



## Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

16. oktoober 2019\*

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artiklid 167 ja 168 – Käibemaksu mahaarvamise õigus – Keeldumine – Pettus – Tõendite kogumine – Kaitseõiguste tagamise põhimõte – Õigus olla ära kuulatud – Õigus tutvuda toimikuga – Euroopa Liidu põhiõiguste harta artikkel 47 – Tõhus kohtulik kontroll – Poolte võrdsuse põhimõte – Võistlevuse põhimõte – Liikmesriigi õigusnormid või halduspraktika, mille kohaselt on maksuhalduri jaoks maksukohustuslase mahaarvamisõiguse kontrollimise ajal siduvad need faktilised asjaolud ja õiguslik kvalifikatsioon, mille ta on tuvastanud seotud haldusmenetluste raames, milles see maksukohustuslane ei olnud osaline

Kohtuasjas C-189/18,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bírósági (Budapesti haldus- ja töökohus, Ungari) 14. veebruari 2018. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 13. märtsil 2018, menetluses

**Glencore Agriculture Hungary Kft.**

*versus*

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság,**

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: koja president E. Regan, kohtunikud I. Jarukaitis (ettekandja), E. Juhász, M. Ilešič ja C. Lycourgos,

kohtujurist: M. Bobek,

kohtusekretär: ametnik R. Şereş,

arvestades kirjalikku menetlust ja 20. märtsi 2019. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Glencore Agriculture Hungary Kft., esindajad: *ügyvéd* Z. Várszegi, *ügyvéd* D. Kelemen ja *ügyvéd* B. Balog,
- Ungari valitsus, esindajad: M. Z. Fehér ja G. Koós,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Havas ja J. Jokubauskaitė,

\* Kohtumenetluse keel: ungari.

olles 5. juuni 2019. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,  
on teinud järgmise

### **otsuse**

- 1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), kaitseõiguste tagamise põhimõtet ja Euroopa Liidu põhiõiguste harta (edaspidi „harta“) artiklit 47.
- 2 Taotlus on esitatud Glencore Agriculture Hungary Kft. (edaspidi „Glencore“) ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (maksu- ja tolliameti vaidluste lahendamise direktoraat, Ungari) (edaspidi „maksuhaldur“) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab kahte otsust, millega nõuti käibemaksu tasumist 2010. ja 2011. aasta eest.

### **Õiguslik raamistik**

#### ***Liidu õigus***

- 3 Käibemaksudirektiivi artikkel 167 sätestab:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

- 4 Selle direktiivi artiklis 168 on ette nähtud:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata:

- a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane;

[...]“.

#### ***Ungari õigus***

- 5 2007. aasta käibemaksuseadus nr CXXVII (Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény) sätestab § 119 lõikes 1:

„Kui seadus ei sätesta teisiti, tekib maksu mahaarvamise õigus siis, kui tuleb kindlaks määrata tasumisele kuuluv käibemaks, mis vastab sisendkäibemaksule (§ 120).“

6 Selle seaduse § 120 sätestab:

„Kui maksukohustuslane, kes sellena tegutseb, kasutab kaupu või teenuseid või muul viisil tarvitab neid maksustatavate kaubatarnete tegemiseks või teenuste osutamiseks, on tal õigus maha arvata tema poolt tasumisele kuuluvast maksusummast:

a) maksusumma, mille ta on tasunud talle tarnitud kaupade või osutatud teenuste eest teiselt maksukohustuslaselt – sealhulgas iga isik või üksus, kellel tuleb tasuda äriühingute lihtsustatud maksu – saadud arve alusel;

[...]“.

7 2003. aasta maksumenetluse seaduse nr XCII (Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény, edaspidi „maksumenetluse seadustik“) § 1 lõige 3a sätestab:

„Maksukohustust loova õigussuhte (leping, tehing) poolte kontrollimisel ei või maksuhaldur kontrollitavat õigussuhet, mis on juba varem teatud viisil kvalifitseeritud, kvalifitseerida iga maksukohustuslase osas erinevalt, vaid ta lähtub *ex officio* selle õigussuhte ühe poole juures tuvastatud asjaoludest kõigi teiste selle õigussuhte poolte suhtes läbi viidavates kontrollimenetlustes.“

8 Maksumenetluse seadustiku § 12 lõigete 1 ja 3 kohaselt on maksukohustuslasel nagu ka igal artikli 35 lõigete 2 ja 7 järgi maksu tasumiseks kohustatud isikul õigus tutvuda maksustamist puudutavate dokumentidega. Ta võib tutvuda, teha või taotleda koopiaid kõikidest dokumentidest, mida ta vajab oma õiguste teostamiseks ja kohustuste täitmiseks. Siiski ei või maksukohustuslased tutvuda muu hulgas dokumendi osaga, mis sisaldab teist isikut puudutavaid maksusaladusi, mille avaldamine on seadusega vastuolus.

9 Selle seadustiku § 97 lõigetes 4 ja 5 on sätestatud:

„4. Maksuhalduril on kontrollimenetluses kohustus tuvastada ja tõendada faktilised asjaolud, välja arvatud juhul, kui tõendamiskoormus on seaduse kohaselt maksukohustuslasel.

5. Vastuvõetavateks tõenditeks peetakse muu hulgas [...] muude kontrollitoimingute käigus saadud andmeid [...]“.

10 Nimetatud seadustiku § 100 lõige 4 sätestab:

„Kui maksuhaldur tugineb uurimise tulemusena tehtud järeldustes teise maksukohustuslase suhtes läbi viidud kontrollimenetluse tulemustele või sel moel saadud andmetele ja tõenditele, antakse maksukohustuslasele teda puudutavas osas üksikasjalik ülevaade nendega seotud protokollist ja otsusest ning seotud kontrolli käigus kogutud andmetest ja tõenditest.“

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused**

11 Glencore on Ungaris asuv äriühing, mis tegeleb peamiselt teravilja, õliseemnete ja sööda ning toorainete hulgimüügiga.

12 Kontrollide tulemusel, mis puudutasid esiteks kõiki 2010. ja 2011. aasta maksustamisperioodide makse ja toetusi, välja arvatud 2011. aasta septembri ja oktoobri käibemaks, ning teiseks 2011. aasta oktoobri käibemaksu, tegi maksuhaldur kaks otsust, millest esimese kohaselt tuli Glencore'il tasuda käibemaksu summas 1 951 418 000 Ungari forintit (HUF) (ligikaudu 6 000 000 eurot) ning trahvi ja viivist, ja teise kohaselt tasuda täiendavalt käibemaksu summas 130 171 000 Ungari forintit (ligikaudu 400 000 eurot).

