

Kohtuasi C-537/22**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

11. august 2022

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Fővárosi Törvényszék (Pealinna kohus, Ungari)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

31. mai 2022

Kaebaja:

Global Ink Trade Kft.

Vastustaja:

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

Liidu õiguse esimuslikkuse põhimõte – Tõhus õiguskaitsevahend – Maksupettus – Käibemaksudirektiiv – Neutraalse maksustamise põhimõte – Maksukohustuslase üldise kontrollikohustuse ulatus – Nõutav hoolsus – Objektiivsed asjaolud

Põhikohtuasja ese

Halduskaebus riigi maksuasutuse otsuse peale, millega ei anta õigust käibemaksu maha arvata juhul, kui see ametiasutus nõudis arvete kohta täiendavaid tõendeid lisaks liidu õigusega nõutavatele tõenditele ja kvalifitseeris nende tõendite puudumise korral tehingud fiktiivseteks.

Eelotsuse küsimused

1. Kas asjaolu, et viimase astmena asja lahendav liikmesriigi kohus tõlgendab Euroopa Kohtu otsust (mis on tehtud kohtumäärusena eelotsusetaotluse alusel, mille ese on just nimelt selle viimase astmena tegutseva kohtu väljakujunenud kohturaktika) nii, et see ei sisalda ühtegi uut asjaolu, mille tagajärjel tunnistatakse või võiks jätta Euroopa Kohtu

varasemad otsused arvesse võtmata või muuta asja viimase astmena lahendava kohtu varasemat riigisisest kohtupraktikat, kujutab endast liidu õiguse esimuslikkuse põhimõtte ja Euroopa Liidu põhiõiguste harta (edaspidi „harta“) artikliga 47 tagatud õiguse tõhusale õiguskaitsevahendile rikkumist?

2. Kas liidu õiguse esimuslikkuse põhimõtet ja harta artikliga 47 tagatud õigust tõhusale õiguskaitsevahendile tuleb tõlgendada nii, et Euroopa Kohtu otsuste esimuslikkuse põhimõtte on kohaldatav ka juhul, kui viimase astmena asja lahendav liikmesriigi kohus tugineb samuti oma varasematele kohtuotsustele kui pretsedendile? Kas Euroopa Kohtu kodukorra artiklit 99 arvestades saab anda teistsuguse vastuse, kui Euroopa Kohtu otsus on tehtud määruse vormis?

3. Kas maksukohustuslase üldise kontrollkohustuse raames ja nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklit 167, artikli 168 punkti a ja artikli 178 punkti a ning õiguskindluse ja neutraalse maksustamise põhimõtteid arvestades on maksukohustuslaselt võimalik nõuda selleks, et tal oleks õigus käibemaksu maha arvata, arvel märgitud majandustehingu toimumisest ja laadist olenemata ja liikmesriigis sellekohase õigusnormi puudumise korral, et tal peavad olema isiklikud kontaktid arve väljastajaga või et ta võtaks oma tarnijaga ühendust ainult ametlikult teatatud e-postiaadressil? Kas neid asjaolusid võib pidada nõutava hoolsuskohustuse – mida maksukohustuslaselt oodatakse – rikkumiseks, mis on tõendatud objektiivsete asjaoludega, arvestades, et selliseid asjaolusid ei esinenud veel ajal, mil maksumaksja tegi enne ärisuhte loomist vastavad kontrollid, vaid need on osa poolte vahelistest ärisuhetest?

4. Kas nimetatud käibemaksudirektiivi artiklitega ja neutraalse maksustamise põhimõttega, ent eelkõige Euroopa Kohtu praktikaga, mis paneb nende sätete tõlgendamise kontekstis tõendamiskoormise maksuhaldurile, on kooskõlas liikmesriigi väljakujundatud õiguslik tõlgendus ja praktika, millega ei anta käibemaksu mahaarvamise õigust maksukohustuslasele, kellel on käibemaksudirektiivile vastav arve, põhjusel et maksukohustuslane ei toiminud kaubandustegevuse käigus nõutava hoolsusega, kuna ta ei tõendanud, et ta on toiminud viisil, mis võimaldaks kindlaks määrata, et tema tegevus ei piirdunud ainult nõutavatele vorminõuetele vastavate arvete vastuvõtmisega, kuigi maksukohustuslane on esitanud kõik vaidlusaluste tehingute dokumendid ja maksuhaldur on teised maksukohustuslase poolt maksumenetluse käigus pakutud tõendamisetpanekud tagasi lükanud?

