



## Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

21. november 2018\*

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 273 – Maksude ümberarvutamine – Maksustatava väärtuse induktiivne hindamismeetod – Käibemaksu mahaarvamise õigus – Eeldus – Neutraalsuse ja proportsionaalsuse põhimõtted – Liikmesriigi seadus, mis tugineb käibemaksu arvutamisel eeldatavale käibele

Kohtuasjas C-648/16,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Reggio Calabria provintsi maksukohus, Itaalia) 3. mai 2016. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 16. detsembril 2016, menetluses

**Fortunata Silvia Fontana**

*versus*

**Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria,**

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: seitsmenda koja president T. von Danwitz neljanda koja presidendi ülesannetes, kohtunikud K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász (ettekandja) ja C. Vajda,

kohtujurist: N. Wahl,

kohtusekretär: ametnik V. Giacobbo-Peyronnel,

arvestades kirjalikku menetlust ja 18. jaanuari 2018. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* R. Guizzi,
- Euroopa Komisjon, esindajad: F. Tomat ja R. Lyal,

olles 22. märtsi 2018. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

\* Kohtumenetluse keel: itaalia.

### otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“) artikli 273 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud Fortunata Silvia Fontana ja Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria (Reggio Calabria maksuamet, Itaalia) (edaspidi „maksuamet“) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab käibemaksu täiendava tasumise kohta saadetud maksuteadet.

### Õiguslik raamistik

#### *Liidu õigus*

- 3 Käibemaksudirektiivi põhjendus 59 on sõnastatud järgmiselt:  
„Liikmesriikidel peab olema võimalus teatud piirides ja tingimustel alustada või jätkata käesolevast direktiivist erandeid tegevate erimeetmete kohaldamist, et lihtsustada maksude sissenõudmist ja vältida mõningaid maksudest kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise vorme.“
- 4 Selle direktiivi artikli 2 lõige 1 näeb ette:  
„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:
  - a) kaubatarned tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;
  - b) kaupade ühendusesisene soetamine tasu eest liikmesriigi territooriumil:
    - i) maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb, või mittemaksukohustuslasest juriidilise isiku poolt, kui müüja on maksukohustuslane ja tegutseb sellena ega saa väikeettevõtjatele artiklites 282–292 sätestatud maksuvabastust ning tema suhtes ei kohaldata artikli 33 ega artikli 36 sätteid;
    - ii) uute veovahendite soetamine maksukohustuslase poolt või mittemaksukohustuslasest juriidilise isiku poolt, kelle muud soetatud kaubad ei kuulu artikli 3 lõike 1 alusel käibemaksuga maksustamisele, või muu mittemaksukohustuslase poolt;
    - iii) aktsiisikaupade soetamine, mille osas aktsiis muutub liikmesriigi territooriumil sissenõutavaks vastavalt direktiivile 92/12/EMÜ, maksukohustuslase või juriidilisest isikust mittemaksukohustuslase poolt, kelle muud soetatud kaubad ei kuulu artikli 3 lõike 1 alusel käibemaksuga maksustamisele;
  - c) teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;
  - d) kaupade import.“
- 5 Käibemaksudirektiivi artikkel 73 sätestab:  
„Artiklites 74–77 nimetatata kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused.“

6 Selle direktiivi artikkel 242 on sõnastatud järgmiselt:

„Maksudohustuslane peab pidama piisavalt üksikasjalikku raamatupidamisarvestust, mis võimaldab käibemaksu kohaldada ja selle kohaldamist maksuhalduri poolt kontrollida.“

7 Sama direktiivi artikkel 244 sätestab:

„Iga maksudohustuslane tagab tema enda, kaupade soetaja või teenuse saaja või tema nimel ja arvel tegutseva kolmanda isiku väljastatud arvete koopiade säilitamise ja kõikide nende arvete säilitamise, mis ta on saanud.“