- 13 Oma otsustes leidis maksuhaldur, et Glencore oli käibemaksu maha arvanud õigusvastaselt, kuna ta teadis või oleks pidanud teadma, et tema tarnijatega tehtud tehingud olid seotud käibemaksust kõrvalehoidumisega. Maksuhaldur tugines äriühingu tarnijate juures tuvastatud asjaoludele, leides, et maksudest kõrvalehoidumine on tõendatud.
- 14 Pärast nende kahe otsuse peale esitatud vaide rahuldamata jätmist esitas Glencore tühistamiskaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Budapesti haldus- ja töökohus, Ungari).
- 15 Oma kaebuse põhjendamiseks väidab Glencore muu hulgas, et maksuhaldur eiras harta artikliga 47 tagatud õigust õiglasele kohtumenetlusele ja selle õigusega kaasnevaid nõudeid ning rikkus eelkõige poolte võrdsuse põhimõtet. Lisaks on maksuhaldur tema sõnul rikkunud kaitseõiguste tagamise põhimõtet kahel põhjusel. Esiteks oli maksuhalduril ainsana võimalus tutvuda tarnijaid puudutava kriminaalmenetluse kogu toimikuga, s.o kriminaalmenetlus, milles Glencore ei olnud osaline ja mille raames ei saanud ta seega tugineda ühelegi õigusele, ning kõikide kogutud tõenditega, mida kasutati tema vastu. Teiseks ei teinud sama ametiasutus talle kättesaadavaks ei nende tarnijate juures läbiviidud kontrollide puudutavat toimikut, eelkõige dokumente, millel põhinesid tuvastatud asjaolud, oma protokollid, ega ka mitte tema poolt tehtud haldusotsuseid, tehes talle teatavaks neist vaid osa, mille maksuhaldur valis välja omaenda kriteeriumide alusel.
- 16 Maksuhaldur väidab, et kui Glencore'il ei saa olla õigusi, mis on seotud menetluspoole staatusega teise maksukohustuslase suhtes käimasolevas maksumenetluses, ei ole tema kaitseõigusi rikutud, kuna tal oli võimalik teda puudutava menetluse raames tutvuda kohtutoimikusse lisatud seotud menetlustest pärit kirjalike dokumentide ja avaldustega ning vaidlustada oma kaebeõigust kasutades nende tõendusjõudu.
- 17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et käibemaksu mahaarvamise õigus on ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte ning et üldjuhul ei saa selle andmisest keelduda, kui sisulised tingimused on täidetud. Ent põhikohtuasjas kõnealune maksuhalduri praktika, mis põhineb muu hulgas maksumenetluse seadustiku § 1 lõike 3a sellisel tõlgendusel, et maksuhalduri jaoks on siduvad maksukohustuslase tarnijate juures läbiviidud kontrollide tulemusel tehtud lõplikes otsustes sisalduvad tuvastatud asjaolud, võib Glencore'i jaoks kaasa tuua mahaarvamiseõiguse andmisest keeldumise.
- 18 Nimetatud kohus märgib, et maksumenetluse seadustiku § 1 lõike 3a eesmärk on tagada õiguskindlus, nõudes, et ühe ja sama tehingu puhul peavad kehtima samad järeldused. Tema sõnul tekib siiski küsimus, kas see eesmärk õigustab niisugust halduspraktikat, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mille kohaselt maksuhaldur vabastab end tõendamiskohustusest, võttes omal algatusel arvesse varasema menetluse käigus tuvastatud asjaolusid, milles maksukohustuslane ei olnud osaline ega saanud seega kasutada menetlusosalise staatusega kaasnevaid õigusi ning sai nende menetluste tulemusel tehtud lõplikest otsustest teada alles tema enda suhtes läbi viidavate kontrollide raames.
- 19 Nimetatud kohus lisab, et Glencore'i teavitati nendest otsustest ja nende aluseks olevatest dokumentidest vaid osaliselt, kuna maksuhaldur oma protokollis pelgalt mainis nimetatud otsustes sisalduvat iga tuvastatud asjaolu, ega esitanud ei neid otsuseid ega dokumente, millel need põhinevad.
- 20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib teada, kas selline halduspraktika on kooskõlas kaitseõiguste tagamise põhimõttega ning harta artiklis 47 sätestatud õigusega õiglasele kohtulikule arutamisele, arvestades tal teostada lubatud kohtuliku kontrolli piire, kuna ta ei ole pädev analüüsima teisi maksukohustuslasi puudutavate kontrollide tulemusel tehtud otsuste õiguspärasust, ega eelkõige kontrollima, kas tõendid, millel need otsused põhinevad, on saadud õiguspäraselt. Viidates 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsusele WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), soovib ta teada, kas õiglase kohtuliku arutamise nõuded eeldavad, et kohus, kellele on esitatud kaebus maksuhalduri otsuse peale, mis näeb ette maksude ümberarvutamise, peab olema pädev kontrollima, kas seotud haldusmenetlusest pärit tõendid on saadud kooskõlas liidu õigusega tagatud õigustega ja ega nendel tõenditel põhinevad tuvastused ei riku nimetatud õigusi.

