



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kümnes koda)

1. detsember 2022 *

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 168 – Õigus käibemaksu mahaarvamisele – Neutraalse maksustamise, tõhususe ja proportsionaalsuse põhimõte – Pettus – Tõend – Maksukohustuslase hoolsuskohustus – Toiduohutust käsitlevatest liidu õiguse ja riigisisestest sätetest tulenevate kohustuste rikkumise arvesse võtmine – Maksukohustuslase poolt kolmandale isikule volituse andmine maksustatavate tehingute tegemiseks – Euroopa Liidu põhiõiguste harta – Artikkel 47 – Õigus õiglasele kohtulikule arutamisele

Kohtuasjas C-512/21,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Fővárosi Törvényszéki (Pealinna Budapesti kohus, Ungari) 31. mai 2021. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 17. augustil 2021, menetluses

Aquila Part Prod Com SA

versus

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

EUROOPA KOHUS (kümnes koda),

koosseisus: koja president D. Gratsias, kohtunikud M. Ilešič ja I. Jarukaitis (ettekandja),

kohtujurist: P. Pikamäe,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Aquila Part Prod Com SA, esindaja: *ügyvéd* L. Réti,
- Ungari valitsus, esindajad: M. Z. Fehér ja K. Szíjjártó,
- Tšehhi valitsus, esindajad: O. Serdula, M. Smolek ja J. Vláčil,

* Kohtumenetluse keel: ungari.

– Euroopa Komisjon, esindajad: B. Béres ja J. Jokubauskaitė,

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

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artikli 9 lõiget 1, artikleid 10 ja 167, artikli 168 punkti a ja artikli 178 punkti a koostoimes neutraalse maksustamise, proportsionaalsuse ja õiguskindluse põhimõttega ning Euroopa Liidu põhiõiguste harta (edaspidi „harta“) artikliga 47.
- 2 Taotlus on esitatud Aquila Part Prod Com SA ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (maksu- ja tolliameti vaiete direktoraat, Ungari; edaspidi „maksuhaldur“) vahelises kohtuvaidluses selle äriühingu poolt 2012. aasta augustist kuni novembrini tasumisele kuuluva käibemaksu summa üle.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Direktiivi 2006/112 artikli 9 lõikes 1 on sätestatud järgmist:
„„Maksudohustuslane“ on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.
„Majandustegevus“ on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajanduslane tegevus ning kutsealane tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.“
- 4 Selle direktiivi artiklis 10 on ette nähtud järgmist:
„Artikli 9 lõikes 1 nimetatud tingimus, et majandustegevus peab olema iseseisva iseloomuga, vabastab käibemaksust töötajad ja teised isikud, kui nad on tööandjaga seotud töölepingu või muude õiguslike suhete kaudu, mis loovad töötingimusi, töötasu ning tööandja vastutust käsitlevad alluvussuhted.“
- 5 Nimetatud direktiivi artiklis 167 nähakse ette, et mahaarvamisoigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

6 Direktiivi 2006/112 artiklis 168 on sätestatud järgmist:

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

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

[...]“.

7 Selle direktiivi artiklis 178 on sätestatud järgmist:

„Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane täitma järgmised tingimused:

a) artikli 168 punktis a nimetatud mahaarvamise korral seoses kaubatarnete ja teenuste osutamisega peab tal olema artiklite 220–236 ning artiklite 238, 239 ja 240 kohaselt koostatud arve;

[...]“.

Ungari õigus

8 2003. aasta XCII seaduse maksumenetluse kohta (az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény) (*Magyar Közlöny* 2003/131, 14.11.2003, lk 9990; edaspidi „maksumenetluse seadustik“) § 1 lõikes 7 on ette nähtud järgmist:

„Lepingud, tehingud ja muud sarnased toimingud tuleb kvalifitseerida nende tegeliku sisu põhjal. Maksustamise seisukohalt on asjakohane leping või muu õigusakt, mis ei ole kehtiv, kui on tõendatud selle majandustulemus.“

9 Maksumenetluse seadustiku § 2 lõikes 1 on sätestatud järgmist:

„Maksualastes õigussuhetes kasutatavaid õigusi tuleb teostada vastavalt nende otstarbele. Maksuseaduste kohaldamisel ei saa õiguste kasutamiseks vastavalt nende otstarbele pidada lepingute sõlmimist või muude tehingute tegemist, mille eesmärk on maksuõigusnormide sätetest kõrvalehoidmine.“

10 Nimetatud seadustiku § 97 lõigetes 4 ja 6 on sätestatud järgmist:

„4. Kontrolli käigus on maksuhalduril kohustus teha kindlaks asjaolud ja esitada nende kohta tõendid, välja arvatud juhtudel, mil seadusest tulenev tõendamiskoormis lasub maksumaksjal.

[...]

6. Asjaolude kindlakstegemisel on maksuhalduril kohustus koguda tõendeid ka maksumaksja kasuks. Tõendamata fakti või asjaolu ei tohi tõlgendada maksumaksja kahjuks, välja arvatud juhul, kui maksumaksja määratakse hindamise teel.“

- 11 2007. aasta CXXVII seaduse käibemaksu kohta (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény) (*Magyar Közlöny* 2007/155, 16.11.2007, lk 10893; edaspidi „käibemaksuseadus“) §-s 26 on sätestatud järgmist:

„Kui kauba lähetab või veab tarnija või soetaja või ühe või teise isiku nimel kolmas isik, on kaubatarne koht see, kus kaup asub veo lähetamise või veo alguse ajal, mille kaubasaajaks on märgitud soetaja.“

- 12 Käibemaksuseaduse § 27 lõikes 1 on ette nähtud järgmist:

„Kui kaupa müüakse mitme järjestikuse müügitehingu käigus nii, et see lähetatakse või veetakse vahetult algselt tarnijalt kaubasaajana nimetatud lõppsoetajale, kohaldatakse § 26 sätteid ainult ühe kaubatarne suhtes.“

- 13 Käibemaksuseaduse § 119 lõikes 1 on sätestatud järgmist:

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

- 14 Käibemaksuseaduse §-s 120 on sätestatud järgmist:

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

- a) maksusumma, mille ta on tasunud talle teiselt maksukohustuslaselt – sealhulgas lihtsustatud äriühingu tulumaksu kohaldamisalasse kuuluv isik või üksus – tarnitud kaupade või osutatud teenuste eest saadud arve alusel;

[...]“.

