



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kuues koda)

4. juuni 2020 *

Eelotsusetaotlus – Liidu õiguse põhimõtted – Kaitseõiguste tagamine – Maksumenetlus –
Mahaarvamisõigus käibemaksu valdkonnas – Mahaarvamisõiguse andmisest keeldumine
maksukohustuslase tarnijate väidetavalt sobimatu käitumise tõttu – Haldusakt, mille on andnud
liikmesriigi maksuhaldur, ilma et ta oleks lubanud asjaomasel maksumaksjal tutvuda selle akti aluseks
oleva teabe ja dokumentidega – Maksupettuse kahtlus – Liikmesriigi praktika, mille kohaselt sõltub
mahaarvamisõiguse kasutamine lisaks maksuarvele ka muude tõendavate dokumentide omamisest –
Lubatavus

Kohtuasjas C-430/19,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Tribunalul Cluji (Cluji esimese astme kohus, Rumeenia) 15. mai
2019. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 3. juunil 2019, menetluses

SC C.F. SRL

versus

A.J.F.P.M.

D.G.R.F.P.C,

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

koosseisus: koja president M. Safjan (ettekandja), kohtunikud L. Bay Larsen ja C. Toader,

kohtujurist: H. Saugmandsgaard Øe,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- SC C.F. SRL, esindajad: *avocați* T.D. Vidrean-Căpușan ja D. F. Pașcu,
- Rumeenia valitsus, esindajad: E. Gane, A. Rotăreanu ja C.-R. Canțăr,
- Euroopa Komisjon, esindajad: A. Armenia ja L. Lozano Palacios,

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

* Kohtumenetluse keel: rumeenia.

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab küsimust, kuidas tõlgendada liidu õiguses kehtivat kaitseõiguste tagamise üldpõhimõtet ja põhimõtteid, mis reguleerivad ühise käibemaksusüsteemi kohaldamist liikmesriikides.
- 2 Taotlus on esitatud kohtuvaidluses, mille üks pool on SC C.F. SRL (edaspidi „CF“) ja teine pool on Administrația Județeană a Finanțelor Publice M. (riigi maksuameti M. piirkondlik osakond, Rumeenia) (edaspidi „maksuamet“) ning Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice C (riigi maksuameti C. maksukeskus, Rumeenia) (edaspidi „maksukeskus“) ja mis puudutab selliste maksualaste haldusaktide tühistamise taotlust, millega nähti CFile ette täiendavad maksukohustused käibemaksu ja äriühingu tulumaksu valdkonnas.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), mida on muudetud nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL (ELT 2010, L 189, lk 1) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 178 punkt a sätestab:

„Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane täitma järgmised tingimused:

„a) artikli 168 punktis a osutatud mahaarvamise korral seoses kaubatarnetega või teenuste osutamisega peab tal olema XI jaotise 3. peatüki 3.–6. jao kohaselt koostatud arve“.

Rumeenia õigus

- 4 8. septembri 2015. aasta seadus nr 227/2015, millega kehtestatakse maksuseadustik (Legea nr 227/2015 privind Codul fiscal) (*Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 688, 10.9.2015; edaspidi „maksuseadustik“), sätestab § 11 lõikes 1, et maksude, lõivude või kohustuslike sotsiaalkindlustusmaksete suuruse kindlaksmääramisel võib maksuhaldur jätta arvesse võtmata tehingu, millel ei ole majanduslikku eesmärki, kohandades selle maksustamist, või võib tehingu või tegevuse ümber liigitada, et kajastada tehingu või tegevuse majanduslikku sisu.
- 5 Maksuseadustiku § 25 lõige 1 näeb ette, et maksustatava tulu kindlaksmääramisel loetakse mahaarvatavateks kuludeks majandustegevuse eesmärgil tehtud kulutused, sealhulgas kehtivate seadustega reguleeritud kulud, ning kaubandus- ja tööstuskodadele, tööandjate organisatsioonidele ja ametiühingutele makstavad registreerimistasud, liikmemaksud ja sissemaksed.
- 6 Nimetatud seadustiku § 299 lõike 1 punktis a on ette nähtud, et käibemaksukohustuslasel on kohustus omada tasutud või tasumisele kuuluva sisendkäibemaksu kohta maksuarvet ja teatud juhtudel ka tõendit selle tasumise kohta.

