

Kohtuasi C-610/19**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

13. august 2019

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (pealinna haldus- ja töökohus, Ungari)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

5. juuli 2019

Kaebaja:

Vikingo Fővállalkozó Kft.

Vastustaja:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (riikliku maksu- ja tolliameti vaidluste lahendamise koda, Ungari)

Põhikohtuasja ese

Halduskaebus riigi maksuhalduri otsuse peale, millega keelduti andmast õigust käibemaksu maha arvata seetõttu, et kõnealune ametiasutus nõudis arvete kohta täiendavaid tõendeid lisaks nendele, mis on nõutavad liidu õigusega, ja kuna neid tõendeid ei esitatud, kvalifitseeris tehingud fiktiivseteks.

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

28. novembri 2006. aasta nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artikli 168 punkti a ja artikli 178 punkti a tõlgendamine koostoimes sama direktiivi artikli 220 punktiga a ja artikliga 226; Euroopa Liidu põhiõiguste harta artiklis 47 ette nähtud neutraalse maksustamise ja tõhususe põhimõtete tõlgendamine.

Eelotsuse küsimused

1. Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artikli 168 punktiga a ja artikli 178 punktiga a, koostoimes sama direktiivi artikli 220 punktiga a ja artikliga 226, ning tõhususe põhimõttega on kooskõlas riigisisene õiguslik tõlgendus ja tava, mille kohaselt ei piisa juhul, kui materiaalsed maksu mahaarvamise nõuded on täidetud, ainult sellest, et on olemas arve, mille sisu vastab nimetatud direktiivi artikli 226 nõuetele, vaid maksukohustuslasel peavad, selleks et kasutada õiguspäraselt kõnealuse arve alusel maksu mahaarvamise õigust, lisaks olema veel dokumentaalsed tõendid, mis peavad vastama mitte ainult direktiivi 2006/112, vaid ka riigisiseste raamatupidamist käsitlevate õigusnormide põhimõtetele ja tõendavaid dokumente käsitlevatele erisätetele, ning mille kohaselt nõutakse kõikidelt ahela liikmetelt, et nad peavad meeles pidama ja järjekindlalt deklareerima kõik nendel tõendavatel dokumentidel põhineva majandustehingu üksikasjad?
2. Kas direktiivi 2006/112 sätetega [käibemaksu mahaarvamise kohta] ning neutraalse maksustamise ja tõhususe põhimõtetega on kooskõlas riigisisene õiguslik tõlgendus ja tava, mille kohaselt on ahelteingu korral kõikidest muudest asjaoludest olenemata ainuüksi seetõttu, et tehing on seda laadi, iga ahela liige kohustatud kontrollima liikmete tehtud majandustehingu elemente ja tegema sellest kontrollist järeldused ahela teises otsas oleva maksukohustuslase kohta, ja maksukohustuslasel ei ole õigust [käibemaksu maha arvata], tuues põhjenduseks, et kuigi ahela moodustamine ei ole liikmesriigi õigusnormides keelatud, ei olnud see majanduslikus mõttes [mõistlikult] põhjendatud? Kas sellega seoses võib ahelteingu puhul niisuguste objektiivsete asjaolude hindamise raames, mille alusel võib olla õigustatud [käibemaksu mahaarvamise] õiguse andmisest keeldumine, selle keelamise aluseks olevate tõendite asjakohasuse ja tõendusjõu kindlaks määramisel ja hindamisel kohaldada ainult direktiivi 2006/112 ja riigisisese õiguse sätteid maksu mahaarvamise kohta kui materiaalsoiguslikke norme, milles on täpsustatud asjassepuutuvad faktilised asjaolud faktiliste asjaolude kindlaks määramise kohta, või tuleb erinormidena kohaldada ka asjaomase liikmesriigi raamatupidamissätteid?
3. Kas direktiivi 2006/112 sätetega [käibemaksu mahaarvamise kohta] ning neutraalse maksustamise ja tõhususe põhimõtetega on kooskõlas riigisisene õiguslik tõlgendus ja tava, mille kohaselt maksukohustuslasele, kes kasutab kaupu oma maksustavate tehingute tarbeks liikmesriigis, kus ta tehinguid teostab, ja kellel on direktiivi 2006/112 nõuetele vastav arve, ei anta õigust [käibemaksu maha arvata], tuues põhjenduseks, et ta ei ole teadlik tarneahela liikmete tehtud [tehingu] kõikidest elementidest, või tuginedes tarneahelas arve väljastajast eespool asuvate liikmetega seonduvatele asjaoludele ja mida maksukohustuslane ei saanud temast olenematutel põhjustel kuidagi mõjutada, ning [käibemaksu mahaarvamise] õiguse tingimuseks kehtestatakse nõue, et maksukohustuslane täidab meetmete raames, mille

võtmine on mõistlikult tema kohus, üldist kontrollikohustust, mida ei tule täita mitte ainult enne lepingu sõlmimist, vaid ka selle täitmise ajal ja sealhulgas ka pärast lepingu täitmist. Kas sellega seoses on maksukohustuslane kohustatud [käibemaksu mahaarvamise] õiguse kasutamisest hoiduma, kui ta pärast lepingu sõlmimist või lepingu täitmise ajal või pärast täitmist märkab arvel märgitud majandustehingu mingi elemendiga seoses eeskirjade eiramist või saab teada asjaolust, mille tagajärjel ei ole maksuasutuse tava kohaselt õigust [käibemaksu maha arvata]?