5. Kas nimetatud käibemaksudirektiivi artiklitest ja õiguskindluse aluspõhimõttest lähtudes võib objektiivseks asjaoluks lugeda nõutava hoolsuse kohta tehtud järeldust, et arve väljastaja ei tegele majandustegevusega, kui maksuhaldur leiab, et majandustehingu tegelikku

tegemist (ja seega tegelikku toimumist) – mis on dokumenteeritud arvete, lepingute, muude tõendavate raamatupidamisdokumentidega ja kirjavahetusega ning mida on kinnitatud laoettevõtja ning maksumaksja juhataja ja töötaja avaldustega – ei ole tõendatud, ja nimetatud ametiasutus tugineb selleks ainult tarneettevõtja juhataja avaldusele, kes eitab selle teingu toimumist, võtmata arvesse sellise avalduse tegemise asjaolusid, avaldaja huve ega asjaolu, et kohtutoimiku dokumentide kohaselt on avaldaja ise selle äriühingu asutaja ja teadaolevate andmete järgi tegutses äriühingu nimel volitatud esindaja?

6. Kas käibemaksudirektiivi sätteid, mis käsitlevad käibemaksu mahaarvamist, tuleb tõlgendada nii, et juhul, kui maksuhaldur tuvastab maksumenetluses, et arvetel märgitud kaup on ühenduse päritolu ja et maksukohustuslane on tarneahela teine liige, siis on selle mudeli põhimõte – arvestades asjaolu, et ühenduse päritolu kaubad on käibemaksust vabastatud, mistõttu ei ole esimesel Ungari soetajal õigust käibemaksu maha arvata, on see õigus ainult ahela teisel liikmel – iseenesest piisav objektiivne asjaolu selleks, et tõendada maksupettust, või peab maksuhaldur ka sel juhul objektiivsete asjaoludega tõendama, milline ahela liige või millised liikmed panid toime maksupettuse, mis oli nende *modus operandi*, ja kas maksumaksja oli või võis olla nõutava hoolsusega sellest teadlik?

Viidatud Euroopa Liidu õigusnormid

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

Euroopa Liidu põhiõiguste harta, artikkel 47.

Viidatud liikmesriigi õigusnormid

2004. aasta CXL seadus haldusmenetluse ja haldustoimingute üldosa kohta (a közigazgatási hatóságai eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény), § 2 lõige 3, § 6 lõige 2 ja § 50 lõige 1.

2017. aasta CL seadus üldise maksukorralduse kohta (az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény), § 86 lõige 1 ja § 97 lõige 6.

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

Põhikohtuasja asjaolude ja menetluse kokkuvõte

- 1 Kaebaja Global Ink Trade Kft. põhitegevusala on hulgikaubanduse vahendaja tegevus. Ajavahemikul 2012. aasta juulist kuni 2013. aasta juunini, mis on

käesoleva vaidluse ese, ostis hageja peamiselt kontoritehnikat ja tindikassette. Tema peamine tarnija oli Office Builder Kft., kellelt ta sai sel ajavahemikul 68 arvet.

