

Kohtuasi C-611/19**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:

19. mai 2019

Kaebaja:

Crewprint 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 liigitas maksukohustuslase tegevuse ümber ning pidas arve esitamise ahelat kuritarvituseks ja pettuseks korduvate asjaolude kordumise tõttu, mida ei peeta Euroopa Kohtu kohtupraktika kohaselt objektiivseteks.

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (pealinna haldus- ja töökohus, Ungari) palub tõlgendada direktiivi 2006/112 artiklit 167, artikli 168 punkti a, artikli 178 punkti a ning artikleid 220 ja 226 koostoimes neutraalse maksustamise ja tõhususe põhimõtetega.

Eelotsuse küsimused

- 1) Kas direktiivi 2006/112 asjassepuutuvate sätetega[, mis käsitlevad käibemaksu mahaarvamist,] ja neutraalse maksustamise põhimõttega on kooskõlas riigisisene tõlgendus ja tava, mille kohaselt maksuhaldur ei anna poolte vahel sõlmitud majandustehingu suhtes õigust [käibemaksu maha arvata] põhjusel, et ta peab pooltevahelise õigussuhte vormi (töövõtuleping) pettuseks, kuna sellega kaasneb mahaarvamisõigus, ning seega liigitab selle suhte vastavalt [üldise maksukorralduse seaduse] § 1 lõikele 7 tegevuseks (vahendustegevuseks), mis ei anna mahaarvamisõigust, kuna ta leiab, et poolte tegevuse eesmärk on maksustamise vältimine, sest arve saaja tegevus ei pea tingimata olema [selles ettevõtluvormis], kuna ta oleks võinud seda teha ka vahendajana. Kas sellega seoses on [käibemaksu mahaarvamise] kohaldamise tingimuseks maksukohustuslaste kohustus valida maksustamise seisukohast selline majandustegevuse vorm, mis tähendab nende jaoks suuremat maksukoormust, või kas asjaolu, et nad valivad oma lepinguvabadust kasutades ja muudel kui maksuõiguse kohaldamise eesmärkidel omavahelise majandustegevuse lepinguvormi, millega kaasneb ka tagajärg, mida nad ei ole taotlenud ja mis seisneb õiguses maksu maha arvata, on kuritarvitus?
- 2) Kas direktiivi 2006/112 asjassepuutuvate sätetega[, mis käsitlevad käibemaksu mahaarvamist,] ja neutraalse maksustamise põhimõttega on kooskõlas riigisisene tõlgendus ja tava, mille kohaselt juhul, kui maksukohustuslane, kes soovib kasutada [käibemaksu mahaarvamise] õigust, vastab [selle mahaarvamise] sisulistele nõuetele ja vorminõuetele ning on enne lepingu sõlmimist võtnud nõutavad meetmed, ei anna maksuhaldur talle õigust käibemaksu maha arvata, kuna maksuhaldur leiab, et ahela loomine ei ole majanduslikult seisukohast vajalik ja kujutab endast seega kuritarvitust, sest vaatamata sellele, et alltöövõtja on võimeline teenuseid osutama, tellib ta neid maksustatava teokoosseisuga mitte seotud põhjustel teistelt alltöövõtjatelt, ja seetõttu, et maksukohustuslane, kes soovib kasutada [käibemaksu mahaarvamise] õigust, oli tellimuse vastuvõtmise ajal teadlik, et kuna alltöövõtjal puuduvad vastavad töötajad ja vahendid, kasutab ta teenuse osutamiseks omakorda alltöövõtjaid? Kas vastust mõjutab asjaolu, et maksukohustuslane või alltöövõtja on kaasanud ahelasse alltöövõtja, kellega neil on otsene seos või kellega neil on isiklik või korralduslik side (isiklik tutvus, sugulus- ja hõimlusside või sama omanik)?
- 3) Kui vastus eelmisele küsimusele on jaatav, siis kas nõue, et faktilised asjaolud tuleb kindlaks määrata objektiivsete faktide põhjal, on täidetud juhul, kus menetluses, milles maksuhaldur leiab, et [käibemaksu mahaarvamise] õigust kasutada sooviva maksukohustuslase ja tema alltöövõtja vaheline majanduslik suhe on ebaratsionaalne ja põhjendamatu, peab maksuhaldur seda faktiks ainult osa alltöövõtja töötajate ütluste põhjal, määramata objektiivsete faktide alusel kindlaks lepingu esemeks oleva

majandustegevuse tunnuseid, selle eriasjaolusid ja asjaomast majanduslikku konteksti, ning kuulamata ära maksukohustuslase ja ahelasse kuuluvate alltöövõtjatest ettevõtjate otsustusõigusega juhte, ning kas sel juhul on asjassepuutuv see, kas maksukohustuslasel või ahela liikmetel on suutlikkus teenuseid osutada ja kas selleks on vaja kaasata ekspert?