4. Kas direktiivi 2006/112 sätteid [käibemaksu mahaarvamise kohta] ja tõhususe põhimõtet arvestades on maksuasutus kohustatud konkreetselt täpsustama, milles maksupettus seisneb? Kas on õige maksuasutuse toimimisviis, mille kohaselt tarneahela liikmete vigu ja eeskirjade eiramisi, millel puudub mõistlik põhjuslik seos [käibemaksu mahaarvamise] õigusega, käsitatakse maksupettuse tõendusena põhjusel, et kuna nende vigade ja eeskirjade eiramiste tõttu osutub arve sisu ebausutavaks, siis oli või oleks pidanud olema maksukohustuslane maksupettusest teadlik? Kas juhul, kui esineb maksupettus, õigustab see seda, et maksukohustuslaselt nõutakse, et ta peab tegema kontrolli eespool märgitud ulatuse, põhjalikkuse ja kohaldamisalaga, või kas see kohustus läheb kaugemale, kui on vaja tõhususe põhimõtte tagamiseks?
5. Kas selline karistus on proportsionaalne, millega kaasneb [käibemaksu mahaarvamise] õiguse keelamine ja mis seisneb kohustuses maksta rahatrahvi 200% maksuvahe pealt, kui see ei tekitanud riigieelarves maksulaekumiste puudujääki, mis on otseselt seotud maksukohustuslase [käibemaksu mahaarvamise] õigusega? Kui maksukohustuslane on maksuhaldurile esitanud kõik tema valduses olevad dokumendid ja lisanud oma maksudeklaratsioonile enda väljastatud arved, siis kas saab tuvastada, et esineb mõni 2003. aasta XCII seaduse üldise maksukorralduse kohta (Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. Törvény, edaspidi „LPGT“) § 170 lõike 1 kolmandas lauses nimetatud asjaoludest?
6. Kas, juhul kui esitatud eelotsuse küsimustele antud vastustest lähtudes võib tuvastada, et riigisisese õigusnormi tõlgendus, mida on järgitud pärast kohtuasja, milles tehti 10. novembri 2016. aasta kohtumäärus Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), ja selle alusel järgitav tava ei ole kooskõlas direktiivi 2006/112 sätetega [käibemaksu mahaarvamise] kohta, ja arvestades, et esimese astme kohus ei saa kõikides kohtuasjades esitada eelotsusetaotlust Euroopa Liidu Kohtule, võib põhiõiguste harta artikli 47 sätete põhjal asuda seisukohale, et maksukohustuslaste õigus esitada kahju hüvitamise hagi tagab neile selles artiklis tunnustatud õiguse tõhusale õiguskaitsevahendile ja õiglasele kohtulikule arutamisele? Kas selles kontekstis tuleb tõlgendada nii, et kohtuasjas Signum Alfa Sped kohtulahendi vormi valimine tähendab, et küsimus on ühenduse õiguses juba reguleeritud ja seda on Euroopa Liidu Kohtu praktikas selgitatud ning et see

oli järelikult ilmselge, või tähendab see, et kuna algatati uus menetlus, ei olnud küsimust täielikult selgitatud ja et järelikult oli endiselt vajalik paluda Euroopa Kohtul selle üle eelotsusemenetluses otsustada?

Viidatud liidu õigusnormid

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 9 lõige 1, artikkel 167, artikli 168 punkt a, artikli 178 punkt a, artikli 220 punkt a ja artikkel 226.

Euroopa Liidu põhiõiguste harta artikkel 47.

Viidatud liikmesriigi õigusnormid

LPGT § 2 lõige 1, § 97 lõiked 4 ja 6, § 170 lõige 1 ja § 171 lõiked 1 ja 2.

2007. aasta seaduse CXXVII käibemaksu kohta (Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény, edaspidi „käibemaksuseadus“) § 27 lõige 1, § 26, § 119 lõige 1, § 120 punkt a ja § 127 lõike 1 punkt a.

2000. aasta seaduse C raamatupidamise kohta (A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény; edaspidi „raamatupidamise seadus“) § 1, § 15 lõige 3 ja § 166 lõiked 1 ja 2.

Põhikohtuasja faktiliste asjaolude ja menetluse kokkuvõte

- 1 Kaebuse esitanud äriühingu põhitegevusala on kompvekkide ja maiustuste hulgikaubandus. Äriühingul on tegevuskoht Tiszaföldvár. Selles ettevõttes on ka äriühingu Nikus Kft ettevõtte. Mõlema äriühingu juhataja on sama. Nikus Kft valmistab maiustusi, mida kaebaja pakendab, pakib, ladustab ja turustab.
- 2 Kaebaja sõlmis 20. märtsil 2012 tarnelepingu äriühinguga Freest Kft. kümne pakendamismasina ja ühe täitmismasina tarnimiseks. Lepingus lepiti kokku vajaduse korral teenuse alltöövõtu võimalus.
- 3 Kaebaja sõlmis 21. mail 2012 äriühinguga Freest Kft. tarnelepingu kuue pakendamismasina ja ühe automaatse kottimismasina ostmiseks ja ettevõttesse transportimiseks. Lepingutes kokkulepitu kohaselt kasutas kaebaja äriühingu Freest Kft. väljastatud mõlema arve suhtes õigust käibemaks maha arvata. Lepingute kohaselt müüdnud masinad ostis kaebaja jaoks Freest Kft. äriühingult SPDC Kft., kes omakorda ostis need äriühingult Free-Gold Kft.
- 4 Esimese astme maksuhaldur kontrollis kaebaja käibedeklaratsioone 2012. aasta teise ja neljanda kvartali ning 2013. aasta esimese kvartali kohta. Maksuhaldur tegi inspeksiooni raames 11. juulil 2013 kontrolli kaebaja ettevõttes kohapeal.