8 Käibemaksudirektiivi artikli 250 lõikes 1 on sätestatud:

„Iga maksudohustuslane peab esitama käibedeklaratsiooni, kus on ära toodud kogu sissenõutavaks muutunud maksu ning tehtavate mahaarvamiste arvutamiseks vajalik teave, sealhulgas nimetatud maksu ja mahaarvamistega seotud tehingute koguväärtus ning maksuvabade tehingute summa, ulatuses, mis on vajalik maksubaasi kindlaksmääramiseks.“

9 Selle direktiivi artikkel 273 on sõnastatud järgmiselt:

„Liikmesriigid võivad maksudohustuslaste 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***

10 Vabariigi Presidendi 29. septembri 1973. aasta dekreedid nr 600, mis käsitleb ühiseid sätteid tulumaksu kehtestamise valdkonnas (decreto del Presidente della Repubblica no 600 recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi) (*GURI* nr 268, 16.10.1973) artikli 39 lõikes 1 on ette nähtud:

„[Maksu]amet korrigeerib füüsiliste isikute ettevõtlustulu:

[...]

d) kui raamatupidamisdokumentide läbivaatamisel ja muul artiklis 33 viidatud kontrollimisel või raamatupidamisdokumentide täielikkuse, täpsuse ja tõesuse kontrollimisel arvete ja muude ettevõttega seotud dokumentide põhjal ning ameti poolt artikli 32 kohaselt kogutud andmetest ja teabest ilmneb, et deklaratsioonis ja selle lisades näidatud andmed on ebatäielikud, ebatõesed või ebatäpsed. Deklareerimata tegevuse või deklareeritud kohustuste puudumise kohta saab teha järeldusi ka lihtsalt eelduste põhjal, [tingimusel], et need on olulised, täpsed ja kooskõlalised.“

11 Käibedeklaratsioonide korrigeerimise üksikasjalikud eeskirjad on ette nähtud Vabariigi Presidendi 26. oktoobri 1972. aasta dekreediga nr 633, mis kehtestab ja reguleerib käibemaksu (decreto del Presidente della Repubblica no 633, istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto) (*GURI* nr 292, 11.11.1972). Kõnealuse dekreedid artikli 54 sätestab sisuliselt, et käibedeklaratsioonide tõelevastavust võib kontrollida esitatud deklaratsiooni ametliku läbivaatamise teel või põhjalikumalt, kas maksuameti valduses juba olevate andmete alusel või nende andmete alusel, mida maksuamet nõuab oma uurimispädevuse raames.

- 12 29. oktoobri 1993. aasta seadusena nr 427/93 (*GURI* nr 255, 29.10.1993) kinnitatud dekreetseaduse nr 331/93 (*GURI* nr 203, 30.8.1993) artikkel 62*bis* sätestab:

„1. Pärast asjaomaste kutseorganisatsioonidega konsulteerimist koostavad rahandusministeeriumi riigitulude osakonna talitused hiljemalt 31. detsembriks 1996 eri majandussektorite kohta konkreetseid valdkondlikud uuringud eesmärgiga tõhustada maksude kogumist ja võimaldada üksikasjalikumalt kehtestada eelduslikud koefitsiendid, millele on viidatud 27. aprilli 1989. aasta seadusena nr 154 kinnitatud 2. märtsi 1989. aasta dekreetseaduse nr 69 hilisemate muudatustega redaktsiooni artiklis 11. Selleks määravad nimetatud talitused nendes sektorites representatiivsed maksukohustuslaste valimid, mida võib jälgida, et teha kindlaks nende tegevusele iseloomulikud tegurid. Valdkondlikud uuringud kiidetakse heaks rahandusministeeriumi dekreediga, mis avaldatakse *Gazzetta ufficiale's* [*della Repubblica italiana*] hiljemalt 31. detsembril 1995. Neid võidakse uuesti läbi vaadata ja need kehtivad hindamise suhtes 1995. maksuaasta seisuga.“

