

Kohtuasi C-270/24**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

17. aprill 2024

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Fővárosi Törvényszék (Pealinna Budapesti kohus, Ungari)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

3. aprill 2024

Kaebaja:

Granulines Invest Kft.

Vastustaja:

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

Põhikohtuasja ese

Granulines Invest Kft ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (riigi maksu- ja tolliameti vaiete lahendamise direktoraat, Ungari) vaheline vaidlus masinate ostuarvel märgitud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse üle.

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 167, artikli 168 punkti a, artikli 178 punkti a ja artikli 226 tõlgendamine lähtuvalt neutraalse maksustamise, tõhususe ja proportsionaalsuse põhimõtetest ning Euroopa Liidu põhiõiguste harta (edaspidi „harta“) artiklist 47.

Alus: ELTL artikkel 267.

Eelotsuse küsimused

1. Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 167, artikli 168 punkti a, artikli 178 punkti a ja artikliga 226 ning õigusega õiglasele kohtulikule arutamisele, mida tunnustatakse Euroopa Liidu põhiõiguste harta (edaspidi „harta“) artiklis 47 õiguse üldpõhimõttena, koostoiimes neutraalse maksustamise, proportsionaalsuse, tõhususe ja õiguskindluse põhimõtetega on kooskõlas maksuhalduri praktika, mis seisneb selles, et maksukohustuslasele ei anta õigust käibemaksu tagastamisele, kuna – vaatamata sellele, et ta on tõepoolest teinud kaubarne ja on olemas arve ja muud tõendavad raamatupidamisdokumendid – maksuhaldur väidab, et arve on fiktiivne, kuna selles nimetatud majandustehinguid ei ole tegelikult tehtud, ja järelikult ei ole arvel märgitud poolte vahel äritehinguid sõlmitud, sest

- a) maksukohustuslane pidas tootjatega läbirääkimisi kõigis küsimustes ning alles pärast seda, kui ta oli tehingust loobunud, sekkus tehingusse liikmesriigi territooriumil asuv arve väljastaja, selleks et täita laenutingimusi,
- b) tootja tarnis masinad otse maksukohustuslase tegevuskohta,
- c) arvel märgitud täitmiskuupäev on vale,
- d) arvel märgitud hind on ülepaisutatud,
- e) arve väljastaja on käibemaksu tasumise kohustuse täitnud vaid osaliselt ja hilineumisega?

2. Kas käibemaksudirektiivi artikli 178 punkti a tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui liikmesriigi maksuhaldur võib keelduda andmast õigust käibemaksu tagastamisele üksnes põhjusel, et maksukohustuslasel on arve, mis ei vasta selle direktiivi artikli 226 punktides 6 ja 7 sätestatud nõuetele, isegi kui maksuhalduri käsutuses on kõik vajalikud dokumendid ja teave, mille alusel on tal võimalik kontrollida, kas selle õiguse kasutamise sisulised tingimused on täidetud?

- a. Kui vastus teisele eelotsuse küsimusele on jaatav, siis kas maksukohustuslaselt arve parandamise nõudmine on sel juhul käibemaksu tagastamise eeltingimus?
- b. Kas juhul, kui vastus teisele eelotsuse küsimusele on eitav ning võttes arvesse ka neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtet, on maksukohustuslasele 200% rahatrahvi määramine, s.o trahvisumma, mida võidakse määrata tulude varjamise või tõendavate dokumentide, raamatupidamisdokumentide ja dokumentide võltsimise ja hävitamise eest, sel juhul proportsionaalne?

3. Kas käibemaksudirektiivi eespool viidatud sätetega, harta artiklis 47 sätestatud õigusega õiglasele kohtulikule arutamisele ning tõhususe, proportsionaalsuse ja neutraalse maksustamise põhimõtetega on kooskõlas maksuhalduri praktika, mis seisneb selles, et maksukohustuslasele ei anta õigust käibemaksu tagastamisele, kuna, vaatamata sellele, et arvel märgitud majandustehing on tegelikult toimunud, maksuhaldur väidab – esimeses küsimuses loetletud põhjustel, mida maksuhaldur peab objektiivseteks –, et arve on fiktiivne, ja hindab ilma ühtegi muud asjaolu uurimata automaatselt, et maksukohustuslase käitumine on vastuolus õiguse õiguspärase kasutamise nõuetega, ning sellise käitumise alusel ja teadmist otseselt uurimata, et maksukohustuslane on arvele fiktiivseid tehinguid märkides meelega maksu maksmisest kõrvale hoidnud?

Viidatud Euroopa Liidu õigusnormid

Euroopa Liidu põhiõiguste harta, artikkel 47.

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, artikkel 219, artikkel 220, artikli 226 lõiked 6 ja 7 ning artikkel 273.

Euroopa Kohtu 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121).