Selle kontrolli kohta koostatud protokollis kohaselt olid nendes tootmisruumides masinad, mille suhtes oli kasutatud mahaarvamisõigust.

- 5 Inspektsiooni tulemusel teatas esimese astme maksuhaldur kahes otsuses, et kaebaja poolt tasumisele kuuluva käibemaksu puhul on 2012. aasta teises ja neljandas kvartalis maksuvahe 8 020 000,00 Ungari forintit (HUF) ning 2013. aasta esimeses kvartalis 13 257 000,00 Ungari forintit (HUF), mis jagunesid lahti kirjutatult kahte ossa: üks põhjendamatult tagasi makstud sisendkäibemaksu summa ja teine maksuvõlg, mille kohta maksuhaldur määras rahatrahvi ja kohaldas viivist.
- 6 Otsuste põhjendustes märgiti, et kaebaja oli käibemaksu mahaarvamise põhjendamiseks kasutatud arvete lisana esitanud eelarve, mille oli koostanud Freest Kft., veolepingud ja tellimuse ning samuti masinate saate- ja vastuvõtudokumentid ning juhendid. Vastavalt nendele saatedokumentidele toimetab Freest Kft. nendes märgitud masinad kätte kaebajale. Kaebaja tegi masinate ostu tellimuse äriühingule Freest Kft., olles teadlik sellest, et viimane ei olnud selliste masinate otsene tootja, mistõttu oli vaja eri alltöövõtjate sekkumist. Juhataja tagas selle, et tegu oli tegutseva ettevõtjaga.
- 7 Maksuhaldur tuvastas inspektsioonide ja kontrollide käigus samuti, et lahknevustest arvetel märgitud poolte vahel tuli välja, et majandustehingut ei saanud toimuda, sest kaebaja oli ostnud ka masinaid, mida ta oleks saanud ise osta ja mida alltöövõtjal ei olnud ning mida tootjaettevõtja ei oleks saanud osta ega toota, kuna tal polnud selleks vajalikke materiaalseid ja inimressursse. Maksuhalduri sõnul ei ole teada, kust arvetel loetletud masinad pärinevad, ja tehingu eesmärk oli tõendada arvetel loetletud teadmata päritoluga masinate päritolu, vältida äriühingu Free-Gold Kft., kes on müügiahela alguses, kohustust maksu maksta ja tekitada kaebajale mahaarvamisõigus. Selleks on arvel märgitud pooled suurendanud hindu minimaalselt, et kaebaja saaks ebausaldusväärsete tõendavate dokumentide alusel maha arvata võimalikult suure käibemaksusumma ja ilma et Free Gold Kft. peaks kaupade pealt maksu maksma. Kuna masinad asuvad kaebaja ettevõttes, asus maksuhaldur seisukohale, et kaebaja on need mingil viisil ostnud tundmatult isikult ning et sel põhjusel tehingut arvel märgitud isikute vahel ja seal märgitud viisil ei toimunud ning et kaebaja oli nendest asjaoludest teadlik. Eespool märgitud asjaolude põhjal tuvastas maksuhaldur vastavalt LPGT § 1 lõikele 7 ja § 2 lõikele 1, et Freest Kft. ei kasutanud oma õigusi neis ettenähtud eesmärgil, vaid oli tegevust teostanud ainult selleks, et kajastada maksu õigusnorme rikkudes ja maksusätetest kõrvale hoides, nii et selline tegevus ei saa tuua kaebajale taotletud õiguslikke tagajärgi (maksu mahaarvamine). Seepärast ei andnud ta kaebajale õigust käibemaksu maha arvata.
- 8 Teise astme maksuhaldur jättis ühe esimese astme maksuhalduri otsuse jõusse ja muutis teist neist otsustest, korrigeerides maksukohustuslasele kehtestatud maksuvõla ja rahatrahvi ning sellelt võlalt kogunenud viivise summat.

- 9 Kaebaja esitas nende otsuste peale kaebuse Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságnale (pealinna haldus- ja töökohus, Ungari).