- 21 Neil asjaoludel otsustas Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Budapesti haldus- ja töökohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas käibemaksudirektiivi sätteid ning nendega seotud kaitseõiguste tagamise aluspõhimõtet ja [harta] artiklit 47 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid ja neile tuginev praktika, mille kohaselt tuleb maksukohustustega seotud pooltevahelise õigussuhte (leping, tehing) kontrollimisega seotud asjaolusid, mille maksuhaldur on tuvastanud selle õigussuhte ühe poole (põhikohtuasjas arvete väljastaja) suhtes läbi viidud kontrollimenetluses ning mis tingivad selle õigussuhte ümberkvalifitseerimise, *ex officio* arvesse võtta selle õigussuhte teise poole (põhikohtuasjas arvete saaja) kontrollimisel, pidades silmas, et sellel õigussuhte teisel poolel pole algses kontrollimenetluses mingeid õigusi, iseäranis mitte menetlusosalistele ette nähtud õigusi?
2. Kas juhul, kui Euroopa Kohus vastab esimesele küsimusele eitavalt, on käibemaksudirektiivi sätete ning nendega seotud kaitseõiguste tagamise aluspõhimõtte ja [harta] artikliga 47 vastuolus liikmesriigi praktika, mille kohaselt on lubatav esimeses küsimuses nimetatud menetluse läbiviimine nii, et õigussuhte teisel poolel (arvete saajal) ei ole algses kontrollimenetluses menetlusosalise õigusi ning ta ei saa seega teostada kaebeõigust selles kontrollimenetluses, kus tuvastatud asjaolusid peab maksuhaldur *ex officio* arvesse võtma selle teise poole maksukohustustega seotud kontrollimenetluses ja mida võib viimase vastu tõendina kasutada, pidades silmas, et maksuhaldur ei võimalda teisel poolel tutvuda õigussuhte esimese poole (arvete väljastaja) suhtes läbi viidud kontrollimenetluse asjaomase toimikuga, iseäranis nende asjaolude tuvastamise aluseks olevate tõendite, protokollide ja haldusaktidega, vaid tutvustab talle neid üksnes osaliselt kokkuvõtval kujul, ehk võimaldab teisel poolel tutvuda selle toimikuga vaid kaudselt, tehes valiku lähtuvalt tema enda poolt määratud kriteeriumidest, mida teine pool kuidagi kontrollida ei saa?
3. Kas käibemaksudirektiivi sätteid ning nendega seotud kaitseõiguste tagamise aluspõhimõtet ja [harta] artiklit 47 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi praktika, mille kohaselt tuleb maksukohustustega seotud pooltevahelise õigussuhte kontrollimisega seotud asjaolusid, mille maksuhaldur on tuvastanud arvete väljastaja suhtes läbi viidud kontrollimenetluse tulemusena ning mille põhjal ta on leidnud, et see arvete väljastaja osales maksudest kõrvalehoidumises, *ex officio* arvesse võtta arvete saaja kontrollimisel, pidades silmas, et arvete saajal ei ole arvete väljastaja suhtes läbiviidavas kontrollimenetluses menetlusosalise õigusi ning ta ei saa seega teostada kaebeõigust selles kontrollimenetluses, kus tuvastatud asjaolusid peab maksuhaldur *ex officio* arvesse võtma arvete saaja maksukohustustega seotud kontrollimenetluses ja mida võib viimase vastu tõendina kasutada, ning pidades silmas, et [maksuhaldur] ei võimalda arvete saajal tutvuda arvete väljastaja suhtes läbi viidud kontrollimenetluse asjaomase toimikuga, iseäranis nende asjaolude tuvastamise aluseks olevate tõendite, protokollide ja haldusaktidega, vaid tutvustab talle neid vaid osaliselt kokkuvõtval kujul, ehk võimaldab arvete saajal tutvuda selle toimikuga vaid kaudselt, tehes valiku lähtuvalt tema enda poolt määratud kriteeriumidest, mida arvete saaja kuidagi kontrollida ei saa?“

## Eelotsuse küsimuste analüüs

### *Sissejuhatavad märkused*

- 22 Eelotsusetaotlusest nähtub, et pärast nii tema tarnijaid kui teda ennast puudutavaid maksukontrolle ei lubatud Glencore'il käibemaksu mahaarvamise õigust kasutada ja seetõttu nähti ette käibemaksu ümberarvutused. Vastavalt maksumenetluse seadustiku § 1 lõikele 3a põhjendas maksuhaldur keeldumist eelkõige nende asjaoludega, mille ta tuvastas maksukohustuslase tarnijaid puudutavate menetluste käigus, milles Glencore ei olnud osaline ja mille tulemusel tehti lõplikuks muutunud otsused, mille kohaselt olid need tarnijad käibemaksu tasumisest kõrvale hoidunud.

- 23 Kuivõrd eelotsusetaotlus viitab kriminaalmenetlusele ja varasemale maksumenetlusele, samuti haldusotsustele, mis tehti Glencore'i tarnijate suhtes, palus Euroopa Kohus vastavalt oma kodukorra artiklile 101 anda eelotsusetaotluse esitanud kohtul selgitusi kõne all oleva(te) kriminaalmenetlus(t)e kohta ja teatada, kas need menetlused on lõpetatud kriminaalkohtu jõustunud otsustega. Vastuseks sellele taotlusele märkis eelotsusetaotluse esitanud kohus, et tal ei ole teavet selle kohta, kas Glencore'i tarnijate suhtes toimuva kriminaalmenetluse lõpetamiseks on tehtud sisuline otsus ning ta edastas neli lõplikku maksuotsust, mis olid tehtud mõne nimetatud tarnija suhtes.
- 24 Kohtuistungil täpsustasid Glencore ja Ungari valitsus, et kaks kõnealust maksudest kõrvalehoidumist käsitlevat kriminaalmenetlust olid veel pooleli ajal, mil maksuhaldur vaatas läbi menetluskohustusdokumente ning tegi kaks põhikohtuasjas Glencore'i poolt vaidlustatud haldusotsust. Seega ei olnud need menetlused kriminaalkohtu otsusega sisulistes küsimustes veel lõpetatud. Sellest järeldub, et käesolevas kohtuasjas ei ole tõstatatud küsimusi, mis oleksid seotud juba seadusjõu omandanud kohtuotsusega.
- 25 Neid täpsustusi silmas pidades tuleb asuda seisukohale, et oma kolme küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas käibemaksudirektiivi, kaitseõiguste tagamise põhimõtet ja harta artiklit 47 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid või praktika, mille kohaselt on maksuhaldur maksukohustuslase käibemaksu mahaarvamise õiguse kontrollimisel seotud nende faktiliste asjaoludega ja õigusliku kvalifikatsiooniga, mille ta on tuvastanud selle maksukohustuslase tarnijaid puudutavates seotud haldusmenetlustes ja millel põhinevad tema lõplikud otsused, mille kohaselt on need tarnijad käibemaksust kõrvale hoidunud.
- 26 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud andmete kohaselt leiab maksuhaldur, et asjaolu, et ta on seotud nende faktiliste asjaoludega ja õigusliku kvalifikatsiooniga, mille ta on tuvastanud lõplikes otsustes, vabastab ta kohustusest esitada maksukohustuslast puudutavas menetluses maksudest kõrvalehoidumise kohta uuesti tõendeid. Selles kontekstis tekib eelotsusetaotluse esitanud kohtul eelkõige küsimus, kas käibemaksudirektiivi ja kaitseõiguste tagamise põhimõttega on vastuolus maksuhalduri praktika, mis nagu põhikohtuasjas seisneb selles, et asjaomasel maksukohustuslasel ei lubata tutvuda seotud menetluste toimikuga, eelkõige kõigi nende tõenditega, millel need tuvastused põhinevad, koostatud protokollidega ja tehtud otsustega, ning selles, et talle tehakse kokkuvõttena kaudselt teatavaks üksnes osa neist tõenditest, mille maksuhaldur on valinud lähtuvalt tema enda poolt määratud kriteeriumidest, mida arvete saaja kuidagi kontrollida ei saa.
- 27 Sellega seoses täpsustati kohtuistungil, et tõendamaks Glencore'i seotust maksudest kõrvalehoidumisega, tugines maksuhaldur tõenditele, mida ta kogus pooleliolevates kriminaalmenetlustes, Glencore'i tarnijate vastu algatatud haldusmenetlustes ja Glencore'i ennast puudutavas haldusmenetluses.
- 28 Tuues välja, et tal ei ole pädevust uurida teisi maksukohustuslasi puudutavate kontrollide tulemusel tehtud varasemate otsuste õiguspärasust, eelkõige kontrollida seda, kas tõendid, millel põhinevad need otsused, on saadud õiguspäraselt, küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus lisaks, viidates 17. detsembril 2015. aasta kohtuotsusele *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), kas õiglase menetluse nõuded eeldavad, et kohus, kellele on esitatud kaebus maksuhalduri otsuse peale, millega tehakse käibemaksu ümberarvutus, on pädev kontrollima, kas seotud haldusmenetluses kogutud tõendid on saadud kooskõlas liidu õigusega tagatud õigustega ning ega nendega seotud tuvastused ei riku neid õigusi.
- 29 Kuna Ungari valitsus tõlgendas oma kirjalikes ja suulistes seisukohtades riigisisese õiguse sätteid ja selgitas maksuhalduri praktikat nii tõendite kogumise, toimikuga tutvumise ulatuse kui ka kohtuliku kontrolli ulatuse kohta, tehes seda erinevalt eelotsusetaotluse esitanud kohtust, siis tuleb märkida, et Euroopa Kohtu ülesanne ei ole ELTL artikliga 267 kehtestatud õiguslase koostöö süsteemi raames kontrollida või seada kahtluse alla liikmesriigi kohtu poolt riigisisestele õigusnormidele antud tõlgenduse täpsust, kuna nende tõlgendamine kuulub liikmesriigi kohtu ainupädevusse. Ühtlasi tuleb

