



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEEK
MICHAL BOBEK
esitatud 7. septembril 2017¹

Kohtuasi C-298/16

Teodor Ispas
Anduța Ispas
versus

Directia Generală a Finanțelor Publice Cluj

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Curtea de Apel Cluj (Cluj teise astme kohus, Rumeenia))

Eelotsusetaotlus – Maksuotsused, millega määratakse tasumisele kuuluv käibemaks –
Maksumaksjate menetlusõigused käibemaksu kogumise siseriiklikus menetluses – Liidu
põhiõiguste kohaldamisala – Kaitseõigused – Euroopa Liidu põhiõiguste harta artikkel 41 – Õigus olla
ära kuulatud – Toimikuga tutvumine – Õigus saada otsuse aluseks olev teave ja dokumendid

I. Sissejuhatus

1. T. ja A. Ispase (edaspidi „kaebajad“) suhtes viidi läbi maksukontroll. Kontrolli tulemusel leiti, et kaebajad ei olnud õigesti deklareerinud oma käibemaksukohustust. Tehti kaks maksuotsust, milles olid märgitud tasumisele kuuluva käibemaksu summad. Kaebajad vaidlustasid need otsused siseriiklikus kohtus, väites, et vaidlustatud otsuste vastuvõtmiseni viinud menetluses rikuti nende kaitseõigusi. Eeskätt väidavad nad, et maksuhaldur oleks pidanud võimaldama neil omal algatusel tutvuda kogu nende toimiku sisuga, sealhulgas kõikide dokumentidega, mis koguti enne maksukontrolli algust.
2. Sellel taustal pärib Curtea de Apel Cluj (Cluj teise astme kohus, Rumeenia), kas asjaomane siseriiklik praktika on kooskõlas liidu õigusega kaitstud kaitseõigustega.
3. Käesolev kohtuasi võimaldab Euroopa Kohtul käsitleda Euroopa Liidu põhiõiguste harta (edaspidi „harta“) artikli 41 lõike 2 punktis b tagatud toimikuga tutvumise õiguse ja liidu õiguse üldpõhimõtteks oleva kaitseõiguste austamise suhet. Lisaks, kas õigus tutvuda toimikuga on kohaldatav ka liikmesriikide asutuste poolt läbi viidavas haldusmenetluses, kui need asutused tegutsevad liidu õiguse kohaldamisalas?
4. See küsimus vihjab aga käesolevas asjas tõusetuvalle tõelisele küsimärgile, mida tuleb kõigepealt analüüsida: kas haldusasja toimikuga ja/või selles sisalduvate dokumentidega siseriiklikus käibemaksu kogumise menetluses tutvumise (mitte)võimaldamise küsimus kuulub liidu õiguse kohaldamisalasse, muutes seeläbi harta kohaldatavaks?

¹ Algkeel: inglise.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

1. Harta

5. Harta artikkel 41 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Igaühel on õigus sellele, et liidu institutsioonid, organid ja asutused käsitleksid tema küsimusi erapooletult, õiglaselt ning mõistliku aja jooksul.

2. See õigus kätkeb:

- a) igaühe õigust, et teda kuulatakse ära enne seda, kui tema suhtes kohaldatakse üksikmeedet, mis võib teda kahjustada;
- b) igaühe õigust tutvuda teda puudutavate andmetega, võttes samal ajal arvesse konfidentsiaalsuse ning ameti- ja ärisaladusega seotud õigustatud huve;
- c) asutuste kohustust põhjendada oma otsuseid.

[...]“.

2. Käibemaksudirektiiv

6. Käibemaksudirektiivi² artikli 213 lõike 1 esimeses lõigus on sätestatud: „Iga maksukohustuslane teatab, millal tema tegevus maksukohustuslasena algab, muutub või lõpeb“.

7. Artiklis 242 on sätestatud: „Maksukohustuslane peab pidama piisavalt üksikasjalikku raamatupidamisarvestust, mis võimaldab käibemaksu kohaldada ja selle kohaldamist maksuhalduri poolt kontrollida“.

8. Käibemaksudirektiivi artikli 250 lõikes 1 on sätestatud: „Iga maksukohustuslane 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. Käibemaksudirektiivi artiklis 273 on sätestatud: „Liikmesriigid võivad maksukohustuslaste riigisiseste ja liikmesriikidevaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, tingimusel et sellised kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel“.

2 Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“). Käesolevas asjas hõlmas maksukontroll perioodi 1. jaanuarist 2007 kuni 31. detsembrini 2011. Eelotsusetaotluses ei ole täpselt määratletud asjassepuutuvaid käibemaksudirektiivi konkreetseid sätteid. Igal juhul vastavad ära toodud direktiivi 2006/112 sätted sisuliselt nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) artikli 22 lõigetele 1, 2, 4 ja 8.

B. Rumeenia õigus

1. Maksumenetluse seadustik

10. Valitsuse 24. detsembri 2003. aasta määruse nr 92, mis käsitleb maksumenetluse seadustikku (Ordonanța Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală; edaspidi maksumenetluse seadustik),³ artiklis 9 on sätestatud:

„Õigus olla ära kuulatud

(1) Enne otsuse tegemist on maksuhaldur kohustatud tagama maksumaksjale võimaluse esitada oma seisukoht otsuse tegemiseks tähtsust omavate asjaolude kohta.

(2) Maksuhaldur ei ole kohustatud kohaldama lõike 1 sätteid, kui:

- a) hilinemine otsuse tegemisel kujutab endast riski tegeliku maksualase olukorra tuvastamise jaoks seoses maksumaksja kohustuste täitmisega või teiste seadusega ette nähtud meetmete võtmise jaoks;
- b) esitatud faktiline olukord muutuks maksunõuete summa osas ebaolulisel määral;
- c) maksumaksja poolt deklaratsioonis või taotluses esitatud teave tunnistatakse vastuvõetavaks;
- d) tuleb võtta sundtäitmise meetmeid.“

11. Maksumenetluse seadustiku artiklis 43 on sätestatud:

„Maksualase haldusakti sisu ja põhjendused

(1) Maksualane haldusakt koostatakse kirjalikult, paberkandjal või elektroonilisel kujul.

(2) Paberkandjal koostatud maksualane haldusakt sisaldab järgmisi elemente:

[...]

(j) märkused maksumaksja ärakuulamise kohta.“

12. Maksumenetluse seadustiku artiklis 107 on sätestatud:

„Maksumaksja õigus saada teavet

(1) Maksumaksjat teavitatakse maksukontrolli käigus selle kontrolli tulemusena tuvastatud asjaoludest.

(2) Maksuhaldur esitab maksumaksjale maksukontrolli aruande projekti, mis sisaldab tuvastatud asjaolusid ja nende maksualaseid tagajärgi, ning annab talle võimaluse esitada vastavalt artikli 9 lõikele 1 oma seisukoht, välja arvatud juhul, kui maksubaase ei ole pärast maksukontrolli mitte kuidagi muudetud või kui maksumaksja loobub sellest õigusest ja teavitab sellest maksukontrolli läbiviivaid asutusi. [...]

³ Monitorul Oficial al României, I osa, nr 941, 29.12.2003, muudetud ja uuesti avaldatud redaktsioonis, mis on kohaldatav põhikohtuasjas.

(4) Maksumaksjal on õigus esitada kirjalikult oma seisukoht maksukontrolli leidude kohta 3 tööpäeva jooksul alates kontrolli lõpetamise kuupäevast.“

III. Faktilised asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimused

13. T. ja A. Ispase suhtes viidi läbi maksukontroll. Leiti, et Florești linnavolikogu oli andnud neile viis ehitusluba ajavahemikus juulist 2007 kuni juunini 2008. Nende lubade alusel ehitati kolm maja, mis hõlmasid vastavalt 12, 24 ja 30 korterit, samuti 4 garaaži ja 2 laopinda. Alates detsembrist 2007 hakkasid kaebajad rea äritehingutega kortereid müüma. Siseriikliku kohtu sõnul oli kaebajate poolt tehingute tegemine seega püsiva iseloomuga, millest tulenevalt nad muutusid käibemaksuga maksustatavateks isikuteks.

14. Nende maksukontrolli leidude alusel tegi Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj (Cluji üldine maksutalitus, Rumeenia; edaspidi „vastustaja“) 25. aprillil 2012 kaks maksuotsust T. ja A. Ispase suhtes. Nende maksuotsuste summa kokku on 513 489 Rumeenia leud (tasumisele kuuluv käibemaks); 451 546 Rumeenia leud (käibemaksu viivitusintress), ja 7860 Rumeenia leud (trahv viivituse eest käibemaksu hilinevad tasumisel).

15. Kaebajad vaidlustasid need maksuotsused Curtea de Apel Cluj (Cluj teise astme kohus, Rumeenia), mis on eelotsusetaotluse esitanud kohus. Kaebajad väidavad, et need otsused on tühised selle alusel, et nende kaitseõigusi ei austatud. Maksuotsustes ei ole märgitud, kas kaebajad on haldusmenetluses ära kuulatud.

16. Eelotsusetaotluse esitanud kohtus nõudis vastustaja, et kaebajad näitaksid ära nende asjas asjakohased dokumendid, millega maksuhaldur ei ole neil tutvuda võimaldanud. Kaebajad vastasid, et nad ei soovi tutvuda nende dokumentidega, vaid tõstatavad õigusliku küsimuse, mis puudutab eeskätt tagajärgi, mis tulenevad asjaolust, et teatavad andmed ja tõendid koguti väljaspool ametliku maksukontrolli menetlust ning et eelmenetluses ei võimaldatud neil selle teabega tutvuda. Samuti paluvad nad tuvastada, kas sellise minetuse saab heastada sellega, et neil võimaldatakse tutvuda asjaomaste dokumentidega kohtumenetluse raames. Kaebajad väidavad, et maksuhaldur oleks pidanud võimaldama neile omal algatusel automaatselt tutvuda kogu asjakohase teabega, mille alusel maksuhaldur koostas maksukontrolli aruande ja tegi maksuotsused, et maksumaksjatel oleks olnud võimalik need aktid vaidlustada.

17. Neil asjaoludel peatas Curtea de Apel Cluj (Cluj teise astme kohus, Rumeenia) menetluse ja esitas järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas kaitseõiguste tagamise põhimõttega on kooskõlas halduspraktika, mille puhul võetakse otsus, milles kehtestatakse isikule kohustusi, võimaldamata tal tutvuda kogu teabe ja dokumentidega, mida ametiasutus selle otsuse vastuvõtmisel arvesse võttis, kuna teave ja dokumendid sisalduvad ametiasutuse koostatud (mitteavalikus) haldustoimikus?“

18. T. ja A. Ispas, Rumeenia valitsus ja komisjon on esitanud kirjalikud seisukohad. T. Ispas, Rumeenia valitsus ja komisjon esitasid suulisi seisukohti kohtuistungil, mis toimus 4. mail 2017.

IV. Analüüs

19. Käesolev ettepanek on struktureeritud järgmiselt. Kõigepealt käsitlen käesoleva eelotsusetaotluse vastuvõetavust (A osa). Seejärel peatun sellel, kas esitatud küsimus kuulub liidu õiguse kohaldamisalasse ning kas ta kuulub seega ka Euroopa Kohtu pädevusse (B osa). Seejärel käsitlen eelotsusetaotluse esitanud kohtu sisulist küsimust, mis puudutab kaitseõigusi siseriikliku maksuhalduri käibemaksmenetluses (C osa).

A. Vastuvõetavus

20. Rumeenia valitsus leiab, et käesolev eelotsusetaotlus ei ole vastuvõetav. Ta väidab, et siseriiklik kohus ei ole kirjeldanud faktilisi asjaolusid piisava selgusega ega ole näidanud, et küsimus on põhikohtuasjas asjakohane. Komisjon, ehkki ta ei ole formaalselt seadnud küsimuse vastuvõetavust kahtluse alla, on samuti väljendanud muret selle üle, kas eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud faktiline kontekst on piisavalt üksikasjalik.

21. Eelotsusetaotlus on muidugi üsna lühike ega ole faktilise tausta kirjeldamisel just selguse musternäidis. Selles puuduvad viited käesolevas asjas kohaldatavatele liidu õiguse sätetele. Selles pelgalt märgitakse, et põhikohtuasja vaidlus on seotud käibemaksuga, mis on liidu õigusega reguleeritud valdkond.