- 13 Seadusandliku dekreeidi nr 331/93 artikli 62*sexies* lõige 3 on sõnastatud järgmiselt:

„Vabariigi Presidendi 29. septembri 1973. aasta dekreeidi nr 600 hilisemate muudatustega redaktsiooni artikli 39 esimese lõigu punktis d ning Vabariigi Presidendi 26. oktoobri 1972. aasta dekreeidi nr 633 hilisemate muudatustega redaktsiooni artiklis 54 ette nähtud maksusumma korrigeerimise alus võib olla ka deklareeritud tulude, tasude ja summade suur ebakõla nende tulude, tasude ja summadega, mida võib põhjendatult eeldada konkreetse tegevusala isärasuste ja sellega tegelemise tingimuste põhjal, st käesoleva dekreetseaduse artikli 62*bis* kohaselt tehtud valdkonnauuringu põhjal.“

- 14 8. mai 1998. aasta seaduse nr 146 (*GURI* nr 110, *GURI* regulaarne lisa nr 93) artikkel 10 sätestab:

„1. Valdkondlikel uuringutel põhinevat maksu korrigeerimist, mis on ette nähtud 29. oktoobri 1993. aasta seadusena nr 427 kinnitatud 30. augusti 1993. aasta muudetud dekreetseaduse nr 331 artiklis 62*sexies*, kohaldatakse maksukohustuslaste suhtes vastavalt käesolevas artiklis ette nähtud korrale, kui deklareeritud tulu või palk on väiksem kui tulu või palk, mille võib selliste uuringute põhjal tuvastada.

[...]

3<sup>bis</sup> Lõikes 1 osutatud juhtudel kutsub maksuamet enne maksuteate saatmist maksukohustuslase 19. juuni 1997. aasta dekreetseaduse nr 218 artikli 5 kohaselt seletuste saamiseks kohale.

3<sup>ter</sup> Kui valdkondlike uuringute põhjal tehakse kindlaks, et tulu on ebapiisav, võidakse välja anda tõend põhjuste kohta, mis põhjendavad tulu ebapiisavust, mis on nende uuringute tulemuste põhjal kohatuks loetud. Samuti võidakse tõendis põhjendada vastuolusid deklaratsiooni ja eespool nimetatud uuringutes kindlaks tehtud majandusnäitajate vahel. Niisuguse tõendi annavad maksukohustuslaste taotlusel välja Vabariigi Presidendi 22. juuli 1998. aasta dekreetseadusega nr 322 kehtestatud määruse artikli 3 lõike 3 punktides a ja b nimetatud isikud, kellel on õigus esitada deklaratsioone elektrooniliselt, 9 juuli 1997. aasta dekreetseaduse nr 241 artikli 32 lõike 1 punktides a, b ja c nimetatud isikutest moodustatud maksunõustajad, kes tegutsevad maksukeskustes, ning kutseorganisatsioonide töötajad ja ametnikud, kellel on õigus osutada 31. detsembri 1992. aasta dekreetseaduse nr 546 artikli 12 lõikes 2 ette nähtud tehnilist abi.

[...]

5) [Käibemaksuga] maksustamisel rakendatakse nimetatud valdkondlike uuringute põhjal kindlaks määratud kõrgema tulu või palga suhtes, võttes arvesse maksustamisele mittekuuluvaid tehinguid ja erikorras maksustatavaid tehinguid, keskmist määra, mis tuleneb maksustatavatel tehingutelt tasumisele kuuluva maksu – millest on maha arvatud maks amortiseeritavate varade võõrandamiselt – ja deklareeritud käibelt tasumisele kuuluva maksu vahelisest suhtest.

[...]

7) Rahandusministeeriumi dekreediga moodustatakse ekspertide komisjon, kelle määrab minister, võttes arvesse ka majanduse kutseorganisatsioonide ettepanekuid. See komisjon esitab enne iga valdkondliku uuringu heakskiitmist ja avaldamist arvamuse nende uuringute sobivuse kohta kajastada neis viidatavat tegelikkust. Komisjoni liikmete nõuandetegevuse eest tasu ette nähtud ei ole.