- 7 20. juuli 2015. aasta seaduse nr 207 maksumenetluse seadustiku kohta (Legea nr 207 privind Codul de procedură fiscală, *Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 547, 23.7.2015) (edaspidi „maksumenetluse seadustik“) põhikohtuasja asjaolude ajal kehtinud redaktsiooni § 6 lõiked 1 ja 2 sätestasid:

„1. Maksuhalduril on õigus oma pädevuse piires hinnata, kas maksustamisega seotud faktilised asjaolud on asjakohased, kasutades seaduses ette nähtud tõendamisviise, ning teha otsus, mis põhineb õigusnormidel ja igakülgsel järeldusel otsuse vastuvõtmise ajal konkreetset juhtumit selgitavate kõikide asjaolude kohta. Maksuhaldur peab oma kaalutusõigust teostades võtma arvesse maksumaksjate abistamise ja suunamise raames pädeva maksuhalduri poolt asjaomasele maksumaksjale saadetud kirjalikku arvamust ning otsust, mille maksuhaldur on maksualases haldusaktis või kohus on varasemas lõplikus otsuses teinud sama maksumaksjat puudutavate analoogsete asjaolude kohta. Juhul kui maksuhaldur tuvastab erinevusi maksumaksja maksualase olukorra ja seda maksumaksjat puudutavas kirjalikus arvamuses või maksualases haldusaktis arvesse võetud teabe vahel, on maksuhalduril õigus talletada andmeid vastavalt tegelikule maksualasele olukorrale ja maksuseadustele ning ta on kohustatud kirjalikult esitama põhjused, miks ta ei võta eelnevat seisukohta arvesse.

2. Maksuhaldur kasutab oma kaalutusõigust mõistlikkuse ja õigluse piires, tagades õiglase tasakaalu taotletava eesmärgi ja selle saavutamiseks võetavate meetmete vahel.“

- 8 Maksumenetluse seadustiku § 9 „Õigus olla ära kuulatud“ sätestab lõikes 1:

„Enne otsuse tegemist on maksuhaldur kohustatud tagama maksumaksjale võimaluse esitada oma seisukoht otsuse tegemiseks tähtsust omavate asjaolude kohta.“

- 9 Selle seadustiku § 46 „Maksualase haldusakti sisu ja põhjendused“ lõikes 2 on sätestatud:

„Paber kandjal koostatud maksualane haldusakt sisaldab järgmisi andmeid:

[...]

j) märkused maksumaksja ärakuulamise kohta.“

- 10 Nimetatud seadustiku § 49 „Maksualase haldusakti tühisus“ on sõnastatud järgmiselt:

„1. Maksualane haldusakt on tühine kõigil järgmistel juhtudel:

- a) selle vastuvõtmisel on rikutud pädevust reguleerivaid õigusnorme;
- b) selles ei ole märgitud maksuhalduri esindaja nime, eesnime ja staatust, maksukohustuslase nime, eesnime või nimetust, haldusakti eset või puudub maksuhalduri esindaja allkiri, välja arvatud § 46 lõikes 6 sätestatud erandi puhul, ega ole märgitud haldusakti andnud maksuhaldurit;
- c) selles on tehtud raske ja ilmselge viga. Maksualases haldusaktis on tehtud raske ja ilmselge viga, kui selle vastuvõtmise aluseks olnud põhjendustes esineb nii suur viga, et enne akti vastuvõtmist või selle vastuvõtmise ajal nende põhjenduste arvestamata jätmisel ei oleks akti vastu võetud.

2. Pädev maksuhaldur või vaide menetlemise eest vastutav asutus võib tühisuse tuvastada taotluse alusel või omal algatusel. Kui pädev maksuhaldur tuvastab tühisuse, teeb ta otsuse, mis tehakse maksumaksjale teatavaks.