Euroopa Kohtul liikmesriigi kohtu esitatud eelotsusetaotlust menetledes arvestada riigisisese õiguse tõlgendust nii, nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus seda talle on selgitanud (6. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Târşia, C-69/14, EU:C:2015:662, punkt 13 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 30 Samuti ei ole mitte Euroopa Kohtu, vaid liikmesriigi kohtu ülesanne tuvastada vaidluse aluseks olevad faktilised asjaolud ning teha nendest järeldused edaspidise kohtuotsuse jaoks. Seega on Euroopa Kohtul liidu ja liikmesriigi kohtute pädevuse jaotuse raames ülesanne võtta arvesse eelotsuse küsimuste faktilist ja õiguslikku konteksti, nagu see on määratletud eelotsusetaotluses (vt selle kohta 7. juuni 2018. aasta kohtuotsus Scotch Whisky Association, C-44/17, EU:C:2018:415, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 31 Lisaks puudub Euroopa Kohtul eelotsusemenetluse raames õigus hinnata riigisiseste õigusnormide kooskõla liidu õigusega ning tõlgendada riigisiseseid õigus- ja haldusnorme (1. märtsi 2012. aasta kohtuotsus Ascafor ja Asidac, C-484/10, EU:C:2012:113, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 6. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Consorci Sanitari del Maresme, C-203/14, EU:C:2015:664, punkt 43). Samas on Euroopa Kohus pädev esitama eelotsusetaotluse esitanud kohtule kõik liidu õiguse tõlgendamise juhtnöörid, mis võimaldavad sel kohtul hinnata tema menetluses oleva kohtuasja lahendamisel seda kooskõla (1. märtsi 2012. aasta kohtuotsus Ascafor ja Asidac, C-484/10, EU:C:2012:113, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 26. juuli 2017. aasta kohtuotsus Europa Way ja Persidera, C-560/15, EU:C:2017:593, punkt 35).
- 32 Neid sissejuhatavaid märkusi arvesse võttes tuleb põhikohtuasjas arutlusel olevate tõendite kogumise, maksukohustuslase toimikuga tutvumise õiguse ulatuse ja kohtuliku kontrolli ulatuse osas üksteise järel analüüsida käibemaksudirektiivist, kaitseõiguste tagamise põhimõttest ja harta artiklist 47 tulenevaid nõudeid.

### ***Tõendite kogumine käibemaksudirektiivist ja kaitseõiguste tagamise põhimõttest lähtuvalt***

- 33 Maksukohustuslaste õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaksu, mis kuulub tasumisele või on tasutud selliste saadud kaupade või teenuste eest, mida kasutatakse maksustatavate tehingute tarbeks, kujutab väljakujunenud kohtupraktika kohaselt endast liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet. Nagu Euroopa Kohus on korduvalt selgitanud, on käibemaksudirektiivi artiklis 167 ja järgmistes artiklites sätestatud mahaarvamisoigus käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei saa põhimõtteliselt kitsendada (6. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punktid 25 ja 26; 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punktid 35 ja 36, ning 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punktid 37 ja 39).
- 34 Samas on maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste vastane võitlus käibemaksudirektiivi tunnustatud ja edendatud eesmärk ning Euroopa Kohus on korduvalt leidnud, et õigussubjektid ei või liidu õigusnorme ära kasutada pettuse või kuritarvituse eesmärgil. Sellepärast on liikmesriigi kohtute ja õigusasutuste pädevuses keelata mahaarvamisoiguse kasutamine, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tõendatud, et seda õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega (vt selle kohta 6. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punktid 35–37 ning seal viidatud kohtupraktika, ja 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 50).
- 35 Kui niisuguse olukorraga on tegemist juhul, kui maksudest hoiab kõrvale maksukohustuslane ise, on sellega tegemist ka siis, kui maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et ostutehingut tehes osaleb ta käibemaksupettusega seotud tehingus. Maksukohustuslast võib mahaarvamisoigust kasutamast keelata üksnes tingimusel, et objektiivsete tõendite alusel on tuvastatud, et maksukohustuslane, kellele tarniti kaupu või osutati teenuseid, mille põhjal mahaarvamisoigust taotletakse, teadis või oleks pidanud teadma, et nende kaupade või teenuste soetamisega osaleb ta

tehingus, mis on seotud käibemaksu tasumisest kõrvalehoidumisega, mille pani toime tarnija või teine tarne- või teenusteahelas hiljem osalenud ettevõtja (vt selle kohta 6. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punktid 38–40, ning 13. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punktid 27 ja 28).