[...]“.

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus**

- 15 2010. aastal viidi käibemaksukohustuslase F. S. Fontana suhtes läbi maksude ümberarvutamine.
- 16 Maksuamet saatis põhikohtuasja kaebajale 14. mail 2014 kutse ilmuda seletuste andmiseks maksuametisse kohale, millest algas maksude ümberarvutuse *inter partes* menetlus.
- 17 F. S. Fontana vaidlustas selle menetluse käigus maksusumma, millest kavatseti talle teatada ja mis määrati kindlaks raamatupidajate ja maksunõustajate kategooriale vastava valdkondliku uuringu põhjal.
- 18 Maksuhaldur saatis F. S. Fontanale 24. detsembril 2014 maksuteate 2010. aasta füüsiliste isikute tulumaksu, kohaliku tootmistegevuse maksu ja tasumisele kuuluva käibemaksu kohta.
- 19 Põhikohtuasja kaebaja pöördus kaebusega Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabriasse (Reggio Calabria provintsi maksukohus, Itaalia), vaieldes muu hulgas vastu maksuameti nõutavale käibemaksuvõlgnevuse summale. Peamiselt väitis ta, et maksuamet on nõuetevastaselt rakendanud tema olukorra suhtes raamatupidajate ja maksunõustajate kohta koostatud valdkondlikku uuringut, kuigi oleks pidanud rakendama uuringut personalijuhtimise nõustajate kohta, mida kaebaja peab oma põhitegevusalaks. Samuti väitis ta, et käibemaksusumma on kindlaks määratud valdkondliku uuringu alusel, mis ei võimalda anda tema ettevõtte tuludest proportsionaalsuse ja terviklikkuse mõttes tervikpilti.
- 20 Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Reggio Calabria provintsi maksukohus) märgib, et põhikohtuasja kaebaja vastuväide seoses asjaoluga, et maksuamet on vääralt seostanud tema olukorda raamatupidamiseksperitide ja maksunõustajate tegevusega, ei ole põhjendatud, kuna „[põhikohtuasja] kaebaja väited ei põhine ümberlukkamatul faktilisel alusel“.
- 21 Sellegipoolest väljendab see kohus, eelkõige mis puudutab neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtet, kahtlusi valdkondlikul uuringul põhinevate käibemaksuvõlgnevuste hindamise meetodi üle.
- 22 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et niisuguse hindamismeetodi puhul arvestatakse üksnes kogutulu, võtmata arvesse iga üksikut maksukohustuslase majandustehingut ja tema õigust arvata maha sisendkäibemaks.
- 23 Neil asjaoludel otsustas Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Reggio Calabria provintsi maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:  
„Kas ETL artiklitega 113 ja 114 ning [käibemaksudirektiiviga] on vastuolus sellised Itaalia õigusnormid nagu 29. oktoobri 1993. aasta seadusena nr 427 [kinnitatud] dekreetseaduse nr 331/93 artikli 62*sexies* lõike 3 ja artikli 62*bis* sätteid, mis lubavad käibemaksuga maksustada induktiivsel meetodil kindlaks määratud kogukäivet, võttes arvesse mahaarvamis- ja tagasinõudekohustusest kinnipidamist ning üldisemalt neutraalse maksustamise põhimõtet ja maksukohustuse ülekandmise põhimõtet?“