3. Maksualased haldusaktid, mis rikuvad õigusnorme, mida ei ole lõikes 1 nimetatud, võib tühistada. Paragrahvi 50 sätteid kohaldatakse *mutatis mutandis*.“

- 11 Sama seadustiku § 278 lõikes 1 on sätestatud:

„Halduskaebuse esitamine ei too kaasa maksualase haldusakti täitmise peatamist.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 12 Rumeenia õiguse alusel 2008. aastal asutatud äriühingu CF põhitegevus on metsaressursside majandamine. Maksukeskus viis ajavahemikul 29. augustist 2016 kuni 13. aprillini 2017 äriühingusse läbi maksukontrolli, mis puudutas esiteks tulumaksu tasumist ajavahemikul 1. jaanuarist 2011 kuni 31. detsembrini 2016 eest ja teiseks käibemaksu ajavahemikul 1. märtsist 2014 kuni 31. detsembrini 2016.
- 13 Maksukontroll peatati kuueks kuuks, et võimaldada piirkondlikul pettustevastasel ametil viia läbi uurimine, milles osales Tribunalul Cluji (Cluji esimese astme kohus, Rumeenia) juures tegutsev prokuratuur. Kriminaaluurimine lõpetati kriminaalmenetluse lõpetamise otsusega.
- 14 Maksukeskus märkis kontrolliaktis, et CFi ja kahe tema tarnija vahelised äritehingud olid näilikud, kuna tema tarnijatel – kes on mikroettevõtjad ja kelle puhul on maksumäär 3% käibest, samas kui CFi maksumäär oli 16% – ei olnud tehnilist ja logistilist võimekust osutada teenuseid, mille eest nad CFi arveid esitasid.
- 15 CFi seaduslikul esindajal paluti kontrolliakti ära kirja saamiseks ilmuda maksukeskusesse.
- 16 CF vaidlustas kontrolliakti ja taotles õigust tutvuda kogu teda puudutava haldustoimikuga. Ta märkis, et ta ei olnud maksukontrolli ajal teadlik sellest, kuidas kriminaaluurimise läbiviimine võis mõjutada maksuhalduri kontrolli.
- 17 Kuna tema vaie jäeti rahuldamata, esitas CF kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule Tribunalul Clujile (Cluji esimese astme kohus).
- 18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et Rumeenia maksuhalduri sõnul oli CF vastutav oma tarnijate ebapiisava tegevuse eest maksukohustuste täitmisel. Maksuhalduri hinnangul tulenes CFi ja nimetatud tarnijate vaheliste tehingute näilikkus asjaolust, et CFil ei olnud võimalik peale maksuarve esitada muid tõendavaid dokumente. Ent samas on Rumeenia õigusnormide kohaselt maksuarve ainus tõend, mille maksumaksja on kohustatud esitama nii käibemaksu kui ka ettevõtte tulumaksu valdkonnas mahaarvamisoiguse kasutamiseks.
- 19 Nimetatud kohus sedastab, et seda, mil viisil mõjutas piirkondliku pettustevastase ameti uurimine maksukeskuse kontrolli, ei ole võimalik kindlaks teha. Samuti ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohus teadlik kaudsetest tõenditest, mille põhjal maksuhaldur järeldas, et CFi ja tema tarnijate vahelised äritehingud olid näilikud.
- 20 Neil asjaoludel otsustas Tribunalul Cluj (Cluji esimese astme kohus, Rumeenia) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas silmas pidades kaitseõiguste tagamise põhimõtet, nagu see on siiani määratletud Euroopa Kohtu praktikas [...], võib ja peab eraõiguslikule isikule tehtud maksualase haldusakti sõnaselgelt tühistama juhul, kui eraõiguslikul isikul ei ole olnud võimalust tutvuda teabega, mille alusel tema suhtes haldusakt tehti, hoolimata asjaolust, et selles haldusaktis on viidatud mõnele haldustoimiku osale?

