

Kohtuasi C-512/21**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

17. august 2021

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Fővárosi Törvényszék (Pealinna kohus, Ungari)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

31. mai 2021

Kaebaja:

Aquila Part Prod Com S.A

Vastustaja:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (riigi maksu- ja tolliameti vaiete direktoraat, Ungari)

Põhikohtuasja ese

Halduskaebus, mille on esitanud Aquila Part Prod Com S.A. (Rumeenia) Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (riigi maksu- ja tolliameti vaiete direktoraat, Ungari) nelja otsuse peale, milles maksuhaldur tuvastas kaebajal käibemaksuvahe, mis on enamjaolt kvalifitseeritud alusetuks maksutagastuseks ja väiksemas osas tasumata jäetud maksuks ning mille tõttu maksuhaldur määras talle trahvi ja arvestas viivist.

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

Eelotsusetaotlus on esitatud ELTL artikli 267 alusel.

Eelotsusetaotluse ese on nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 9 lõike 1, artiklite 10, 167, artikli 168 punkti a, artikli 178 punkti a, artiklite 220 ja 226 tõlgendamine lähtuvalt neutraalse maksustamise ja otstarbekuse põhimõtetest ning Euroopa Liidu põhiõiguste harta artiklis 47 sätestatud õigusest õiglasele kohtulikule arutamisele. Euroopa Kohtu

praktika kohaselt peab liikmesriigi kohus sellele tõlgendusele tuginedes otsustama, kas vastustaja poolt kaebaja suhtes esitatud asjaolusid võib pidada objektiivseteks asjaoludeks, mis õigustavad vastustaja keeldumist käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest, ja kas järelikult vastustaja toimis õigesti, kui ta keeldus kaebajal käibemaksu mahaarvamise lubamisest, väites, et kaebaja oli osalenud maksupettuses ega näidanud üles nõutavat hoolsust.

Eelotsuse küsimused

1. Kas liidu õigusega, eelkõige käibemaksudirektiivi 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 vahendussuhet?

2. Kas käibemaksudirektiivi artiklit 167, artikli 168 punkti a ja artikli 178 punkti a tuleb tõlgendada nii, et kui maksuhaldur tuvastab arvete esitamise ringahela, 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 toimimisviis?

3. Kas eespool viidatud käibemaksudirektiivi 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 läbiviimist, milleks oli vaja teha arvukaid sellega seotud kontrole, kasutades asutuse käsutuses olevaid vahendeid, nii et 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 kohtuotsuses Mahagében märgitud asjaoludest, nii et tema käsutuses on nende partnerite kontrollimiseks asutusesisesed 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 käibemaksudirektiivi eespool viidatud artikleid tuleb tõlgendada nii, et kui maksuhaldur tuvastab, et maksukohustuslane osales aktiivselt maksupettuses, siis piisab selleks sellest, kui tema avastatud 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 juhul, kui on tõendatud aktiivne osalemine maksupettuses, see tähendab selles osalemisest teadlik olemine, peab maksuhaldur tõendama, et maksukohustuslane käitus oma tegevuses kooskõlastatult koos ahela eelmiste liikmetega, või piisab sellest, kui ta tugineb objektiivsetele tõenditele selle kohta, et ahela liikmed tundsid üksteist?

5. Kas käibemaksudirektiivi 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 analüüsiti?

Kui vastus eelmisele eelotsuse küsimusele on jaatav:

6. Kas käibemaksudirektiivi eespool viidatud artiklitega ja õigusega õiglasele kohtulikule arutamisele, mis on harta artiklis 47 tunnustatud üldpõhimõttena, 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, nii et 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 menetlusepoolte põhitagatise ja õigusi?

Liidu õigusnormid ja Euroopa Kohtu praktika

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artikli 9 lõige 1, artiklid 10 ja 167 ning artikli 168 punkt a;

Euroopa Liidu põhiõiguste harta artikkel 47;

21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében (C-80/11, EU:C:2012:373);

3. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Altic (C-329/18, EU:C:2019:831);

3. septembri 2020. aasta kohtumäärus Vikingo (C-610/19, EU:C:2020:673).