- 4) Kas direktiivi 2006/112 sätete ja tõhususe põhimõttega on kooskõlas riigisisene tõlgendus ja tava, mille kohaselt juhul, kui sisulised nõuded ja vorminõuded [käibemaksu mahaarvamiseks] on täidetud ning on võetud [mõistlikult] nõutavad meetmed, peab maksuhaldur niisuguste asjaolude põhjal, mille puhul Euroopa Kohtu otsuste kohaselt ei ole [käibemaksu mahaarvamine] õigustatud ja mis ei ole objektiivsed, tõendatuks maksupettuse ega anna [käibemaksu mahaarvamise] õigust üksnes seetõttu, et need asjaolud tervikuna esinevad piisavalt suurel arvul tuvastatud ahela liikmete puhul?

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 ning artiklid 220 ja 226.

Viidatud liikmeriigi õigusnormid

2003. aasta XCII seadus üldise maksukorralduse kohta (Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény; edaspidi „LPGT“), § 1 lõige 7, § 2 lõige 1 ja § 97 lõige 4.

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

2000. aasta C seadus raamatupidamise kohta (A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény), § 166 lõiked 1 ja 2.

Põhikohtuasja asjaolude ja menetluse kokkuvõte

- 1 Kaebaja, kelle põhitegevusala on trükkimine ja tüpograafiteenused, sai tellimusi tüpograafiatoodete kohta, mida teostas kahe töövõtu raamlepingu ja eraldi tellimuste alusel, mis nende lepingute alusel esitati, tema peamine trükiteenuste alltöövõtja, äriühing Crew Kft, osaliselt ka teiste alltöövõtjate osalusel.
- 2 Kaebaja juhatuse liige, kes oli tema asutamise ajal tema töötaja, sai alates 10. juulist 2012 ka äriühingu Crow Kft üheks juhatuse liikmeks. Kaebaja ettevõtte ja kahe filiaali ning Crew Kft. aadressid on samad. Kaebajal trükivahendeid ei ole.

- 3 Crew Kft. põhitegevusala on trükkimine, kuigi tegelikult tegeleb ta üldiste tüpograafiateenuste osutamisega. Ettevõtjal on mitmeid trükkimismasinaid ja muid tüpograafiamasinaid, kuid mitte köitmisüksusi ega digitaalseid ja pöörlevaid seadmeid, mistõttu peab seda tööd tegema allhankija.
- 4 Arvetel, mille kaebaja sai äriühingult Crew Kft. ja mille käibemaksu ta maha arvas, oli märgitud „tüpograafiateenuste osutamine [...] – Tüpograafia- ja köitmisteenuste allhange töövõtu sertifikaadi alusel“. Töövõtu sertifikaadid olid lisatud ka arvetele ja sisaldasid üksikasjalikku kirjeldust toote kohta, mille oli alltöövõtja kaebaja jaoks teostanud, sealhulgas saatelehti.
- 5 Esimese astme maksuhaldur tegi kaebaja juures inspekteerimise, et kontrollida tagantjärele tema käibedeklaratsioone, mille tulemusel võeti vastu neli otsust. Nendes otsustes tuvastas pädev maksuhaldur, et kaebaja poolt tasumisele kuuluva käibemaksu puhul on maksuvahe 2012. aasta II–IV kvartalis 56 415 000 Ungari forintit (HUF), 2013. aasta I kvartalis 17 882 000 Ungari forintit (HUF), 2013. aasta II kvartalis 19 409 000 Ungari forintit (HUF) ja 2013. aasta III kvartalis 18 999 000 Ungari forintit, mis moodustab maksuvõla, ning järelikult määras selle eest maksuõigusliku rahatrahvi ja kohaldas viivist.
- 6 Esimese astme maksuhaldur kuulas kontrolli käigus ära kaebaja äriühingu juhi ja viis läbi kontrollid seoses tarneahelas osalevate äriühingutega. Nende kontrollide raames sai ta ettevõtjate allhankelepungud ja kättesaadavad äritoimikud ning kuulas ära alltöövõtjate juhid ja kättesaadavad töötajad. Lisaks anti tema käsutusse maksudeklaratsioonid ja maksuameti hallatavad andmed ning muude avalike registrite andmed.
- 7 Oma otsustes tuvastas maksuhaldur, et SZET Hungary Kft. ja Mikron-96 Bt. on kaebaja, äriühingu Crew Kft. alltöövõtjad ning et nad kasutavad omakorda alltöövõtjaid.
- 8 Seotud kontrolli käigus, mis tehti äriühingu Crew Kft. suhtes, tegi maksuhaldur kindlaks, et ettevõtja tootis oma ettevõttes tooteid, mida oli temalt tellinud kaebaja, ning et hiljem toimetas ta need oma sõidukiga kaebaja klientidele kätte. Crew Kft. tellis väga väikese osa kaebaja tellimustest alltöövõtjatelt. Pooled tegid arveldamist igal kuul, nii et kaebaja lisis äriühingu Crew Kft. kehtestatud hinnale minimaalse ärikasumimarginaali.
- 9 Äriühingu SZET Hungary Kft. juht oli minevikus olnud kaebaja äriühingu juhi abikaasa – nendel kahel isikul oli ka üks ühine äriühing. SZET Hungary Kft. teostas äriühingu Crew Kft. jaoks alltöövõtja kaudu esiteks köitmistõid ja teiseks kõiki tootmisülesandeid.
- 10 Äriühingu SZET Hungary Kft. juhi nimetatud alltöövõtjate hulgas oleva äriühingu Ride-Ex Hungary Kft. endine juht teatas, et ta täidab omanikult saadud tellimusi ning et ta tunneb äriühingut SZET Hungary Kft. ja selle ettevõtja juhti, kuid mitte kaebaja äriühingut või selle juhti ega äriühingut Crew Kft.