2. Kas neutraalsuse, proportsionaalsuse ja võrdväärsuse põhimõtetega on vastuolus see, kui käibemaksu ja äriühingu tulumaksu mahaarvamise õiguse kasutamisel ei lubata äriühingul, mille maksualane käitumine on laitmatu, äriühingu tulumaksu maha arvata tarnijate maksukäitumise pärast, mida peetakse sobimatuks selliste tegurite alusel, nagu inimressursside või veovahendite puudumine, olgugi et maksuhaldur ei ole tõendanud ühtki tegevust, millest tuleneks vastavate tarnijate maksuõiguslik- või kriminaalvastutus?
3. Kas liidu õigusega on kooskõlas riigisisene praktika, mille kohaselt sõltub sisendkäibemaksu ja äriühingu tulumaksu mahaarvamise õiguse teostamine lisaks maksuarve omamisest ka muude, liikmesriigi maksuõigusnormidega selgelt ja täpselt määratlemata täiendavate tõendavate dokumentide nagu kulukalkulatsioon ja vahearuanne omamisest?
4. Kas 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsust WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832) silmas pidades võib asuda seisukohale, et tegemist on maksupettusega, kui maksukohustuslane ostab kaupu ja teenuseid teiselt maksukohustuslaselt, kelle suhtes kehtib teistsugune maksustamiskord kui esimesena nimetatud maksukohustuslase suhtes?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Vastuvõetavus

- 21 Rumeenia valitsus vaidlustab eelotsusetaotluse vastuvõetavuse nii Euroopa Kohtu kodukorra artikli 94 seisukohast kui ka seetõttu, et põhikohtuasja selles osas, mis puudutab äriühingu tulumaksu, puuduvad asjakohased liidu õigusnormid.
- 22 Esiteks tuleb märkida, et vastavalt Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikale eeldatakse, et liidu õiguse tõlgendamise küsimused, mille liikmesriigi kohus on esitanud õiguslikus ja faktilises raamistikus, mille ta on määratlenud omal vastutusel ja mille paikapidavust Euroopa Kohus ei pea kontrollima, on asjakohased. Liikmesriigi kohtu esitatud eelotsusetaotluse saab Euroopa Kohus jätta läbi vaatamata vaid siis, kui on ilmne, et liidu õigusnormi tõlgendamine, mida liikmesriigi kohus palub, ei ole mingil viisil seotud põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, või ka juhul, kui probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi või õiguslikke asjaolusid, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimustele või mõista põhjusi, miks liikmesriigi kohus leiab, et tal on vaja vastuseid neile küsimustele, et lahendada tema menetluses olev kohtuasi (12. detsembri 2019. aasta kohtuotsus Slovenské elektrárne, C-376/18, EU:C:2019:1068, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 23 Seega, kuna eelotsuse menetlus algatatakse ELTL artikli 267 alusel Euroopa Kohtule eelotsusetaotluse esitamisega, on möödapääsmatult vajalik, et liikmesriigi kohus selgitaks selles taotluses põhikohtuasja vaidluse faktilist ja õiguslikku raamistikku ja kas või minimaalselt põhjusi, mille alusel ta on valinud välja liidu õiguse sätted, mida ta palub tõlgendada, samuti seost, mille ta on tuvastanud nende sätete ja tema menetluses olevas kohtuasjas kohaldatavate riigisiseste õigusnormide vahel. Need eelotsusetaotluse sisu puudutavad kumulatiivsed nõuded on sõnaselgelt esitatud Euroopa Kohtu kodukorra artiklis 94 (12. detsembri 2019. aasta kohtuotsus Slovenské elektrárne, C-376/18, EU:C:2019:1068, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 24 Mis puudutab konkreetsemalt kodukorra artiklis 94 sätestatud nõudeid, siis tuleb tõdeda, et käesolev eelotsusetaotlus sisaldab põhilisi faktilisi asjaolusid ja viitab nii liidu õiguse kui ka liikmesriigi õiguse sätete sisule, mida saab põhikohtuasjas kohaldada.
- 25 Teiseks tuleb põhikohtuasja selle osa kohta, mis puudutab äriühingu tulumaksu, märkida, et kui riigisisene õigusakt järgib puhtalt riigisiseste olukordade reguleerimisel lahendusi, mis on sätestatud liidu õiguses, et vältida näiteks oma kodanike diskrimineerimist või võimalikke konkurentsimoonutusi