Põhikohtuasja poolte peamised argumendid

- 10 Kaebaja vaidlustab oma kaebuses vastustaja tuvastatud faktilised asjaolud ja nendest järelduvad tagajärjed. Oma seisukoha põhjenduseks väidab kaebaja, et vastustaja hindas asjaolusid tõenäosuste alusel, mitte asjakohaste faktide või tõendite alusel. Kaebaja sõnul on asjassepuutuv faktiline asjaolu see, et ta tellis oma tootmisvõimsuse suurendamiseks masinad, mis on arvetel märgitud, ja et enne lepingu sõlmimist taotles ta ettevõtja kohta äriregistri väljavõtet ja allkirjanäidist, et veenduda, et ettevõtja on maksukohustuslane ja tegutsev äriühing. Lepingus nähti ette võimalus, et ta kasutab tellimuse täitmiseks alltöövõtjaid. Kaebaja ei teadnud alltöövõtjate isikut enne, kui leping oli täidetud. Kaebaja on masinad kasutusele võtnud ja neid kasutatakse praegu. Seoses lepingu täitmisega väljastas ettevõtja eeskirjadele vastavad arved, mille nõuetekohasust vastustaja ise tunnustab ja milles kohaldati käibemaksu ning mille kaebaja registreeris käibedeklaratsioonil nii, et kaebaja sai sisendkäibemaksu summa õiguspäraselt tagasi, kuna sisulised ja õiguslikud tingimused olid täidetud. Maksuhaldur ei ole esitanud asjakohaseid tõendeid nende asjaolude ümberlükkamiseks, tegi masinate kättesaadavuse, transpordi ja rahastamise kohta ekslikud järeldused ning tugines faktiliste asjaolude hindamisel väidetavatele vasturääkivustele. Vastupidi vastustaja väitele ei sõlmitud ettevõtjaga lepingut masinate tootmiseks, vaid nende tarnimiseks; seepärast ei olnud oluline, kas ettevõtja toodab need ise või sõlmib selleks lepingu kolmanda isikuga. Järelikult ei ole põhjendatud väide, et ettevõtjal puudusid materiaalsed ja inimressursid, ning järeldus, et tehingu eesmärk oli anda taotlejale mahaarvamisoigus, võimaldada alltöövõtjast ettevõtjal oma maksukohustustest kõrvale hoida ja tõendada tundmatu päritoluga masinate päritolu. Kaebaja toimis tehingu ajal hoolsalt ja heauskselt – asjaolu, mis koos esitatud dokumentidega ja masinate endiga näitab, et tehing tehti tegelikult. Kaebaja hinnangul vastavad arved eespool nimetatud normatiivsetele nõuetele ja taotleja kasutab ostetud tooteid oma maksustatavate tehingute tarbeks ning seepärast on kõik tingimused mahaarvamisoiguse kasutamiseks täidetud. Kaebaja tugineb direktiivile 2006/112 ja Euroopa Liidu Kohtu praktikale ning rõhutab asjaolu, et vastustaja tuletas õigusvastaselt kaebaja vastutuse majandustehingutest, mis toimusid kaebajale võõraste isikute vahel, vaatamata kaebaja tõendatud hoolsale ja heausksele toimimisviisile. Kaebaja leiab, et maksuhalduri tava, mis karistab eeskirjade eiramise eest mõne tarne- või teenuseahelas osaleja poolt kõiki selle ahela maksumaksjaid, mis keelab mahaarvamisoiguse ja mis lõpuks põhineb objektiivse vastutuse põhimõttel, on vastuolus Euroopa Liidu Kohtu praktikaga.
- 11 Kaebaja heidab vastustajale ette, et lisaks sellele, et vastustaja keeldus õigusvastaselt talle mahaarvamisoiguse andmisest, määras vastustaja talle karistusliku rahatrahvi kuni 200% ulatuses, alusetult ja õigusvastaselt, kuna vastustaja ei ole tõendanud, et maksuvõlg oli seotud tulu varjamise või tõendavate

dokumentide, raamatupidamisdokumentide või registrite võltsimise või hävitamisega.

- 12 Vastustaja palub kaebus rahuldamata jätta ja jääb enda otsuses antud hinnangutele kindlaks. Vastustaja ei eita, et kaebajal oli arve, mis vastab vorminõuetele, kuid väidab ikkagi, et arvel märgitud majandustehingut ei toimunud, sest tarneahelas vahetult eelneva äriühingu ja sellele omakorda eelnevate äriühingute deklaratsioonid on vasturääkivad. Vastustaja väidab, et maksuhaldur ootab maksukohustuslastelt alati, et need toimivad nõuetekohase hoolsusega, ja et kui lepingu täitmise ajal on ilmne, et maksukohustuslane ei tea, kes on tarnija, peab see maksukohustuslane tegema kõik, mis on vajalik selleks, et teenuse osutaks arve väljastaja, mitte ei võta teenust vastu teiselt isikult, sest ta võib käibemaksu mahaarvamise õigust õigustatult maksuma panna ainult siis, kui saateleht ja poolte deklaratsioonid on kokkulangevad.

Eelotsusetaotluse põhjenduste kokkuvõte

- 13 Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (pealinna haldus- ja töökohus, Ungari) muutis kahes varasemas kohtuasjas tehtud kohtuotsuses vastustaja otsuseid selles osas, mis oli kaebusega vaidlustatud, tühistades maksuvahe ja rahatrahvi ning viivise.
- 14 See kohus oli direktiivi 2006/112 sätetele käibemaksu mahaarvamise kohta tuginedes seisukohal, et kohtuvaidluse kontekstis oli selle maksu mahaarvamise õiguse seisukohast oluline asjaolu, et kaebaja oli lisanud arved, mis olid inspeksiooni esemeks, nagu ka nende väljastamist ja täitmist tõendavad dokumendid. Nimetatud kohus leidis samuti, et asjaolu, et masinaid oli tarnitud, ei olnud vaidlustatud.
- 15 Euroopa Liidu Kohtu praktikale tuginedes leidis Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (pealinna haldus- ja töökohus, Ungari), et vastustaja oli laiendanud kontrollimist faktidele, mis ei olnud asjassepuutuvad, ja teinud ekslikult järelduse, et kaebaja ja Freest Kft. vahel tehtud majandustehing oli fiktiivne. Kuna kaebaja ei olnud nende lepingute pool, mille alusel olid arvetel märgitud masinad ostetud, ei saanud pidada teda vastutavaks masinate ostmise ja tarnimise eest. See kohus juhtis tähelepanu asjaolule, et tõendite kogumine peab põhinema objektiivsetel alustel ja et sellega seoses ei saa pidada asjaolu, et nende äriühingute juhatajatel on mitu aastat hiljem meeles [faktilised asjaolud], mis on vormiliselt tõendatud asjakohaste dokumentidega, objektiivseks asjaoluks, mis vastab Euroopa Liidu Kohtu poolt nende tõendite puhul nõutud nõuetele. Kuna maksuhaldur jättis arvesse võtmata dokumendid ja muud asjaolud, mis tõendavad, et majandustehing toimus, siis toimus ta õigusvastaselt, kusjuures on eriti tõsine asjaolu, et maksuhaldur ei pidanud oluliseks fakti, et masinad asuvad kaebaja ettevõttes. Seepärast maksuhaldur eksis, kui ta järeldas, et arvel märgitud masinatega seotud majandustehingut ei olnud toimunud ja et arvete sisu ei olnud usutatav, ning eespool öeldu tagajärjel keelas alusetult kaebajal kasutada