Viidatud liikmesriigi õigusnormid

2003. aasta XCII seadus üldise maksukorralduse kohta (Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény; edaspidi „maksukorralduse seadus“)

§ 1 lõige 7:

„Lepinguid, tehinguid ja muid samalaadseid toiminguid kvalifitseeritakse nende tegeliku sisu järgi. Lepingud või muud õigustoimingud, mis ei ole kehtivad, on maksustamise seisukohalt asjassepuutuvad, kui saab tõendada nende majandustulemust.“

§ 2 lõige 1:

„Maksuõigussuhetes kasutatakse õigusi vastavalt nende otstarbele. Maksuseaduste kohaldamisel ei loeta lepingut või muud õigustehingut, mille eesmärk on maksuseaduse sätetest kõrvale hoida, õiguste teostamiseks vastavalt nende otstarbele.“

§ 97 lõige 4:

„Kontrolli käigus on maksuhalduril kohustus teha kindlaks asjaolud ja esitada nende kohta tõendid, välja arvatud juhul, kui maksumaksjal lasub seadusest tulenev tõendamiskoormis.“

§ 97 lõige 6:

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

2007. aasta CXXVII seadus käibemaksu kohta (Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény; edaspidi „käibemaksuseadus“)

§ 27 lõige 1:

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

§ 119 lõige 1:

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

§ 120 punkt a:

„Kui maksukohustuslane, kes sellena tegutseb, kasutab või muul moel tarvitab kaupu ja teenuseid maksustatavate kaubatarnete või teenuste tarbeks, on tal õigus arvata käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha käibemaks:

a) mida on temalt kaupade soetamise või teenuste ostmise eest omakorda nõudnud teine maksukohustuslane, sealhulgas isikud või asutused, kelle suhtes kohaldatakse juriidilise isiku tulumaksu lihtsustatud korras.“

§ 127 lõike 1 punkt a:

„Mahaarvamisõigus sõltub objektiivsest tingimusest, et maksukohustuslasel isiklikult on:

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

Põhikohtuasja asjaolude ja menetluse kokkuvõte

- 1 Kaebaja õiguseellane Agrirom Srl on Rumeenia õiguse alusel asutatud äriühing, mis on alates 2. juunist 2010 registreeritud Ungaris käibemaksukohustuslasena. Kaebaja deklareeritud põhitegevusala on toiduainete, jookide ja tubakatoodete hulgimüügi teenused vahendustasu eest või lepingu alusel, mille raames ta teeb ühendusesiseseid kaubarneid ja soetab kaupu riigisiselt ning tegeleb Ungaris toidukaupade hulgimüügiga.
- 2 Oma äritegevuse teostamiseks Ungaris sõlmis kaebaja 1. aprillil 2011 agendilepingu äriühinguga Corpinvest Srl, mille seaduslik esindaja on KG.
- 3 Hulgimüügi käigus ostis kaebaja äriühingult Relax Kft toiduõli, mida ta müüs edasi äriühingule Strongfood Sro.
- 4 Esimese astme maksuhaldur kontrollis kaebajat, et tagantjärele kontrollida tema ajavahemiku 2012. aasta augustist kuni novembrini deklaratsioone. Kontrolli tulemusel tegi ta 16. juunil 2017 neli otsust, milles tuvastas maksuvahe summas ligikaudu 300 000 000 Ungari forintit, mis oli enamjaolt tingitud alusetust maksutagastusest ja väiksemal määral tasumata jäetud maksudest. Maksuhaldur määras selle maksuvahe eest rahatrahvi ja viivise. Ligi viis aastat (2012–2017) kestnud maksukontrolli käigus viis maksuhaldur läbi laiaulatuslikud kontrollid. Ta tuvastas, et kaebaja oli osalenud klassikalises nn. karusellpettuses ning et kaebaja ostis iga kuu äriühingult Relax Kft toiduõli ja müüs seda edasi äriühingule Strongfood Sro. Ahelas osalesid üks „kadunud või puuduv ettevõtja“ ja „puhver- ehk varifirmad“, kusjuures kaebaja oli „maaklerfirma või agent“ ja Strongfood Sro. oli „vahendusfirma“, kes müüs kaupa uuesti edasi Ungarisse kadunud ettevõtjatele.
- 5 Maksuhaldur uuris ka müüdüd toodete päritolu. Kuna KG esitas kvaliteedisertifikaadid alles pärast esimese astme otsuse tegemist, tuvastas

maksuhaldur, et vastavalt toiduohutuse õigusnormide nõuetele peab iga tarneahelas osaleja teadma tema ostetud ja seejärel edasi müüdud toiduaine päritolukohta ning samuti toiduaine vastavust kvaliteedinõuetele. Tuvastati, et toiduõli eest esitati arved mitme Ungari äriühingu kaudu, mis tõendab, et eesmärk oli panna toode Ungari ja Slovakkia vahel „reisima“. Väga väike kasumimarginaal, mida ettevõtjad kasutasid arvete esitamise ahelas, näitab, et nad ei võtnud arvesse turutingimusi ja et ahela ettevõtjad tegutsesid kooskõlastatult.