- 36 Kuna mahaarvamisoiguse lubamisest keeldumine on erand sellest aluspõhimõttest, mida nimetatud õigus endast kujutab, siis tuleb maksuhalduril esitada õiguslikult piisavad tõendid, mis lubavad järeldada, et maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et tehing, mille eest ta mahaarvamisoigust taotleb, on seotud niisuguse pettusega (vt selle kohta 13. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punktid 29 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 37 Kuna liidu õigus ei näe ette käibemaksupettuse kohta tõendite esitamise korda, peab maksuhaldur need objektiivsed tõendid kindlaks määrama liikmesriigi õiguses ette nähtud tõendamiskorra kohaselt. Need õigusnormid ei või siiski kahjustada liidu õiguse tõhusust ja peavad järgima liidu õigusega, eelkõige hartaga tagatud õigusi (vt selle kohta 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punktid 65–67).
- 38 Neil asjaoludel leidis Euroopa Kohus 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsuse WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832) punktis 68, et liidu õigusega ei ole vastuolus, kui maksuhaldur, tuvastamaks kuritarvituse esinemist käibemaksu valdkonnas, võib kasutada haldusmenetluses tõendeid, mis on saadud maksukohustuslast puudutava paralleelselt käimasoleva ja lõpetamata kriminaalmenetluse käigus. Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 39 märkis, kohaldub see hinnang käibemaksust kõrvalehoidumise tuvastamiseks ka tõenditele, mis on saadud veel lõpetamata kriminaalmenetluse raames, mis ei puuduta maksukohustuslast, või mis on kogutud sellega seotud haldusmenetluste käigus, milles maksukohustuslane nagu ka põhikohtuasjas ei ole osaline.
- 39 Liidu õigusega tagatud õiguste hulgas on ka kaitseõiguste tagamine, mis väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kujutab endast liidu õiguse üldpõhimõtet, mida tuleb kohaldada, kui asutus kavatses teha isiku suhtes talle ebasoodsa otsuse. Nimetatud põhimõtte kohaselt tuleb niisuguste otsuste adressaatidele, kelle huvisid otsused märkimisväärselt mõjutavad, anda tegelik võimalus oma seisukoha esitamiseks nende asjaolude suhtes, millega ametiasutus oma otsust põhjendada kavatses. Niisugune kohustus on liikmesriikide asutustel, kui nad teevad otsuseid liidu õiguse kohaldamisalas, vaatamata sellele, et kohaldatav liidu õigus seda kohustust sõnaselgelt ette ei näe (18. detsembri 2008. aasta kohtuotsus Sopropé, C-349/07, EU:C:2008:746, punktid 36–38, ja 22. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, punkt 38).
- 40 Seda üldpõhimõtet tuleb kohaldada sellistele asjaoludele, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kus liikmesriik viib maksumaksja suhtes läbi maksukontrolli menetluse, kuna tal on liidu õigusest tulenev kohustus võtta kõik meetmed õigusloome ja halduse tasandil, et tagada oma territooriumil täies ulatuses käibemaksu kogumine ja võidelda maksupettuste vastu (vt selle kohta 9. novembri 2017. aasta kohtuotsus Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, punkt 27).
- 41 Kaitseõiguste hulka kuulub ka õigus olla ära kuulatud, mis tagab igale isikule võimaluse teha haldusmenetluses, enne kui langetatakse otsus, mis võib kahjustada tema huve, kasulikult ja tõhusalt teatavaks oma seisukoht. Euroopa Kohtu praktika järgi on reegel, mille kohaselt ebasoodsa otsuse adressaadile tuleb enne selle otsuse tegemist anda võimalus oma seisukohtade esitamiseks, kantud eesmärgist, et pädev asutus saaks nõuetekohaselt arvesse võtta kõiki asjasse puutuvaid asjaolusid. Et tagada asjaomase isiku tõhus kaitse, on nimetatud reegli eesmärk eelkõige see, et nimetatud isik saaks parandada mõne vea või teha teatavaks niisuguseid tema isikliku olukorraga seonduvaid asjaolusid, mis mõjutavad seda, kas otsus tehakse või mitte või kas otsuse sisu on nii- või teistsugune (5. novembri 2014. aasta kohtuotsus Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, punktid 46 ja 47 ning seal viidatud kohtupraktika).



- 42 Nimetatud õigus eeldab ka, et haldusasutus võtab nõuetekohaselt arvesse huvitatud isiku esitatud seisukohti, kui ta hindab hoolikalt ja erapooletult kõiki käsitletaval juhul asjakohaseid tõendeid ja põhjendab oma otsust üksikasjalikult, kuna kaitseõiguste tagamise põhimõttest tuleneb kohustus põhjendada otsust piisavalt, lähtudes asjaomase juhtumi asjaoludest, ja konkreetsel viisil, et huvitatud isikul oleks võimalik mõista keeldumise põhjusi, mille tõttu tema taotlus jäeti rahuldamata (5. novembri 2014. aasta kohtuotsus Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 43 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt ei ole kaitseõiguste tagamine kui liidu õiguse üldpõhimõte nimelt absoluutne õigus, vaid sellele võib seada piiranguid tingimusel, et need piirangud vastavad tegelikult meetmega taotletud üldise huvi eesmärkidele ega kujuta endast taotletavat eesmärki arvestades ülemäärast ja lubamatut sekkumist, mis kahjustab tagatud õiguste sisu (9. novembri 2017. aasta kohtuotsus Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 44 Pealegi tuleb kaitseõiguste rikkumise olemasolu analüüsida iga juhtumi konkreetsete asjaolude, eelkõige asjasse puutuva õigusakti laadi, selle vastuvõtmise konteksti ja asjaomast valdkonda reguleerivate õigusnormide põhjal (5. novembri 2014. aasta kohtuotsus Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, punkt 54 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 45 Lisaks tuleb märkida, et õiguskindlus on üks liidu õiguses tunnustatud üldpõhimõtteid. Selle kohta on Euroopa Kohus juba leidnud, et haldusakti lõplikkus, mille see akt omandab mõistlike kaebetähtaegade möödumisel või õiguskaitsevahendite ammendumisega, aitab kaasa õiguskindlusele, mistõttu liidu õigus ei nõua, et haldusorgan oleks põhimõtteliselt kohustatud kehtetuks tunnistama haldusakti, mis on muutunud lõplikuks (vt selle kohta 13. jaanuari 2004. aasta kohtuotsus Kühne & Heitz, C-453/00, EU:C:2004:17, punkt 24; 12. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Kempfer, C-2/06, EU:C:2008:78, punkt 37, ning 4. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus Byankov, C-249/11, EU:C:2012:608, punkt 76).
- 46 Mis puudutab maksumenetluse seadustiku § 1 lõikes 3a toodud normi, mille kohaselt on maksuhaldur eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul seotud nende faktiliste asjaolude ja õigusliku kvalifikatsiooniga, mille ta on tuvastanud maksukohustuslase tarnijate suhtes algatatud seotud haldusmenetlustes, milles maksukohustuslane ei ole osaline, siis näib selle normi mõte olevat – nagu väidab Ungari valitsus ja nagu tõi välja kohtujurist oma ettepaneku punktis 46 – tagada nii õiguskindlus kui ka maksumaksjate vaheline võrdsus, kuna see kohustab maksuhaldurit olema järjepidev, andes samadele asjaoludele samasuguse õigusliku kvalifikatsiooni. Sellise normi kohaldamine ei ole seega liidu õigusega üldjuhul vastuolus.
- 47 Siiski ei ole see nii, kui selle normi kohaselt ja seotud haldusmenetluste tulemusel tehtud otsuste lõplikkuse tõttu ei ole maksuhalduril kohustust teha maksukohustuslasele teatavaks tõendid, sealhulgas nendest menetlustest tulenevad tõendid, mille alusel ta kavatses otsuse teha, ning nimetatud maksukohustuslane jääb seeläbi ilma võimalusest teda puudutava menetluse käigus vaidlustada kasulikult neid tuvastatud asjaolusid või õiguslikke kvalifikatsioone.
- 48 Nimelt, esiteks on selle normi niisugune kohaldamine, mis annab õigusjõu lõplikule haldusotsusele, millega tuvastatakse maksudest kõrvalehoidumine, maksukohustuslase suhtes, kes ei olnud selle tuvastuseni viinud menetluses osaline, vastuolus maksuhalduril kohustusega, mis on välja toodud käesoleva kohtuotsuse punktis 36, s.o õiguslikult piisavalt tõendada objektiivseid asjaolusid, mis võimaldavad järeldada, et maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et tehing, mille alusel ta mahaarvamisõigust taotleb, on seotud maksudest kõrvalehoidumisega, kuna see kohustus eeldab, et maksuhaldur esitab maksukohustuslast puudutavas menetluses tõendid maksudest kõrvalehoidumise kohta, milles passiivset osalemist ta maksukohustuslasele ette heidab.
- 49 Teiseks, sellise maksukontrolli menetluse raames, nagu on kõne all põhikohtuasjas, ei saa õiguskindluse põhimõttega põhjendada niisugust kaitseõiguste piirangut, mille sisu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktides 39 ja 41, mis kujutab endast taotletava eesmärgi suhtes ülemäärast ja talumatut