Euroopa Kohtu 6. juuli 2006. aasta kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446).

Euroopa Kohtu 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373).

Euroopa Kohtu 16. mai 2013. aasta kohtumäärus Hardimpex (C-444/12, EU:C:2013:318).

Euroopa Kohtu 3. septembri 2020. aasta kohtumäärus Crewprint (C-611/19, EU:C:2020:674).

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

Viidatud liikmeriigi õigusnormid

2003. aasta XCII seadus maksukorralduse kohta (az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény), § 1 lõige 7, § 2 lõige 1, § 97 lõiked 4 ja 6 ning § 170 lõige 1.

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

Kúria (Ungari kõrgeim kohus) haldus- ja töökolleeegiumi 26. novembri 2016. aasta arvamus 5/2016.

Põhikohtuasja asjaolude ja menetluse kokkuvõte

- 1 Kaebaja on jäätme kaubandusega tegelev äriühing. Oma tegevuse teostamiseks tellis ta Saksamaalt ühe purusti. Selle masina ostmiseks sõlmis ta intressivaba laenu lepingu krediitiprogrammi raames, mille alusel võis rahastada ainult riigisisest turult ostetud masinaid. Kaebaja loobus ostust, et taotleda laenu, ning ostis masina edasimüüja vahendusel.
- 2 Edasimüüja tarnis kaebajale vastavalt Saksamaalt ja Slovakiast pärit purusti ja sorteerimismasina. Masinate ostu brutohind oli 14 516 100 Ungari forintit (umbes 37 000 eurot). Ta sõlmis masinate ostmiseks laenulepingu summas 12 461 100 Ungari forintit (ligikaudu 31 600 eurot), mis osaliselt tagati nende masinate asjaõigusliku tagatisega.
- 3 Kaebaja sai lepingu alusel edasimüüjalt (edaspidi „arve väljastaja“) arve, millel oli purustaja ja sorteerimismasina väljasaatmise ja tarne teostamise kuupäevaks märgitud 16. november 2016. Kaebaja tasus arve summa kahes osas: 16. novembril ja 1. detsembril 2016 ning taotles arvele märgitud käibemaksu tagastamist (kokku 3 086 100 Ungari forintit, ligikaudu 7800 eurot) 2016. aasta novembris.
- 4 Maksuhaldur kontrollis kaebajat ja arve väljastajat, küsides teavet Saksa maksuhaldurilt, ning leidis seejärel, et kaebajal ei ole õigust käibemaksu tagastamist taotleda, ning määras talle trahvi.
- 5 Maksuhaldur tuvastas, et kaebaja oli lisanud arve väljastaja põhjendamatult turustusahelasse, et arvel märgitud täitmiskuupäev oli vale ja masinate hind oli ülepaistatud. Maksuhalduri leidis, et see teguviis kujutas endast õiguste kuritarvitamist ja järelikult maksupettust, kuna selle eesmärk oli võimaldada kaebajal taotleda maksu tagastamist ja arve väljastaja täitis oma käibemaksu tasumise kohustuse vaid osaliselt.
- 6 Kaebaja vaidlustas trahvi määramise otsuse kohtus. Esimese astme kohus (eelotsusetaotluse esitanud kohus) muutis maksuhalduri otsust ja tühistas kaebajale määratud trahvi.
- 7 Teises kohtuastmes tühistas Kúria (Ungari kõrgeim kohus) esimese astme kohtu otsuse ja kohustas seda kohut algatama uue menetluse ja tegema uue otsuse.
- 8 Korduvas menetluses tunnistas kaebaja arvel tehtud viga seoses täitmiskuupäeva märkimisega ning jäi oma varasemate väidete juurde. Selle menetluse raames esitas esimese astme kohus eelotsuse küsimused, et Euroopa Kohus teeks eelotsuse.