- 6 Maksuhalduri arvates panid ahelas osalevad äriühingud teadlikult ja tahtlikult toime maksupettuse, nii et nendel äriühingutel, sealhulgas kaebajal, on tekkinud mittesüüline vastutus.
- 7 Tõendina selle kohta, et kaebaja teadis, et ta osaleb aktiivselt maksupettuses, väitis maksuhaldur järgmist:
 - kaebaja sõlmis ise lepingud;
 - samal päeval, kui kaebaja Slovaki klient ostis Ungarist kaupa, müüs ta selle uuesti Ungarisse;
 - kaebaja tarnija ja kliendi andmetes oli märgitud sama perekonnanimega isik;
 - majandustehingutes võib täheldada isiklike sidemeid;
 - tarneahela alumises osas asuvate „kadunud ettevõtjate“ kui tarnijate esitatud arved ei ole usaldusväärsed tõendavad dokumendid, kuna need äriühingud ei tegutsenud iseseisvalt.
- 8 Maksuhalduri väitel näitavad mitu asjaolu, et kaebaja ei toiminud nõuetekohase hoolsusega; täpsemalt, et KG ja kaebaja olid juba varem osalenud käibemaksupettustes; et tarneallikate kontrollimine võimaldas väidetavalt tuvastada, et Slovakkiasse müüdud toiduõli pärines lõppastmes Slovakiast, millest KG oleks võinud aru saada, kui ta oleks üles näidanud nõutavat hoolsust; et KG oleks võinud täheldada, et tema tarnijal ei olnud võimalik lisada arvetele päritolusertifikaate; et kaebajal ei oleks isegi olnud vaja taotleda Ungari maksukohustuslasena registreerimise numbrit jne.
- 9 Eeltoodut arvestades tuvastas maksuhaldur, et kaebaja tegevus rikub maksukorralduse seaduse ja käibemaksuseaduse teatavaid sätteid.
- 10 Vastustaja kinnitas oma 8. detsembri 2017. aasta otsustega esimese astme otsuseid kõikides nende aspektides. Halduskaebusele lisatud tõendavaid dokumente tarnijate kontrollimise kohta, samuti toiduõlietiketti ja selle vastavussertifikaati ei võetud vastu, sest need ei sisaldanud uut teavet ja kuna esitatud toiduõlietiketil ei ole toote päritolu suhtes tõendusjõudu.
- 11 Kaebaja esitas nende otsuse peale kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

Põhikohtuasja poolte peamised argumendid

- 12 **Kaebaja** heitis oma kaebuses vastustajale ette, et ta menetles asja juba ette väljakujundatud seisukoha järgi; et vastustaja tegi olulisi vigu, kui ta hindas, et kaebaja oli tegutsenud teadlikult, ning et nende vastuolude tõttu ja nii faktiliste asjaolude kui ka tõendite puudulikkuse tõttu on otsused õigusvastased. Mis puutub nõutavasse hoolsusesse, siis kritiseerib kaebaja peamiselt seda, et otsusest ei nähtu, kas tema roll oli passiivne või aktiivne, mis eeldab erinevat käitumist ja millest tulenevalt tuleb kindlaks teha faktilised asjaolud, mis on kontrollimisel asjakohased.
- 13 Omaenda nõutava hoolsuse kohta väitis kaebaja, et tema äriühingul on tarnimiseeskirjad, mis nõuavad lepingueelset tarnijate kontrollimist, mida maksuhaldur oma otsuses isegi ei maininud. Nende eeskirjade kohaselt kontrolliti alati äriregistri väljavõtte ja maksukohustuslase registreerimisnumbri kehtivust, tegevusalasid ja esindusõigusega isikuid. Soetatud kaubal oli kvaliteedisertifikaat. KG kontrollis isiklikult tarnija ruume, ladu jne, samuti seda, kas on olemas laadimistöde jaoks sobivad masinad ja töötajad, ning kontrollis kaupa ja kauba märgistust, nagu seda tõendavad tunnistajate ütlused. Maksuhaldur jättis tendentslikult need ütlused tähelepanuta.
- 14 Kaebaja kritiseeris temalt seoses äripartnerite valimisega nõutud kontrolli ulatust ja põhjalikkust, rõhutades, et vastustaja nõue, et kaebaja oleks pidanud enne äriotsuse tegemist avastama skeemi, mille paljastamine võttis maksuhalduril endal aega rohkem kui viis aastat, on ebamõistlik, ebapraktiline ja vastuolus Euroopa Kohtu praktikaga.
- 15 Kaebaja vaidlustas vastustaja hinnangud selle kohta, et kaebaja oli tegutsenud teadlikult, ja kritiseeris sellekohaste tõendite puudumist, kuna maksuhaldur järeldas otseselt sellest, et KG tegutses teadlikult, et ka kaebaja tegutses teadlikult, ning otsuses tuvastati KG teadlikult tegutsemine üksnes nõutava hoolsuse suhtes.
- 16 Kaebaja rõhutas ka, et agendilepingu kohaselt on tema ja agendist ettevõtja vaheline suhe horisontaalne koostöö ning et poolte autonoomia on lepingu põhiolemus, mida maksuhaldur arvesse ei võtnud. Seetõttu on kaebaja arvamusel, et selles kontekstis näitas ta üles nõutavat hoolsust, mida vastustaja arvesse ei võtnud.
- 17 Mis puutub kauba päritolusse, siis väitis kaebaja, et tegemist on ärisaladusega, mis ei ole maksustamise seisukohast asjassepuutuv, kuid mis on kaubandustegevuse käigus teave, mille kaitse on iga ettevõtja jaoks äärmiselt oluline. Ta lisab, et tema suhtes ei kohaldata toiduohutust käsitlevaid Ungari õigusnorme. Maksuhaldur ei ole märkinud normi, mille kohaselt kaebaja oleks pidanud saama ja alles hoidma kvaliteedisertifikaadid, mille puudumist maksuhaldur talle ette heidab.
- 18 Eeltoodud kaalutlusi arvestades taotles kaebaja Euroopa Kohtule eelotsusetaotluse esitamist.