- 11 Uuritud ajavahemikel äriühingute Vikobit Kft. ja SZET Hungary Kft. vahel enam pangatehinguid ei toimunud, millele vaatamata tegi maksuhaldur kindlaks, et Vikobit Kft. ei teosta mingit tüpograafiaga seotud tegevust.
- 12 Äriühingu Crew Kft., ühe teise alltöövõtja, Micron-96 Bt. juht kinnitas täielikult kaebaja juhi väiteid ja märkis, et nad tunnevad teineteist, kuigi sel ajal, kui trükitöid tehti, oli Micron-96 Bt. alltöövõtja R-M Trade Hungary Kft.
- 13 Tüpograafiaga seotud tegevusalad äriühingu R-M Trade Hungary Kft. tegevusalade hulka ei kuulunud ja tööjõu- ja materiaalsete ressursside puudumise tõttu ei saanud see ettevõtja neid tegevusi teostada.
- 14 Esimese astme maksuhaldur ei seadnud trükitööde tegelikku teostamist kahtluse alla, kuigi ta vaatamata alltöövõtuarvetele, mida oli Crew Kft. saanud, leidis, et see äriühing oli teinud suurema osa trükitöödest tema ja kaebaja vahel oma vahenditega, oma töötajate ja tehnikaga ning oma ettevõttes, sest äriühingu Crew Kft. alltöövõtjad ei saanud neid töid teostada. Seega sai Crew Kft. ja arvas alusetult maha arveid tüpograafiateenuste eest, et pärast vähendada tasumisele kuuluvat maksu fiktiivsete alltöövõtuarvete abil, nii et maksukohustuslased *ex profeso* moodustatud arveldusahela viimases lülis ei täitnud oma käibemaksu tasumise kohustusi. Maksuhaldur väidab, et kaebaja pidi tingimata ja objektiivselt olema nendest faktidest ja äriühingu Crew Kft. maksustamise vältimisest teadlik, sest mõlema äriühingul oli sama juht, sama registrijärgne asukoht, sama ettevõtte ja sama raamatupidaja.
- 15 Maksuhaldur on seisukohal, et kaebaja kuritarvitas oma maksukohustuslase õigusi, kohaldades saadud arvete alusel mahaarvamist maksu suhtes, mida arve väljastaja ei olnud riigikassasse maksnud, kuigi kaebaja pidi teadma, et maha arvatud käibemaksu ei olnud riigikassasse makstud. See teguviis kujutab endast õiguste eesmärgipärase kasutamise põhimõtte rasket rikkumist, mis on sätestatud LPGT § 2 lõikes 1, mille rikkumine iseenesest välistab käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise.
- 16 Maksuhaldur leidis samuti, et arved, mille kaebaja oli saanud äriühingult Crew Kft., ei olnud ka sisult õiged, sest poolte vahel ei olnud allhankesuhteid, vaid kaebaja tegutses vahendajana. Maksuhaldur väidab, et kaebaja täitis tehingutes vahendaja rolli, sest kaebaja juht sai kliente äriühingu Crew Kft. töötajana ja Crew Kft. ise täitis tellimused. Kaebaja ja Crew Kft. sätestasid raamlepingus kaebaja komisjonitasuks 0,2%. Samas ei andnud kaebaja peale tellimuste hankimise töösse mingit muud materiaalset väärtust. Eespool kirjeldatud arvesse võttes liigitas maksuhaldur vastavalt talle LPGT § 1 lõikele 7 alusel antud volitustele lepingud nende sisu põhjal ümber ning keeldus seepärast andmast kaebajale õigust saadud arvete pealt maksu maha arvata.
- 17 28. märtsi 2017. aasta otsustega vastustaja kinnitas esimese astme otsuseid.