- 15 Käibemaksuseaduse § 127 lõikes 1 on täpsustatud järgmist:

„Mahaarvamiseõiguse teostamisel kehtib sisuline tingimus, et maksumaksjal oleks isiklikult olemas:

- a) § 120 punktis a osutatud juhul tema nimele väljastatud arve, mis tõendab tehingu toimumist;

[...]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 16 Aquila Part Prod Com on Rumeenia äriühingu Agrirom SRL, kellel on alates 2. juunist 2010 Ungaris käibemaksukohustuslasena registreerimise number, õigusjärglane. Aquila Part Prod Com põhitegevusala on toidukaupade, jookide ja tubakatoodete hulgimüügi vahendamine. See äriühing sõlmis 1. aprillil 2011 teise äriühinguga käsunduslepingu, millega volitas viimast tegelema käsundiandja nimel kaupade ostu ja müügiga.

- 17 Maksuhaldur tegi 2012.–2017. aastal käibemaksukontrolli, mis puudutas ajavahemikku 2012. aasta augustist novembrini, viies läbi mitu uurimist. Selle kontrolli tulemusel tegi maksuhaldur neli otsust, millega nõudis käibemaksuvahe tasumist summas 86 815 000 Ungari forintit (HUF) (ligikaudu 206 000 eurot) 2012. aasta augusti eest, 66 012 000 forintit (ligikaudu

157 000 eurot) 2012. aasta septembri eest, 109 400 000 forintit (ligikaudu 260 000 eurot) 2012. aasta oktoobri eest ja 24 607 000 forintit (ligikaudu 58 500 eurot) 2012. aasta novembri eest, mis vastas enamjaolt alusetule maksutagastusele ja väiksemas osas tasumata jäetud käibemaksule. Lisaks määrati maksuõiguslik trahv ja kohustati tasuma viivist.

- 18 Maksuhaldur tuvastas neis otsustes, et maksukohustuslane oli uuritavatel ajavahemikel osalenud karussellpettuses. See järeldus põhineb eelkõige toiduohutust käsitlevate riigisiseste õigusnormide ning Euroopa Parlamendi ja nõukogu 28. jaanuari 2002. aasta määruse (EÜ) nr 178/2002, millega sätestatakse toidualaste õigusnormide üldised põhimõtted ja nõuded, asutatakse Euroopa Toiduohutusamet ja kehtestatakse toidu ohutusega seotud menetlused (EÜT 2002, L 31, lk 1; ELT eriväljaanne 15/06, lk 463), sätete rikkumisel, mis tõendab, et edendatav eesmärk oli asjaomaste kaupade transport Slovakiast Ungarisse. See põhineb ka tarneahelas osalenud äriühingute finantstehingutel, iga äriühingu kohaldatud väikesel kasumimarginaalil ja mõne ettevõtja ebamõistlikul ärilisel käitumisel, mis tõendavad, et tegemist oli ringarvelduste ahelaga, mille eesmärk oli saada ebaseaduslikku maksusoodustust ja hoiduda teadlikult maksustamisest.
- 19 Maksuhaldur tugines nimetatud otsustes suurele hulgale asjaoludele, mis tõendavad maksukohustuslase aktiivset osalemist maksudest kõrvalehoidmises, sealhulgas asjaolule, et lepingud sõlmiti tema osalusel, ebatavalise klausli olemasolule veolepingutes, asjaolule, et Slovakkia klient müüs Ungarisse tagasi kaubad, mille ta hankis samal päeval Ungaris, ning seoste olemasolule ringarvelduste ahelas osalevate isikute vahel. Ta tõi ka esile asjaolud, mis näitavad, et maksukohustuslane ei ole näidanud piisavat hoolsust, sealhulgas asjaolu, et selle äriühingu juht, kellega maksukohustuslane oli sõlminud käsunduslepingu, oli juba varem osalenud käibemaksupettuses, asjaolu, et see äriühing osales ringarvelduste ahelas pettuse teel, ning muud asjaolud, mis näitavad selle juhataja osalemist maksudest kõrvalehoidmises.
- 20 Kuna maksuhalduri neli otsust jäeti vaiete direktoraadi 8. detsembri 2017. aasta otsusega muutmata, esitas Aquila Part Prod Com eelotsusetaotluse esitanud kohtule, Fővárosi Törvényszékile (Pealinna Budapesti kohus, Ungari), kaebuse, mille põhjendamiseks ta väidab, et maksumenetlus viidi läbi ette kindlaksmääratud tulemusega, ning väitis sisuliselt, et puuduvad tõendid, mis kinnitaksid, et ta võis olla teadlik temast tarneahelas eespool toimepandud maksudest kõrvalehoidmisest. Ta kinnitab, et tegutses nõuetekohase hoolsusega, et vältida osalemist maksudest kõrvalehoidmises, kehtestades ettevõtjasisesed tarne-eeskirjad, mille kohaselt kontrollitakse tarnijaid enne lepingu sõlmimist ja mis keelavad igasugused sularahamaksed. Selles kontekstis heidab Aquila Part Prod Com maksuhaldurile ette eelkõige seda, et viimane jättis tähelepanuta käsunduslepingu, mille ta oli sõlminud teise äriühinguga, ja samastas tema seadusliku esindaja teadlikkuse maksudest kõrvalehoidmise koosseisu tunnustest tema enda teadlikkusega neist asjaoludest.
- 21 Vaiete direktoraat vaidleb eelotsusetaotluse esitanud kohtus neile argumentidele vastu, väites eelkõige, et toiduohutust käsitlevate õigusnormide rikkumine võib olla üks mitmest asjaolust, mis näitab, et maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et ta osaleb tehingus, mis on seotud käibemaksupettusega.
- 22 Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab vajalikuks, et Euroopa Kohus annaks juhiseid selle kohta, kas vaiete direktoraadi viidatud asjaolusid võib pidada objektiivseteks asjaoludeks 21. juuni 2012. aasta kohtuotsuse Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373) tähenduses, mis võimaldavad järeldada, et maksukohustuslane on hoidnud maksudest kõrvale, ja kas

põhikohtuasjas maksuhalduri nõutud hoolsuskohustuse ulatus on põhikohtuasjas kindlaks tehtud tarneahela laadi arvestades kooskõlas Euroopa Kohtu tõlgendatud tõendamisreeglitega, direktiivi 2006/112 sätetega ning käibemaksu mahaarvamise õiguse suhtes kehtivate põhimõtetega.