## Eelotsuse küsimuse analüüs

### *Vastuvõetavus*

- 24 Itaalia valitsus leiab, et see küsimus on hüpoteetiline, kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus, kes on juba faktiliselt välistanud, et põhikohtuasjas kõnealune valdkondlik uuring ei kajasta tegelikku majandustegevust, lükkas tagasi põhikohtuasja kaebaja vastuväite, mis peasjalikult puudutab valdkondliku uuringu raames tema kutsetegevuse väärast klassifitseerimist.
- 25 Sellega seoses olgu märgitud, et liidu õigust puudutavate küsimuste asjakohasust eeldatakse. Euroopa Kohus võib keelduda liikmesriigi kohtu esitatud eelotsuse küsimusele vastamast vaid siis, 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 (26. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, punkt 16 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 26 Antud asjas vaidleb põhikohtuasja kaebaja vastu valdkondliku uuringu järeldustele põhjusel, et need ei peegelda tema tegelikku majandustegevust. Selle põhjal on eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekkinud küsimus, kas valdkondlikul uuringul põhinev hindamismeetod, mis lähtub kogukäibest ja mille puhul ei võeta arvesse maksukohustuslase iga üksikut majandustehingut, on kooskõlas EL toimimise lepinguga, käibemaksudirektiiviga ning neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtetega.
- 27 Järelikult, kuna eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimus näib seega olevat seotud põhikohtuasja vaidluse asjaolude ja esemega, tuleb see tunnistada vastuvõetavaks.

### *Sisulised küsimused*

- 28 Sissejuhatuseks tuleb märkida, et ELTL artiklid 113 ja 114, millele eelotsusetaotluse esitanud kohus oma küsimuses viitab, ei ole antud juhul asjakohased, kuna need artiklid käsitlevad üksnes liikmesriikide õigusaktide ühtlustamiseks võetavate meetmete institutsionaalset korda Euroopa Liidu piires.
- 29 Seda märkust arvesse võttes tuleb aru saada, et eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma küsimusega selgitada sisuliselt, kas käibemaksudirektiivi ning neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mis võimaldavad maksuametil kasutada ministeeriumi dekreediga heaks kiidetud valdkondlikul uuringul põhinevat induktiivmeetodit, et määrata kindlaks maksukohustuslase käibe summa, ja selle tulemusel teha maksude ümberarvutus, kohustades tasuma täiendava käibemaksusumma.
- 30 Sellega seoses tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artiklis 73 kehtestatud üldeeskirja kohaselt on tasu eest kauba tarnimise või teenuste osutamise puhul maksustatavaks väärtuseks tasu, mille maksukohustuslane selle eest tegelikult saab (7. novembri 2013. aasta kohtuotsus Tulică ja Plavoşin, C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 31 Selleks et maksuhalduril oleks võimalik käibemaksu kohaldada ja selle kohaldamist kontrollida, panevad käibemaksudirektiivi artiklid 242 ja 244 ning artikli 250 lõige 1 käibemaksukohustuslaste kohustuse pidada piisavalt üksikasjalikku raamatupidamisarvestust, säilitada kõikide tema väljastatud arvete koopiad, samuti tema enda tasutud arved ning lõpuks esitada maksuhaldurile käibedeklaratsioon, kus on ära toodud kogu sissenõutavaks muutunud maksu arvutamiseks vajalik teave.