Põhikohtuasja poolte peamised argumendid

- 18 Kaebaja väidab oma kaebuses, et vastustaja ei ole täitnud oma kohustust faktid välja selgitada ja tõendamiskohustust, ning et ta on lisaks hinnanud väärtalt materiaaalõiguslikke norme, sest kuna seaduslikud nõuded olid täidetud, oli kaebajal õigus maks maha arvata. Ta rõhutab, et vastustaja ka tunnistas, et arvete alusel „on arvel märgitud majandustehing poolte vahel toimunud“, kuid leidis sellele vaatamata, et arve väljastaja oli tegutsenud pettuse teel. Kaebaja väidab vastupidi, et arvete väljastaja ega nende arvete väljastaja, mida viimane sai, ei olnud tegutsenud pettuse teel, ja väidab, et ta tegutses enne majandussuhte alustamist nende ettevõtjate suhtes nõuetekohase hoolsusega. Kaebaja juhi loodud suhete süsteem piirdus ainult nimetatud äriühingutega. Kaebajal ei olnud vastustaja tuvastatud arveldamisahela teise poole moodustamises mingit osa.
- 19 Kaebaja kritiseerib ka asjaolu, et vastustaja oli talle LPGTga antud volituste piire ületades ja selle seaduse § 1 lõiget 7 rikkudes kaebaja tegevuse ümber liigitanud ja leidnud, et kaebaja tegutses vahendajana, sest ta võttis oma klientidelt ise ettevõtjana tellimusi vastu ja teenis ise vastu võetud ja enda antud tellimuste hinnavahe pealt ärikasumit, nii et arvetel olev märgede allhanke kohta ei muuda arveid ebausaldusväärseks. Kaebaja juhib tähelepanu ka sellele, et tarneahel on sageli esinev nähtus. Käibemaksu seisukohast ei nõua kaubatarned kauba tegelikku valdamist. Seega ei ole õigustatud järeldada asjaolust, et kaebajal ei olnud tellitud toodetega otsest seost, et ta tegutses vaid vahendajana.
- 20 Kaebaja vaidleb vastu vastustaja väitele, et arvel märgitud tegevusi teostas Crew Kft. ilma alltöövõtjate sekkumiseta, kuna vastustaja on selle hinnangu andnud teatavate elementide põhjal mis on võetud äriühingu Crew Kft. mõne töötaja avaldusest, kes teostavad ainult osa tootmisprotsessist, ilma et ekspert oleks uurinud, kas Crew Kft. oleks saanud teostada kõiki teenuste elemente, mistõttu on kaebaja seisukohal, et vastustaja hinnang, et ta on toime pannud maksupettuse, ei põhine objektiivsetel faktidel.
- 21 Maksudest kõrvale hoidmisest teadmise kohta märkis kaebaja Euroopa Kohtu otsuste põhjal, et maksumenetluse käigus ei olnud esitatud ühtegi objektiivset tõendit selle kohta, et kaebaja juht oleks kas või teadnud alltöövõtja alltöövõtjatele järgnevate ettevõtjate nime ja tegevusala. Vastustaja teadis, et arvel märgitud teenust ei teosta tervikuna tema alltöövõtja. Tema seevastu oli tõendanud, et ta on alltöövõtu suhtes, millest ta oli teadlik, nõuetekohaselt täitnud hoolsuskohustust, mis vastavalt Euroopa Liidu Kohtu otsusele kohtuasjas Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869) ei ole piiramatult, see tähendab, et arve saaja ei ole kohustatud tegema maksukontrolli ja ammugi mitte kontrollima osalejaid, kes moodustavad iga lüli tellimuste ahelas. Maksukohustuslase teadmise tõendamine ei saa põhineda sellel, et ta ei teinud kontrolli, mida ta ei olnud kohustatud tegema.