- 23 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib eelkõige esiteks teada, kas maksuhaldur võis samastada sellise füüsilise isiku, kes on selle äriühingu seaduslik esindaja, kellega maksukohustuslane oli sõlminud oma tegevuse jaoks käsunduslepingu, teadlikkuse maksudest kõrvalehoidmise koosseisu faktilistest asjaoludest selle teadmisega, mis on neist sellel maksukohustuslasel endal, ilma et ta oleks kontrollinud käsunduslepingu sisu. Teiseks soovib ta põhikohtuasja asjaolusid arvestades teada, millist hoolsust võib maksukohustuslaselt maksudest kõrvalehoidmises osalemise vältimiseks nõuda, ning milliseid asjaolusid võib karussellpettuse puhul arvesse võtta selleks, et tuvastada, et maksukohustuslane võis olla sellest pettusest teadlik. Kolmandaks soovib ta teada, kas maksuhaldur võib käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest keeldumisel tugineda muude kui maksuõigusnormide, näiteks toiduohutust käsitlevate õigusnormide rikkumisele.
- 24 Neil asjaoludel otsustas Fővárosi Törvényszék (Pealinna Budapesti kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
1. Kas liidu õigusega, eelkõige [direktiivi 2006/112] artikli 9 lõikega 1 ja artikliga 10 ning neutraalse maksustamise põhimõttega on kooskõlas maksuhalduri praktika, mille kohaselt maksuhaldur samastab automaatselt ja ilma kontrollimata füüsilise isiku teadlikkuse maksukohustuslase teadlikkusega füüsilise isiku õigussuhtes sellise juriidilise isikuga, kes tegutseb vahendajana ning kes on maksukohustuslasest kui käsundiandjast sõltumatu ja iseseisva õigusvõimega juriidiline isik, ilma et sellel füüsilisel isikul oleks maksukohustuslasega õigussuhet, võtmata arvesse käsundiandja ja vahendaja vahel sõlmitud lepingut ning välisriigi õigust, mis reguleerib seda õiguslikku käsundussuhet?
 2. Kas [direktiivi 2006/112] artiklit 167, artikli 168 punkti a ja artikli 178 punkti a tuleb tõlgendada nii, et kui maksuhaldur tuvastab ringarvelduste ahela, siis piisab maksupettuse tuvastamiseks objektiivse asjaoluna ainuüksi sellest või peab sel juhul maksuhaldur ka märkima, milline ahela liige või millised ahela liikmed on toime pannud maksupettuse ja milline oli nende käitumine?
 3. Kas [direktiivi 2006/112] eespool viidatud artikleid tuleb proportsionaalsuse ja otstarbekuse nõudeid arvestades tõlgendada nii, et isegi kui maksuhaldur leiab konkreetse juhtumi asjaolude põhjal, et maksukohustuslane oleks pidanud olema hoolsam, ei või maksukohustuslaselt nõuda, et ta kontrolliks asjaolusid, mida maksuhaldur suutis tuvastada alles pärast ligikaudu viis aastat kestnud kontrolli, milleks oli vaja teha arvukaid sellega seotud kontrole, kasutades asutuse käsutuses olevaid vahendeid, mistõttu tema kontrollid ei olnud piiratud maksukohustuslaste ärisaladuste kaitsega? Kas selleks, et teha kindlaks, kas kõrgendatud hoolsuse juhtudel on näidatud üles piisavat hoolsust, piisab sellest, kui maksukohustuslane laiendab oma kontrolli ka asjaoludele, mis lähevad potentsiaalsete äripartnerite puhul kaugemale [21. juuni 2012. aasta] kohtuotsuses [Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373)] märgitud asjaoludest, mistõttu tema käsutuses on nende partnerite kontrollimiseks ettevõtjasisesed tarne-eeskirjad, et ta ei võta vastu sularahamakseid, et ta kehtestab lepingutes võimalikke riske käsitlevaid tingimusi ja uurib tehingute käigus ka muid asjaolusid?

4. Kas [direktiivi 2006/112] eespool viidatud artikleid tuleb tõlgendada nii, et kui maksuhaldur tuvastab, et maksukohustuslane osales aktiivselt maksupettuses, siis piisab selleks sellest, kui tema kogutud tõenditest ilmneb, et maksukohustuslane oleks nõutava hoolsusega toimides võinud olla teadlik asjaolust, et ta osaleb maksupettuses, ilma et need tõendaksid, et ta teadis, et ta osales maksupettuses oma aktiivse tegevusega selles? Kas maksuhaldur peab juhul, kui on tõendatud aktiivne osalemine maksupettuses, st selles osalemisest teadlik olemine, tõendama, et maksukohustuslane käitus oma tegevuses kooskõlastatult koos temast eespool olevate ahela liikmetega, või piisab sellest, kui ta tugineb objektiivsetele tõenditele selle kohta, et ahela liikmed tundsid üksteist?
5. Kas [direktiivi 2006/112] eespool viidatud artiklitega ja Euroopa Liidu põhiõiguste harta artiklis 47 tunnustatud õigusega õiglasele kohtulikule arutamisele ning õiguskindluse põhimõttega on kooskõlas maksuhalduri selline praktika, mis seisneb selles, et ta põhjendab oma otsust väitega, et on rikutud toiduahela ohutusnõudeid, millel ei ole mingit seost maksukohustuslase maksukohustuste täitmisega või arvete ringlusega, mida ei ole maksuõigusnormides maksukohustuslase suhtes mingil viisil kehtestatud ja millel ei ole mingit mõju maksuhalduri kontrollitud tehingute tegelikule toimumisele ja maksukohustuslase teadlikkusele sellest, mida maksumenetluses uuriti?
6. Juhul kui eelmisele eelotsuse küsimusele vastatakse jaatavalt, siis

kas [direktiivi 2006/112] eespool viidatud artiklitega, [harta] artiklis 47 üldpõhimõttena tunnustatud õigusega õiglasele kohtulikule arutamisele ning õiguskindluse põhimõttega on kooskõlas maksuhalduri selline praktika, mis seisneb selles, et ta annab ilma toiduahela ohutuse alal materiaalõiguslikult ja territoriaalselt pädeva ametiasutuse sekkumiseta oma otsuses hinnanguid selle ametiasutuse pädevusalasse kuuluva maksukohustuslase kohta, mistõttu ta kohaldab toiduahela ohutuse suhtes – küsimus, mis ei kuulu tema kompetentsi – tuvastatud õigusrikkumiste põhjal maksukohustuslasele negatiivseid maksualaseid õiguslikke tagajärgi ilma, et maksukohustuslane oleks saanud toiduahela ohutuse alal tuvastatud õigusrikkumisele maksumenetlusest sõltumatus menetluses vastu vaielda, ning järgimata maksukohustuslase põhitagatise ja poolte õigusi?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Teine küsimus