käibemaksu mahaarvamise õigust. See kohus juhtis tähelepanu ka sellele, et vastustaja ei olnud märkinud, milline tehing, milles kaebaja oli osalenud, oli tehtud maksust kõrvale hoidmiseks, rikkudes sel viisil mahaarvamisõiguse nõudeid käsitlevaid käibemaksuseaduse ja direktiivi 2006/112 sätteid.

- 16 Võimaluse kohta kohaldada käesolevas kohtuasjas raamatupidamise seaduse paragrahve teatas eelotsusetaotluse esitanud kohus, lähtudes Euroopa Liidu Kohtu kohtuasjast, milles tehti 10. novembri 2016. aasta kohtumäärus *Sigum Alfa Sped* (C-446/15, EU:C:2016:869), et käibemaksu mahaarvamise õiguse seisukohast ei ole arvete sisu ebausutavus, mida hinnati viidatud raamatupidamise seaduse paragrahvidest lähtuvalt, asjassepuutuv.
- 17 Kúria (Ungari kõrgeim kohus) tühistas kahes kohtuotsuses esimese astme kohtu otsused ja andis sellele kohtule korralduse algatada uus menetlus ja teha uued lahendid.
- 18 Kúria (Ungari kõrgeim kohus) tuvastas tehinguahelate kohta tehtud varasemate kohtuotsuste põhjal, et iga lepingu sisu tegelikkusele vastavuse ja maksu maksmisest võimaliku kõrvale hoidmise soovi välja selgitamiseks peab vastustaja tegema analüüsi, mis hõlmab tervet ahelat. Aheltehinngu puhul on maksuhalduril mitte ainult õigus, vaid ka kohustus kontrollida maksukohustuslast, kelle juures viiakse läbi kontrolli, ja lisaks ka teisi ahelas osalejaid. Seepärast ei või kohtulikult õiguspärasuse kontrollimisel vaadelda kõnealust tehingut majandussuhete ahelast eraldiseisvana, ja viidatud Euroopa Liidu Kohtu otsustes on samuti hinnatud mahaarvamisõigust kasutava isiku positsiooni ahela kontekstis tervikuna.
- 19 Kúria (Ungari kõrgeim kohus) hinnangul ei piisa käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamiseks sellest, et on olemas vorminõuetele vastav arve, kuna vaja on ka seda, et majandustehing oleks tegelik. Selleks et hinnata, kas majandustehing on käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamiseks toimunud tegelikult, on juhiseks raamatupidamise seaduse § 15 lõikes 3 sätestatud reaalsuse põhimõte, et tegelik olukord kaalub näilise olukorra üles. Objektiivsete asjaolude hulgas, mida tuleb Euroopa Liidu Kohtu otsustes antud juhiste kohaselt analüüsida, võivad olla ainult need tegurid, mida võib pidada tegelikuks, tõendatuks ja kolmandate isikute poolt tuvastatavaks. Vastasel juhul tekiks käibemaksu mahaarvamise võimalus ainuüksi arve väljastamisega. Kúria (Ungari kõrgeim kohus) rõhutas 10. novembri 2016. aasta kohtumääruse *Signum Alfa Sped* (C-446/15, EU:C:2016:869) punktide 43 ja 44 põhjal, et selle kohtumäärusega tehti muudatused menetlusse, mida tuleb järgida seoses mahaarvamisõiguse kasutamise ja majandustehingute alusel, mis on toimunud.
- 20 Läbivaadatud otsuste põhjal võib järeldada, et vaatamata ametliku dokumendiga tuvastatud ja tõendatud faktilisele asjaolule, et kaebaja on arvel märgitud masinad oma ettevõttes tööle pannud ja need masinad töötavad praegu samas kohas, tuvastas maksuhaldur maksuasja haldusmenetluses tehtud kohapealse inspektsiooni käigus, et kaebaja esitatud vormiliselt laitmatu arve ja muud dokumendid ei tõenda, et kaebaja arvetel märgitud majandustehing on toimunud.

Mis puutub meetmetesse, mida võiks kaebajalt mõistlikult oodata, siis ei pidanud vastustaja samuti piisavaks kaebaja võetud meetmeid selleks, et veenduda, et tegemist on tegutseva ettevõtjaga ning milleks oli kontrollida enne lepingu sõlmimist äriregistri väljavõtet tehingupartneri kohta ja küsida temalt ettevõtja allkirjanäidist, vaid asus seisukohale, et kaebaja oleks pidanud tegema kõik vajalikud formaalsused selleks, et tagada et teine lepingupool teeb tarded vastavuses vastustaja nõuetega, sest vastasel juhul ei oleks käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamine õiguspärane.