22. Tuleb meelde tuletada, et siseriiklikud kohtud peavad ELTL artiklis 267 ette nähtud koostöö raames järgima eelotsusetaotluse sisu puudutavaid nõudeid, mis on sätestatud Euroopa Kohtu kodukorra artiklis 94.⁴

23. Ent ehkki faktilist teavet võib tõesti pidada detailide osas üsna „säätlikuks“, sisaldab see minu arvates siiski põhilisi faktilisi elemente, mis on võimaldanud huvitatud osapooltel esitada oma seisukohad Euroopa Kohtule.

24. Lisaks, ehkki eelotsusetaotluses ei ole määratletud käibemaksudirektiivi konkreetseid sätteid, on käibemaksudirektiivist tulenevad üldised kohustused hõlpsasti tuvastatavad ning Euroopa Kohtul on võimalik anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarvilik vastus. Vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale on eelotsuse küsimuse ebatäpse sõnastuse korral Euroopa Kohtu ülesanne tuletada kogu siseriikliku kohtu esitatud teabest ja põhikohtuasja puudutavatest dokumentidest need liidu õiguse aspektid, mida on vaidluse eset silmas pidades vaja tõlgendada.⁵ Käesolevas asjas ei takista asjaolu, et küsimus sisaldab vaid üldist viidet käibemaksudirektiivile, Euroopa Kohut andmast siseriiklikule kohtule liidu õiguse tõlgendusi, mis võivad aidata tal lahendada tema menetluses oleva asja.⁶

25. Sellest tulenevalt olen seisukohal, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimus on vastuvõetav. Tuleb siiski märkida, et eelotsusetaotluse vähene detailsus seab oma piirid sellele üksikasjalikkusele ja täpsusele, milleni Euroopa Kohtul on võimalik minna eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud küsimustele tarviliku vastuse andmisel.

B. Euroopa Kohtu pädevus

26. Kõigepealt tuleb aga käesolevas asjas käsitleda veel ka teist sissejuhatavat küsimust: liidu õiguse kohaldamisala ulatust ning sellele vastavat küsimust liidu põhiõiguste kohaldatavuse kohta.

⁴ Vt nt kohtuotsus, 27.10.2016, Audace jt (C-114/15, EU:C:2016:813, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

⁵ Vt nt kohtuotsus, 12.2.2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89, punkt 17 ja seal viidatud kohtupraktika).

⁶ Selline on olnud Euroopa Kohtu praktika ka sarnastes asjades, eelkõige kohtuotsuses, 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), milles eelotsusetaotluse esitanud kohus viitas ainult hartale, aga ei tuginenud ühelegi konkreetsele käibemaksudirektiivi sättele. Vt kohtujuristi ettepanek, Cruz Villalón, kohtuasi Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2012:340, punkt 56).

27. Rumeenia valitsus väidab, et käesolev asi puudutab ainult Rumeenia maksuõiguse tõlgendamist ja kohaldamist. See ei puuduta liidu õigust. Komisjon väidab, et ehkki käibemaksudirektiiv ei näe sõnaselgelt ette õigust olla ära kuulatud enne liikmesriigi poolt maksusumma kindlaksmääramist, kuulub käesolevas asjas arutatav olukord liidu õiguse kohaldamisalasse, kuna tegemist on käibemaksu kogumisega seotud menetlusega. Sellisel seisukohal on ka eelotsusetaotluse esitanud kohus, kes eeldab, et kuivõrd tegemist on käibemaksu valdkonnaga, siis kuulub põhikohtuasjas arutatav olukord liidu põhiõiguste kohaldamisalasse.

28. Küsimus on (jällegi) selles, kas olla või mitte olla liidu õiguse kohaldamisalas. Käesolevas asjas näivad asjaomased siseriiklikud eeskirjad olevat *üldiselt kohaldatavad* kõikidele siseriiklikele maksumenetlustele. Käesoleva küsimuse tegelik sisu (ulatus, milles isik võib siseriiklikus maksumenetluses nõuda juurdepääsu toimikule/dokumentidele) seisab ilmselt mõnevõrra kaugel mis tahes liidu õiguse *sõnaselgest* sättest, mis näeb konkreetset ette sellise kohustuse liikmesriikidele. Kas see olukord ikka kuulub liidu õiguse kohaldamisalasse, millest tulenevalt oleksid kohaldatavad ka liidu põhiõigused?

1. Liidu põhiõiguste kohaldatavus

29. Lähtepunkt on selge: liidu põhiõigused, sealhulgas nii need, mis on kodifitseeritud hartas, kui ka need, mis on jäänud liidu õiguse üldpõhimõtete tasandile, on kohaldatavad kõikides liidu õigusega reguleeritud olukordades, aga mitte väljaspool selliseid olukordi.⁷ Ehk teisisõnu, liidu põhiõigusi tuleb järgida siis, kui siseriiklik õigusnorm kuulub liidu õiguse kohaldamisalasse, ei saa olla olukorda, mis jääb küll liidu õiguse kohaldamisalasse, aga milles nimetatud põhiõigused ei kehti.⁸ Põhiõigused on liidu õiguse varjud.⁹

30. Ent see tähendab ka seda, et peab eksisteerima liidu õiguse eeskiri, mis on kohaldatav ning asjaomastest põhiõigusest endast sõltumatu ja erinev.¹⁰ Euroopa Kohtu pädevuse alusena ei saa tugineda pelgalt harta sättele (ega konkreetsele põhiõigusele).¹¹ Ehk teisisõnu, varjul endal ei saa olla varju.

31. Seega on selleks, et liidu põhiõigused kuuluksid liikmesriikide asutuste poolt kohaldamisele, omavahel seotud mõisted „liidu põhiõiguste kohaldatavus“ ja „liidu õiguse kohaldamisala“. Ent selle asemel, et küsimus lahendada, toob see seos päevavalgele tõelise küsimuse: millal kuulub siseriiklikus asutuses arutamisel olev küsimus liidu õiguse kohaldamisalasse?

⁷ Vt kohtuotsus, 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 19).

⁸ Vt kohtuotsus, 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 21).

⁹ Lenaerts, K. ja Gutiérrez-Fons, J. A., „The Place of the Charter in the EU Constitutional Edifice“ – Peers, S., Hervey, T., Kenner, J. ja Ward, A., „The EU Charter of Fundamental Rights: A Commentary“, C.H. Beck, Hart, Nomos, 2014, lk 1560–1593, 1568.

¹⁰ Muidugi ei ole sellega vastuolus asjaolu, et aluslepingutes või teise õiguse aktides olevad eeskirjad, mis puudutavad põhiõigust, on samuti aluseks vastavatest liidu põhiõigustest tulenevale kaitsele (selline on nt võrdse kohtlemise säte, mis sisaldub nõukogu 27. novembri 2000. aasta direktiivis 2000/78/EÜ, millega kehtestatakse üldine raamistik võrdseks kohtlemiseks töö saamisel ja kutsealale pääsemisel (EÜT 2000, L 303, lk 16; ELT eriväljaanne 05/04, lk 79).

¹¹ Vt kohtuotsus, 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 22).

2. Liidu õiguse kohaldamisala

32. Funktsionaalsest vaatenurgast tegutseb siseriiklik asutus tõenäoliselt liidu õiguse kohaldamisalas *vähemalt* kolme tüüpilise stsenaariumi korral.¹² Esiteks olukord, kus siseriiklik asutus kohaldab tema menetluses olevas asjas vahetult liidu õiguse allikat, enamasti määrust (*vahetu kohaldamise* stsenaarium). Teiseks olukord, kus siseriiklik asutus kohaldab siseriiklikku seadust, millega on üle võetud või rakendatud liidu õigusakt või liidu õigusest tulenev kohustus. Ehkki siseriiklik asutus kohaldab asjas tõenäoliselt siseriikliku õiguse allikat, on taustal tõlgendamise tarvis kindlasti ka liidu õigus (*kaudse kohaldamise* stsenaarium). Kolmandaks olukord, kus siseriiklik asutus on olukorras, kus siseriiklikus eeskirjas on kasutatud liidu õigusega lubatud erandit või piiranguid (*erandi* stsenaarium).¹³

33. Käesolevas asjas on tegemist teise olukorraga. Erinevalt esimesest stsenaariumist, on tegemist kahe eeskirjade kihiga: siseriiklikud ja liidu eeskirjad. Seda liiki stsenaariumide puhul on tavaliselt küsimuseks liidu õiguses sätestatud algse kohustuse ja selle siseriikliku elluviimise või selle tegemata jätmise *seotuse määr* ehk teisiti öelduna asjaomase liidu õiguse eeskirja või kohustuse *konkreetsus*.

34. Teist liiki olukorda, kus liidu õiguses on sätestatud liikmesriigi volitus või kohustus tegutseda,¹⁴ on traditsiooniliselt võidud pidada vähem probleemseks kui „erandi“ olukorda.¹⁵ On ju teada, et liikmesriigid on kohustatud võtma kõik meetmed, mis on vajalikud liidu õiguse rakendamiseks.¹⁶ Hiljutisest kohtupraktikast nähtub siiski eriline keerukus nende olukordade kindlaksmääramisel, milles saab väita, et liikmesriigid rakendavad liidu õigusest tulenevat kohustust. See keerukus just nimelt tulenebki neid olukordasid puudutavast ebakindlusest, mida võib pidada seotuks liidu õigusega „ahelas allpool“.¹⁷

3. Millal (ja millises ulatuses) liikmesriik „rakendab“ liidu õigust?

35. Euroopa Kohus leidis isegi enne kohtuotsust Åkerberg Fransson kohtuasjas, mis oli seotud võrdse kohtlemise põhimõtte kohaldamisega käibemaksu sissenõudmise aegumisele, et „käibemaks on vaieldamatult [liidu] õigusega reguleeritud teema“, ehkki vaidluse all olevad siseriiklikud menetluseeskirjad ei põhinenud liidu õigusel.¹⁸

12 Tegemist on sissejuhatava visandiga, mis kindlasti ei hõlma kõiki võimalikke stsenaariume ning vastavalt keerukat vaidlust harta kohaldatavuse üle – vt nt kohtujuristi ettepanek, Jacobs, kohtuasi Konstantinidis (C-168/91, EU:C:1992:504, punkt 42 jj); kohtujuristi ettepanek, Poiares Maduro, kohtuasi Centro Europa 7 (C-380/05, EU:C:2007:505, punkt 15 jj); kohtujuristi ettepanek, Sharpston, kohtuasi Ruiz Zambrano (C-34/09, EU:C:2010:560, punkt 156 jj); kohtujuristi ettepanek, Bot, kohtuasi Scattolon (C-108/10, EU:C:2011:211, punktid 110 jj); kohtujuristi ettepanek, Cruz Villalón, kohtuasi Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2012:340, punkt 25 jj), või kohtujuristi ettepanek, Saugmandsgaard Øe, liidetud kohtuasjad SEGRO ja Horváth (C-52/16 ja C-113/16, EU:C:2017:410, punktid 122 jj).

13 See (jällegi üsna lihtsustatud) eristus keskendub üksikjuhtumitele siseriiklikul tasandil ning kohaldatud õigusallikate laadile. Muidugi ei ole puudust teistest liigitustest ja lähenemistest, vt nt Sarmiento, D., „Who’s Afraid of the Charter? The Court of Justice, national courts and the new framework of fundamental rights protection in Europe“, *Common Market Law Review*, 50. kd, 2013, lk 1267–1304; Besselink, L. F. M., „The Member States, the National Constitutions and the Scope of the Charter“, *Maastricht Journal of European ja Comparative Law*, 8. kd, 2001, lk 68–80; Eeckhout, P., „The EU Charter of Fundamental Rights and the Federal Question“, *Common Market Law Review*, 39. kd, 2002, lk 945–994; Dougan, M., „Judicial Review of Member State Action Under the General Principle and the Charter: Defining the „Scope of Union Law“, *Common Market Law Review*, 52. kd, 2015, lk 1201–1245; Fontanelli, F., „The Implementation of European Union Law by Member States under Article 51(1) of the Charter of Fundamental Rights“, *Columbia Journal of European Law*, 20. kd, 2014, lk 193–247.