Eelotsusetaotluse põhjenduste kokkuvõte

- 22 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 nõuded ja vorminõuded mahaarvamisõiguse kasutamiseks täidetud. Lisaks ei olnud otsuses märgitud, et kaebaja oleks esitanud valeandmeid või väljastanud ebakorrektsed arveid.
- 23 Liikmesriigi kohus peab otsustama, kas ainuüksi seetõttu, et maksuhaldur on teatanud, et kaebajast ja tema alltöövõtjast [ahelas] eespool olevate ahelaliikmete puhul esineb suur hulk põhjuseid, mille kohta on Euroopa Liidu Kohus juba mitmes kohtuotsuses tuvastanud, et neid ei saa pidada objektiivseteks asjaoludeks ning et seepärast ei õigusta need iseenesest käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest keeldumist, on õigustatud kaebajale käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest keeldumine, sest arvete sisu on ebatõenäoline, ja järelikult maksupettuse tõttu.
- 24 Kuigi käesoleva juhtumi asjaolud langevad asjassepuutuvate faktiliste elementide osas kokku asjaoludega, mida on kirjeldatud eelotsusetaotluses, mis on nende põhjal esitatud kohtuasjades Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373), Hardimpex (C-444/12, ei avaldata, EU:C:2013:318) ja Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), püsivad käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise osas pärast nimetatud otsuseid olulised õigusliku tõlgendamise vastuolud, mis näivad kinnitavat, et liikmesriigi tava, mis püsib direktiivi nimetatud artiklite kohaldamisel riigi maksuhalduri ja kohtute poolt muutumatuna, ei vasta endiselt selge õigusakti doktriinile, mis on sedastatud kohtuotsuses CILFIT jt (283/81, EU:C:1982:335).
- 25 Kuna tavast, mida vastustaja järgib, tulenevalt on käesolevas kohtuasjas mahaarvamisõiguse andmisest keeldutud, vaatamata sellele, et käibemaksu mahaarvamise õiguse sisulised ja vormilised juriidilised nõuded on täidetud ja mõistlikult nõutavad meetmed on võetud, on eelotsusetaotluse esitanud kohus seisukohal, et vaidluse esemeks olev õigusliku tõlgendamise küsimus mõjutab väieldamatult otsust kohtuasja sisulistest küsimustes, mistõttu on see asjakohane ja seda ei saa lahendada ilma eelotsusemenetlust algatamata.
- 26 Kohtuasjas Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869) tehtud kohtumääruses on sedastatud, et direktiivi 2006/112/EÜ sätetega on vastuolus selline riigisisene tava, mille kohaselt maksuhaldur keeldub lubamast maksukohustuslasel kasutada sellise temale osutatud teenuste eest tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu mahaarvamise õigust põhjendusel, et nende teenustega seotud arvete sisu on ebatõenäoline, kuna arvete väljastaja ei saanud olla teenuste tegelik osutaja, välja arvatud, kui objektiivsete asjaolude alusel ja ilma et maksukohustuslaselt nõutaks sellist kontrollimist, mille läbiviimiseks ta ei ole kohustatud, tõendatakse, et see maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et nimetatud teenused on seotud käibemaksupettusega.