- 32 Käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks võimaldab käibemaksudirektiivi artikli 273 esimene lõik liikmesriikidel maksukohustuslaste riigisiseste ja liikmesriikidevaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides kehtestada vajalikuks peetavaid muid kohustusi, tingimusel et sellised kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel. Lisaks näeb käibemaksudirektiivi põhjendus 59 ette, et liikmesriikidel peab olema võimalus teatud piirides ja tingimustel alustada või jätkata käesolevast direktiivist erandeid tegevate erimeetmete kohaldamist, et lihtsustada maksude sissenõudmist ja vältida mõningaid maksudest kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise vorme.
- 33 Euroopa Kohus on otsustanud, et käibemaksudirektiivi artikli 273 esimesest lõigust, samuti artiklist 2, artikli 250 lõikest 1 ja ELT artikli 4 lõikest 3 tuleneb, et iga liikmesriik on kohustatud võtma kõik meetmed seadusandluse ja halduse tasandil, et tagada oma territooriumil täies ulatuses käibemaksu kogumine ja võidelda maksupettuste vastu (5. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 20. märtsi 2018. aasta kohtuotsus *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, punkt 18).
- 34 Sellega seoses tuleb rõhutada, et see, kui maksukohustuslasel ei ole deklaratsiooni kogukäibe kohta, ei saa takistada käibemaksu kogumist ning et liikmesriigi pädevatel institutsioonidel tuleb taastada olukord sellisena, mis oleks esinenud siis, kui maksukohustuslane ei oleks nii tegutsenud (vt selle kohta 5. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, punkt 42).
- 35 Euroopa Kohus on leidnud, 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 kaalutusruumi meetmete osas, millega soovitakse saavutada eesmärgi tagada käibemaksu kogumine ja võidelda maksupettuste vastu. Samas on nad siiski kohustatud oma pädevust teostama liidu õigust ja selle üldpõhimõtteid, eelkõige proportsionaalsuse põhimõtet ning neutraalse maksustamise põhimõtteid järgides (vt selle kohta eelkõige 5. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, punktid 43 ja 44 ning seal viidatud kohtupraktika, ja 17. mai 2018. aasta kohtuotsus *Vámos*, C-566/16, EU:C:2018:321, punkt 41).
- 36 Käibemaksudirektiivi artikliga 273 ei ole üldjuhul vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mis määravad maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluva käibemaksusumma kindlaks tema kogukäibe hindamise induktiivse meetodi järgi, mis põhineb ministeeriumi dekreediga heaks kiidetud valdkondlikul uuringul, et tagada käibemaksu nõuetekohane kogumine ja ära hoida maksudest kõrvalehoidumist.
- 37 Samas saavad liikmesriigi õigusnormid ja nende kohaldamine olla liidu õigusega kooskõlas üksnes siis, kui need järgivad neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtteid (vt selle kohta 5. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, punkt 44).
- 38 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on hinnata põhikohtuasjas kõne all olevate siseriiklike meetmete kooskõla käesoleva kohtuotsuse eelmises punktis märgitud nõuetega. Samas võib Euroopa Kohus anda talle tarvilikke juhiseid, et arutamisel olev kohtuvaidlus lahendada (vt selle kohta 5. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, punkt 46).
- 39 Mis puudutab neutraalse maksustamise põhimõtet, siis Euroopa Kohtu praktikast nähtub, et maksukohustuslaste õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha käibemaksu, mille nad on tasunud ostetud kaupadelt või saadud teenustelt, kujutab endast ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet. Mahaarvamissüsteemi mõte on vabastada ettevõtja täielikult kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust, tingimusel et tegevus ise oleks käibemaksuga maksustatav (vt selle kohta 9. juuli 2015. aasta kohtuotsus *Salomie ja Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, punktid 56 ja 57 ning seal viidatud kohtupraktika).