14 Selliseid mõisteid on kasutatud teoses Lenaerts, K., „Exploring the Limits of the EU Charter of Fundamental Rights“, *European Constitutional Law Review*, 8. kd, 2012, lk 375–403, lk 378.

15 Selle arutelu kohta vt Jacobs, F., „Human Rights in the European Union: The Role of European Court of Justice“ *European Law Review*, 26. kd, 2001, lk 331–341. Vt asjasemast ajast kohtujuristi ettepanek, Saugmandsgaard Øe, liidetud kohtuasjad SEGRO ja Horváth (C-52/16 ja C-113/16, EU:C:2017:410).

16 ELTL artikli 291 lõige 1.

17 Vt selle arutelu kohta nt: Eeckhout, P., „The EU Charter of Fundamental Rights and the Federal Question“, *Common Market Law Review*, 39. kd, 2002, lk 945–994, lk 976. Vt ka üldisemalt Groussot, X., Pech, L. ja Petursson, G.T., „The Scope of Application of Fundamental Rights on Member States’ Action: In Search of Certainty in EU Adjudication“, *Eric Stein Working Paper* 1/2011.

18 Kohtuotsus, 19.11.1998, SFI (C-85/97, EU:C:1998:552, punkt 31).

36. Kohtuasjas Åkerberg Fransson, millega käesolev kohtuasi mõneti sarnaneb, ei määratlenud eelotsusetaotluse esitanud kohus konkreetseid käibemaksudirektiivi sätteid, mida liikmesriik oli „rakendanud”.¹⁹ Euroopa Kohus leidis siiski, võttes aluseks käibemaksudirektiivi üldsätteid, milles on ette nähtud käibemaksu kogumisega seotud üldnõuded, koos ELL artikli 4 lõikes 3 sätestatud lojaalse koostöö põhimõttega, et iga liikmesriik on kohustatud võtma kõik meetmed seadusandluse ja halduse tasandil, et tagada oma territooriumil täies ulatuses käibemaksu kogumine ja võidelda maksupettuste vastu.²⁰

37. Kohtuotsuses Åkerberg Fransson antud vastus puudutas konkreetset „maksuõiguslikke sanktsioone ja kriminaalmenetlust maksupettuse asjas”.²¹ Siiski on võimalik väita, et selmet formuleerida ammendavad kriteeriumid liidu õiguse kohaldamisala hindamiseks, sisaldab see kohtuotsus pigem „segadusseajavalt paljusõnalist järeldust ning mitte selleni jõudmise põhjenduskäiku”.²² Seega jääb endiselt küsimärgi alla: kas kõik liikmesriikides käibemaksuga seotu kuulub nüüd liidu õiguse kohaldamisalasse?

38. Ühest küljest on siseriiklikul tasandil olukordi, mis on ilmselt lähemal käibemaksudirektiivi konkreetsetele sätetele, näiteks käibemaksudeklaratsiooni kohustuslike elementide kindlaksmääramine (käibemaksudirektiivi artikli 250 lõige 1) või tõhusate ja heidutavate karistuste kehtestamine maksudest kõrvalehoidmise vältimiseks (käibemaksudirektiivi artikkel 273).

39. Teisest küljest on aga keerukam siduda mõne konkreetse käibemaksudirektiivi sättega küsimust, kas isikul peab käibemaksumenetluses siseriiklikul tasandil olema võimalik tutvuda toimikuga või selles sisalduvate dokumentidega. Muidugi võib väita, et käibemaksudirektiivi artikli 273 mõiste „käibemaksu nõuetekohane kogumine“ sisaldab ka sellist menetluselementi. Ent selles just ongi küsimus: kas sellise liidu õiguse tõlgenduse korral oleks käibemaksuasjades üldse ühtegi käibemaksu kogumise menetlust või institutsionaalset struktuuri otseselt või kaudselt puudutavat sisulist elementi, mis ei kuuluks liidu õiguse kohaldamisalasse?

40. Puudust ei ole intrigeerivatest ega isegi mitte absurdsetest näidetest: kas küsimus, kas liikmesriik on kohustatud võimaldama käibemaksudeklaratsioonide esitamist elektrooniliselt (vastandatuna paberkandjale), kuulub liidu õiguse kohaldamisalasse? Ent kuidas on lood erinevate kokkuhoiumeetmetega, mis mõjutavad siseriiklikku maksuhaldust, nagu käibemaksudeklaratsioone käsitlevate maksuametnike arvu märkimisväärne vähendamine, mis tõenäoliselt aeglustab käibemaksu kogumist? Või kohtute tegevuspiirkondade muudatused, mis mõjutavad maksuasjade kohtuliku kontrolli kiirust? Ja lõpuks, kuidas on lugu maksuameti büroo kohviku sulgemisega, mis vähendab selle büroo töötajate tööviljakust, kuna nad peavad nüüd võileibade hankimiseks majast lahkuma?

41. Kõigil neil juhtudel on võimalik väita, et asjaomane siseriiklik meede mõjutab „käibemaksu nõuetekohast kogumist“ ja kuulub seega liidu õiguse kohaldamisalasse. Kas selline lähenemine mõiste „liidu õiguse kohaldamisala“ määratlusele tuleneb kohtuotsusest Åkerberg Fransson? Kui eeldada, et see nii ei ole, siis tekib tegelik ja keerukas küsimus: kuhu ja kuidas tuleks tõmmata piir?

¹⁹ Vt käesolev ettepanek, 6. joonealune märkus.

²⁰ Need sätteid olid direktiivi 2006/112 artikkel 2, artikli 250 lõige 1 ja artikkel 273, vt kohtuotsus, 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 25). Samasuguse lähenemise kohta vt ka kohtuotsus, 12.2.2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89, punkt 20).

²¹ Kohtuotsus, 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 27).

²² Veidi erinevas kontekstis (seoses Euroopa Kohtu praktikaga siseturu valdkonnas) vt Weatherill, S., teoses Adams, M., jt (toim), „*Judging Europe's Judges: The Legitimacy of the Case Law of European Court of Justice*”, Hart Publishing, Oxford, 2013, lk 87.

4. Seotuse määr, vajalikkus, konkreetne? Senine kohtupraktika

42. Euroopa Kohtu otsusest Åkerberg Fransson nähtub, et kriteerium ei ole *subjektiivne*: määravad ei ole liidu algne huvi ega taotletud eesmärgid ega ka asjaomased siseriiklikud sätted kehtestanud liikmesriigi tahe.²³

43. Seega on määrav element ilmselt *objektiivne*. Sellisel juhul muutub aga väga oluliseks küsimus liidu õiguse nõude ja siseriikliku eeskirja seotuse määrast ehk teisisõnu rakendava liidu eeskirja spetsiifilisusest/konkreetsusest. Objektiivne kriteerium (või kindlasti objektiivne lähenemine kriteeriumile) tähendab praktikas skaalat, mille ühes otsas on täieliku „tekstuaalse peegelduse“ nõue (liidu õiguse säte peab sisaldama konkreetset ja spetsiifilist nõuet, mis võetakse üle siseriiklikule tasandile) ja mille teises otsas paikneb „käibemaksu nõuetekohase kogumise“ tõlgendamine katusmõistena, millest tulenevalt mis tahes käibemaksu elementi puudutav siseriiklik säte satuks liidu õiguse kohaldamisalasse.

44. Nende kahe võimaliku äärmuse vahel mõistlikku tasakaalu otsides on asjakohased kahte liiki pretsedendid: esiteks, *üldised* pretsedendid, mis käsitlevad liidu õiguse kohaldamisala piiritlemist eeskätt selleks, et määrata kindlaks liidu põhiõiguste kohaldatavus, ja teiseks *konkreetsamad* pretsedendid, milles käsitletakse sama küsimust käibemaksu kontekstis.

a) Üldine tasand

45. Euroopa Kohus on juba selgitanud, et pelk „sisuline“ või „temaatiline“ seos liidu õigusakti või sättega või liidu pädevusvaldkonnaga ei kujuta endast piisavat seost liidu õigusega.²⁴ Liidu põhiõiguste kohaldatavus nõuab seotuse suuremat määra, mis „ulatub kaugemale sellest, et asjaomaste valdkondade puhul on tegemist naabervaldkondadega“.²⁵

46. Lisaks on kohtupraktikas toodud välja mitu elementi, mida saab kasutada „kriteeriumina“ seose kindlaksmääramiseks liidu õigusega. Mõned neist Euroopa Kohtu poolt kasutusele võetud elementidest selle kindlaksmääramiseks, kas õiguslik olukord kuulub liidu põhiõiguste kohaldamisalasse, on „kas asjaomaste siseriiklike õigusnormide eesmärk on liidu õiguse sätte kohaldamine, milline on selle õigusnormi iseloom ja kas see järgib teistsuguseid eesmarke kui liidu õigus, isegi kui need õigusnormid mõjutavad liidu õigust vaid kaudselt, ning kas selles valdkonnas on olemas liidu õiguse erinormid või normid, mis võivad seda valdkonda mõjutada“.²⁶

47. Ent need kriteeriumid ei ole kumulatiivsed ega ammendavad. Need kujutavad endast pelgalt indikatiivseid kriteeriume, mille eesmärk on anda suuniseid siseriiklikele kohtutele.²⁷ Need kõik sõltuvad kontekstuaalselt käsitletavast õiguslikust olukorrast.

23 Kohtujuristi ettepanekus, Cruz Villalón, kohtuasi Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2012:340, punktid 40–41 ja 60–63) on pakutud lähenemist, mis seisneb „liidu õiguse olemasolus või isegi ülekaalukuses siseriiklikus õiguses kõikides olukordades“, millest lähtuvalt eristatakse olukordi, milles liidu õiguse (eesmärkide) elluviimine on siseriiklike eeskirjade kehtestamise *ajend*, olukordadest, milles nende eeskirjade kasutamine liidu õiguse jõustamiseks on pelgalt *juhustlik*. Ent muidugi, mis puudutab selle kohtuasja tulemust, siis suurkoda ei lähtunud sellest lähenemisest.

24 Vt nt kohtuotsus, 10.7.2014, Julián Hernández jt (C-198/13, EU:C:2014:2055, punktid 36 ja 46 ning seal viidatud kohtupraktika).

25 Vt nt kohtuotsused, 6.3.2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, punkt 24); 10.7.2014, Julián Hernández jt (C-198/13, EU:C:2014:2055, punkt 34) ja 6.10.2016, Paoletti jt (C-218/15, EU:C:2016:748, punkt 14). Vt ka sellised teised harta kehtestamisele eelnenud kohtuotsused nagu kohtuotsused, 29.5.1997, Kremzow (C-299/95, EU:C:1997:254, punkt 16) ja 18.12.1997, Annibaldi (C-309/96, EU:C:1997:631, punktid 21–23).

26 Mitmes Euroopa Kohtu otsuses viidatakse neile kriteeriumitele: vt kohtuotsused, 8.11.2012, Iida (C-40/11, EU:C:2012:691, punkt 79); 8.5.2013, Ymeraga jt (C-87/12, EU:C:2013:291, punkt 41); 6.3.2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, punkt 25) ja 10.7.2014, Julián Hernández jt (C-198/13, EU:C:2014:2055, punkt 37).

27 Vt sellega seoses Thym, D., „Blaupausenfallen bei der Abgrenzung von Grundgesetz und Grundrechtecharta“, *Die öffentliche Verwaltung*, 2014, lk 941–951, lk 944.