- 27 Maksuhalduri otsuste kohaselt tuleb järeldada, et ta on jätkuvalt keeldunud kaebajale käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest, tuues põhjenduseks, et arvete sisu on ebatõenäoline, just nimelt faktiliste asjaolude põhjal, mis vastavalt Euroopa Liidu Kohtu otsustele ei mõjuta maksukohustuslase sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, sest neid ei saa pidada objektiivseteks andmeteks; maksuhalduri sõnul õigustab siiski piisavalt suur hulk neid ebaadekvaatseid asjaolusid käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest keeldumist. Lisaks on maksuhaldur nende faktide olemasolu tõendanud kontrollimise teel, mida maksukohustuslane ei ole kohustatud tegema ja mida ta objektiivsetel asjaoludel ka ei saa teha.
- 28 Euroopa Liidu Kohtu praktikat käibemaksu õigusaktide kohta arvestades kahtleb eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas selle uurimise mõte, ulatus ja põhjalikkus on kooskõlas neutraalse maksustamise, tõhususe ja proportsionaalsuse põhimõtetega.
- 29 Eelotsusetaotluse esitanud kohus on seisukohal, et maksuhalduri õigus lepinguid ümber liigitada ei ole piiramatult, eriti käibemaksu mahaarvamise osas, ja seda ei saa teostada direktiivis 2006/112 sätestatud nõuetele lisaks täiendavate nõuete kehtestamise teel, minnes maksu mahaarvamise süsteemi eesmärgist kaugemale. Seepärast kahtleb ta, kas asjaolu, et maksuhaldur liigitas kaebaja tegevuse ümber vahendustegevuseks, vastab käibemaksusüsteemi aluspõhimõtetele.
- 30 Eelotsusetaotluse esitanud kohus sooviks seega teada, kas juhul, kui maksukohustuslane vastab käibemaksu mahaarvamise sisulistele nõuetele ja vorminõuetele, on selleks, et mahaarvamise keelamist põhjendada, vajalik konkreetselt täpsustada, milles maksupettus seisneb, või piisab sellest, kui nimetada ahelas osalenute poolt toime pandud eeskirjade eiramised, ahelas osalenute registrite puudused või mittetäielikud kanded ja piisav hulk asjaolusid, mis ei või – nagu Euroopa Liidu Kohus on tuvastanud – anda alust käibemaksu mahaarvamise keelamiseks.
- 31 Eespool esitatut arvestades ei ole selge, kas eespool kirjeldatud asjaoludel võib asjaolu, et teenust osutatakse sellise ahela loomise teel, kus maksukohustuslase ja arve väljastaja või mõne ahelaliikme vahel on või on olnud isiklik või korralduslik side, olla asjassepuutuv ja seega kujutada endast iseenesest maksupettust. Peale selle ei ole selge ka, kas ahela loomine muul kui maksustatava teokoosseisuga seotud eesmärgil kujutab endast maksupettust, kuivõrd sellise ahela loomine mõjutab tegelikult käibemaksu summat, kuna selle summa on tarneahela olemuslike omaduste tõttu suurem. Samuti tuleks selgitada, kas maksuhaldur toimib õiguspäraselt, kui ta ei võta hindamisel arvesse käibemaksusüsteemi eesmärki ega asjaolu, et samal ajal, kui summad, mille pealt on õigus maksu maha arvata, suurenevad, suureneb tasumisele kuuluva käibemaksu summa.
- 32 Samuti tekib küsimus, kas maksuhalduri tava vastab seaduslikult nõutaval viisil tõendamise nõudele, kui ta nõuab, et maksukohustuslane kontrolliks faktilisi asjaolusid põhjalikkusega, mis ei ole ühilduv majandusvaldkonnas sõlmitavate

tehingute tegemise tähtajaga ja mis on muudel põhjustel objektiivselt võimatu, samas kui see haldur ei uuri ammendavalt asjaolusid, mille tõttu on ahel tekkinud.

- 33 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 maksuhaldur heidab maksumenetluses kaebajale ette tõendite ebapiisavust ja määrab talle lisaks käibemaksu mahaarvamise õiguse keelamisele maksuõigusliku rahatrahvi.
- 34 Seepärast, kuna maksuhaldur ei tugine endiselt käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest keeldumiseks objektiivsetele faktidele, mis on mõistlikult ja otseselt seotud majandustehinguga, keelab ta automaatselt selle õiguse kasutamise, tuues põhjenduseks kuritarvituse ja korraldusliku või isikliku suhte, nagu ka lepingu ümberliigitamise. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul maksuhaldur selliselt mitte ainult ei kanna maksukohustuslastele üle iseenda tõendamiskohustust, vastuolus viidatud direktiivi 2006/112 sätete ja Euroopa Liidu Kohtu praktikaga, vaid ka rikub selle tavaga neutraalse maksustamise, proportsionaalsuse ja tõhususe põhimõtteid.
- 35 Järgides õiguspraktikat, mis põhineb kaalutlustel, mis on vastuolus kohtuasjas Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869) sedastatuga, 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 sisutühjaks.