- 21 Eespool öeldut arvestades seisneb käesoleva kohtuasja ese käibemaksu mahaarvamist käsitlevate direktiivi 2006/112 sätete tõlgendamises koostoimes neutraalse maksustamise ja tõhususe põhimõtetega. Sellega seoses on Euroopa Liidu Kohus mitmes otsuses tõlgendanud eri aspektides nii nimetatud direktiivi 2006/112 artikleid kui ka käibemaksusüsteemi juhtpõhimõtteid; seoses käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamisega esineb pärast nimetatud otsuseid siiski jätkuvalt olulisi õigusliku tõlgenduse vasturääkivusi, mis näivad kinnitavat, et liikmesriigi tava, mis on nimetatud direktiivi artiklite rakendamisel maksuasutuste ja kohtute poolt püsinud muutumatuna, ei vasta endiselt kohtuasjas, milles tehti Euroopa Kohtu 6. oktoobri 1982. aasta kohtuotsus CILFIT jt (283/81, EU:C:1982:335), sedastatud selge õigusakti doktriinile.
- 22 Kuigi käesoleva kohtuasja faktilised asjaolud langevad oluliste faktide osas kokku asjaoludega, mille põhjal esitati eelotsusetaotlused kohtuasjades, milles tehti 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373) ja 16. mai 2013. aasta kohtumäärus Hardimpex (C-444/12, ei avaldata, EU:C:2013:318) ja 10. novembri 2016. aasta kohtumäärus Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), keeldub maksuhaldur vastuolus Euroopa Liidu Kohtu otsustega nendes kohtuasjades jätkuvalt andmast maksukohustuslastele õigust käibemaksu maha arvata, võttes aluseks arвете sisu ebausutavuse ja järeldades sellest asjaolust automaatselt, et tegu on maksupettusega, mis on asjaolu, mida oleks maksukohustuslane, kes soovib kasutada maksu mahaarvamise õigust, pidanud tingimata teadma ja mida ta ebausutava arve vastuvõtmise tagajärjel tegelikult teadis.
- 23 Käesolevas asjas tõstatatud õigusliku tõlgenduse probleem mõjutab vaieldamatult otsust kohtuasja sisulistes küsimustes, kuna sisulistes küsimustes nii kohtuasja menetlenud kohtute kui ka maksuhalduri tehtud vasturääkivad otsused põhinesid direktiivi 2006/112 sätetel ja Euroopa Liidu otsustes Ungari juhtumite kohta nende sätete tõlgendamise alusel esitatud põhjendustel. Seepärast on tõstatatud küsimused kohtuasja lahendamiseks asjakohased ja eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul on selleks tingimata vaja esitada eelotsusetaotlus.
- 24 Kuna Kúria (Ungari kõrgeim kohus) ei pidanud vastandlikele seisukohtadele vaatamata vajalikuks eelotsusetaotlust esitada, peab seda tegema esimese astme kohus. Kahtluse korral ei ole esimese astme kohus uut menetlust algatama kohustatud ainult juhul, kui Euroopa Liidu Kohus on teinud käesoleva kohtuasja kohta sõnaselge otsuse. See on põhjus, miks esimese astme kohus ei saa oma

praeguses koosseisus – vaatamata sellele, et ta on esitanud eelotsusetaotluse teises kohtuasjas, kus ta esitas sarnaste asjaolude põhjal sarnased küsimused, ja on mitmes pooleli olevas kohtuasjas sellega seoses menetluse peatanud – anda tsiviilkohtumenetluse seaduse § 275 lõike 5 alusel korraldust käesolev menetlus peatada, vaid on kohustatud taotlema Euroopa Liidu Kohtult eraldi eelotsust.