48. Näib, et nõutav on teatav *konkreetsuse* (või seotuse) määr.²⁸ See element näib siiski olevat üsna paindlik. Asjaomase siseriikliku eeskirjaga ei pea tingimata olema *sõnaselget seost*.²⁹ Lisaks ei pea asjaomase siseriikliku eeskirja sisu olema täiel määral kindlaks määratud liidu õiguse poolt. Liidu õiguse kohaldamisalasse kuulumiseks ei pea siseriiklikud õigusnormid „peegeldama“ liidu õiguse sätteid. Lisaks on Euroopa Kohtu praktikast ilmne, et olukorrad, kus liikmesriikidel on laialdane kaalutusõigus³⁰ või kus liikmesriigid on kasutanud erandeid või lubatavaid erisusi, kuuluvad ikkagi liidu õiguse kohaldamisalasse ja liidu põhiõigused on kohaldatavad.³¹ Sellest olenemata peaks konkreetsuse määr ikkagi olema suurem kui pelk seos liidu eesmärgi või pädevusvaldkonnaga: see peab saavutama normatiivselt teatava konkreetsuse tasandi.³²

49. Lisaks, vaatamata liidu õigust rakendavate siseriiklike meetmete eesmärgi suhtelisele tähtsusele³³ ei ole alati vaja, et asjaomase siseriikliku sätte *eesmärgid* kattuksid nende liidu õiguse konkreetsete sätete eesmärkidega, millest tuleneb seos liidu õiguskorraga.

50. Nii peavad näiteks liikmesriigid Euroopa vahistamismäärust käsitleva raamotsuse³⁴ kohaldamisel kandma hoolt selle eest, et kinnipidamistingimused ei oleks vastuolus ebainimliku ja alandava kohtlemise keeluga harta artiklis 4, ehkki vahistamismäärus ei käsitle kuidagi vanglakaristuste täideviimise standardeid ega kinnipidamistingimusi.³⁵ Teiseks näiteks on menetlusõigused. Kohtuasjas DEB³⁶ ei olnud siseriikliku õiguse üldkohaldatavad sätted, mis reguleerisid juriidiliste isikute õigust saada menetlusi, konkreetset mõeldud liidu õiguse rakendamiseks ning neil ei olnud ka päris täpselt sama eesmärk. Ent nad kuulusid liidu õiguse kohaldamisalasse harta artiklis 47 sätestatud õiguse tõhusale kohtulikule kaitsele kontekstis seoses liidu õiguses ette nähtud õiguskaitsevahenditega – konkreetsemalt seoses liidu õiguses ette nähtud riigi vastutuse tuvastamise hagi menetlusega. Nad olid *vajalikud* tagamaks, et isikutel, kelle liidu õigusega tagatud õigusi või vabadusi rikutakse, oleks õigus tõhusale õiguskaitsevahendile kohtus.

51. *Menetlusõiguste* näide on tähtis ka teisel põhjusel: liidu õiguses ei ole alati kindlaks määratud ega kehtestatud konkreetseid menetlusnorme. Pigem on selles keskendutud õiguse või kohustuse sisulisele küljele. Ent menetlusõigused on vajalikud, et tagada liidu õiguse tõhusus. Sellega seoses tuleb arvesse võtta, et Euroopa Kohus on sedastanud, et menetluslikke põhiõigusi, nagu õigust olla ära kuulatud, tuleb järgida ka siis, kui seda ei ole sõnaselgelt reguleeritud materiaalsoigustlike õigusi või kohustusi kehtestavates liidu õiguse sätetes.³⁷ Sealhulgas kehtib kaitseõiguste austamise põhimõte siis, kui liikmesriigid tegutsevad või teevad otsuseid liidu õiguse kohaldamisalas, isegi kui kohaldatavas liidu õiguses ei ole konkreetseid menetlusnõudeid sõnaselgelt ette nähtud.³⁸

28 Vt selle kohta kohtuotsused, 13.6.1996, Maurin (C-144/95, EU:C:1996:235, punktid 11 ja 12); 6.3.2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, punktid 26 ja 27); 22.5.2014, Érsekcsanádi Mezőgazdasági (C-56/13, EU:C:2014:352, punktid 50–56) ja 8.12.2016, Eurosaneamientos jt (C-532/15 ja C-538/15, EU:C:2016:932, punkt 54).

29 Kohtujuristi ettepanek, Wathelet, kohtuasi Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:2, punkt 44).

30 Vt nt kohtuotsused, 13.4.2000, Karlsson jt (C-292/97, EU:C:2000:202, punkt 35) ja 13.6.2017, Florescu jt (C-258/14, EU:C:2017:448, punkt 48). Vt selle arutelu kohta kohtujuristi ettepanek, Saugmandsgaard Øe, kohtuasi Associação Sindical dos Juizes Portugueses (C-64/16, EU:C:2017:395, punktid 52 ja 53) ja kohtujuristi ettepanek, Bot, kohtuasi Florescu jt (C-258/14, EU:C:2016:995, punkt 70).

31 Vt nt kohtuotsused, 21.12.2011, N.S. jt (C-411/10 ja C-493/10, EU:C:2011:865, punktid 65–68) ja 16.2.2017, C. K. jt (C-578/16 PPU, EU:C:2017:127, punkt 53).

32 Vt selle kohta kohtuotsus, 16.5.2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punktid 38 ja 39). Vt ka kohtujuristi ettepanek, Wathelet, kohtuasi Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:2, punkt 45).

33 Vt eelkõige kohtuotsus, 13.6.2017, Florescu jt (C-258/14, EU:C:2017:448, punktid 47 ja 48).

34 Nõukogu 13. juuni 2002. aasta raamotsus 2002/584/JSK Euroopa vahistamismääruse ja liikmesriikidevahelise üleandmiskorra kohta (EÜT 2002, L 190, lk 1; ELT eriväljaanne 19/06, lk 34), muudetud nõukogu 26. veebruari 2009. aasta raamotsusega 2009/299/JSK (ELT 2009, L 81, lk 24; edaspidi „raamotsus“).

35 Kohtuotsus, 5.4.2016, Aranyosi ja Căldăraru (C-404/15 ja C-659/15 PPU, EU:C:2016:198, punktid 84 ja 88).

36 Kohtuotsus, 22.12.2010, DEB (C-279/09, EU:C:2010:811, punkt 33 jj).

37 Vt nt kohtuotsus, 5.11.2014, Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, punkt 49 ja seal viidatud kohtupraktika).

38 Vt selle kohta kohtuotsused, 18.12.2008, Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, punkt 38) ja 3.7.2014, Kamino International Logistics ja Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 ja C-130/13, EU:C:2014:2041, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

b) Käibemaks

52. Käibemaksu ja maksumenetluse *konkreetsel* tasandil ei ole Euroopa Kohus varem kõhelnud lugemast kas siis käibemaksudirektiivide või aluslepingu sätete alusel mitmeid siseriiklikke käibemaksuga seotud eeskirju, menetlusi ja institutsioone kuuluvaks liidu õiguse kohaldamisalasse. Maksu nõuetekohase kogumise tagamine sanktsioonide abil kujutab endast käibemaksudirektiivi „rakendamist”.³⁹ Käibemaksu kogumisele viiva haldusmenetluse sisseseadmine ja kohaldamine tuleb lugeda liidu õiguse kohaldamisalasse kuuluvaks.⁴⁰ Seega järgivad liikmesriigid kohaseid kontrolle läbi viies ja makse ümber hinnates liidu õigusega kehtestatud kohustust.

53. Nii ongi Euroopa Kohus kinnitanud, et „[t]äpsemalt võivad nii sellise käibedeklaratsiooni esitamata jätmise kui ka sellise raamatupidamisarvestuse puudumine, mis võimaldaksid käibemaksu kohaldada ja selle kohaldamist maksuhalduri poolt kontrollida, ning väljastatud ja tasutud arvete kirjendamata jätmise takistada maksu nõuetekohast kogumist ja seega kahjustada ühise käibemaksusüsteemi tõrgeteta toimimist”.⁴¹ Sellistes olukordades on liikmesriigid konkreetselt kohustatud „võtma kõik meetmed seadusandluse ja halduse tasandil, et tagada oma territooriumil täies ulatuses käibemaksu kogumine ja [...] kohustatud kontrollima maksukohustuslaste maksudeklaratsioone, raamatupidamisdokumente ja muid asjassepuutuvaid dokumente ning arvutama välja tasumisele kuuluva maksu”.⁴²

54. Lisaks on Euroopa Kohus tihti kohaldanud liidu põhiõigusi seoses maksude kogumist käsitlevate kohtu- ja haldusmenetlustega.⁴³

c) Mõistliku funktsionaalse vajalikkuse piir

55. On selge, et Euroopa Kohtu senine lähenemine on olnud üsna helde. Käesoleva ettepaneku punktis 43 visandatud kujutletaval skaalal on Euroopa Kohus kaldunud konkreetselt seoses käibemaksuga pooldama seisukohta, et „käibemaksu nõuetekohane kogumine” on „katusmõiste”, mis kaasab tõenäoliselt iga selle teemaga seotud siseriikliku eeskirja liidu õiguse kohaldamisalasse.

56. Sellisel kõikehõlmava katuse loogikal näib siiski olevat vähemalt üks piir. See piir seisneb eelnimetatud „katuse” alt välistamise reeglis. Selleks reegliks on (mõistlikult ettenähtav) funktsionaalne vajalikkus. Selle võib kokku võtta järgmiselt: mis tahes siseriiklik eeskiri, mis on oluline liidu õigusel põhineva kohustuse tõhusaks jõustamiseks siseriiklikul tasandil, isegi kui see ei ole konkreetselt kehtestatud sellel eesmärgil, kuulub liidu õiguse kohaldamisalasse, *välja arvatud juhul*, kui selle siseriikliku eeskirja kehtestamine ja kohaldamine ei ole mõistlikult vajalik asjaomase liidu õiguse jõustamiseks.

39 Vt nt kohtuotsused, 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105); 8.9.2015, Taricco jt (C-105/14, EU:C:2015:555) ja 5.4.2017, Orsi ja Baldetti (C-217/15 ja C-350/15, EU:C:2017:264). Vt ka minu ettepanek, kohtuasi Scialdone (C-574/15).

40 Vt kohtuotsus, 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 67), milles Euroopa Kohus märkis, et „käibemaksu ümberarvutus pärast sellise kuritarvituse tuvastamist, [...] kujutab endast käibemaksudirektiivi artikli 2, artikli 250 lõike 1 ja artikli 273 ning ETLT artikli 325 kohaldamist ning seega liidu õiguse kohaldamist harta artikli 51 lõike 1 tähenduses”.

41 Vt nt kohtuotsus, 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 56 ja seal viidatud kohtupraktika).

42 Vt nt kohtuotsused, 17.7.2008, komisjon vs. Itaalia (C-132/06, EU:C:2008:412, punkt 37); 29.7.2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski (C-188/09, EU:C:2010:454, punkt 21), ja 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 25).

43 Vt nt kohtuotsused, 29.3.2012, Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, punktid 24 jj) (seoses aegumisega ning mõistliku tähtaja põhimõttega käibemaksuvõlgade sissenõudmisel) ja 12.2.2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89, punkt 33) (seoses siseriikliku haldusmenetlusega, mis kuulus kohaldamisele, kui maksuhaldur kahtlustas kuritarvitusi). Vt ka seoses tollimaksudega kohtuotsused, 18.12.2008, Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, punktid 34 jj) (Portugali üldises maksuseaduses ette nähtud teatamise tähtaegade kohta) ja 3.7.2014, Kamino International Logistics ja Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 ja C-130/13, EU:C:2014:2041, punkt 28 jj) (seoses õigusega olla ära kuulatud).

57. Seega võib nõuetekohaselt toimiva siseriikliku käibemaksusüsteemi kontekstis mõistlikult eeldada, et liikmesriik näeb käibemaksu kogumiseks ette haldusmenetluse ning vastavad sanktsioonid. Samuti võib eeldada, et sellise menetluse raames on maksukohustuslastel teatavad põhiõigused, sealhulgas õigus olla ära kuulatud ning õigus kohtulikule kontrollile. *Konkreetne viis*, kuidas liikmesriigid täpselt need elemendid kehtestavad, jääb nende kaalutusõiguse piiresse. Ent kõrgemal abstraktsioonitasandil kehtib endiselt mõistlikult ettenähtav eeldus, et sellised elemendid on käibemaksu nõuetekohase kogumise vajalik osa. Seevastu seda, kas maksudeklaratsioon tuleb esitada elektrooniliselt või paber kandjal või kas maksuameti büroos peaks olema kohvik, ei saa pidada käibemaksu kogumise süsteemi oluliseks komponendiks.

d) Kokkuvõte: majakatest ja varjudest

58. On ilmne, et siin visandatud arusaam liidu õiguse kohaldamisalast olukordades, kus liikmesriigid rakendavad liidu õigust, kujutab endast parimalgi juhul umbkaudset rusikareeglit. Eeskätt kaks asjaolu muudavad laiemalt kohaldatava reegli tuletamise senisest Euroopa Kohtu praktikast keerukaks.

