksust vabastatud.

11 Lisaks, kuna P. väljastatud arved ei kajasta tema tegevuse tegelikku käiku, kinnitas B. maksukoja direktor samuti, et põhikohtuasja kaebuse esitajal ei ole õigust maha arvata sisendkäibemaksu, mis on tasutud tanklate väljastatud arvete alusel. Ühtlasi leidis ta, et P. väljastatud müügiarved tekitasid talle käibemaksuseaduse alusel kohustuse tasuda arvele märgitud käibemaksusumma.

12 P. esitas B. maksukoja direktori otsuse peale kaebuse Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstokule (Białystoki vojevoodkonna halduskohus, Poola), kes tühistas 7. aprilli 2015. aasta kohtuotsusega selle otsuse.

13 B. maksukoja direktor esitas seejärel nimetatud kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse Naczelny Sąd Administracyjnyle (Poola kõrgeim halduskohus).

14 Nimetatud kohus tühistas 17. veebruari 2017. aasta otsusega esiteks Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (Białystoki vojevoodkonna halduskohus) 7. aprilli 2015. aasta otsuse, leides, et viimane oli kohustatud talle esitatud toimiku alusel hindama, kas maksuhaldur oli õigesti leidnud, et P. väljastatud arved tõid riigile kaasa maksutulude kaotuse ohu, ning teiseks saatis kohtuasja talle uuesti läbivaatamiseks tagasi.

15 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (Białystoki vojevoodkonna halduskohus) jättis P. kaebuse 19. juuli 2017. aasta otsusega rahuldamata põhjendusel, et riigil oli maksutulude saamata jäämise oht.

16 P. esitas selle kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule. Tuginedes 6. veebruari 2003. aasta kohtuotsusele Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73) ja 15. mai 2019. aasta kohtuotsusele Vega International Car Transport and Logistic (C-235/18, EU:C:2019:412), märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et P. tegelik tegevus seisnes tema Leedu klientide poolt tanklates kütuseostude rahastamises kütusekaardiga ja et seetõttu piirdus ta finantsteenuste osutamisega Leedu üksustele, kes ei ole kohustatud maksma käibemaksu Poolas.

17 Nimetatud kohus märgib siiski, et ei ole tõendatud, et P. ja tema lepingupartnerite käitumine kujutab endast pettust või kuritarvitust. Nimelt just Poola maksuhalduri praktika tõttu peeti niisuguseid tehinguid, nagu tegi P., aheltehinguteks, mille eesmärk on kütuse tarnimine veoettevõtjatele. Selle praktika kohaselt tarnisid kõik kütuse tarneahelas osalevad ettevõtjad kaupa, st kütust, tasu eest, kuigi tegelikult tehti vaid üks füüsiline kaubatarne.

18 Nii märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et selle praktika alusel võis P. pidada end ahela ühes tehingus osalejaks, st kütuse soetajaks tanklatelt, et müüa see Leedu veoettevõtjatele edasi. Veoettevõtjad said P-lt arve, millele oli märgitud kütusega seotud käibemaks, ning nad võisid taotleda selle tagastamist Poolas.

19 See kohus täpsustab lisaks, et kuna põhikohtuasi puudutab P. käibedeklaratsioone ajavahemike kohta, mil Poola maksuhaldur järgis asjasse puutuvat riigisisest praktikat, võis P. õiguspäraselt tugineda sellele, kuidas maksuhaldur tõlgendas käibemaksuseaduse sätteid maksualaste siduvate eelotsuste raames.

20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et kuigi P. tegutses heas usus, saatis ta 2011. aastal Leedu veoettevõtjatele mittevastavaid arveid, märkides ära käibemaksu, ning seega on käibemaksuseaduse artikli 108 lõike 1, millega rakendatakse direktiivi 2006/112 artiklit 203, kohaldamise tingimused formaalselt täidetud.