- 40 Nagu Euroopa Kohus on korduvalt sedastanud, on mahaarvamisõigus käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei saa põhimõtteliselt kitsendada (26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 41 Neutraalse maksustamise põhimõtte kohaldamisest tuleneb, et kui maksuhaldur kavatses saata maksude ümberarvutamise teate käibemaksu kohta, mille summa põhineb täiendaval kogukäibel, mis on arvutatud induktiivsel meetodil, peab asjaomasel maksukohustuslasel olema õigus tasutud sisendkäibemaks käibemaksudirektiivi X jaotises selleks ette nähtud tingimustel maha arvata.
- 42 Mis puudutab proportsionaalsuse põhimõtet, siis selle põhimõttega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette, et üksnes olulised erinevused maksukohustuslase deklareeritud käibe summa ja induktiivse meetodi abil määratud käibe summa vahel, arvestades selle maksukohustuslasega samalaadset tegevust teostatavate isikute käivet, võivad tuua kaasa korrigeerimismenetluse algatamise. Valdcondlikud uuringud, mida kasutatakse sellise käibe induktiivsel meetodil arvutamiseks, peavad olema täpsed, usaldusväärsed ja ajakohastatud. Selline erinevus võib üksnes tekitada ümberlükatava eelduse, mida maksukohustuslane võib vastupidiste tõenditega kummutada.
- 43 Sellega seoses tuleb märkida, et kogu maksu korrigeerimise menetluse vältel peavad maksukohustuslase kaitseõigused olema tagatud, mis tähendab eelkõige seda, et enne isiku suhtes talle ebasoodsa otsuse tegemist tuleb niisuguste otsuste adressaadile anda tegelik võimalus nende asjaolude suhtes oma seisukoha esitamiseks, millega asutus oma otsust põhjendada kavatses (3. juuli 2014. aasta kohtuotsus Kamino International Logistics ja Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 ja C-130/13, EU:C:2014:2041, punkt 30).
- 44 Niisiis peab maksukohustuslasel olema esiteks võimalus vaidlustada nii kõnealuse valdkondliku uuringu täpsust ja/või selle uuringu asjakohasust, et hinnata tema konkreetset olukorda. Teiseks peab maksukohustuslasel olema võimalik selgitada asjaolusid, millistel deklareeritud käibenumbrid, olgugi et need on madalamad kui induktiivsel meetodil saadud numbrid, vastavad asjaomasel perioodil tema tegelikule majandustegevusele. Kuna valdkondliku uuringu kohaldamine tähendab nimetatud maksukohustuslase jaoks kohustust vajaduse korral tõendada negatiivseid asjaolusid, nõuab proportsionaalsuse põhimõte, et vajalik tõendamismäär ei pea olema ülemäära kõrge.
- 45 Neil asjaoludel tuleb sedastada, et põhikohtuasjas kõnealune mehhanism ei näi oma lahenduse, ülesehituse ja seda reguleerivate spetsiifiliste sätete poolest proportsionaalsuse põhimõtet kahjustavat, viimati nimetatud asjaolu tuleb siiski kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.
- 46 Kõiki eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes tuleb eelotsuse küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi ning neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mis lubavad deklareeritud tulude ja valdkondlike uuringute põhjal hinnatud tulude olulise erinevuse korral maksuametil kasutada ministeeriumi dekreediga heaks kiidetud valdkondlikul uuringul põhinevat induktiivset meetodit, et määrata kindlaks maksukohustuslase käibe summa, ja selle tulemusel teha maksude ümberarvutus, millega nähakse ette kohustus tasuda täiendav käibemaksusumma, tingimusel et need õigusnormid ja nende kohaldamine võimaldavad maksukohustuslasel kõikide tema valduses olevate vastupidiste tõendite alusel seada kahtluse alla – järgides samas neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtteid ning kaitseõigusi – selle meetodi abil saadud tulemused ja kasutada oma mahaarvamisõigust vastavalt käibemaksudirektiivi X jaotise sätetele, viimati nimetatud asjaolu tuleb siiski kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.



## Kohtukulud

- 47 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 (neljas koda) otsustab:

**Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, ning neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mis lubavad deklareeritud tulude ja valdkondlike uuringute põhjal hinnatud tulude olulise erinevuse korral maksuametil kasutada ministeeriumi dekreediga heaks kiidetud valdkondlikul uuringul põhinevat induktiivset meetodit, et määrata kindlaks maksukohustuslase käibe summa, ja selle tulemusel teha maksude ümberarvutus, millega nähakse ette kohustus tasuda täiendav käibemaksusumma, tingimusel et need õigusnormid ja nende kohaldamine võimaldavad maksukohustuslasel kõikide tema valduses olevate vastupidiste tõendite alusel seada kahtluse alla – järgides samas neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtteid ning kaitseõigusi – selle meetodi abil saadud tulemused ja kasutada oma mahaarvamisõigust vastavalt direktiivi 2006/112 X jaotise sätetele, viimati nimetatud asjaolu tuleb siiski kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.**

Allkirjad