või tagada võrreldavates olukordades ühesugune menetlus, on lahknevate tõlgenduste vältimiseks tulevikus liidu huvides liidu õigusest üle võetud sätete ja mõistete ühetaoline tõlgendamine, olenemata sellest, millistel asjaoludel neid kohaldatakse (24. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Belgische Staat, C-469/18 ja C-470/18, EU:C:2019:895, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 26 Liidu õiguse sätete tõlgendamine Euroopa Kohtu poolt olukordades, mis on puhtalt riigisisised, on niisiis õigustatud, kui need sätted on riigisiseste õigusnormidega muudetud selliste olukordade suhtes vahetult ja tingimusteta kohaldatavaks, et tagada selliste olukordade ja liidu õiguse kohaldamisalasse kuuluvate olukordade ühesugune kohtlemine (24. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Belgische Staat, C-469/18 ja C-470/18, EU:C:2019:895, punkt 23).
- 27 Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitas veenvalt, et põhikohtuasja selle osa puhul, mis puudutab äriühingu tulumaksu, on käesoleval juhul tegemist just sellise olukorraga, tuleb eeltoodud kaalutlusi arvestades asuda seisukohale, et käesolev eelotsusetaotlus on vastuvõetav.

Esimene küsimus

- 28 Esimese küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas liidu õiguses kehtivat kaitseõiguste tagamise üldpõhimõtet tuleb tõlgendada nii, et kui maksukohustuslasel ei olnud riigisiseses haldusmenetluses, mis puudutab käibemaksuga maksustatava väärtuse kontrollimist ja kindlaksmääramist, võimalust tutvuda tema kohta koostatud haldustoimikus sisalduva teabega, mida võeti arvesse sellise haldusotsuse vastuvõtmisel, millega kehtestatakse talle täiendavad maksukohustused, siis nõuab see põhimõte, et nimetatud otsus tuleb tühistada.
- 29 Sellele küsimusele vastamiseks tuleb märkida, et kaitseõiguste tagamine on liidu õiguse üldpõhimõte, mis kuulub kohaldamisele, kui ametiasutus kavatab teha isiku suhtes talle ebasoodsa otsuse. Seda üldpõhimõtet tuleb kohaldada asjaoludel, kus maksuhaldur viib maksumaksja suhtes läbi maksukontrolli menetluse, et tagada asjaomase liikmesriigi 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, punktid 26 ja 27, ning 16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 40).
- 30 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 (vt selle kohta 16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 31 Kuigi liikmesriigi maksuhalduril ei ole üldist kohustust teha kättesaadavaks kogu tema käsutuses olev toime ega esitada omal algatusel dokumendid ja teave, mis toetavad kavandatud otsust, peab haldusmenetluses, mille eesmärk on kontrollida ja määrata kindlaks käibemaksuga maksustatav summa, isikul olema võimalik saada taotluse korral teave ja dokumendid, mida haldustoimik sisaldab ning mille põhjal asutus teeb oma otsuse, eeldusel et üldise huvi eesmärgid ei põhjenda nimetatud teabe ja dokumentidega tutvumise piiramist (9. novembri 2017. aasta kohtuotsus Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, punktid 32 ja 39).