25. Teise küsimusega, mida tuleb analüüsida esimesena, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui maksuhaldur keeldub maksukohustuslasele sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest põhjusel, et maksukohustuslane osales karussellpettuses, kui maksuhaldur piirdub selle kindlakstegemisega, et tehing on osa ringarvelduste ahelast, jättes kindlaks tegemata kõik pettuses osalenud isikud ning nende vastava tegevuse.
26. Nagu Euroopa Kohus on korduvalt meenutanud, on maksudest kõrvalehoidmise või maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste ärahoidmine direktiivi 2006/112 tunnustatud ja edendatud eesmärk. Sellega seoses on Euroopa Kohus asunud seisukohale, et õigussubjektid ei või liidu õigusnormidele tugineda pettuse või kuritarvituse eesmärgil ja seega on liikmesriigi õigusasutuste ja kohtute pädevuses keelata mahaarvamiseõiguse kasutamine, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tõendatud, et seda õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega (vt

selle kohta 6. juuli 2006. aasta kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling, C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, punktid 54 ja 55, ning 11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punkt 45 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 27 Pettuse korral ei tule väljakujunenud kohtupraktika kohaselt mahaarvamisõiguse kasutamist keelata mitte ainult siis, kui maksudest hoiab kõrvale maksukohustuslane ise, vaid ka siis, kui on tõendatud, et maksukohustuslane, kellele tarniti kaupa või osutati teenuseid, mis on mahaarvamise aluseks, teadis või oleks pidanud teadma, et kaupa soetades või teenust saades osales ta käibemaksupettusega seotud tehingus (vt selle kohta 6. juuli 2006. aasta kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling, C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, punkt 59; 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 45, ning 11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punkt 46).
- 28 Euroopa Kohus on samuti korduvalt täpsustanud, et kui mahaarvamisõiguse kasutamise materiaalõiguslikud tingimused olid täidetud, võib keelduda maksukohustuslasele mahaarvamisõiguse andmisest vaid siis, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tõendatud, et ta teadis või oleks pidanud teadma, et mahaarvamisõiguse aluseks olevate kaupade soetamise või teenuste saamisega osales ta tehingus, mis on seotud sellise pettusega, mille on toime pannud tarnija või mõni teine tarne- või teenuseahelas ees- või tagapool tegutsev ettevõtja (11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 29 Euroopa Kohus on nimelt leidnud, et direktiivis 2006/112 ette nähtud mahaarvamisõiguse korraga ei ole kooskõlas, kui sanktsioonina ei lubata mahaarvamisõigust kasutada maksukohustuslasel, kes ei teadnud ega pidanud teadma, et asjaomase tehinguga on seotud pettus, mille pani toime tarnija, või et muu tehing tarneahelas, mis tehti enne või pärast kõnealuse maksukohustuslase tehtud tehingut, on seotud käibemaksupettusega, kuna süüst sõltumatu süsteemi kehtestamine läheb kaugemale sellest, mis on vajalik riigikassa täitmise tagamiseks (11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punkt 49 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 30 Lisaks tuleneb Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, et kuna mahaarvamisõiguse andmisest keeldumine on erand aluspõhimõttest, mida see õigus endast kujutab, tuleb maksuhalduril õiguslikult piisavalt kindlaks teha objektiivsed asjaolud, mis võimaldavad järeldada, et maksukohustuslane pani toime käibemaksupettuse või teadis või oleks pidanud teadma, et tehing, mille alusel mahaarvamisõigust taotletakse, on seotud pettusega. Liikmesriikide kohtutel tuleb kontrollida, kas asjaomane maksuhaldur on tuvastanud, et need objektiivsed tingimused on täidetud (11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 31 Kuna liidu õigus ei näe ette käibemaksupettuse kohta tõendite esitamise korda, peab maksuhaldur need objektiivsed asjaolud kindlaks tegema liikmesriigi õiguses ette nähtud tõendamiseeskirjade kohaselt. Need õigusnormid ei või siiski kahjustada liidu õiguse tõhusust (11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punkt 51 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 32 Käesoleva kohtuotsuse punktides 27–31 viidatud kohtupraktikast nähtub, et maksukohustuslasele mahaarvamisõiguse andmisest võib keelduda vaid siis, kui kooskõlas riigisisese õiguse tõendamisreeglitega on antud üldine hinnang kõikidele kohtuasja tõenditele ja faktilistele asjaoludele ning on tõendatud, et ta pani toime käibemaksupettuse või teadis või oleks pidanud teadma, et mahaarvamisõiguse aluseks olev tehing oli seotud pettusega. Mahaarvamisõiguse

andmisest võib keelduda üksnes juhul, kui need asjaolud on õiguslikult piisavalt tõendatud, teisiti kui oletustega (vt selle kohta 11. novembri 2021. aasta kohtuotsus *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, punkt 52 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 33 Sellest tuleb järeldada, et maksuhaldur, kes kavatseb mahaarvamisõiguse andmisest keelduda, peab riigisisese õiguse tõendamisreeglite kohaselt ja ilma liidu õiguse tõhusust kahjustamata õiguslikult piisavalt tõendama nii objektiivsed asjaolud, mis tõendavad käibemaksupettuse enda olemasolu, kui ka need, mis tõendavad, et maksukohustuslane on toime pannud pettuse või et ta teadis või oleks pidanud teadma, et tehing, mille alusel mahaarvamisõigust taotletakse, oli seotud nimetatud pettusega.
- 34 See tõendamiskohustus keelab sõltumata pettuse liigist või uuritavast tegevusest kasutada oletusi või eeldusi, mis võivad tõendamiskoormise ümberpööramise tagajärjel kahjustada ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet, milleks on mahaarvamisõigus, ja seega liidu õiguse tõhusust.
- 35 Järelikult, kuigi ringarvelduste ahela olemasolu kujutab endast tõsist märki, mis viitab pettusele, mida tuleb arvesse võtta kõigi juhtumi asjaolude ja kõigi faktiliste asjaolude igakülgsel hindamisel, ei saa lubada, et maksuhaldur võiks karussellpettuse tõendamiseks piirduda sellega, et tõendab, et asjaomane tehing on osa ringarvelduste ahelast.
- 36 Maksuhalduri ülesanne on esiteks täpselt kirjeldada maksudest kõrvalehoidmise koosseisu tunnuseid ja tõendada pettust ning teiseks tõendada, et maksukohustuslane osales aktiivselt selles maksudest kõrvalehoidmises või et ta teadis või oleks pidanud teadma, et tehing, mille alusel see õigus tekkis, oli seotud nimetatud pettusega. Tõend maksudest kõrvalehoidmise ja maksukohustuslase osalemise kohta selles pettuses ei tähenda siiski tingimata, et oleks tuvastatud kõik selles maksudest kõrvalehoidmises osalenud isikud ja nende vastavad teod. Nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 30, peavad seda, kas maksuhaldur on need tõendid õiguslikult piisavalt kogunud, kontrollima liikmesriigi kohtud.
- 37 Eeltoodud kaalutlustest lähtudes tuleb teisele küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 tuleb tõlgendada nii, et
- kui maksuhaldur keeldub maksukohustuslasele sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest põhjusel, et maksukohustuslane osales karussellpettuses, siis on selle direktiiviga vastuolus, kui maksuhaldur piirdub selle kindlakstegemisega, et tehing on osa ringarvelduste ahelast;
 - maksuhalduri ülesanne on esiteks täpselt kirjeldada maksudest kõrvalehoidmise koosseisu tunnuseid ja tõendada pettuslikku tegevust ning teiseks tõendada, et maksukohustuslane osales aktiivselt selles maksudest kõrvalehoidmises või et ta teadis või oleks pidanud teadma, et tehing, mille alusel see õigus tekib, oli seotud nimetatud maksudest kõrvalehoidmisega, mis ei tähenda tingimata, et tehakse kindlaks kõik maksudest kõrvalehoidmises osalenud isikud ja nende vastav tegevus.