- 25 Vaatamata eespool nimetatud Euroopa Liidu Kohtu otsustes ja kohtumäärustes tuvastatule tekib taas küsimus, kas tõlgendamistava, mille on maksuhaldur ja Kúria (Ungari kõrgeim kohus) välja toonud oma esitatud arvamuses ja tehtud otsustes, on või ei ole vastuolus direktiivi 2006/112 artikli 168 punktis a tunnustatud maksu mahaarvamise õigusega, mis on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja mida üldjuhul ei tohi piirata, ning kas selline tõlgendus vastab selle direktiivi artikli 178 punktis a sätestatud maksu mahaarvamise nõuetele ning neutraalse maksustamise ja tõhususe põhimõtetele.
- 26 Käesolevas kohtuasjas esinevad käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamiseks asjaomased faktilised elemendid, mis on sedastatud 21. juuni 2012. aasta kohtuotsuse Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373) punktides 43 ja 44, mistõttu on kõik sisulised ja vormilised nõuded mahaarvamise õiguse kasutamiseks täidetud. Lisaks ei olnud otsuses märgitud, et kaebaja oleks esitanud valeandmeid või väljastanud ebakorrektsid arveid.
- 27 Vastavalt 21. juuni 2012. aasta kohtuotsuse Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373) punktile 45 võib eespool kirjeldatud kontekstis mahaarvamise õigust keelata ainult siis, kui maksuhaldur tõendab objektiivsete andmete põhjal, et maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et asjaomane tehing on seotud pettusega, mille on toime pannud tarneahelas eespool asuv tarnija või muu ettevõtja.
- 28 Eeltoodust hoolimata võib otsustest järeldada, et maksuhaldur keeldus nii käibemaksuseaduses kui ka raamatupidamise seaduses sätestatud reaalsuse põhimõtte, et tegelik olukord kaalub näilise olukorra üles, kui ka tõendavate dokumentide kohta kehtestatud konkreetsete nõuete alusel kaebajale käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest, tuues põhjenduseks just nimelt faktilised asjaolud, mis vastavalt Euroopa Liidu Kohtu otsustele ei mõjuta maksukohustuslase õigust sisendkäibemaksu maha arvata, kuna need on faktilised asjaolud, mida ei saa pidada objektiivseteks asjaoludeks, ja täpsustamata põhjendatult, milles seisnes maksupettus seoses meetmetega, mida võis maksukohustuslaselt mõistlikult oodata.
- 29 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub lahendada küsimus, kas liikmesriigi tava, mis seisneb mahaarvamise õiguse kasutamiseks täiendavate nõuete kehtestamises, lisaks arve elementide nõuetele, mis peavad tingimata täidetud olema, sõnadega „mis näitab, et tehing on toimunud“ käibemaksuseaduse § 127 lõikes 1, koos raamatupidamise seaduse eeskirjade integreerimisega maksustatavasse teokoosseisu ja koos kriteeriumiga, et käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamiseks formaalselt korrektsest arvest iseenesest ei piisa, vaid vaja on, et

maksukohustuslasel on lisaks arvele olemas veel teised dokumendid, võib pidada direktiivi 2006/112 artiklis 226 loetletud nende sisutingimuste, millele peavad sama direktiivi artikli 220 lõikes 1 osutatud arved vastama ja mis on seatud käibemaksu mahaarvamise tingimuseks, laiendamiseks, mis on vastuolus direktiiviga 2006/112.

- 30 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et käesolevas kohtuasjas on lahknevate otsuste põhjuseks lisaks liidu õiguse erinevale tõlgendamisele ka erinev seisukoht selles, millised tõendavad dokumendid ja objektiivsed faktid, mida nende dokumentidega püütakse tõendada, on asjakohased, mida peavad riigi ametiasutused ja kohtud hindama vastavalt riigisisese õiguse menetlusnormidele.
- 31 Euroopa Liidu Kohtu väljakujunenud kohtupraktikas on sedastatud, et kui puuduvad liidu õigusnormid käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise menetluslike aspektide kohta, tuleb iga liikmesriigi õiguskorras need kehtestada menetlusautonoomia põhimõttest lähtudes, kuid siiski nii, et need ei oleks vähem soodsad kui liikmesriigi õiguse kohaldamisalasse kuuluvaid sarnaseid olukordi reguleerivad eeskirjad (võrdväarsuse põhimõte) ega muudaks liidu õigusega antud õiguste teostamist tegelikult võimatuks või ülemäära keeruliseks (tõhususe põhimõte) (7. juuni 2007. aasta kohtuotsus van der Weerd jt, C-222/05–C-225/05, EU:C:2007:318, punkt 28).
- 32 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul on tõendite hindamine mitmes aspektis seotud liidu õigusega. Ühelt poolt ei tohi asjassepuutuvate faktide ja tõendite hindamisel liidu õiguse eeskirju eirata, kuna nendes on määratletud elemendid, mis on käibemaksu mahaarvamise õiguse kontrollimisel asjassepuutuvad. Teiselt poolt peab riigisiseste menetlusnormide alusel loodud liikmesriigi kohtupraktika olema kooskõlas liidu õiguses ja sellel õigusel põhineva Euroopa Liidu Kohtu kohtupraktikas sedastatud põhimõtetega, näiteks neutraalse maksustamise, proportsionaalsuse ja tõhususe põhimõtetega, mille kohaselt ei või tõendite hindamine riigi ametiasutuste ja kohtute poolt ja selleks hindamiseks asjassepuutumate asjaolude arvesse võtmine muuta liidu õiguses tunnustatud õiguste kasutamist võimatuks või ülemäära raskeks. Sellega seoses peab eelotsusetaotluse esitanud kohus tõendite hindamiseks kooskõlas liidu õigusega vajalikuks täpsustada suunised, millega piiritletakse faktilised asjaolud, mida võib arvesse võtta ja millest lähtuvalt teha kindlaks, millised elemendid on asjassepuutuvad ja millised mitte.
- 33 Euroopa Liidu Kohtu praktikat käibemaksueeskirjade kohta silmas pidades avaldab eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtlust, kas Kúria (Ungari kõrgeim kohus) ja maksuasutuse nõutav tõendite ulatus ja põhjalikkus on kooskõlas neutraalse maksustamise, tõhususe ja proportsionaalsuse põhimõtetega.
- 34 Eelotsusetaotluse esitanud kohus väljendab muret seoses asjaoluga, et aheltehingu puhul peab maksuasutuse kontroll ja mõistlikult eeldatavate meetmete ese olema peamiselt orienteeritud ahela iga liikme majandustegevuse kõikide elementide rekonstrueerimisele. Ta väljendab muret ka selle pärast, et pärast Euroopa Liidu

Kohtu 10. novembri 2016. aasta kohtumäärust Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869) laieneb see kontroll muutumatult ja määravalt majandustehingu elementide analüüsimisele, nii et mis tahes vigadest nendes järeldatakse automaatselt, et maksukohustuslane oli teadlik, et ta osaleb maksupettuses. Majandustehingu ja maksupettusest teadlikkuse vahelist seost tõendatakse ühelt poolt samade objektiivsete asjaoludega, millest maksuasutus lähtus juba majandustehingu hindamisel ja mille kohta on Euroopa Kohus tuvastanud, et nende alusel ei tohi käibemaksu mahaarvamist [keelata].