- 19 **Vastustaja** rõhutas oma seisukohta muutmata, et 2012. aasta veebruarist juulini tehtud maksukontrolli protokollis on üksikasjalikult kirjeldatud kõnealuse perioodi kohta avastatud arvete esitamise ahelat ja kaebaja rolli selles.
- 20 Selle kohta, et vastustaja tuvastas toiduahela ohutuseeskirjade rikkumise, viitab vastustaja kohtuasjas Altic (C-329/18) tehtud kohtuotsuse punktile 41, mille kohaselt Euroopa Kohus on seda küsimust juba analüüsinud.
- 21 Oma otsustes sisalduvate hinnangute põhjendatuse tõendamiseks lisas vastustaja Kúria (Ungari kõrgeim kohus) otsuse kohtuasjas, mille faktilised asjaolud olid käesoleva juhtumiga sarnased ja milles Kúria kinnitas vastustaja tuvastatud objektiivseid asjaolusid ning nende alusel mahaarvamiseõiguse andmisest keeldumist.

Eelotsusetaotluse põhjenduste kokkuvõte

- 22 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul on vaidluse lahendamiseks vaja tõlgendada liidu õigust, lähtudes selge õigusakti doktriinist.
- 23 Viidates kohtumääruse Vikingo (C-610/19) punktile 57 ja kohtuotsuse Hardimpex (C-444/12) punktile 27, väidab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et ka pärast neid kohtuotsuseid püsib endiselt vastuolu, mis puudutab liidu õiguse tõlgendamise ja kohaldamise põhisisu seoses tõendamiskoormise jaotusega maksukohustuslase ja maksuhalduri vahel; seetõttu peab eelotsusetaotluse esitanud kohus tema ülesandeks oleva kohtuliku kontrolli nõuetekohaseks täitmiseks vajalikuks, et Euroopa Kohus annaks juhiseid selle kohta, kas vastustaja esitatud asjaolusid võib pidada objektiivseteks teguriteks, millele kohaldatakse kohtuotsuses Mahagében (C-80/11) tuvastatud, kuna kohtule ei ole teada, et Euroopa Kohus oleks kuni käesoleva ajani avaldanud seisukohta nende objektiivsete asjaolude kohta, kuna käesoleva kohtuvaidluse lahendamiseks on samuti vaja, et määrataks kindlaks, kas käesolevas kohtuasjas tuvastatud tarneahela laadi arvestades on niisuguse ulatusega kontroll, mille läbiviimist maksuhaldur maksukohustuslaselt seoses maksukohustuslase nõuetekohase hoolsusega toimimise kohustusega nõuab, koosõlas käibemaksudirektiivi asjassepuutuvate artiklite tõlgendamisel Euroopa Kohtu kehtestatud tõendamisraamistikuga, samuti maksu mahaarvamise õiguse kasutamisele kohaldatavate aluspõhimõtetega.