sekkumist, mis moonutab nende õiguste olemust. See jätab maksukohustuslase, kelle puhul on kavas käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest keelduda, ilma võimalusest teha haldusmenetluse raames ja enne tema huve kahjustada võiva otsuse tegemist kasulikult ja tõhusalt teatavaks oma seisukoht nende asjaolude kohta, millele maksuhaldur kavatses tugineda. See muudab pädeva asutuse jaoks võimalust võtta kasulikult arvesse kõiki olulisi asjaolusid ning asjaomase isiku jaoks võimalust parandada vajaduse korral tehtud viga. Lõpuks vabastab ta maksuhalduri kohustusest pöörata asjaomase isiku esitatud seisukohtadele kogu tähelepanu, analüüsid hoolikalt ja erapooletult kõiki antud asjas tähtsust omavaid asjaolusid ja põhjendades oma otsust üksikasjalikult.

- 50 Seega, kuigi niisugune norm ei ole käibemaksudirektiivi ja kaitseõiguste tagamise põhimõttega üldjuhul vastuolus, siis on see nii üksnes juhul, kui selle kohaldamine ei vabasta maksuhaldurit kohustusest esitada maksukohustuslasele tõendid, sealhulgas viimase tarnijaid puudutavate seotud menetluste käigus saadud tõendid, mille alusel kavatses maksuhaldur teha otsuse, ning kui see maksukohustuslane ei jää seeläbi ilma õigusest vaidlustada kasulikult teda puudutavas menetluses neid asjaolusid ja õiguslikku kvalifikatsiooni, mille maksuhaldur on tuvastanud seotud menetluste raames.

### ***Maksukohustuslase toimikuga tutvumise õiguse ulatus kaitseõiguste tagamise põhimõttest lähtudes***

- 51 Käesoleva kohtuotsuse punktides 39 ja 41 märgitud nõue anda tegelik võimalus nende asjaolude suhtes oma seisukoha esitamiseks, millega ametiasutus oma otsust põhjendada kavatses, eeldab, et otsuse adressaatidel on võimalus nendest asjaoludest teada saada (vt selle kohta 9. novembri 2017. aasta kohtuotsus Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, punkt 31). Seega kaasneb kaitseõiguste tagamise põhimõttega toimikuga tutvumise õigus (vt selle kohta 7. jaanuari 2004. aasta kohtuotsus Aalborg Portland jt vs. komisjon, C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P ja C-219/00 P, EU:C:2004:6, punkt 68).
- 52 Isikul, kelle suhtes tehakse ebasoodne otsus, peab olema võimalik esitada oma seisukohad enne sellise otsuse tegemist, eelkõige selleks, et pädev asutus saaks kasulikult arvesse võtta kõiki asjasse puutuvaid asjaolusid, ning selleks, et otsuse adressaat saaks vajaduse korral viga parandada ning tema isikliku olukorraga seotud tõenditele kasulikult tugineda, peab tal olema lubatud haldusmenetluse käigus toimikuga tutvuda. Seega ei heasta toimikuga tutvumise õiguse rikkumist, mis on toimunud haldusmenetluse käigus, pelgalt asjaolu, et toimikuga võimaldati tutvuda kohtumenetluse käigus, mis puudutas vaidlustatud otsuse tühistamiseks esitatavat võimalikku kaebust (vt analoogia alusel 8. juuli 1999. aasta kohtuotsus Hercules Chemicals vs. komisjon, C-51/92 P, EU:C:1999:357, punkt 78; 15. oktoobri 2002. aasta kohtuotsus Limburgse Vinyl Maatschappij jt vs. komisjon, C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, C-250/99 P–C-252/99 P ja C-254/99 P, EU:C:2002:582, punkt 318, ning 7. jaanuari 2004. aasta kohtuotsus Aalborg Portland jt vs. komisjon, C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P ja C-219/00 P, EU:C:2004:6, punkt 104).
- 53 Sellest tuleneb, et sellises maksumenetluses, nagu on kõne all põhikohtuasjas, peab maksukohustuslasel olema võimalik tutvuda kõikide toimiku materjalidega, mille alusel maksuhaldur kavatses oma otsuse teha. Seega, kui maksuhaldur kavatses oma otsuse tegemisel tugineda tõenditele, mille ta on saanud – nagu põhikohtuasjas – maksukohustuslase tarnijate suhtes algatatud kriminaalmenetluste ja nendega seotud haldusmenetluste raames, peab maksukohustuslasel olema võimalik nende tõenditega tutvuda.
- 54 Lisaks, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 59 ja 60 märkis, peab maksukohustuslasel olema lubatud tutvuda dokumentidega, millel maksuhalduri otsus küll otseselt ei põhine, kuid mis võivad osutada vajalikuks tema kaitseõiguste kasutamisel, eelkõige tõendid süü puudumise kohta, mida maksuhalduril on õnnestunud koguda (vt selle kohta 13. septembri 2018. aasta kohtuotsus UBS Europe jt, C-358/16, EU:C:2018:715, punkt 66 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 55 Ent kuna kaitseõiguste tagamise põhimõte ei ole absoluutne õigus, nagu on märgitud ka käesoleva kohtuotsuse punktis 43, vaid sellele võib seada piiranguid, siis tuleb märkida, et maksude kontrollimise menetluses võivad niisugused piirangud, mis on ette nähtud liikmesriigi õigusnormidega, olla mõeldud eelkõige kaitsmaks konfidentsiaalsus- või ametisaladuse nõudeid (vt selle kohta 9. novembri 2017. aasta kohtuotsus Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, punkt 36), aga ka – nagu märkis Ungari valitsus – kolmandate isikute eraelu, nende isiklikke andmeid või sunnimeetme tõhusust, mida konkreetse teabega või teatavate dokumentidega tutvumine võib kahjustada.
- 56 Kaitseõiguste tagamise põhimõte sellises haldusmenetluses, nagu on arutlusel põhikohtuasjas, ei näe seega maksuhaldurile ette üldist kohustust teha kättesaadavaks kogu tema käsutuses olev toime, vaid nõuab, et isikul peab olema võimalik saada taotluse korral teave ja dokumendid, mida haldustoime sisaldab ning mille põhjal see asutus teeb oma otsuse, eeldusel et üldise huvi eesmärgid ei põhjenda nimetatud teabe ja dokumentidega tutvumise piiranguid (vt selle kohta 9. novembri 2017. aasta kohtuotsus Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, punktid 32 ja 39). Viimati nimetatud juhul, nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 64, tuleb maksuhalduril uurida, kas õigus osaliselt dokumentidega tutvuda on võimalik.
- 57 Sellest järeldub, et kui maksuhaldur kavatseb oma otsuse tegemisel tugineda tõenditele, mis nagu põhikohtuasjas on saadud maksukohustuslaste tarnijate suhtes algatatud kriminaalmenetluste ja nendega seotud haldusmenetluste raames, siis nõuab kaitseõiguste tagamise põhimõte, et maksukohustuslasel oleks teda puudutava menetluse vältel õigus tutvuda kõigi nende tõenditega, samuti tõenditega, mis võivad olla kasulikud tema kaitse huvides, välja arvatud juhul, kui dokumentidega tutvumise piirang on põhjendatav üldise huvi eesmärkidega.
- 58 Sellele nõudele ei vasta aga maksuhalduri praktika, mis seisneb selles, et asjaomasele maksukohustuslasele ei lubata üldse tutvuda nende tõenditega ja eelkõige tõenditega, millel põhinevad maksuhalduri tuvastused, haldusmenetluste tulemusel koostatud protokollidega ja tehtud otsustega, ning selles, et talle tehakse kokkuvõttena kaudselt teatavaks üksnes osa neist tõenditest, mille maksuhaldur on valinud lähtuvalt tema enda poolt määratud kriteeriumidest, mida arvete saaja kuidagi kontrollida ei saa.