59. Esiteks hõlmab liidu õigus tänapäeval väga erinevaid õigusvaldkondi. Mitmes neist valdkondadest leidub silmatorkavalt erineva kohaldamisala ja laadiga õigusakte. Lisaks ei arene mitte kõik neist paljudest valdkondadest sama kiirusega. Ent *üldiselt* kohaldatav kohtualluvuse reegel, mis oleks väärt sellist nime kandma, peaks olema laiemalt kohaldatav, st mitte piirduma ainult käibemaksuõigusega, vaid olema kohaldatav valdkonnaüleselt. On raske ette kujutada, et eksisteeriks üks kriteerium liidu õiguse kohaldamisala määratlemiseks käibemaksuasjades, teine sotsiaalkaitseasjades ning veel üks õiguslase koostöö valdkonnas koos eraldi alamkriteeriumiga kriminaalõigust puudutaval juhtudel. Samavõrd oluline on see, et selline reegel põhineks peamiselt normatiivsetel kriteeriumidel, nimelt asjaomaste liidu ja siseriikliku õiguse normide *ex ante* tuvastatavatel omadustel ja mitte nende võimalikul sotsiaalsel mõjul.⁴⁴

60. Teiseks on eelotsusemenetluse näol tegemist üksikjuhtumitel põhineva kohtuliku koostöö süsteemiga. Selle eesmärk ei ole viia läbi siseriikliku õigusakti abstraktne kohtulik kontroll, vaid tõlgendada liidu õigust siseriikliku kohtuniku menetluses oleva konkreetse juhtumi kontekstis. Sellise kohtute pädevuse korral juhtub möödapääsmatult, et kui konkreetsetes asjas tõendatakse, et liikmesriigi menetluse või institutsionaalse struktuuri element on sellel üksikjuhtumil selgelt seotud liidu õigusel põhineva õiguse teostamisega, kuulub see sisuliselt liidu õiguse kohaldamisalasse, isegi kui sama siseriiklikku eeskirja omaette abstraktselt analüüsid jõutaks tõenäoliselt järeldusele, et see jääb väljapoole liidu õiguse kohaldamisala.⁴⁵

61. Ent ma ei usu, et erinevalt küsimusest inimeksistenti kohta peaks küsimus, kas eeskiri võib olla või mitte olla liidu õiguse kohaldamisalas, olema olemuslikult bipolaarne: kas juhtum on täiesti „sees“ või „täielikult“ väljas.

⁴⁴ Ei ole puudu liidu õiguse eri valdkondade näidetest, mis kinnitavad, et kohtualluvuse kriteeriume, mis püüavad tugineda asjaomase eeskirja hilisemale sotsiaalsele mõjule, on keeruline (või isegi võimatu) praktikas kasutada, mainimatagi ohtu, et see sotsiaalne mõju võib muutuda, mis tähendaks sisuliselt seda, et siseriiklik eeskiri võib aja jooksul liidu õiguse kohaldamisalasse siseneda ja sealt väljuda. Näiteks võib tuua kohustuse tuvastada, kas siseriiklik meede *avaldatakse olulist mõju turustamisele*, et määrata kindlaks, kas ta kujutab endast „muud nõuet“, millest tuleb Euroopa Parlamendi ja nõukogu 22. juuni 1998. aasta direktiivi 98/34/EÜ, millega nähakse ette tehnilistest standarditest ja eeskirjadest teatamise kord, (EÜT 1998, L 204, lk 37; ELT eriväljaanne 13/20, lk 337) kohaselt teatada (vt minu ettepanek, kohtuasi M. ja S. (C-303/15, EU:C:2016:531, punktid 63–66).

⁴⁵ Vt nt kohtumäärus, 28.11.2013, Sociedade Agrícola e Imobiliária da Quinta de S. Paio Lda, (C-258/13, EU:C:2013:810, punkt 23). See kohtuasi puudutas samamoodi nagu kohtuasi DEB juriidilise isiku juurdepääsu menetlusabile. Ent Euroopa Kohus sedastas, et „erinevalt eespool viidatud kohtuotsuse DEB aluseks olnud kohtuasjast, milles Euroopa Kohus tõlgendas harta artiklit 47 liidu õiguse alusel algatatud riigi vastutust käsitlevas menetluses, ei sisalda eelotsusetaotlus ühtegi konkreetset asjaolu, mille põhjal võiks leida, et Sociedade Agrícola esitas menetlusabi taotluse seoses sellise hagiga, mille ese oli talle liidu õigusega ette nähtud õiguste kaitse“.

62. Euroopa Kohus on juba otsustanud, et omavahel erinevad ühelt poolt olukorrad, mis on täielikult reguleeritud liidu õigusega, ja teiselt poolt olukorrad, milles liikmesriikidel on märkimisväärne kaalutlusruum. Viimati nimetatud olukorras on siseriiklikel kohtutel õigus kohaldada põhiõiguste kaitse siseriiklike standardeid, tingimusel, et see ei kahjusta liidu põhiõiguste kaitse taset.⁴⁶

63. Kui seda loogikat rakendada liidu õiguse kohaldamisalale, siis tuleks eeldada, et eksisteerib teatav skaala ehk „liidu õiguse kohaldamisalasse“ kuulumise astmestik, mis põhineb just nimelt *seotuse määral* piiritletud ja konkreetse liidu õiguse nõudega: mida lähemalt seotud on olukord selgelt määratletud liidu õiguse nõudega, seda vähem on liikmesriigil kaalutlusruumi ning seda põhjalikum peab olema kontroll. Ent mida kaugemalt seotud on juhtum selgepiirilisest ja konkreetsest liidu õiguse eeskirjast, ehkki jäädes endiselt liidu õiguse kohaldamisalasse, seda suurem on liikmesriikide kaalutlusõigus selle kohustuse rakendamisel.

64. Kujundlikult väljendades tuleks selle tuvastamiseks, kas liikmesriigid tegutsevad liidu õigust üle võttes ja rakendades „liidu õiguse kohaldamisalas“, mitte otsida müstilist tarkade kivi, mis määraks ära selgepiirilise ja ennustatava kriteeriumi, mille leidmisega praegu kehtivast liidu õigusest, tuleb möönda, on mul raskusi, vaid Euroopa Kohus peaks ehk selle asemel kasutama niinimetatud „majaka meetodit“ – mida lähemalt seotud ollakse selgepiirilise ja konkreetse liidu õiguse eeskirjaga, seda vähem on siseriiklikus õiguses kaalutlusruumi. Seevastu, mida kaugemal majakast asutakse, ehkki jäädes veel endiselt selle valgusvihku, (st kui veel ei rakendu käesoleva ettepaneku punktides 55–57 kaalutud mõistlikul funktsionaalsel vajadusel põhinev välistamisreegel), seda vähem on vaja põhjalikku kontrolli.

65. Ent üks asi on selge: kui eksisteerib valgus, siis peavad olema ka (liidu põhiõiguste) varjud.⁴⁷ Kui liikmesriigid on liidu õiguse kohaselt kohustatud tagama liidu õiguse nimel tõhusa jõustamise, siis peab seda jõustamist kontrollima samast allikast, st liidu põhiõigustest lähtuvalt. Ei oleks mõeldav kohustada liikmesriike tegema teatavaid toiminguid (näiteks koguma tõhusalt käibemaksu), jättes samal ajal selle tegevuse kontrollimise ja piirid liidu õiguse kohaldamisalast välja.

5. Käesolev kohtuasi

66. Käesolev kohtuasi puudutab maksumenetluse seadustikus sätestatud üksikisikute kaitseõigusi käsitlevate siseriiklike eeskirjade kohaldamist käibemaksu summa kindlaksmääramise ja sissenõudmise menetluses.

67. Ehkki maksumenetluse seadustikus üldiselt sisalduvaid menetlustagatise ei ole liidu õiguses konkreetselt ette nähtud, moodustavad need eeskirjad osa käibemaksu nõuetekohase kogumise üldisest protsessist. Asjaolu, et nõuetekohaselt läbi viidud käibemaksumenetluses peaks maksuhaldur eelduslikult suhtlema maksukohustuslasega mitte ainult selleks, et anda tolele teavet kavandatava otsuse kohta, vaid ka selleks, et tuvastada igakülgsest kõik asjakohased faktilised asjaolud, millele ta kavatseb oma otsuse rajada, ei saa pidada selle menetluse mittevajalikuks ega ettenägematuks elemendiks.

68. Maksukontroll, mille eesmärk on kindlaks teha, kas isik on muutunud käibemaksukohustuslaseks ning kas äritehingud on kohaselt dokumenteeritud, ei ole puht grammatilise tõlgenduse kohaselt vähem seotud käibemaksudirektiivi artikli 213 lõikega 1 ja artikliga 242, kui on fraas „maksuõiguslikud sanktsioonid ja kriminaalmenetlus maksupettuse asjas“ seotud käibemaksudirektiivi artikliga 2, artikli 250 lõikega 1 ja artikliga 273.⁴⁸

⁴⁶ Kohtuotsused, 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 29) ja 26.2.2013, Melloni (C-399/11, EU:C:2013:107, punkt 60). Vt nt kohtuotsus, 30.5.2013, F. (C-168/13 PPU, EU:C:2013:358, punktid 52–55).

⁴⁷ Tulles nii tagasi lähtekohaks oleva kohtuotsuse Åkerberg Fransson juurde käesolevas ettepanekus, punkt 29.

⁴⁸ Vt kohtuotsus, 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 27).

69. Sellest tulenevalt on Euroopa Kohtu pädevuses anda vastus eelotsusetaotluse esitanud kohtu eelotsuse küsimusele.

C. Toimikuga tutvumise õigus käibemaksu kogumise menetluses

70. Sissejuhatava selgitusena tuleb märkida, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimus puudutab ainult õigust tutvuda haldusmenetluse toimikus olevate andmete ja dokumentidega. Käesolev kohtuasi ei puuduta seega ühtegi sellist (sisulist) maksu määramise elementi nagu kaebajate positsioon maksukohustuslastena või maksustatavate tehingute olemuse kindlaksmääramine.

71. Lisaks on eelotsusetaotluse esitanud kohus sõnastanud oma küsimuse nii, et selles viidatakse sõnaselgelt siseriiklikule halduspraktikale. Ent nagu komisjon märgib, ei ole selge, kas maksuhaldur on käesolevas asjas õigesti kohaldanud siseriiklikust õigusest tulenevaid menetluslikke kohustusi seoses kaitseõigustega, sealhulgas õigusega olla ära kuulatud. Peale käesoleva üksikjuhtumi ei ole eelotsusetaotluses esitatud mingeid täpsemaid andmeid selle kohta, milline see vaidlustatud siseriiklik praktika on. Seega jääb siseriikliku kohtu ülesandeks hinnata, kas siseriiklik halduspraktika on kooskõlas siseriikliku õigusega.

72. Selleks et Euroopa Kohtul oleks võimalik anda kasulik vastus, pean eeltoodud kaalutlusi arvestades vajalikuks sõnastada eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimus ümber järgmiselt: kas kaitseõiguste austamise üldpõhimõtte nõuab, et käibemaksu kogumise siseriiklikus haldusmenetluses peab üksikisikul olema võimalus tutvuda kõikidele haldustoimikus sisalduvate andmete ja dokumentidega, mida asutus oma otsuse tegemisel arvestab?

73. Minu vastus sellele küsimusele on liigendatud järgmiselt: kõigepealt analüüsin seda, mis on käesolevas asjas vaidluse all olevate õiguste täpne allikas (1. osa), ning seejärel küsimust, mida täpselt kaitseõiguste austamine nõuab andmete ja dokumentidega tutvumisel käibemaksudirektiivi rakendava siseriikliku haldusmenetluse raames (2. osa).

1. Kohaldatav õigus või üldpõhimõte

74. Eelotsusetaotluse esitanud kohus on esitanud oma küsimuse ainuüksi seoses kaitseõiguste austamise põhimõttega.⁴⁹ Minu arvates on selline küsimuse püstitus korrektne. Ei harta artikkel 48 ega artikkel 41 ei ole käesoleva asja asjaoludel kohaldatavad.