Neljas küsimus

- 38 Neljanda küsimusega, mida tuleb analüüsida teisena, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus – juhul, kui maksuhaldur tuvastab, et maksukohustuslane osales aktiivselt käibemaksupettuses –, et keeldutakse mahaarvamisõiguse andmisest, kui maksuhaldur tugineb keeldumisel tõenditele, mis

ei tõenda mitte sellist osalemist, vaid asjaolu, et maksukohustuslane oleks võinud nõutava hoolsusega teada, et asjaomane tehing oli osa sellisest pettusest. Lisaks küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas asjaolu, et kaubatarnete ahelas, mille hulka see tehing kuulub, osalejad tundsid üksteist, on piisav selleks, et tuvastada maksukohustuslase osalemine maksudest kõrvalehoidmises.

- 39 Käesoleva kohtuotsuse punktis 27 viidatud Euroopa Kohtu praktikast nähtub, et käibemaksupettuse korral tuleb mahaarvamisõiguse andmisest keelduda kolmel juhul: esiteks juhul, kui on tuvastatud, et maksukohustuslane on ise toime pannud käibemaksupettuse, teiseks juhul, kui on tõendatud, et maksukohustuslane teadis ostu tehes, et ta osales tehingus, mis oli seotud käibemaksupettusega, ja kolmandaks juhul, kui on tõendatud, et maksukohustuslane osales ostu tehes sellise tehingu tegemises, mis oli seotud sellise pettusega.
- 40 Mis puudutab teist ja kolmandat juhtumit, mille puhul on tegemist pettuses passiivse osalemisega, siis on leitud, et maksukohustuslast, kes teadis või pidi teadma, et ostu tehes osales ta tehingus, mis oli seotud käibemaksupettusega, tuleb pidada direktiivi 2006/112 seisukohalt selles pettuses osaliseks ja see ei sõltu sellest, kas ta sai kaupade edasimüümisest või teenuste kasutamisest järgnevate maksustatavate tehingute tegemisel kasu või ei, kuna maksukohustuslane aitab sellisel juhul pettuse täideviijaid ja muutub kaasosaliseks (11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 41 Juhul kui on tõendatud, et maksukohustuslane teadis ostu tehes mis tahes viisil, et ta osaleb tehingus, mis on seotud käibemaksupettusega eelnenud tarne- või teenuseahelas, on mahaarvamisõiguse kasutamise keelamisel ainus määrav aktiivne toiming nende kaupade soetamine või teenuste saamine. Seega ei ole sellise keelamise põhjendamiseks üldse vaja tuvastada, et maksukohustuslane osales aktiivselt kõnealuses pettuses ühel või teisel viisil, seda aktiivselt kas soodustades või lihtsustades (vt selle kohta 14. aprilli 2021. aasta kohtumäärus Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punkt 26).
- 42 Kui on tuvastatud, et maksukohustuslane oleks pidanud teadma, et ostu tehes osales ta tehingus, mis oli seotud käibemaksupettusega eelnevas tarne- või teenuseahelas, siis sellises olukorras toob teatava hoolsuskohustuse järgimata jätmine endaga kaasa mahaarvamisõiguse kasutamise keelamise (vt selle kohta 14. aprilli 2021. aasta kohtumäärus Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punkt 27).
- 43 Kui maksuhaldur viitab mahaarvamisõiguse andmisest keeldumiseks maksukohustuslase aktiivsele osalemisele käibemaksupettuses, siis peab ta käesoleva kohtuotsuse punktis 30 viidatud kohtupraktika kohaselt seda tõendama. Miski ei takista tal siiski niisugusel juhul tugineda sellisel keeldumisel täiendavalt või teise võimalusena tõenditele, mis tõendavad, et maksukohustuslane oleks igal juhul pidanud teadma, kui ta oleks üles näidanud hoolsust, mida temalt võib nõuda, et ostu tehes osales ta tehingus, mis oli seotud käibemaksupettusega. Nimelt piisab selle asjaolu tõendist, juhul kui see on esitatud, selleks et tuvastada maksukohustuslase osalemine maksudest kõrvalehoidmises ja seega õigustada seda keeldumist.
- 44 Igal juhul ei piisa ainuüksi asjaolust, et kaubatarnete ahelas osalejad tundsid üksteist selleks, et tuvastada maksukohustuslase osalemine maksudest kõrvalehoidmises, kuigi seda tuleb arvesse võtta kõigi juhtumi asjaolude ja kõigi faktiliste asjaolude igakülgisel hindamisel.
- 45 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb neljandale küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 tuleb tõlgendada nii, et

- kui maksuhaldur viitab maksukohustuslase aktiivsele osalemisele käibemaksupettuses, et keelduda mahaarvamisoiguse andmisest, ei ole sellega vastuolus, kui maksuhaldur põhjendab keeldumist täiendavalt või teise võimalusena tõenditega, mis ei tõenda mitte osalemist, vaid asjaolu, et maksukohustuslane oleks saanud nõutavat hoolsust ilmutades teada, et asjaomane tehing oli sellise pettusega seotud;
- ainuüksi asjaolust, et kaubatarnete ahelas osalejad tundsid üksteist, ei piisa selleks, et tuvastada maksukohustuslase osalemine maksudest kõrvalehoidmises.