### ***Kohtuliku kontrolli ulatus harta artiklist 47 lähtudes***

- 59 Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib, kas õiglase menetluse nõuded eeldavad, et kohus, mis on saanud kaebuse maksuhalduri otsuse peale, mis näeb ette käibemaksu ümberarvutuse, on pädev kontrollima, kas seotud haldusmenetluses on tõendid saadud kooskõlas liidu õigusega tagatud õigustega ning et ega nendel tõenditel põhinevad tuvastused ei riku neid õigusi, siis tuleb märkida, et hartaga tagatud põhiõigused laienevad sellisele olukorrale, kuna pärast maksudest kõrvalehoidumise tuvastamist tehtud käibemaksu ümberarvutus – nagu see oli põhikohtuasjas – kujutab endast liidu õiguse kohaldamist harta artikli 51 lõike 1 tähenduses (vt selle kohta 26. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punktid 19 ja 27, ning 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 67).
- 60 Harta artikli 47 kohaselt on igapähele, kelle liidu õigusega tagatud õigusi või vabadusi rikutakse, selles artiklis kehtestatud tingimuste kohaselt õigus tõhusale õiguskaitsevahendile kohtus. Igapähele on eelkõige õigus sellele, et tema asja arutatakse õiglaselt.
- 61 Poolte võrdsuse põhimõte, mis on lahutamatu osa õigustatud isikutele liidu õiguse raames harta artikliga 47 ette nähtud tõhusa õiguskaitse põhimõttest, kuivõrd see kaasneb nagu ka võistlevuse põhimõte õiglase kohtumenetluse mõiste endaga, tähendab kohustust anda kummalegi poolele mõistlik võimalus oma seisukoha ja tõendite esitamiseks tingimustes, mis ei asetaks ühte neist oma vastasesa võrreldes oluliselt ebasoodsamasse olukorda (vt selle kohta 17. juuli 2014. aasta kohtuotsus