75. Esiteks ei ole harta artikkel 48 käesolevas asjas asjakohane. Selles sättes on ette nähtud süütuse presumptsioon ja „süüdistatava“ kaitseõigused. Kaebajad põhikohtuasjas ei ole „süüdistatavad“. Neile pelgalt saadeti maksuotsus, milles on kindlaks määratud nende maksukohustus.⁵⁰

76. Teiseks on harta artikli 41 lõike 2 punktis b sõnaselgelt sätestatud, et õigus tutvuda andmetega on hea halduse osa. Ent samas on selle sätte adressaadid vaid liidu institutsioonid, organid ja asutused (a). Lisaks on harta artikli 41 ja kaitseõiguste austamise põhimõtte täpne kohaldamisala ja sisu erinevad (b).

⁴⁹ Erinevalt kohtuotsusest, 17.7.2014, YS jt (C-141/12 ja C-372/12, EU:C:2014:2081, punkt 68), milles Euroopa Kohus rõhutas, et küsimus esitati ainuüksi seoses harta artikliga 41.

⁵⁰ Vt selle kohta kohtuotsus, 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 83). Vaatamata asjaolule, et käesolevas asjas on maksu mittetähtaegse tasumise eest määratud halduskaristused, ei nähtu eelotsusetaotlusest ega menetlusosaliste seisukohtadest, et need karistused oleksid olnud oma laadilt kriminaalõiguslikud.

a) Toimikuga tutvumise õigus kui hea halduse põhimõtte üks osa

77. Pärast algset kõhklust⁵¹ on Euroopa Kohus korduvalt leidnud kooskõlas harta sõnastusega, et harta artikli 41 adressaatideks on vaid Euroopa Liidu institutsioonid, organid ja asutused.⁵²

78. Sellist tõlgendust ei ole tervitatud ühehäälselt. Sellele on vastu vaieldud väitega, et see tõlgendus näib olevat vastuolus harta artikli 51 lõike 1 kohaldamisala puudutava üldpõhimõttega. See välistab isegi liikmesriigi sellise tegevuse, mis toimub liidu õigust rakendades.⁵³

79. Tuleb tunnistada, et ma ei näe siin vastuolu vähemalt neljal põhjusel.

80. Esiteks on normi sõnastus väga selge. Artikli 41 lõikes 1 on väga selgelt piiritletud, et seda peavad järgima „liidu institutsioonid, organid ja asutused“. Minu arvates on vaja äärmiselt tugevaid argumente, et kohtu poolt sisuliselt ümber sõnastada esmase õiguse selge norm, mis on pealegi vastu võetud üsna hiljuti.

81. Teiseks on hea halduse põhimõtte kehtestava sätte adressaadi sõnaselge määratlemisega harta artiklis 41 väljendatud (konstitutsioonilise) seadusandja tahet kehtestada erisätted, mida kohaldatakse Euroopa Liidu suhtes, kui ta tegeleb *otsese haldusega*. Sisuliselt sisaldab harta artikkel 41 selle kohaldatavust käsitlevat erisätet harta üldist kohaldamisala reguleeriva artikli 51 lõike 1 suhtes. Ma ei näe sellises konstruktsioonis midagi vastuolulist ega ebajärjekindlat: tegelikult on üsna tavaline, et õigusaktis võidakse määratleda selle (isikuline, faktiline) kohaldamisala eri viisidel. Võidakse kehtestada kohaldatavuse üldsäte, mis on kohaldatav üldiselt, kui ei ole sätestatud teisiti. Ent samas võidakse kehtestada üks või mitu erisätet, mis määratlevad omaenda kohaldamisala, nähes näiteks ette, et akti X jagu või Y jaotis kehtivad ainult teatavate isikute rühmade või teatavate olukordade suhtes.

82. Selles valguses kujutab harta artikkel 41 endast sellist autonoomset põhiõigust, mis kaitseb üksikisikuid ainult siis, kui nad puutuvad kokku Euroopa Liidu *otsese haldusega*, mis on aluslepingute sõnul „avatud, tõhus ja sõltumatu Euroopa halduskorraldus“.⁵⁴

83. Kolmandaks süstemaatiline argument. Harta artiklit 41 järgima kohustatud piiratud „adressaatide“ ring on kooskõlas harta üldise loogikaga, mille V jaotise mitmes artiklis on konkreetselt sätestatud isikute põhiõigused olukorras, kus nad astuvad vahetusse õigussuhtesse liidu haldus- ja poliitiliste organitega.⁵⁵

51 Vt kohtuotsus, 22.11.2012, M. (C-277/11, EU:C:2012:744, punktid 81–84), milles Euroopa Kohus leidis, et harta artikkel kinnitab kaitseõiguste põhimõtet, ning märkis, et „nagu johtub ka selle sätte sõnastusest, et see on üldkohaldatav säte“.

52 Vt kohtuotsused, 21.12.2011, Cicala (C-482/10, EU:C:2011:868, punkt 28); 17.7.2014, YS jt (C-141/12 ja C-372/12, EU:C:2014:2081, punkt 67); 5.11.2014, Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, punkt 44); 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 83) ja 9.3.2017, Doux (C-141/15, EU:C:2017:188, punkt 60).

53 Vt kohtujuristi ettepanek, Wathelet, kohtuasi Boudjlida (C-249/13, EU:C:2014:2032, punkt 47), kus ta argumenteerib: „[m]ulle ei tundu olevat ei loogiline ega Euroopa Kohtu praktikaga kooskõlas, et harta artikli 41 sõnastus võib nii sätestada harta artikliga 51 kehtestatud reeglist erandi, mis võimaldab liikmesriikidel jätta harta ühe artikli kohaldamata isegi siis, kui nad viivad ellu liidu õigust. Seega eelistan ilmselgelt lahendust, mille kohaselt on harta artikkel 41 liikmesriikide suhtes kohaldatav, kui nad kohaldavad liidu õigust [...]“. Vt seoses selle debatiga ka kohtujuristi ettepanekud, Mengozzi, kohtuasi Bensada Benallal (C-161/15, EU:C:2016:3, punktid 28–32) ja kohtuasi M (C-560/14, EU:C:2016:320, punkt 27) ning kohtujuristi ettepanek, Bot, kohtuasi N. (C-604/12, EU:C:2013:714, punkt 36).

54 ELTL artikli 298 lõige 1.

55 Sellised õigused nagu juurdepääs dokumentidele (artikkel 42); õigus pöörduda Euroopa ombudsmani poole seoses haldusomavoliga (artikkel 43); või õigus pöörduda petitsiooniga Euroopa Parlamendi poole (artikkel 44). Kõik need õigused on loogiliselt piiratud nende „adressaatidega“.

84. Ja lõpuks laiem konstitutsiooniline argument. Arvestades põhiseadusliku seadusandja tugevat ja hästi dokumenteeritud tahet piirata hartas sätestatud õiguste võimalikku laienemist kaugemale üleantud volitustest,⁵⁶ ei saa mõnede harta sätete adressaatide sõnaselget piiramist kuidagi pidada põhiseadusliku seadusandja soovimatuks minetuseks ega juhuslikuks komistuseks.⁵⁷

85. Kokkuvõttes on minu seisukoht, et harta artikli 41 näol on tegemist sättega, mis on konkreetselt suunatud Euroopa Liidu otsesele haldusele eesmärgiga kehtestada kõrgetasemeline ja autonoomne kaitsestandard. Artikkel 41 ei ole seega käesolevas asjas kohaldatav.

b) Kaitseõiguste austamise üldpõhimõte ja hea halduse põhimõte

86. Arutelu harta artikli 41 kohaldamisala üle on iseloomulik näide üldisemast arutelust üldpõhimõtete ja hartas sätestatud õiguste omavahelise suhte üle.⁵⁸ Just nimelt seepärast, et harta artikkel 41 määratleb oma kohaldamisala viitega Euroopa Liidu *otsesele* haldusele, jääb selle suhe hea halduse ja kaitseõiguste põhimõttega küllaltki vaieldavaks teemaks.⁵⁹

87. On siiski selge, et rida erinevaid „tegevusi“, mis on artikli 41 lõike 2 kohaselt hõlmatud katusmõistega „õigus heale haldusele“, vastavad ka liidu õiguse konkreetsetele üldpõhimõtetele.⁶⁰ Sellega seoses on eriti olulised kaitseõigusi käsitlevad üldpõhimõtted, sealhulgas õigus olla ära kuulatud ning kohustus põhjendada oma otsuseid.⁶¹

88. Samavõrd selge on see, et käesolevas asjas asjakohane kaitseõiguse tagamise põhimõte on liidu õiguse üldpõhimõte, mida tuleb kohaldada, kui asutus kavatses teha isiku suhtes talle ebasoodsa otsuse.⁶²

89. Teiselt poolt võib kahelda, kas sellistel üldpõhimõtetel nagu kaitseõigused käesolevas asjas on täpselt sama sisu kui harta artiklil 41. Selge on see, et harta artiklis 41 sätestatud sõnaselge piirang takistab, nagu kohtujurist Kokott on märkinud, selle sisu „liikmesriikide ametiasutustele lihtsalt üle kanda isegi siis, kui nad rakendavad [liidu] õigust“.⁶³ Kontseptuaalsemal tasandil võiks juhul, kui seda tehakse, peaaegu kahtlustada harta artikli 41 sõnaselgest sättest möödaminekut.

⁵⁶ Harta artikli 51 lõige 2 ja ELL artikli 6 lõige 1.

⁵⁷ Teatud autorid seostavad selle asjaolu sõnaselgelt liikmesriikide soovimatusel: „Sellise sõnastuse mõte on kinnitada liikmesriikidele, et nad ei pea võtma arvesse hea halduse põhimõtet pelgalt siseriiklikes haldusmenetlustes, sealhulgas nendes, millega seoses rakendatakse ühenduse õigust.“ Dutheil de la Rochère, J., „The EU Charter of Fundamental Rights, Not Binding but Influential: the Example of Good Administration“ – Arnall, A. jt (toim), „Continuity and Change in EU Law: Essays in Honour of Sir Francis Jacobs“, Oxford University Press, 2007, lk 170, punktid 157–172. Vt ka Kanska, K., „Towards Administrative Human Rights in the EU. Impact of the Charter of Fundamental Rights“, *European Law Journal*, 10. kd, 2004, lk 296–326, lk 310.

⁵⁸ Vt selle arutelu kohta, Hofmann, H., ja Mihaescu, C., „The relation between the Charter’s Fundamental Rights and the unwritten general principles of EU law: Good administration as the test case“, *European Constitutional Law Review*, 9. kd, 2013, lk 73–101, lk 73.

⁵⁹ Vt üldiselt, Mihaescu Evans, B.C., „The right to good administration at the crossroads of the various sources of fundamental rights in the EU integrated administrative system“, 7. kd, *Luxembourg Legal Studies*, Nomos, 2015. „Hartaeelne“ kohtupraktika, milles konkreetselt kohaldatakse hea halduse üldpõhimõtet siseriiklikele haldusmenetlustele, on üsna vähe. Vt kohtuotsus, 21.6.2007, Laub (C-428/05, EU:C:2007:368, punkt 25).

⁶⁰ Vt nt kohtuotsus, 8.5.2014, N. (C-604/12, EU:C:2014:302, punktid 49 ja 50), milles Euroopa Kohus sedastas, et harta artiklis 41 ette nähtud õigus heale haldusele kajastab liidu õiguse üldpõhimõtet, ning leidis, et „kui liikmesriik rakendab [...] liidu õigust, tuleb õigusest heale haldusele tulenevaid nõudeid, eelkõige igapäevase õigust teda puudutava asja arutamisele erapooletult ja mõistliku aja jooksul, kohaldada siseriiklikus pädevas ametiasutuses toimivas sellise täiendava kaitse andmise menetluses, nagu sellega on tegemist põhikohtuasjas“. Vt selle kohta ka kohtuotsus, 22.11.2012, M. (C-277/11, EU:C:2012:744, punkt 85 jj) ning kohtujuristi ettepanek, Kokott, kohtuasi LS Customs Services (C-46/16, EU:C:2017:247, punkt 77).