Kolmas küsimus

- 46 Kolmanda küsimusega, mida tuleb analüüsida kolmandana, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112 koostoimes proportsionaalsuse põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et kui on märke, mille põhjal võib kahtlustada, et esineb rikkumisi või pettust, siis on sellega vastuolus nõuda, et maksukohustuslane tõendaks suuremat hoolsust, tagamaks, et tema sooritatav tehing ei too kaasa pettuses osalemist ega selliste keerukate ja põhjalike kontrollide tegemist, nagu need, mida võib teha maksuhaldur.
- 47 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on sellega seoses tekkinud küsimus, kas võib asuda seisukohale, et maksukohustuslane on ilmutanud piisavat hoolsust, kui ta tõendab eelkõige, et ta on kehtestanud ettevõtjasisesed tarne-eeskirjad, mille eesmärk on kontrollida oma partnerite olukorda, ja kui ta keeldub sularahamaksete tegemisest.
- 48 Euroopa Kohus on juba mitu korda otsustanud, et liidu õigusega ei ole vastuolus nõue, et tarnija võtaks kõik meetmed, mida temalt võib mõistlikult nõuda, tagamaks, et tema sooritatav tehing ei too kaasa tema osalemist maksudest kõrvalehoidmises, kusjuures nende meetmete kindlakstegemine, mida käibemaksu mahaarvamise õigust taotlevalt maksukohustuslaselt võib üksikjuhul mõistlikult nõuda selleks, et oleks tagatud, et tema poolt tehtava tehinguga ei ole seotud pettust, mille pani toime temast tarneahelas eespool olev ettevõtja, sõltub peamiselt selle juhtumi asjaoludest (vt selle kohta 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punktid 54 ja 59; 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 52, ning 14. aprilli 2021. aasta kohtumäärus Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punkt 28).
- 49 Euroopa Kohus on täpsustanud, et kui on märke, mille põhjal võib kahtlustada, et esineb rikkumisi või pettust, võib neist teadlikku ettevõtjat pidada juhtumi asjaoludest lähtuvalt kohustatuks taotlema teavet teiselt ettevõtjalt, kellelt ta kavatses kaupa osta või teenuseid saada, tagamaks, et viimane on usaldusväärne (21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 60; 3. septembri 2020. aasta kohtumäärus Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punkt 55, ja 14. aprilli 2021. aasta kohtumäärus Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punkt 29).
- 50 Maksuhaldur ei saa aga panna maksukohustuslasele kohustust teha oma tarnija suhtes keerukaid ja põhjalikke kontrole ja panna sisuliselt omaenda kontrolliülesanded maksukohustuslasele (19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 51).
- 51 Euroopa Kohus on konkreetselt otsustanud, et maksuhaldur ei või üldiselt nõuda käibemaksu mahaarvamisoigust taotlevalt maksukohustuslaselt esiteks seda, et ta teeks kindlaks, kas nende kaupade või selle teenuse kohta, mille alusel mahaarvamisoigust taotletakse, esitatud arve väljastanud isik on maksukohustuslane, et tal on olemas asjaomane kaup ja tal on võimalik seda

kaupa tarnida ning et ta on täitnud oma kohustuse tehingud deklareerida ja käibemaks tasuda, tagamaks, et tarneahelas eespool tehtud tehingutega seoses ei ole toime pandud rikkumisi või pettust, või teiseks seda, et tal on olemas selle kohta dokumendid (21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 61, ja 4. juuni 2020. aasta kohtuotsus C.F. (maksukontroll), C-430/19, EU:C:2020:429, punkt 47).

- 52 Sellest tuleneb, et maksukohustuslase nõutav hoolsus ja meetmed, mida temalt võib mõistlikult nõuda, tagamaks, et ta ei osale ostu tehes sellise tehingu tegemises, mis on seotud maksudest kõrvalehoidmisega, mille pani toime temast tarneahelas eespool olev ettevõtja, sõltuvad peamiselt konkreetse juhtumi asjaoludest ja eelkõige sellest, kas on märke, mille põhjal maksukohustuslane võib ostu tehes kahtlustada, et esineb rikkumisi või pettust. Seega, kui on märke pettuste kohta, siis võib maksukohustuslaselt oodata suuremat hoolsust. Temalt ei saa siiski nõuda, et ta teeks keerulisi ja põhjalikke kontrole, nagu need, milleks on vahendid maksuhalduril.
- 53 Küsimus, kas maksukohustuslane on ilmutanud piisavat hoolsust, kui ta põhjendab eelkõige, et ta on kehtestanud oma partnerite kontrollimiseks ettevõtjasisesed tarne-eeskirjad ning et ta ei võta vastu sularahamakseid, kuulub põhikohtuasja faktiliste asjaolude hindamise alla ja kuulub seega üksnes liikmesriigi kohtute pädevusse (vt selle kohta 16. juuni 2022. aasta kohtuotsus DuoDecad, C-596/20, EU:C:2022:474, punkt 37). Nende kohtute ülesanne on hinnata, kas maksukohustuslane on kohtuasja asjaolusid arvestades näidanud piisavat hoolsust ja võtnud meetmeid, mida temalt sellistel asjaoludel mõistlikult nõuda võib.
- 54 Eeltoodud kaalutlustest lähtudes tuleb kolmandale küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 koostoimes proportsionaalsuse põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et
- sellega ei ole vastuolus, et kui on märke, mille põhjal võib kahtlustada, et esineb rikkumisi või pettust, siis nõutakse maksukohustuslaselt kõrgendatud hoolsust veendumaks, et tema sooritatav tehing ei too kaasa tema osalemist maksudest kõrvalehoidmises;
 - temalt ei saa siiski nõuda, et ta teeks keerulisi ja põhjalikke kontrole, nagu need, mida võib läbi viia maksuhaldur;
 - liikmesriigi kohtute ülesanne on hinnata, kas maksukohustuslane on kohtuasja asjaolusid arvestades näidanud piisavat hoolsust ja võtnud meetmeid, mida temalt sellistel asjaoludel mõistlikult nõuda võib.

Viies ja kuues küsimus

- 55 Viienda ja kuuenda küsimusega, mida tuleb neljandana analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112, harta artiklis 47 sätestatud õigust õiglasele kohtulikule arutamisele ja õiguskindluse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus, kui maksuhaldur keeldub andmast maksukohustuslasele õigust käibemaksu maha arvata põhjendusel, et ta ei ole täitnud toiduohutust käsitlevatest liidu õiguse ja riigisisestest sätetest tulenevaid kohustusi, ja seda sellise rikkumise tuvastamiseks pädeva haldusasutuse eelneva otsuse puudumisel.
- 56 Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole esitanud põhjusi, miks ta küsis Euroopa Kohtult õiguskindluse põhimõtte tõlgendamise kohta, ei vasta need kaks küsimust Euroopa Kohtu kodukorra artikli 94 nõuetele, mistõttu need küsimused on seda põhimõtet puudutavas osas ilmselgelt vastuvõetamatud.