- 32 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib käesoleva juhtumi kohta, et liikmesriigi maksuhaldur keeldus maksukohustuslasele asjakohast teavet, mida viimane taotles õigel ajal, teatavaks tegemast ega toonud välja ka ühtki üldise huvi eesmärki, mis sellist keeldumist põhjendaks.
- 33 Selles kontekstis tekib eelotsusetaotluse esitanud kohtul küsimus, kas tema ülesanne on tuvastada, et sellele maksukohustuslasele täiendavaid maksukohustusi kehtestav haldusotsus on algusest peale tühine.
- 34 Sellega seoses on kohane meelde tuletada, et kui liidu õiguses ei ole ette nähtud kaitseõiguste tagamise tingimusi ega nende õiguste rikkumise tagajärgi, kuuluvad need tingimused ja tagajärjed riigisisese õiguse kohaldamisalasse niivõrd, kui sel eesmärgil võetud meetmed on samad, mida kohaldatakse üksikisikute suhtes sarnastes riigisiseses õiguses sätestatud olukordades (võrdväärsuse põhimõte) ja kui need ei muuda liidu õigusest tulenevate kaitseõiguste kasutamist praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks (tõhususe põhimõte) (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 75).
- 35 Mis puudutab täpsemalt tõhususe põhimõtet, siis on Euroopa Kohus selgitanud, et see ei nõua, et vaidlustatud otsus tuleb tühistada kõikidel juhtudel, kuna see on vastu võetud kaitseõigusi rikkudes. Nimelt toob kaitseõiguste, eelkõige õiguse olla ära kuulatud rikkumine kaasa asjaomase haldusmenetluse lõpus tehtud otsuse tühistamise vaid juhul, kui ilma selle rikkumiseta oleks menetluse tulemus olnud teistsugune (vt selle kohta 3. juuli 2014. aasta kohtuotsus Kamino International Logistics ja Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 ja C-130/13, EU:C:2014:2041, punktid 78 ja 79).
- 36 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on hinnata, mil määral oleks maksukontrolli menetluse tulemus olnud teistsugune, kui CF oleks saanud haldusmenetluses toimikuga tutvuda.
- 37 Eeltoodut arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et liidu õiguses kehtivat kaitseõiguste tagamise üldpõhimõtet tuleb tõlgendada nii, et kui maksukohustuslasel ei olnud riigisiseses haldusmenetluses, mis puudutab käibemaksuga maksustatava väärtuse kontrollimist ja kindlaksmääramist, võimalust tutvuda tema kohta koostatud haldustoimikus sisalduva teabega, mida võeti arvesse sellise haldusotsuse vastuvõtmisel, millega kehtestatakse talle täiendavad maksukohustused, samas kui asja menetlev kohus leiab, et niisuguse rikkumise puudumisel oleks selle menetluse tulemus olnud teistsugune, siis nõuab see põhimõte, et selline otsus tuleb tühistada.

Teine kuni neljas küsimus

- 38 Teise kuni neljanda küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas põhimõtteid, mis reguleerivad ühise käibemaksusüsteemi kohaldamist liikmesriikides, eelkõige neutraalse maksustamise ja õiguskindluse põhimõtteid tuleb – juhul, kui liikmesriigi maksuhalduril on selliste majandustehingute, mille kohta on esitatud maksuarve, tegeliku toimumisega seoses lihtsalt tõendamata kahtlusi – tõlgendada nii, et nendega on vastuolus see, kui sellise arve saanud maksukohustuslasel ei ole lubatud käibemaksu maha arvata, kui tal ei ole võimalik esitada majandustehingute tegeliku toimumise kohta lisaks nimetatud arvele muid tõendeid.
- 39 Kõigepealt tuleb täpsustada, et Euroopa Kohtu poolt neile küsimustele antud tõlgenduse mõju põhikohtuasja sellele osale, mis puudutab äriühingu tulumaksu, tuleb hinnata üksnes eelotsusetaotluse esitanud kohtul.
- 40 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 Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt endast liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet. Nagu Euroopa

Kohus on korduvalt selgitanud, on käibemaksudirektiivi artiklis 167 ja järgmistes artiklites sätestatud mahaarvamisõigus käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei saa põhimõtteliselt kitsendada (16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 41 Ühine käibemaksusüsteem kindlustab selle tagajärjel kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärgist või tulemist, tingimusel, et nimetatud tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatav (3. juuli 2019. aasta kohtuotsus *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 42 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. Seega on liikmesriigi ametiasutuste ja kohtu pädevuses keelduda mahaarvamise lubamisest, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tõendatud, et seda õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega (16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 34).
- 43 Kuigi 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 tehakse osaleb ta käibemaksupettusega seotud tehingus. Maksukohustuslast võib mahaarvamisõigust kasutamast keelata üksnes tingimusel, et objektiivsete tõendite alusel on tuvastatud, et maksukohustuslane, kellele tarniti kaupu või osutati teenuseid, mille põhjal mahaarvamisõigust 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 mõni teine tarne- või teenusteahelas hiljem osalenud ettevõtja (16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 35).
- 44 Pädev maksuhaldur on kohustatud objektiivsete asjaolude põhjal tõendama – nõudmata arve saajalt, et ta viiks läbi selliseid kontrollid, mida ei ole kohustatud tegema –, et arve saaja teadis või oleks pidanud teadma, et tehing, mille alusel mahaarvamisõigust taotletakse, oli seotud käibemaksupettusega – asjaolu, mida tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul (vt selle kohta 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 50).
- 45 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 Euroopa Liidu põhiõiguste hartaga tagatud õigusi (16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 46 Siinkohal on sobilik märkida, et nende meetmete kindlakstegemine, mida käibemaksu mahaarvamise õigust taotlevalt maksukohustuslaselt võib käesoleval juhul mõistlikult nõuda selleks, et oleks tagatud, et tehingutega ei ole seotud pettus, mille pani enne toime teine ettevõtja, sõltub peamiselt konkreetse juhtumi asjaoludest (22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 51).
- 47 Kuigi selliselt maksukohustuslaselt võib nõuda – kui maksuhalduril on tõendeid, mis lubavad kahtlustada rikkumiste või pettuse esinemist –, et ta koguks teavet ettevõtja kohta, kellelt ta kavatses kaupa või teenuseid osta, et veenduda tema usaldusväärsuses, ei saa liikmesriigi pädev maksuhaldur siiski üldjuhul sellelt maksukohustuslaselt nõuda esiteks seda, et ta kontrolliks, kas nende kaupade või selle teenuse kohta, mille alusel mahaarvamisõigust taotletakse, esitatud arve väljastanud isikul on olemas asjaomane kaup ja kas ta suudab seda tarnida ning et ta on täitnud oma kohustuse tehingud