⁶¹ Vt nt kohtuotsused, 15.10.1987, Heylens jt (222/86, EU:C:1987:442, punkt 15); 5.11.2014, Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, punkt 45 jj) ja 11.12.2014, Boudjlida (C-249/13, EU:C:2014:2431, punktid 30–34).

⁶² Vt kohtuotsus, 22.10.2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

⁶³ Kohtujuristi ettepanek, Kokott, kohtuasi Mellor (C-75/08, EU:C:2009:32, punkt 25).

90. Selle olulise märkuse valguses tuleb artikli 41 iga osa hoolikalt ja eraldiseisvana analüüsida. See on eriti nii seoses toimikuga tutvumise õigusega, mis jõudis artiklisse 41 jurisprudentsi arengu tulemusel, mille allikaks omakorda oli liidu institutsioonide praktika hindamine konkurentsioiguse konkreetsetes valdkonnas.⁶⁴

91. Lühidalt on kohaldatavaks üldpõhimõtteks kaitseõiguste austamise põhimõte. Selle sisu, mis puudutab liikmesriikide poolt liidu õiguse kohaldamist, võib erineda harta artiklis 41 ette nähtud (spetsiifilistest ja autonoomsetest) tagatistest, mis on kohaldatavad liidu otsese halduse suhtes. Kõiki neid kaalutlusi arvestades analüüsin järgmises osas, millised on kaitseõiguste nõuded sellistes olukordades nagu põhikohtuasjas.

2. Andmete ja dokumentidega tutvumine, millel põhineb liidu õiguse kohaldamisalas tehtud siseriiklik otsus

92. Kaebajad väidavad, et harta artikli 41 lõike 2 punktis b ette nähtud toimikuga tutvumise õigus ei ole siseriiklikus õiguses seoses maksumenetlustega sõnaselgelt reguleeritud.⁶⁵ Seetõttu kasutavad maksumaksjad oma õigust olla ära kuulatud, ilma et neil oleks kohane võimalus tutvuda nende toimikuga. Täpsemalt on kaebajad selgitanud, et haldusmenetluses ei olnud neil võimalik tutvuda kõikide nende toimikus olnud dokumentidega, eeskätt dokumentidega, mis koguti enne maksukontrolli ametlikku algust.⁶⁶ Enne maksukontrolli algust kogutud dokumendid lisati toimikule alles kohtumenetluses eelotsusetaotluse esitanud kohtu nõudmisel. Neid dokumente ei lisatud algsetele maksuotsustele. Kaebajad väidavad, et need dokumendid eemaldati, et varjata enne maksukontrolli ametlikku algust toimunud maksujuurdlust.

93. Lisaks selgitavad kaebajad, et siseriiklikus menetluses ei ole võimalik esitada kohtumenetluses uusi argumente – nimelt alates hetkest, mil haldustoimik on saadetud kohtunikule vastavalt siseriikliku õiguse sätetele. Kaebajad väidavad eeskätt, et vastavalt Euroopa Kohtu praktikale⁶⁷ ei saa toimikuga tutvumise õiguse rikkumist heastada sellega, et juurdepääs võimaldatakse kohtumenetluse etapis. Kaebajad väidavad, et selles etapis ei pea asjaomane isik tõendama, et kui tal oleks olnud võimalus toimikuga tutvuda, siis oleks haldusmenetluse tulemus olnud erinev, vaid ta peab ära näitama ainult selle, et ta oleks saanud kasutada haldusasja toimikus olevat enda kaitsmiseks.

94. Komisjon ja Rumeenia valitsus ei nõustu kaebajate argumentidega. Nende arvates ei ole käesolevas asjas kaitseõigusi rikutud.

95. Rumeenia valitsus väidab, et asjakohased siseriikliku õiguse sätted tagavad õiguse olla enne otsuse tegemist ära kuulatud ning maksumaksja õiguse saada kogu menetluse jooksul teavet.⁶⁸ Siseriiklikus õiguses on sätestatud, et maksuhaldur esitab maksumaksjale maksukontrolli aruande projekti, mis sisaldab kontrolli leide ja maksunduslikke tagajärgi ning mille alusel on maksumaksjal võimalik esitada oma seisukoht. Lõplik maksukontrolli aruanne esitatakse maksumaksjale koos selle lisadega, mis sisaldavad kõiki asjakohaseid dokumente, mida maksuhaldur on maksuotsuse alusena arvesse võtnud. Lisaks märgib Rumeenia valitsus, et nende nõuete rikkumine viib vastava maksualase haldusakti tühistamiseni.

⁶⁴ Vt sellega seoses kohtuotsus, 7.1.2004, 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). Vt ka kohtujuristi ettepanek, Léger, kohtuasi BPB Industries ja British Gypsum vs. komisjon (C-310/93 P, EU:C:1994:408, punktid 112 jj). Seda „allikat“ selgitab üldiselt Nehl, H. P., „Principles of Administrative Procedure in EC Law“, Hart Publishing, Oxford, 1999, lk 45 jj.

⁶⁵ Nad viitavad asjas kohaldatava maksumenetluse seadustiku artikli 9 lõikele 1, artikli 43 lõike 2 punktile j ning artikli 107 lõigetele 2 ja 4.

⁶⁶ Eeskätt nad väidavad, et nad ei saanud tutvuda mitme dokumendiga, mis oleksid olnud asjakohased. Nad väidavad, et maksuhalduri poolt enne ametliku maksukontrolli algamist hangitud andmetele, näiteks päringud notaritele ja pankadele, päringud eri andmebaasidesse, teabevahetus eri ametiasutustega või ametiabiotaotlused teistele liikmesriikidele, oleks samuti pidanud laienema õigus toimikuga tutvuda.

⁶⁷ Kaebajad on oma suulistes ja kirjalikes seisukohtades korduvalt viidanud kohtuotsusele, 25.10.2011, Solvay vs. komisjon (C-109/10 P, EU:C:2011:686, punktid 54–57).

⁶⁸ Nad viitavad maksumenetluse seadustiku artiklitele 9, 43 ja 107, mis on ära toodud käesolevas ettepanekus, punktid 10–12.

96. Samamoodi väidab komisjon, et kaitseõigusi ei ole rikutud. Kaebajad ei ole nõudnud tutvumist oma toimikuga ega vastanud maksuhalduri kutsele tutvuda dokumentidega kohtumenetluse raames. Kaebajad ei ole väitnud, et maksuotsus oleks põhinenud dokumentide mittetundmisel. Komisjon on seisukohal, et õigust olla ära kuulatud on järgitud, kui otsus põhineb kaebaja esitatud teabel ning on seotud õigusliku ja faktilise kontekstiga, mis on kaebajale teada. Lisaks, mis puudutab toimikuga tutvumist kohtumenetluse etapil, siis väidab komisjon, et kaebajad ei ole tõendanud, et dokumente, millega nad tutvuda ei saanud ja millel otsus põhines, oleks saanud nende kaitseks kasutada.

97. Minu arvates ei saa kaebajate argumentidega nõustuda. Enne selle seisukoha põhjendamist on vajalikud paar selgitust.

a) Võimalus tutvuda täpselt millega?

98. Nagu ilmnes juba eespool seoses vastuvõetavusega, on üks osa käesoleva asja probleemist selguse puudus selle osas, millega täpselt kaebajad tutvuda soovivad ning millega tutvuda oleks tulnud neile võimaldada ja millega ei võimaldatud. See selguse puudus võimendus veelgi kohtuistungil, kus sai selgeks, et erinevad osapooled sisustasid „toimikuga tutvumist“ üsna erineval viisil. Seega jääb käesolevas asjas soovitud teabe täpne sisu ebaselgeks.

99. Sel põhjusel tuleb enne eelotsuse küsimuse analüüsi jätkamist selgitada kolme muutujat: võimalus tutvuda *millega*, *millal* ja *kuidas*.

100. Küsimus „millega“ puudutab tutvumise õiguse objekti: mis täpselt on „toimik“, millega tutvuda soovitakse? Kas täielik dokumentide kogum, mis sisaldub kogu menetlust hõlmavas haldustoimikus, või ainult toimikus sisalduvad konkreetsed dokumendid, millel otsus põhineb? Kogu toimik tähendab eeldatavasti tervet toimikut, hõlmates neidki dokumente, mis ei pruugi olla vahetult seotud tehtud otsusega, nagu sisemised märkmed, projektid, abistavad arvutused ja kogu kolmandatelt isikutelt saadud teave.

101. Küsimus „millal“ viitab tutvumise ajastatusele ning asjaolule, et teave ja dokumendid võivad olla seotud menetluse eri aegadega: esmane uurimine, ametlik haldusmenetlus, mis viib maksuotsuse tegemiseni, ja järgnev täideviimise faas.

102. Küsimus „kuidas“ on seotud tutvumise võimaldamise viisiga: seda võib teha kaebaja taotlusel või maksuhalduri kutse alusel või siis tuleb seda võib-olla teha *ex officio*, mis tähendab eelduslikult, et maksuhaldur on kohustatud ilma eraldi taotluseta tegema toimikust või selle osadest ära kirja ja saatma selle kaebajale.

103. Kui ma olen kaebajate väidetest, mida nad kohtuistungil täpsustasid, õigesti aru saanud, siis näivad nad nõudvat automaatset võimalust tutvuda kogu maksumenetlust, sealhulgas isegi esialgse uurimise etappi hõlmava haldustoimikuga ning et asutused võimaldaksid neil toimikuga tutvuda *ex officio*, ilma et nad peaksid seda isegi taotlema.

104. Sellisele nõudmisele tuleb minu meelest kindlasti vastata eitavalt: liidu õiguse üldpõhimõtteks olev kaitseõiguste põhimõte ei garanteeri sellist õigust. Minu hinnangul tuleneb kaitseõiguste põhimõttest sellise siseriikliku menetluse nagu käesolevas asjas kontekstis palju piiratum ja nüansseeritum lähenemine: isikul peaks olema tema taotluse alusel võimalus tutvuda andmete ja dokumentidega, mis on aluseks haldusotsusele, mille haldusorgan kavatseb vastu võtta.

b) (Ebatäpne) analoogia õigusega tutvuda toimikuga liidu konkurentsioiguses

105. Kaebajad viitavad oma argumentide toetuseks Euroopa Kohtu praktikale, mis on seotud õigusega tutvuda toimikuga konkurentsioiguse asjades. Nad väidavad, et esiteks eksisteerib selle kohtupraktika liini kohaselt õigus tutvuda kogu toimikuga. Teiseks väidavad nad, et selle õiguse rikkumise tagajärjeks on asjaomase otsuse tühistamine, kui huvitatud isik oleks saanud kasutada dokumente oma kaitseks.

106. Euroopa Kohtu praktika kinnitab, et selle hindamisel, kas on toimunud kaitseõiguste rikkumine, tuleb eriti arvesse võtta mitte ainult vaidluse all olevat konkreetset olukorda, vaid ka asjaomase akti laadi ning vastavat küsimust reguleerivaid õigusnorme.⁶⁹ See tähendab, et kaitseõiguste austamise põhimõttest tulenevad konkreetset nõuded ning nende rikkumise tagajärjed võivad erineda sõltuvalt eelnimetatud elementidest. Sellega seoses on kohane võtta kohaselt arvesse selle liidu õigusakti süsteemi ja kohaldamisala, mille raames liikmesriik tegutseb, kuna siis, kui selles aktis ei ole ette nähtud konkreetseid menetlustagatise (ja seega ei saa olukorda täielikult reguleerituks liidu õigusega), tuleb kaitseõigused põhimõtteliselt tagada siseriiklikus menetlusõiguses.

107. Sellega seoses ei ole eeltoodud kaebajate argumentide juures arvesse võetud põhimõttelist erinevust konkurentsioiguse asjade ja muude selliste liidu õiguse kohaldamisalas läbi viidavate üldiste siseriiklike menetluste vahel nagu käibemaksu kogumise menetlus. Eriti tuleb rõhutada kahte võtmetähtsusega erinevust.