- 35 Kõikides esitatud küsimustes küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas niisugune käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamiseks kehtestatud tõendite ulatus, põhjalikkus ja kohaldamisala, mida rakendab maksuhaldur ja mida Kúria (Ungari kõrgeim kohus) peab õiguspäraseks – arvestades ka neutraalse maksustamise põhimõtet – laieneb asjassepuutuvatele faktilistele asjaoludele ning on vajalikud ja proportsionaalsed, see tähendab, et need ei lähe Euroopa Liidu Kohtu otsustes kindlaks määratud raamistikust kaugemale, võttes eelkõige arvesse asjaolu, et maksuasutus heidab maksumenetluses kaebajale ette tõendite ebapiisavust ja määrab talle lisaks käibemaksu mahaarvamise õiguse keelamisele rahatrahvi.
- 36 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et kuigi 21. juuni 2012. aasta kohtuotsuse Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373) punktis 61 nimetatud kontrollimeetmed (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373) ei ole üldist laadi, vaid neid võib maksukohustuslaselt nõuda ainult siis, kui asjaolud seda nõuavad, ei ole käesolevas kohtuasjas maksuhaldur siiski välja toonud asjaolu, mille tõttu on õigustatud nõuda kaebajalt, et ta peab tegema üksikasjalikumat kontrolli, kuna see asutus esitas kaebaja vastu ainult asjaolu – mis on majandusringluse üks põhitunnus –, et tehing oli aheltehing, ja nõudis kaebajalt – ähvardades teda vastasel korral käibemaksu mahaarvamise õigusest ilma jätta –, et see oleks pidanud oma hea usu tõendamiseks kontrollima asjaolusid, mis läksid kõikides aspektides 21. juuni 2012. aasta kohtuotsuse Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373) punktis 61 nimetatud asjaoludest kaugemale.
- 37 Kuna maksuhaldur kavatseb jätkata käibemaksu mahaarvamise õiguse keelamist, põhjendamata seda objektiivsete faktidega, mis on majandustehinguga mõistlikult ja otseselt seotud, siis eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul see asutus seega mitte ainult ei kanna maksukohustuslastele üle iseenda tõendamiskohustust, vastuolus viidatud direktiivi 2006/112 sätete ja Euroopa Liidu Kohtu praktikaga, vaid selle tavaga ka rikub neutraalse maksustamise, proportsionaalsuse ja tõhususe põhimõtteid.
- 38 Järgides õiguspraktikat, mis põhineb kaalutlustel, mis on vastuolus Euroopa Liidu Kohtu 10. novembri 2016. aasta otsusega Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), võtmata arvesse käibemaksuseaduses ja Euroopa Liidu Kohtu otsustes nimetatud subjektiivseid elemente (kas oli teadlik või oleks pidanud olema teadlik mõistlikult nõutava hoolsusega), jäetakse direktiivi 2006/112

artiklis 168 ja artikli 178 punktis a ning Euroopa Liidu Kohtu otsustes, eelkõige Ungari kohtuasjades sätestatud õigus käibemaksu mahaarvamisele sisutihjaks.

- 39 Viienda küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada, kas proportsionaalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et juhul kui keelatakse käibemaksu maha arvata, on proportsionaalne määrata rahatrahv 200% ulatuses maksuvahest, mis vastab maha arvatud käibemaksu summale, kui esineb asjaolu, et kaebaja on esitanud maksuhaldurile kõik tema valduses olevad dokumendid, ja võttes arvesse asjaolu, et Euroopa Liidu Kohtu seisukoha järgi ei ole käibemaksu mahaarvamise õiguse keelamiseks asjassepuutuv asjaolu, et maksukohustuslasest tarneahelas eespool olevad isikud ei ole käibemaksu maksnud, nii et maksuhalduril ei ole käibemaksu mahaarvamise keelamisega seoses tulu saamata jäänud, kuna kaebaja ja ahelasse kuuluvad isikud on, vastupidi, maksnud või deklareerinud käibemaksu, mis tuli maksta ahela raames tehtud tehingu pealt, ja maksuhaldur on asunud seisukohale, et kaebaja puhul oli maksmine või deklareerimine õiguspärane, kuna oli väljastatud arve.
- 40 Viimase eelotsuse küsimusega – mis on esitatud juhuks, kui tõlgendamises ja kohtute praktikas esinevaid lahknevusi arvestades ei pruugi liikmesriigis järgitud tõlgendus ja tava olla käibemaksu õigusnormidega kooskõlas – soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus juhiseid selle kohta, kas maksukohustuslased võivad tugineda tõhusale kohtulikule kaitsele ning kas see kaitse on asjakohane, võttes arvesse Euroopa Liidu Kohtu kodukorra artiklit 99, ja võttes arvesse ka asjaolu, et vaatamata kohustusele esitada Euroopa Kohtule eelotsusetaotlus, ei ole kõigis asjades talle eelotsusetaotlust esitada võimalik.