deklareerida ja käibemaksu tasuda, tagamaks, et teised ettevõtjad ei ole enne toime pannud rikkumisi või pettust, või teiseks seda, et tal oleksid olemas selle kohta dokumendid (22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus PPUH Stehcomp, C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 52).

- 48 Kuna selliste täiendavate dokumentide esitamist ei ole käibemaksudirektiivi artikli 178 punktis a ette nähtud ning need võivad ebaproportsionaalselt mõjutada mahaarvamisõiguse kasutamist ja seega neutraalsuse põhimõtet, ei saa liikmesriigi pädev maksuhaldur selliste dokumentide esitamist üldiselt nõuda.
- 49 Neil asjaoludel tuleb teisele kuni neljandale küsimusele vastata, et põhimõtteid, mis reguleerivad ühise käibemaksusüsteemi kohaldamist liikmesriikides, eelkõige neutraalse maksustamise ja õiguskindluse põhimõtteid tuleb – juhul kui liikmesriigi maksuhalduril on selliste majandustehingute, mille kohta on esitatud maksuarve, tegeliku toimumisega seoses lihtsalt tõendamata kahtlusi – tõlgendada nii, et nendega on vastuolus see, kui sellise arve saanud maksukohustuslasel ei ole lubatud käibemaksu maha arvata, kui tal ei ole võimalik esitada majandustehingute tegeliku toimumise kohta lisaks nimetatud arvele muid tõendeid.

Kohtukulud

- 50 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:

1. Liidu õiguses kehtivat kaitseõiguste tagamise üldpõhimõtet tuleb tõlgendada nii, et kui maksukohustuslasel ei olnud riigisiseses haldusmenetluses, mis puudutab käibemaksuga maksustatava väärtuse kontrollimist ja kindlaksmääramist, võimalust tutvuda tema kohta koostatud haldustoimikus sisalduva teabega, mida võeti arvesse sellise haldusotsuse vastuvõtmisel, millega kehtestatakse talle täiendavad maksukohustused, samas kui asja menetlev kohus leiab, et niisuguse rikkumise puudumisel oleks selle menetluse tulemus olnud teistsugune, siis nõuab see põhimõte, et selline otsus tuleb tühistada.
2. Põhimõtteid, mis reguleerivad ühise käibemaksusüsteemi kohaldamist liikmesriikides, eelkõige neutraalse maksustamise ja õiguskindluse põhimõtteid tuleb – juhul kui liikmesriigi maksuhalduril on selliste majandustehingute, mille kohta on esitatud maksuarve, tegeliku toimumisega seoses lihtsalt tõendamata kahtlusi – tõlgendada nii, et nendega on vastuolus see, kui sellise arve saanud maksukohustuslasel ei ole lubatud käibemaksu maha arvata, kui tal ei ole võimalik esitada majandustehingute tegeliku toimumise kohta lisaks nimetatud arvele muid tõendeid.

Allkirjad