108. Esiteks on menetluste laad lihtsalt väga erinev. Konkurentsioiguses on ette nähtud sanktsioonid, mis lähenevad oma laadilt ja määralt kvaasikaristusõiguslikule laadile.⁷⁰ Seevastu käesolevas asjas puudutab menetlus tasumisele kuuluva käibemaksu kindlaksmääramist.⁷¹ Maksude kogumist ja sissenõudmist saab vaevalt pidada oma laadilt kriminaalõigusse kuuluvaks, kui just ei pooldata mõnda väga äärmuslikku poliitilise filosoofia suunda.

109. Teiseks on liidu konkurentsioiguse menetluses toimikuga tutvumise õigust käsitlevas kohtupraktikas ette nähtud autonoomne standard, mis on kohaldatav liidu institutsioonide tegevusele üksikisikute suhtes sanktsioone kehtestavate otsuste vastuvõtmise kontekstis. Neid menetlusi ja nende tagajärgi reguleerib ainult ja ainsana liidu õigus. Kaitsestandard peab seega olema põhjalik ja kehtima liidu õiguse tasandil, sest ainult liidu institutsioonid võivad selliseid otsuseid teha ja neid läbi vaadata. Just selles spetsiifilises kontekstis on loodud see konkurentsioiguse toimikuga tutvumise õigus, paralleelselt seda teemat käsitleva halduspraktika ja reguleerimise arenguga liidu tasandil.⁷²

110. Seevastu konkreetsete liidu menetluseeskirjade puudumisel on kaitseõiguste austamise põhimõtte menetluslikud tingimused ning nende õiguste rikkumise tagajärjed põhimõtteliselt reguleeritud siseriikliku õigusega.⁷³ Kehtivad muidugi ka liidu õigusest tulenevad nõuded, ent need on juba eespool visandatud põhjustel⁷⁴ kehtestatud eri tasandil.

111. Seetõttu ei ole käesolevas asjas kaebajate poolt viidatud kohtupraktika üle kantav käibemaksu kogumise siseriiklikele menetlustele.

⁶⁹ Vt nt kohtuotsused, 5.11.2014, Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, punkt 54) ja 16.5.2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 97 ja seal viidatud kohtupraktika).

⁷⁰ Vt selle kohta kohtuotsus, 8.7.1999, Hüls vs. Commission (C-199/92 P, EU:C:1999:358, punkt 150). Vt ka Euroopa Inimõiguste Kohtu otsus, 27.9.2011, A. Menarini Diagnostics S.r.l. vs. Itaalia (CE:ECHR:2011:0927JUD004350908, punktid 38–42). Vastavalt on Euroopa Kohus otsustanud, et harta artikkel 48 on konkurentsioiguslikus menetluses kohaldatav. Vt nt kohtuotsus, 22.11.2012, E.ON Energie vs. komisjon (C-89/11 P, EU:C:2012:738, punktid 72 ja 73).

⁷¹ Vt käesolev ettepanek, 50. joonealune märkus.

⁷² Nõukogu 16. detsembri 2002. aasta määrus (EÜ) nr 1/2003 asutamislepingu artiklites 81 ja 82 sätestatud konkurentsieeskirjade rakendamise kohta (EÜT 2003, L 1, lk 1; ELT eriväljaanne 08/02, lk 205).

⁷³ Vt nt kohtuotsused, 10.9.2013, G. ja R. (C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, punkt 35); 3.7.2014, Kamino International Logistics ja Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 ja C-130/13, EU:C:2014:2041, punkt 75) ja 11.12.2014, Boudjlida (C-249/13, EU:C:2014:2431, punkt 41).

⁷⁴ Käesolev ettepanek, punktid 62–65.

c) *Kaitseõiguse tõhusus*

112. Millised on siis need standardid? Sellekohased liikmesriikide kaalutlusõiguse piirid tulenevad hästi tuntud võrdväarsuse ja tõhususe nõuetest. Siseriiklikud menetluseeskirjad peavad olema sarnased neile, mis on siseriikliku õiguse kohaselt kohaldatavad sarnastele olukordadele. Nad ei tohi muuta liidu õigusest tulenevate kaitseõiguste kasutamist praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks.⁷⁵

113. Siseriiklik kohus peab seda kontrollima, ent minu arvates ei ole tõendatud, et käesolevas asjas kaalul olevad siseriiklikud menetluseeskirjad rikuksid võrdväarsuse ja tõhususe nõudeid.

114. Mis puudutab esimest neist nõuetest, siis tuleb märkida, et käesolev asi puudutab üldisi maksumenetluse eeskirju, mis ei ole konkreetselt seotud käibemaksuga. Seega on *võrdväarsuse* nõue juba määratluse kohaselt täidetud.

115. *Tõhususe* nõude analüüsimine on keerukam. Selle analüüsimine kattub sisuliselt kaitseõiguste materiaalõigusliku sisu hindamisega.⁷⁶

116. Esiteks tuleb omavahel selgelt eristada ühelt poolt tutvumist toimikuga kui sellist, mida mõistetakse kui haldusorgani valduses olevate dokumentide ja andmete *täielikku* kogumit, ning teiselt poolt õigust tutvuda dokumentidega, millel põhineb lõplik haldusotsus.

117. Tutvumine haldusotsuse aluseks olevatele dokumentide ja andmetega on tihedalt seotud kaitseõiguste kui liidu õiguse üldpõhimõtte ning eeskätt ärakuulamisõiguse tõhusa austamisega. Nimetatud põhimõtte kohaselt tuleb „niisuguste otsuste adressaatidele, kelle huvisid otsused märkimisväärselt mõjutavad, anda tegelik võimalus oma seisukoha esitamiseks *asjaolude suhtes, millega ametiasutus oma otsust põhjendada kavatses*“.⁷⁷

118. Euroopa Kohus on selgitanud ärakuulamisõiguse olulisust järgmiselt: „selle reegli [...] eesmärk on see, et pädev asutus saaks nõuetekohaselt arvesse võtta kõik asjassepuutuvad asjaolud. Et tagada asjaomase eraisiku või ettevõtja tõhus kaitse, on nimetatud reegli eesmärk eelkõige see, et nimetatud isikud saaksid parandada mõne vea või teha teatavaks nende olukorraga seonduvaid asjaolusid, mis mõjutavad seda, kas otsus tehakse või mitte või kas otsuse sisu on nii- või teistsugune“.⁷⁸

119. Ma leian, et selliselt määratletud õigus tutvuda haldusotsuse aluseks olevate andmete või dokumentidega on kohane ja tõhus tagatis ärakuulamisõigusele ja seeläbi kaitseõigustele. See annab maksumaksjale võimaluse teha teatavaks oma seisukoht nende võtmeelementide kohta, millel haldusotsus põhineb.

120. Täiendavalt võib lisada, et selline õigeaegne ja nõuetekohane teabevahetus ei ole mitte ainult maksumaksja ainuhuvides. Ka maksuhalduri huvides on võtta vastu õige otsus kogu asjakohase teabe alusel. Selline teabevahetus on suunatud koostööle, võimaldades üksikisiku ja haldusorgani sujuvat suhtlemist.

75 Vt selle kohta kohtuotsused, 18.12.2008, Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, punkt 38) ja 3.7.2014, Kamino International Logistics ja Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 ja C-130/13, EU:C:2014:2041, punkt 75).

76 Vt nt, et Euroopa Kohus on leidnud, et võrdväarsuse ja tõhususe nõuded „väljendavad“ kaitseõigusi. Vt kohtuotsused, 5.11.2014, Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, punkt 52) ja 11.12.2014, Boudjlida (C-249/13, EU:C:2014:2431, punkt 42).

77 Vt nt kohtuotsused, 18.12.2008, Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, punkt 37) ja 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 84) (kohtujuristi kursiiv).

78 Vt nt kohtuotsus, 3.7.2014, Kamino International Logistics ja Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 ja C-130/13, EU:C:2014:2041 punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

121. Seega ei ole isikul õigust näha kogu toimikut, vaid pigem tutvuda võtmeandmete või -dokumentidega, millel haldusotsus põhineb. Lisaks, mis puudutab teabe ajalist mõõdet, siis jagan siin komisjoni seisukohta, mille kohaselt tuleb eristada uurimisfaasi, mille vältel kogutakse teavet, ning võistlevat faasi.⁷⁹ Seetõttu, kui sellised dokumendid ei ole otsuse aluseks, siis ei näe ma liidu õigusest tulenevat kohustust võimaldada tutvuda kõikide uurimisfaasis kogutud dokumentide ja andmetega, isegi kui selles ettevalmistavas faasis kogutud andmed võivad olla andnud oma panuse maksu määramise otsustamisse.

122. Lõpuks pean nõustuma komisjoni seisukohaga, et puudub nõue esitada asjakohased dokumendid või andmed *ex officio*. Maksumaksjad peavad neid puudutavas menetluses eelduslikult käituma kohase hoolsusega. Siseriiklik menetluskord peab võimaldama maksumaksjal tutvuda asjakohaste andmetega tema soovi korral, st nõudmisel.⁸⁰

123. Käesolevas asjas, nagu komisjon ja Rumeenia valitsus väidavad, näib kohaldatavates siseriiklikes õigusnormides olevat ette nähtud maksukohustuslase õigus väljendada oma seisukohta asjaomaste faktide ja asjaolude kohta enne otsuse tegemist (maksumenetluse seadustiku artikli 9 lõige 1). Samuti on neis sätestatud õigus olla informeeritud, sealhulgas õigus saada maksukontrolli aruande projekt, mis sisaldab tuvastatud asjaolusid ja nende maksualaseid tagajärgi (maksumenetluse seadustiku artikli 107 lõige 2).

124. Siseriiklik kohus peab seda kontrollima, ent minu arvates ei muuda selline õigusraamistik ärakuulamisõiguse kasutamist võimatuks ega ülemäära keeruliseks. Nagu juba märgitud, peab siseriiklik kohus tuvastama, kas neid eeskirju on kaebajate puhul järgitud ning kas siseriiklikus halduspraktikas võib olla muid, potentsiaalselt problemaatilisi elemente.⁸¹

125. Lõpuks, mis puudutab kaebajate argumenti uute väidete esitamise keelu kohta kohtumenetluse etapis, ei ole Euroopa Kohtule esitatud tõendeid, mis võimaldaksid seda küsimust kohaselt hinnata. Seda teemat ei ole siseriikliku kohtu poolt esitatud eelotsusetaotluses tõstatatud. Kaebajad on sellele käesoleva menetluse käigus tuginenud, et Rumeenia valitsus vaidleb sellele kategooriliselt vastu. Sellises olukorras saab vaid meenutada, et harta artiklis 47 ette nähtud õigus tõhusale kohtulikule õiguskaitsevahendile tähendab, et liidu õigust rakendava otsuse õiguspärasust kontrolliv kohus „peab saama kontrollida, ega tõendeid, millel see otsus põhineb, ei ole kogutud või kasutatud liidu õigusega, eelkõige hartaga tagatud õigusi rikkudes“.⁸²

126. Eeltoodut arvestades olen seisukohal, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusele tuleks vastata järgmiselt: kaitseõiguste austamise üldpõhimõtte nõuab, et siseriiklikus käibemaksu kogumise menetluses peab isikul olema taotluse alusel võimalik tutvuda andmete ja dokumentidega, millel põhineb haldusotsus, millega määratakse kindlaks tema käibemaksuga seotud kohustused.

V. Ettepanek

127. Eeltoodud kaalutlusi arvestades teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Curtea de Apel Cluj (Cluj teise astme kohus, Rumeenia) küsimustele järgmiselt:

Kaitseõiguste austamise üldpõhimõtte nõuab, et siseriiklikus käibemaksu kogumise menetluses peab isikul olema taotluse alusel võimalik tutvuda andmete ja dokumentidega, millel põhineb haldusotsus, millega määratakse kindlaks tema käibemaksuga seotud kohustused.

⁷⁹ Kohtuotsus, 22.10.2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, punktid 40 ja 41).

⁸⁰ Sellele seisukohaga on kooskõlas mitu instrumenti, näiteks Euroopa Nõukogu ministrite komitee resolutsioon (77) 31 isikute kaitse kohta seoses haldusorganite aktidega (II põhimõtte) või Euroopa haldusmenetluse koodeks, mille on vastu võtnud Euroopa ombudsman (artikkel 22).

⁸¹ Käesolev ettepanek, punkt 71.

⁸² Kohtuotsus, 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 87).