- 57 Direktiivi 2006/112 kohta otsustas Euroopa Kohus 3. oktoobri 2019. aasta kohtuotsuse Altic (C-329/18, EU:C:2019:831) punktis 41, et selle direktiivi artikli 168 punkti a tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui toiduahelasse kuuluvale maksukohustuslasele keeldutakse andmast sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust üksnes põhjendusel, et see maksukohustuslane ei ole täitnud – eeldusel, et see asjaolu osutub tõeks, mida tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul – toiduainete jälgitavuse tagamiseks määruse nr 178/2002 artikli 18 lõikest 2 tulenevaid kohustusi seoses oma tarnijate identifitseerimisega. Ta lisas, et nende kohustuste täitmata jätmine võib siiski olla üks mitmest tegurist, mis võivad kogumis ja ühemõtteliselt tõendada, et maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et ta osaleb tehingus, mis on seotud käibemaksust kõrvalehoidmisega.
- 58 Sama kehtib laiemalt nii riigisiseste õigusnormide kui ka toiduohutust käsitlevate liidu õiguse sätete rikkumise kohta, mis puudutab nii tõendeid käibemaksupettuse toimepanemise kohta kui ka maksukohustuslase nii aktiivset kui passiivset osalemist selles pettuses. Nimelt ei ole selline rikkumine iseenesest asjaolu, mis võimaldab neid faktilisi asjaolusid tuvastada, vaid võib olla üheks kaudseks tõendiks teiste hulgas sellise pettuse kohta, samuti asjaolu, mida võib kõigi juhtumi asjaolude ja kõigi faktiliste asjaolude igakülgsel hindamisel arvesse võtta, et tuvastada, et maksukohustuslane osales selles pettuses, olenemata asjaolust, et pädev ametiasutus ei ole nimetatud rikkumist enne tuvastanud.
- 59 Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekkis küsimus, kas maksuhalduri praktika, mis seisneb sellise rikkumise arvesse võtmises, kuigi pädev haldusasutus ei ole seda enne tuvastanud, on kooskõlas harta artiklis 47 tunnustatud õigusega õiglasele kohtulikule arutamisele, siis tuleb meenutada, et harta kohaselt on igaühel, kelle liidu õigusega tagatud õigusi või vabadusi rikutakse, selles artiklis kehtestatud tingimuste kohaselt õigus tõhusale õiguskaitsevahendile kohtus. Seega ei ole see säte mõeldud selleks, et kontrollida halduspraktika õiguspärasust.
- 60 Kuivõrd eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib teada, kas harta artiklis 47 ette nähtud õigust õiglasele kohtulikule arutamisele tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui kohus, kellele on esitatud kaebus maksuhalduri otsuse peale, võtab arvesse, et pädev asutus võtab käibemaksupettuse või maksukohustuslase selles pettuses osalemise tõendamiseks arvesse riigisisestest sätetest või liidu õigusest tulenevate toiduohutusnõuete rikkumist, millele maksuhaldur tugineb, isegi kui sellise rikkumise tuvastamiseks pädev haldusasutus ei ole enne otsust teinud, tuleb korrata, et selleks, et täita nõudeid, mis tulenevad õigusest õiglasele kohtulikule arutamisele, on nimelt oluline, et pooled oleksid tutvunud nii faktiliste kui ka õiguslike asjaoludega, mis on menetluse tulemusel suhtes määravad, ja saaksid võistlevalt nende üle vaielda (16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 62 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 61 Järelikult ei kahjusta maksuhalduri otsuse peale esitatud kaebust lahendava kohtu võimalus võtta käibemaksupettuse või maksukohustuslase selles pettuses osalemise tõendamisel selles kohtus arvesse riigisisestest sätetest või liidu õigusest tulenevate toiduohutusnõuete rikkumist, õigust õiglasele kohtulikule arutamisele, kui seda tõendit saab selles kohtus vaidlustada ja võistlevalt arutada.
- 62 Seevastu juhul, kui eelotsusetaotluse esitanud kohtul ei ole õigust kontrollida riigisisestest sätetest või liidu õigusest tulenevate toiduohutusnõuete rikkumist, millele tuginetakse kui tõendile käibemaksupettuse või maksukohustuslase osalemise kohta selles pettuses, ei saa selle asjaoluga nõustuda, ilma et rikutaks õigust tõhusale õiguskaitsevahendile, ning seetõttu tuleb see kõrvale

jätta (vt analoogia alusel 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punktid 87–89, ja 16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punktid 66–68).

- 63 Eeltoodud kaalutlustest lähtudes tuleb viiendale ja kuuendale küsimusele vastata, et
- direktiivi 2006/112 tuleb tõlgendada esiteks nii, et sellega on vastuolus, kui maksuhaldur keeldub andmast maksukohustuslasele käibemaksu mahaarvamise õigust üksnes sel põhjusel, et ta ei ole täitnud riigisisestest sätetest või liidu õigusest tulenevaid kohustusi toiduohutuse valdkonnas, ja et teiseks võib nende kohustuste täitmatajätmine siiski olla üks mitmest asjaolust, mida maksuhaldur võib arvesse võtta selleks, et tõendada nii käibemaksupettust kui ka nimetatud maksukohustuslase osalemist selles pettuses, isegi kui puudub sellise rikkumise tuvastamiseks pädeva haldusasutuse eelnev otsus;
 - harta artiklis 47 sätestatud õigust õiglasele kohtulikule arutamisele tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus, kui kohus, kellele on esitatud kaebus maksuhalduri otsuse peale, võtab käibemaksupettuse esinemise või maksukohustuslase selles pettuses osalemise tõendamisel arvesse nende kohustuste rikkumist, kui seda tõendit saab selles kohtus vaidlustada ja võistlevalt arutada.