- 2 Maksuhaldur tuvastas, et Office Builder Kft. ei tegelenud majandustegevusega, tal ei olnud majandustegevusega tegelemiseks mingeid tegevuskohti ega filiaale ega ka materiaalseid ega tööjõutingimusi, ta ei olnud registreerinud ühtegi töötajat ega täitnud ka maksukohustusi. Äriühingu juhataja, keda küsitleti kinnipidamiskohas, teatas, et tal ei ole selles äriühingus mingit rolli, et ta ei sõlminud lepinguid ega koostanud arveid. Seetõttu tuvastas maksuhaldur, et kaebajale esitatud arvetel märgitud majandustehinguid ei olnud tegelikult poolte vahel toimunud ja et äriühing tegutses üksnes varifirma.
- 3 Maksuhaldur küsitles kaebaja juhatajat, kes märkis tarnijate kontrollimise kohta, et potentsiaalsete äripartnerite (seega ka Office Builder Kft.) puhul viidi läbi halduskontroll (mis hõlmab äriregistrisse kantud andmeid) ja materiaalne kontroll (konkreetselt tellimuse täitmine) ja et kaebaja juhataja otsustas nende kontrollide põhjal, kas lepingut sõlmida. Kaebaja ja Builder Kft. juhataja sõlmisid lepingu isiklikult, kuid jooksev kontakt toimus e-kirja teel ning isiklikult kokku ei saadud.
- 4 Maksuhaldur tuvastas kogutud tõendite hindamisel, et kahe ettevõtja juhatajate avaldused on sisu poolest vastuolulised, ning asus nende vastuolude alusel seisukohale, et on väljapool kahtlust tõendatud, et arvetel märgitud tehinguid ei olnud tehtud arvetel tõendatud vormis ja sisuga.
- 5 Maksuhalduri järelduste kohaselt ei tegele arve väljastaja tegeliku majandustegevusega, vaid ainult väljastas arveid, mis ei ole sisu poolest usaldusväärsed, mistõttu piirdub tema roll varifirma ainult kaebajale liidusiseselt soetatud kaupadelt tasutud sisendkäibemaksu tekitamisega, et ta saaks näiliselt riigisiseste tehingute abil alusetult taotleda selle käibemaksu tagastamist. Kuna maksuhaldur ei pidanud kaebajale esitatud arveid usaldusväärseks põhjendusel, et need väljastanud äriühing ei tunnistanud neid ja isegi sõnaselgelt eitas nende väljastamist, ei lubanud maksuhaldur kaebajal käibemaksu maha arvata.
- 6 Esimese astme maksuhaldur tuvastas, et kaebajal oli ajavahemikul 2012. aasta juulist kuni 2013. aasta juunini tasuda jäänud käibemaksuvahe summas 348 876 000 Ungari forintit, millest 348 773 000 Ungari forintit peeti maksuvõlaks. Maksuhaldur määras selle võlgnevuse eest trahvi ja viivitusintressi.
- 7 Teise astme maksuhaldur tuvastas, et kaebaja ei ole tõendanud, et tema tegevus ei piirdunud üksnes nõutud vorminõuetele vastavate arvete vastuvõtmisega, see tähendab järeldas, et kaebaja ei toiminud kaubanduses nõutava hoolega. Seetõttu jättis teise astme maksuhaldur esimeses astmes tehtud otsuse muutmata.
- 8 Kaebaja esitas selle otsuse peale kaebuse Fővárosi Törvényszékile (Pealinna kohus, Ungari).

Põhikohtuasja poolte peamised argumendid

- 9 Kaebaja väidab, et maksuhaldur ei ole esitanud kindlaid tõendeid selle kohta, et tema arved ei ole usaldusväärsed, kuna see asutus tegi oma otsuse asjakohatute asjaolude põhjal, hindas kättesaadavaid tõendeid ühepoolset kaebaja kahjuks ja lükkas tagasi kaebaja esitatud tõendamisetepanekud, nii et maksuhalduri järeldused põhinevad oletustel ja tuvastatud faktid on puudulikud.
- 10 Kaebaja vaidleb vastu ka väitele, et tarnija vahendamise eesmärk oli varjata liidus soetatud kontrollimata päritolustaatuslega kaupade päritolu ja võimaldada kasutada käibemaksu mahaarvamise õigust, tehes nii, et kaubad näiksid riigisiselt soetatud kaupadena.
- 11 Kaebaja kahtleb ka tarnija juhataja väidete tõe vastavuses ja kritiseerib seda, et vastustaja tugines oma otsuses ainult sellele avaldusele, samas kui ta lükkas tagasi kaebaja ettepaneku esitada tõendeid selle avalduse vastu, kuigi ta oleks pidanud vastuolud kõrvaldama muid tõendeid arvesse võttes.
- 12 Kaebaja väidab samuti, et vastustaja ei ole põhjendanud ega tõendanud, milliste asjaolude kohaselt ei toiminud kaebaja nõutava hoolsusega või millistel objektiivsetel põhjustel oli ta väidetavalt teadlik oma osalemisest maksupettuses.
- 13 Vastustaja väidab, et tema otsus on Euroopa Kohtu ja Kúria (Ungari kõrgeim kohus) kohtupraktika seisukohast õiguspärane. Ta märgib Euroopa Kohtu praktikale viidates, et maksukohustuslased peavad maksupettuste vältimiseks võtma mõistlikud meetmed, mida võib neilt oodata, ning et sellised meetmed võivad seisneda eelkõige teabe kogumises tarnija isiku kohta, mida kaebaja ei ole ilmselgelt teinud. Viidates Kúria kohtupraktikale, märgib ta, et tegemist on passiivse maksupettusega ja et objektiivse asjaoluna on tõendatud, et kaebaja ei tegutsenud kaubanduses nõutava hoolsusega, kuna tarnija kohta teave puudub ja temaga ei ole isiklikke kontakte.