21 Ta osutab siiski, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt peab heauskselt tegutsenud arve väljastajal olema käibemaksu neutraalsuse tagamiseks võimalus arvele alusetult märgitud maksu asjaomase liikmesriigi kehtestatud korras korrigeerida. Kuna Poola õiguses ei ole sellist korda ette nähtud, kui huvitatud isiku suhtes on algatatud maksumenetlus, siis märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et P-l ei olnud võimalust Leedu veoettevõtjatele saadetud arvetele alusetult märgitud maksu korrigeerida.

22 Lisaks märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et kui tanklate, P. ja Leedu veoettevõtjate vahelised tehingud oleksid nõuetekohaselt käibemaksuga maksustatud, ei oleks nendele veoettevõtjatele saadetud mitte P. väljastatud arveid, millele oli alusetult märgitud käibemaks, vaid arved, mille tanklad kütuse tarnimise eest väljastavad ja millele on märgitud ligikaudu sama suur käibemaks, nagu on näidatud P. väljastatud arvetel.

23 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul oleks ka vahendajate poolt nende tehingute nõuetekohane deklareerimine võimaldanud Leedu veoettevõtjatel nõuda tanklate väljastatud arvetel märgitud käibemaksu tagastamist, mis tõendab, et kui P. väljastab arveid, millele on alusetult märgitud käibemaks, ei too see riigile kaasa maksutulude saamata jäämise ohtu. Seevastu rõhutab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et käibemaksudirektiivi artikli 108 kohaldamine P. väljastatud arvetele, samas kui tanklate kütusetarnet tuleb samuti käibemaksuga maksustada, toob kaasa sama tehingu käibemaksuga topeltmaksustamise.

24 Neil asjaoludel otsustas Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [direktiivi 2006/112] artiklit 203 ja proportsionaalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et need takistavad sellises olukorras nagu põhikohtuasjas kohaldada sellist liikmesriigi õigusnormi nagu [käibemaksuseaduse] artikli 108 lõige 1 arvetele, millele heas usus tegutsev maksukohustuslane on alusetult märkinud käibemaksu, kui:

– maksukohustuslase tegevus ei olnud seotud maksupettusega, vaid tulenes sellest, et tehingus osalenud pool tõlgendas õigusnorme valesti, toetudes tõlgendusele, mida maksuhaldurid selles valdkonnas tehingu tegemise hetkel olid väljendanud ja mille alusel eeldas maksukohustuslane ekslikult, et arve esitaja tarnib kaupu, kuigi tegelikult osutab ta finantsvahendusteenuseid, mis on käibemaksust vabastatud, ning

– alusetult lisatud käibemaksuga arve saajal oleks olnud õigus taotleda käibemaksu tagastamist, kui talle reaalselt kaupu tarniv käibemaksukohustuslane oleks esitanud tehingu kohta korrektse arve?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

25 Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas direktiivi 2006/112 artiklit 203 ning käibemaksu proportsionaalsuse ja neutraalsuse põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis ei luba heausksel maksukohustuslasel pärast maksukontrolli menetluse algatamist korrigeerida arveid, millele on alusetult märgitud käibemaks, kuigi arvete saajal oleks olnud õigus maksu tagastamisele, kui arvete esemeks olevad tehingud oleks olnud nõuetekohaselt deklareeritud.

26 Direktiivi 2006/112 artikkel 203 sätestab, et iga isik, kes märgib arvele käibemaksu, on kohustatud arvele märgitud maksu tasuma. Euroopa Kohus on selle kohta täpsustanud, et isik, kes märgib arvele käibemaksu, on kohustatud seda tasuma sõltumata sellest, kas maksustatav tehing tegelikult toimus (8. mai 2019. aasta kohtuotsus EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 26).

27 Euroopa Kohus leidis, et selle sätte eesmärk on ära hoida maksutulude saamata jäämise ohtu, mis võiks kaasneda selles direktiivis ette nähtud mahaarvamisõigusega (11. aprilli 2013. aasta kohtuotsus Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punkt 24).