Esimene küsimus

- 64 Esimese küsimusega, mida tuleb analüüsida viiendana ja viimasena, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112 ja neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus selline maksustamispraktika, mille kohaselt maksukohustuslasele käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest keeldumisel põhjusel, et ta osales käibemaksupettuses, tuleb arvesse võtta asjaolu, et maksukohustuslase käsundisaja seaduslik esindaja oli teadlik selle maksupettuse koosseisu moodustavatest faktilistest asjaoludest, sõltumata käsundit reguleerivatest kohaldatavatest riigisisestest õigusnormidest ja kõnealuses asjas sõlmitud käsunduslepingu tingimustest.
- 65 Nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 26, on võitlus maksudest kõrvalehoidmisega direktiivi 2006/112 tunnustatud ja edendatud eesmärk.
- 66 Lisaks tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktidest 29 ja 40, mille kohaselt esiteks läheb süüst sõltumatu süsteemi kehtestamine kaugemale sellest, mis on vajalik riigikassa täitmise tagamiseks, ja teiseks abistab maksukohustuslane, kes teadis või oleks pidanud teadma, et ostu tehes osales ta tehingus, mis oli seotud pettusega, selle pettuse toimepanijaid ja muutub selle kaasosaliseks ning selline osalemine kujutab endast rikkumist, mille eest see maksukohustuslane vastutab (vt selle kohta 14. aprilli 2021. aasta kohtumäärus Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punkt 36).
- 67 Olenemata käsundit reguleerivatest kohaldatavatest riigisisestest õigusnormidest ja käsunduslepingu tingimustest, millega maksukohustuslane usaldas maksustatavate tehingute tegemise kolmandale isikule, ei saa maksukohustuslane riigikassa suhtes sellest vastutusest vabaneda, viidates käsunduslepingu olemasolule, seda lepingut reguleerivatele riigisisestele õigusnormidele või lepingu tingimustele ning väites, et ta ei olnud teadlik faktilistest asjaoludest, mis kujutavad endast tema volitatud isikule teada olnud käibemaksupettust. Nimelt lihtsustaks nõustumine sellega, et maksukohustuslane saaks selliselt tegutseda, maksudest kõrvalehoidmist ja läheks seega vastuollu käibemaksupettuste vastase võitluse eesmärgiga.

- 68 Eeltoodud kaalutlustest tuleneb, et esimesele küsimusele tuleb vastata, et direktiivi 2006/112 ja neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus selline maksustamispraktika, mille kohaselt maksukohustuslasele käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest keeldumisel põhjusel, et ta osales käibemaksupettuses, võetakse arvesse asjaolu, et maksukohustuslase käsundisaja seaduslik esindaja oli teadlik selle maksupettuse koosseisu moodustavatest faktilistest asjaoludest, sõltumata käsundit reguleerivatest kohaldatavatest riigisisestest õigusnormidest ja kõnealuselises asjas sõlmitud käsunduslepingu tingimustest.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kümnes koda) otsustab:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi,

tuleb tõlgendada nii, et

- kui maksuhaldur keeldub maksukohustuslasele sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest põhjusel, et maksukohustuslane osales karussellpettuses, siis on selle direktiiviga vastuolus, kui maksuhaldur piirdub selle kindlakstegemisega, et tehing on osa ringarvelduste ahelast;
- maksuhalduri ülesanne on esiteks täpselt kirjeldada maksudest kõrvalehoidmise koosseisu tunnuseid ja tõendada pettuslikku tegevust ning teiseks tõendada, et maksukohustuslane osales aktiivselt selles maksudest kõrvalehoidmises või et ta teadis või oleks pidanud teadma, et tehing, mille alusel see õigus tekib, oli seotud nimetatud maksudest kõrvalehoidmisega, mis ei tähenda tingimata, et tehakse kindlaks kõik maksudest kõrvalehoidmises osalenud isikud ja nende vastav tegevus.

2. Direktiivi 2006/112

tuleb tõlgendada nii, et

- kui maksuhaldur viitab maksukohustuslase aktiivsele osalemisele käibemaksupettuses, et keelduda mahaarvamisõiguse andmisest, ei ole sellega vastuolus, kui maksuhaldur põhjendab keeldumist täiendavalt või teise võimalusena tõenditega, mis ei tõenda mitte osalemist, vaid asjaolu, et maksukohustuslane oleks saanud nõutavat hoolsust ilmutades teada, et asjaomane tehing oli sellise pettusega seotud;
- ainuüksi asjaolust, et kaubatarnete ahelas osalejad tundsid üksteist, ei piisa selleks, et tuvastada maksukohustuslase osalemine maksudest kõrvalehoidumises.

3. Direktiivi 2006/112 koostoimes proportsionaalsuse põhimõttega

tuleb tõlgendada nii, et

- sellega ei ole vastuolus, et kui on märke, mille põhjal võib kahtlustada, et esineb rikkumisi või pettust, siis nõutakse maksukohustuslaselt kõrgendatud hoolsust veendumaks, et tema sooritatav tehing ei too kaasa tema osalemist maksudest kõrvalehoidmises;
- temalt ei saa siiski nõuda, et ta teeks keerulisi ja põhjalikke kontrole, nagu need, mida võib läbi viia maksuhaldur;
- liikmesriigi kohtute ülesanne on hinnata, kas maksukohustuslane on kohtuasja asjaolusid arvestades näidanud piisavat hoolsust ja võtnud meetmeid, mida temalt sellistel asjaoludel mõistlikult nõuda võib.

4. Direktiivi 2006/112

tuleb tõlgendada nii, et

- sellega on vastuolus, kui maksuhaldur keeldub andmast maksukohustuslasele käibemaksu mahaarvamise õigust üksnes sel põhjusel, et ta ei ole täitnud riigisisestest sätetest või liidu õigusest tulenevaid kohustusi toiduohutuse valdkonnas;
- nende kohustuste täitmatajätmine võib siiski olla üks mitmest asjaolust, mida maksuhaldur võib arvesse võtta selleks, et tõendada nii käibemaksupettust kui ka nimetatud maksukohustuslase osalemist selles pettuses, isegi kui puudub sellise rikkumise tuvastamiseks pädeva haldusasutuse eelnev otsus.

5. Euroopa Liidu põhiõiguste harta artiklis 47 tunnustatud õigust õiglasele kohtulikule arutamisele

tuleb tõlgendada nii, et

sellega ei ole vastuolus, kui kohus, kellele on esitatud kaebus maksuhalduri otsuse peale, võtab käibemaksupettuse esinemise või maksukohustuslase selles pettuses osalemise tõendamisel arvesse nende kohustuste rikkumist, kui seda tõendit saab selles kohtus vaidlustada ja võistlevalt arutada.

6. Direktiivi 2006/112 ja neutraalse maksustamise põhimõtet

tuleb tõlgendada nii, et

nendega ei ole vastuolus selline maksustamispraktika, mille kohaselt maksukohustuslasele käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest keeldumisel põhjusel, et ta osales käibemaksupettuses, võetakse arvesse asjaolu, et maksukohustuslase käsundisaaja seaduslik esindaja oli teadlik selle maksupettuse koosseisu moodustavatest faktilistest asjaoludest, sõltumata käsundit reguleerivatest kohaldatavatest riigisisestest õigusnormidest ja kõnealuses asjas sõlmitud käsunduslepingu tingimustest.

Allkirjad