Sánchez Morcillo ja Abril García, C-169/14, EU:C:2014:2099, punkt 49, ja 16. mai 2017. aasta kohtuotsus Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 96 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 62 Selle põhimõtte eesmärk on tagada kohtumenetluse poolte menetluslik võrdsus, tagades nende poolte õiguste ja kohustuste võrdsuse muu hulgas tõendite esitamist reguleerivate normide ja kohtuvaidluse ning poolte edasikaebamisõiguse seisukohast (28. juuli 2016. aasta kohtuotsus *Ordre des barreaux francophones et germanophone jt*, C-543/14, EU:C:2016:605, punkt 41). Et täita nõudeid, mis tulenevad õigusest õiglasele kohtulikule arutamisele, on nimelt oluline, et pooled oleksid tutvunud nii faktiliste kui ka õiguslike asjaoludega, mis on menetluse tulemuse suhtes määravad, ja saaksid võistluslikult nende üle vaielda (2. detsembri 2009. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Iirimaa *jt*, C-89/08 P, EU:C:2009:742, punkt 56).
- 63 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu viidatud 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsuse *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832) aluseks olnud juhtumi kohta märkis Euroopa Kohus nimetatud kohtuotsuse punktis 87 seoses tõenditega – mis on saadud lõpetamata kriminaalmenetluse raames elektroonilise side võrgu kaudu edastatavate sõnumite salajasel pealtkuulamisel ja elektronposti salajasel vaatamisel, mis võivad kujutada endast harta artikli 7 rikkumist – ja nende tõendite kasutamisega haldusmenetluses, et harta artikliga 47 tagatud tõhus kohtulik kontroll nõuab, et sellise otsuse õiguspärasust kontrolliv kohus, millega rakendatakse liidu õigust, peab saama kontrollida, ega tõendeid, millel see otsus põhineb, ei ole kogutud ja kasutatud liidu õigusega, eelkõige hartaga tagatud õigusi rikkudes.
- 64 Nimetatud kohtuotsuse punktis 88 märkis Euroopa Kohus, et see nõue on täidetud juhul, kui kohus, kellele on esitatud kaebus maksuhalduri sellise otsuse peale, millega tehakse käibemaksu ümberarvutus, on pädev kontrollima, kas tõendid, millel see otsus põhineb, on kriminaalmenetluse käigus saadud kooskõlas liidu õigusega tagatud õigustega või vähemalt võib kriminaalkohtu poolt võistlevas menetluses juba läbi viidud kontrollimise põhjal kinnitada, et need tõendid on saadud selle õigusega kooskõlas.
- 65 Harta artikliga 47 tagatud kohtuliku kontrolli tõhusus nõuab samamoodi, et kohus, kellele on esitatud kaebus maksuhalduri otsuse peale, millega tehakse käibemaksu ümberarvutus, oleks pädev kontrollima, ega tõendeid, mis on saadud seotud haldusmenetluse käigus, milles maksukohustuslane ei olnud osaline, ja mida on kasutatud maksuhalduri otsuse põhistamiseks, ei ole kogutud liidu õigusega ja eriti hartaga tagatud õigusi rikkudes. Samuti on see nii juhul, kui nagu põhikohtuasjas on need tõendid aluseks haldusotsustele, mis on tehtud teiste maksukohustuslaste kohta ja on muutunud lõplikuks.
- 66 Sellega seoses tuleb välja tuua, nagu märkis ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 74, et haldusasutuste avaldused ja tuvastatud asjaolud ei ole kohtute jaoks siduvad.
- 67 Üldisemalt peab nimetatud kohtul olema võimalik võistleva menetluse raames kontrollida teiste maksukohustuslaste vastu algatatud seotud haldusmenetluste käigus saadud tõendite kogumise ja kasutamise seaduslikkust ning nende menetluste tulemusel tehtud haldusotsustes sisalduvaid tuvastatud asjaolusid, mis on kaebuse lahendamisel otsustava tähtsusega. Poolte võrdsus oleks rikutud ja võistlevuse põhimõtet ei järgitaks, kui maksuhaldur ei oleks sel põhjusel, et teiste maksukohustuslaste suhtes tehtud lõplikuks muutunud otsused on tema jaoks siduvad, kohustatud neid tõendeid kohtule esitama, kui maksukohustuslasel ei oleks võimalik nendega tutvuda, kui pooltel ei oleks võimalik vaielda nii nende tõendite kui ka nimetatud tuvastatud asjaolude üle ning kui sellel kohtul ei oleks võimalik kontrollida kõiki faktilisi ja õiguslikke asjaolusid, millel need otsused põhinevad ja mis on tema menetluses oleva vaidluse lahendamisel otsustava tähtsusega.
- 68 Kui nimetatud kohtul ei ole õigust sellist kontrolli teostada ja kui seetõttu ei ole õigus kohtulikule kaitsele tõhus, tuleb seotud haldusmenetluste käigus kogutud tõendid ja nende menetluste tulemusel teiste maksukohustuslaste suhtes tehtud haldusotsustes sisalduvad tuvastatud asjaolud jätta

arvestamata ning vaidlustatud otsus, mis põhineb nendel tõenditel ja tuvastustel, tuleb tühistada, kui selle asjaolu tõttu muutub otsus alusetuks (vt selle kohta 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 89).

- 69 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb esitatud küsimustele vastata, et käibemaksudirektiivi, kaitseõiguste tagamise põhimõtet ja harta artiklit 47 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole üldjuhul vastuolus liikmesriigi õigusnormid või praktika, mille kohaselt on maksuhaldur maksukohustuslase käibemaksu mahaarvamise õiguse kontrollimisel seotud nende faktiliste asjaolude ja õigusliku kvalifikatsiooniga, mille ta on tuvastanud selle maksukohustuslase tarnijaid puudutavates seotud haldusmenetlustes ja millel põhinevad tema lõplikud otsused, mille kohaselt on need tarnijad käibemaksust kõrvale hoidunud, kui esiteks ei vabasta need õigusnormid või praktika maksuhaldurit kohustusest esitada maksukohustuslasele tõendid, sealhulgas viimase tarnijaid puudutavate seotud menetluste käigus saadud tõendid, mille alusel kavatakse maksuhaldur teha otsuse, ning kui see maksukohustuslane ei jää seeläbi ilma õigusest vaidlustada kasulikult teda puudutavas menetluses neid asjaolusid ja õiguslikku kvalifikatsiooni, teiseks, kui nimetatud maksukohustuslasel on võimalik tutvuda selle menetluse kestel kõikide seotud haldusmenetlustes või mis tahes muus menetluses kogutud tõenditega, mille põhjal kavatakse maksuhaldur otsuse teha või mis võivad osutada vajalikuks tema kaitseõiguste kasutamisel, välja arvatud juhul, kui dokumentidega tutvumise piirang on põhjendatud üldise huvi eesmärkidega, ja kolmandaks, kui selle otsuse peale esitatud kaebust menetleval kohtul on võimalik kontrollida nende tõendite kogumise ja kasutamise seaduslikkust ning nende tarnijate suhtes tehtud haldusotsustes sisalduvaid tuvastatud asjaolusid, mis on kaebuse lahendamisel otsustava tähtsusega.

## Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (viies koda) otsustab:

**Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, kaitseõiguste tagamise põhimõtet ja Euroopa Liidu põhiõiguste harta artiklit 47 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole üldjuhul vastuolus liikmesriigi õigusnormid või praktika, mille kohaselt on maksuhaldur maksukohustuslase käibemaksu mahaarvamise õiguse kontrollimisel seotud nende faktiliste asjaolude ja õigusliku kvalifikatsiooniga, mille ta on tuvastanud selle maksukohustuslase tarnijaid puudutavates seotud haldusmenetlustes ja millel põhinevad tema lõplikud otsused, mille kohaselt on need tarnijad käibemaksust kõrvale hoidunud, kui esiteks ei vabasta need õigusnormid või praktika maksuhaldurit kohustusest esitada maksukohustuslasele tõendid, sealhulgas viimase tarnijaid puudutavate seotud menetluste käigus saadud tõendid, mille alusel kavatakse maksuhaldur teha otsuse, ning kui see maksukohustuslane ei jää seeläbi ilma õigusest vaidlustada kasulikult teda puudutavas menetluses neid asjaolusid ja õiguslikku kvalifikatsiooni, teiseks, kui nimetatud maksukohustuslasel on võimalik tutvuda selle menetluse kestel kõikide seotud haldusmenetlustes või mis tahes muus menetluses kogutud tõenditega, mille põhjal kavatakse maksuhaldur otsuse teha või mis võivad osutada vajalikuks tema kaitseõiguste kasutamisel, välja arvatud juhul, kui dokumentidega tutvumise piirang on põhjendatud üldise huvi eesmärkidega, ja kolmandaks, kui selle otsuse peale esitatud kaebust menetleval kohtul on võimalik kontrollida nende tõendite kogumise ja kasutamise seaduslikkust ning nende tarnijate suhtes tehtud haldusotsustes sisalduvaid tuvastatud asjaolusid, mis on kaebuse lahendamisel otsustava tähtsusega.**

Allkirjad