Eelotsusetaotluse põhjenduste kokkuvõte

- 14 Eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitab, et käibemaksudirektiivi sätete tõlgendamise kohta on Euroopa Kohus teinud arvukalt otsuseid, millest kõige hilisemad on Ungari kohtuasjades tehtud kohtumäärused Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673) ja Crewprint (C-611/19, ei avaldata, EU:C:2020:674). Ta märgib samuti, et ta peatas põhikohtuasjas poolleioleva menetluse kuni eelotsusemenetluste lõpetamiseni, arvestades eelkõige asjaolu, et kõigis kohtuasjades oli vaidluse ese määrata kindlaks, kummal menetlusepoolel lasub tõendamiskoormis, ning määrata kindlaks käibemaksu tagastamisest keeldumise aluseks olevad asjakohased ja objektiivsed asjaolud.
- 15 Nagu nimetatud kohtumäärused kinnitavad, peavad liikmesriigi kohtud kontrollima, kas maksuhalduri esitatud objektiivsed asjaolud vastavad liidu õiguse nõuetele. Pärast neid Euroopa Kohtu määrusi tehtud kohtuotsustest võib siiski

järeldada, et liikmesriikide kohtute vahel on tõendamiskoormise jaotuses maksukohustuslase ja maksuhalduri vahel erinevusi mitte ainult liidu õiguse tõlgendamise ja kohaldamise osas, vaid ka nendes kohtuasjades tehtud Euroopa Kohtu määruste tõlgendamise osas. Konkreetsemalt ei ole käibemaksudirektiivi sätete õige kohaldamine Euroopa Kohtu otsustele vaatamata Ungari erinevatele kohtutele ja nende kodadele sedavõrd ilmne, et see ei tekita põhjendatud kahtlust.