28 Selles kontekstis tuleb siiski silmas pidada, et kuigi liikmesriigid võivad võtta meetmeid maksu täpse kogumise tagamiseks ja maksupettuste vältimiseks, ei tohi need meetmed minna kaugemale sellest, mis on vajalik taotletavate eesmärkide saavutamiseks, ja seega ei või nende meetmete kasutamine seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust, mis on vastava valdkonna liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte (11. aprilli 2013. aasta kohtuotsus Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punktid 28 ja 29 ning seal viidatud kohtupraktika).

29 Mis puutub käibemaksu neutraalsuse põhimõttesse, siis selle eesmärk on vabastada maksukohustuslane tema majandustegevuse raames täielikult käibemaksu koormast. Süsteem kindlustab seega, et igasugune majandustegevus, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest, maksustatakse täiesti neutraalselt, kui tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatav (2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

30 Mis puudutab täpsemalt ekslikult arvele märgitud käibemaksu tagastamist, siis on Euroopa Kohus selgitanud, et direktiivis 2006/112 ei ole ette nähtud ühtki sätet, mis puudutaks arve väljastaja poolt alusetult arvele märgitud käibemaksu korrigeerimist, ning et neil asjaoludel on põhimõtteliselt liikmesriikide ülesanne kindlaks määrata tingimused, millal võib alusetult arvele märgitud käibemaksu korrigeerida (2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Liikmesriigid peavad käibemaksu neutraalsuse tagamiseks oma riigi õiguskorras ette nägema võimaluse korrigeerida arvele alusetult märgitud maksu, kui arve väljastaja tõendab oma heausksust (2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

32 See lahendus on kohaldatav eelkõige olukorras, kus maksukohustuslane tegutses heas usus, kui ta väljastas arved, millele oli alusetult märgitud käibemaks, kuna Poola maksuhalduri väljakujunenud praktikale tuginedes oldi seisukohal, et kütusekaartide andmine ettevõtjatele, et nad saaksid tanklates kütust võtta, ei olnud mitte Poolas käibemaksust vabastatud finantsteenus, vaid oli kaubatarne, mis on selles liikmesriigis käibemaksuga maksustatav.

33 Eelotsusetaotlusest nähtub aga, et kuigi Poola õiguses on põhimõtteliselt ette nähtud menetlus, mis võimaldab heauskse maksukohustuslase poolt alusetult arvele märgitud käibemaksu korrigeerida, ei ole see kord kohaldatav, kui huvitatud isiku suhtes on algatatud maksukontroll.

34 Sellega seoses tuleb tõdeda, et kui keeldutakse võimaldamast korrigeerida veoettevõtjatele väljastatud kütusearveid, millele on alusetult märgitud käibemaks, samas kui tanklate poolt veoettevõtjatele tehtavad kütusetarned on samuti käibemaksuga maksustatavad, tähendaks see, et põhikohtuasja kaebajale pannakse maksukoormus, eirates neutraalse käibemaksu põhimõtet.

35 Neil asjaoludel tuleb esitatud küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artiklit 203 ning käibemaksu proportsionaalsuse ja neutraalsuse põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis ei luba heausksel maksukohustuslasel pärast maksukontrolli menetluse algatamist korrigeerida arveid, millele on alusetult märgitud käibemaks, kuigi arvete saajal oleks olnud õigus maksu tagastamisele, kui arvete esemeks olevad tehingud oleksid olnud nõuetekohaselt deklareeritud.

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 (kuues koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 203 ning käibemaksu proportsionaalsuse ja neutraalsuse põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis ei luba heausksel maksukohustuslasel pärast maksukontrolli menetluse algatamist korrigeerida arveid, millele on alusetult märgitud käibemaks, kuigi arvete saajal oleks olnud õigus maksu tagastamisele, kui arvete esemeks olevad tehingud oleksid olnud nõuetekohaselt deklareeritud.

Allkirjad