- 16 Kúria tehtud kohtuotsuses Crewprint on tema põhimõtteline seisukoht endiselt, et ennekõike tuleb analüüsida, kas „poolte vahel on toimunud tegelikud majandustehingud, mitte seda, kas [...]kaebajal on arve“. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab siiski, et liidu õiguse esimuslikkuse põhimõtte alusel kohaldatava käibemaksudirektiivi artikli 178 punkti a tõlgendus on just see, et arve, mis vastab selles direktiivis ette nähtud tingimustele, sobib iseenesest selleks, et tõendada käibemaksu mahaarvamise õigust.
- 17 Võttes arvesse raamatupidamise üldpõhimõtteid, mille hulka kuulub õige ja erapooletu ülevaate põhimõte, ning võttes arvesse heausksuse eeldust, eeldatakse õiguspäraselt, et arve on ehtne ja et maksumaksja, kelle mahaarvamisõigus põhineb arvel, tegutseb heauskselt, ning selle õigusliku eelduse peab ümber lükkama isik, kes väidab vastupidist, ning selleks on maksude alal maksuhaldur.
- 18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et nende erinevate tõlgenduste põhjus on see, et kuigi Kúria tugineb oma tõlgenduses käibemaksuseaduse § 127 lõike 1 punktile a, tugineb eelotsusetaotluse esitanud kohus tõlgendamisel käibemaksudirektiivi artikli 178 punktile a, mis nõuab arvete puhul ette nähtud teatud vormi- ja sisunõuete järgimist, mistõttu puudutab eespool nimetatud eeldus üksnes neid arveid, mis vastavad nendele tingimustele. Need nõuded tagavad, et arvet saab käsitada tõendina tehingu toimumise kohta ja et arvet võib kasutada käibemaksu mahaarvamise aluseks ilma muu põhjenduseta.
- 19 Eeltoodust lähtudes peab eelotsusetaotluse esitanud kohus vajalikuks, et Euroopa Kohus annaks suunise, et vältida seda, et maksukohustuslast, kes ei teadnud ega poleks saanud teada, et tema tehtud tehingule tarneahelas eelnenud tehing oli käibemaksu seisukohast õigusvastane, saab karistada mahaarvamisõiguse andmisest keeldumisega.
- 20 Oma esimese ja teise eelotsuse küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus liidu õiguse esimuslikkuse põhimõttele tuginedes selgitada, kuidas saab lahendada vastuolu kahe varasema otsuse vahel. Kuigi Euroopa Kohtu otsused on kõigile liidu liikmesriikidele siduvad, peavad Ungari kohtud võtma arvesse Kúria kohtuotsustes esitatud põhjendusi. Eelkõige soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas Kúria otsuse kohtuasjas, milles esitati samuti eelotsusetaotlus, võib jätta arvesse võtmata või vastupidi, kas on määrav Kúria väide, et kuna nimetatud kohtumäärustes ei ole ühtegi uut asjaolu võrreldes sellega, mida Euroopa Kohus on tuvastanud varasemates kohtuotsustes, siis ei ole nende kohtumääruste sisu arvesse jätmine õigusvastane, see tähendab, et selle võib jätta arvesse võtmata.

- 21 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülejäänud nelja küsimuse eesmärk on tõlgendada käibemaksudirektiivi artiklit 167, artikli 168 punkti a ja artikli 178 punkti a koostoimes neutraalse maksustamise ja tõhususe põhimõtetega.
- 22 Vastavalt kohtuotsuse Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373) punktile 45 võib mahaarvamisõigust keelata ainult siis, kui maksuhaldur on objektiivsete andmete põhjal tõendanud, et maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et asjaomane tehing on seotud pettusega, mille on toime pannud [tarneahelas] eespool asuv tarnija või muu ettevõtja.
- 23 See, kuidas maksuhaldur ja Kúria õigust tõlgendavad ja kohaldavad, ei ole aga ka pärast kohtuasjades Vikingo Fővállalkozó ja Crewprint kohtumääruste tegemist muutunud, nad tahavad jätkuvalt põhjendada käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest keeldumist sellega, et majandustegevus ja arved on näilised, ning põhjendada omakorda seda fiktiivsust asjaoludega, mida nad peavad objektiivseteks, kuid mida Euroopa Kohus ei tunnista objektiivseteks asjaoludeks, mis tõendaksid õiguslikult piisavalt, et maksukohustuslane oli või oleks pidanud olema rikkumisest teadlik.
- 24 Lõpuks küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus kohtumääruse Hardimpex (C-444/12, ei avaldata, EU:C:2013:318) punktile 27 tuginedes, kas maksuhalduri nõuet, mille alusel ta tunnistab tegeliku majandustehinguna, mis oma käibemaksu mahaarvamise aluseks, ainult majandustehingut maksukohustuslase ja arve väljastaja vahel (isegi kui ei ole vaidlust selles, et see tehing tehti) ning lubab järelikult selle maksu mahaarvamise õigust kasutada ainult siis, kui maksumaksja ja tarnija suhtlemine ja kontaktid toimuvad nii (isiklikult või e-posti teel), nagu maksuhaldur nõuab, ja tarnija vastab isiklikele ja materiaalsele tingimustele kaupade soetamiseks vastavalt tarnelepingule nii, nagu nimetatud maksuhaldur nõuab, ei saa pidada maksu mahaarvamise õigust teostada sooviva maksumaksja üldise kontrollkohustuse kaudseks laiendamiseks ja tõendamiskoormise ümberpööramiseks (ja seega õiguskindluse põhimõtte rikkumiseks) võrreldes sellega, mida nõuab Euroopa Kohus.