Põhikohtuasja poolte peamised argumendid

- 9 **Kaebaja** kritiseeris menetluse käigus seda, et vastustaja ei kontrollinud faktilisi asjaolusid, kuna ta ei võtnud arvesse kaebaja kasuks rääkivaid asjaolusid ning tegi oma hinnangud asjaolude põhjal, mis ei oma tähtsust. Eelkõige ei tõendanud vastustaja, et kaebaja oleks ostnud masina otse Saksa müüjalt.
- 10 Kaebaja ei saanud maksusoodustust ega pannud toime maksudest kõrvalehoidumist. Ta oli sunnitud ostma valitud masina edasimüüjalt, kuna Ungaris ei olnud ühtegi turustajat. Arve väljastaja müüs masinad kaebajale riigisisel turul mõistliku hinnaga ja deklareeris täielikult kogu maksu kasumi pealt.
- 11 Arve on autentne ja vale täitmiskuupäeva märkimise tõttu ei saa tuvastada maksuvõlga. Maksuhaldur peab objektiivsete asjaolude põhjal tõendama, et kõnealuste tehingute peamine eesmärk oli saada maksusoodustust, millega aga käesoleval juhul tegemist ei olnud.
- 12 **Vastustaja** on tõendanud – tuginedes eelkõige sellele, et arvele on märgitud vale täitmiskuupäev –, et kaebaja pani selle tehinguga toime maksustamise vältimise, kuna arvel märgitud majandustehingut ei ole poolte vahel tegelikult tehtud. Arvel nimetatud fiktiivsete tehingute eesmärk oli saada õigusvastane eelis, vältides maksuõigusnormide kohaldamist, ning arve väljastaja omakorda hoidis teadlikult ja meelega maksudest kõrvale, millest oli ka kaebaja teadlik.
- 13 Tehing tehti kahel eesmärgil: esiteks, et kaebaja saaks osta masinaid riigisiselt turult ja saada laenu, ning teiseks, et nõuda maksu tagastamist. Lisaks täitis arve väljastaja maksu tasumise kohustuse vaid osaliselt. Järelikult ei saa kaebaja käibemaksu mahaarvamise õigust kasutada.

Esimese ja teise astme kohtute otsuste kokkuvõte

- 14 **Esimese astme kohus** leidis Euroopa Kohtu 3. septembri 2020. aasta kohtumäärusele kohtuasjas Vikingo Fővállalkozó (C-610/19) viidates, et maksuhaldur keeldus andmast kaebajale käibemaksu mahaarvamise õigust asjaolude põhjal, mida iseenesest ei saa pidada objektiivseteks asjaoludeks, millele tuginedes saaks maksukohustuslasele käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest keelduda. Käesolevas asjas ei ole maksustamise vältimise faktilised tingimused täidetud ja samuti ei olnud võimalik tuvastada kavatsust vähendada maksukoormust.
- 15 Vastavalt Euroopa Kohtu 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsusele Halifax jt (C-255/02) ei ole ka kaebaja ja arve väljastaja kehtestatud lepinguline struktuur õigusvastane ja selle eesmärk ei olnud saada maksusoodustust.
- 16 Esimese astme kohtu hinnangul toimus täitmine vastavalt lepingule ja seetõttu ei saanud arvel märgitud täitmiskuupäevad põhjusliku seose puudumise tõttu olla

aluseks maksustamise vältimisele. Arvel esitatud hindu ei ole ülepaisutatud, sest pooled määravad oma majandustehingutes hinna vabalt ja maksukohustus tuleb täita vastavalt sellele.

- 17 **Kúria** (Ungari kõrgeim kohus) leidis, et esimeses astmes tehtud kohtuotsuses ei ole täidetud põhjendamiskohustust, kuna esimese astme kohus ei analüüsinud faktilisi asjaolusid tervikuna. Kúria (Ungari kõrgeim kohus) leiab, et arve väljastamise kohustus on seotud tehingu tegemisega, mitte kauba ostja kohustusega tasuda. Esimese astme kohus oleks pidanud selgitama, miks saab käibemaksu mahaarvamise õigust kasutada enne, kui täitmine on tegelikult toimunud.

Eelotsusetaotluse põhjenduste kokkuvõte

- 18 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu seisukohast on tekkinud küsimus asjakohane ja käesoleval juhul vahetult kohaldatava liidu õiguse õige kohaldamine ei ole riigisisest kohtupraktikat arvestades piisavalt ilmne, et välistada igasugune põhjendatud kahtlus.
- 19 Tuginedes Euroopa Kohtu 3. septembri 2020. aasta kohtumäärusele Vikingo Fővállalkozó (C-610/19), millega on käesoleval kohtuasjal seos, analüüsis eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas asjaolusid, millele maksuhaldur oma otsuses tugines ja mille kaebaja vaidlustas, saab pidada objektiivseteks ja seega asjakohasteks ning kas maksuhaldur on talle õigusnormidega pandud tõendamiskoormise nõuetekohaselt täitnud.
- 20 Lisaks peab eelotsusetaotluse esitanud kohus teise astme kohtu Kúria (Ungari kõrgeim kohus) kohtuotsuse kohaselt analüüsima kõiki arvel märgitud majandustehinguga seotud faktilisi asjaolusid. Sellisel juhul peaks eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtu praktikat arvestades kontrollima ka faktilisi asjaolusid, mida ta ei pidanud asjakohasteks.
- 21 Kuna isegi kõige olulisemates küsimustes on liikmesriikide kohtute vahel lahknevusi, mis toovad kohtuliku kontrolli raames paratamatult kaasa erinevad suundumused ja lähenemisviisi, mõjutab see märkimisväärselt nii poolte õigust erapooletule kohtule ja tõhusale kohtulikule kaitsele kui ka liidu õiguse esimust ja õiguskindlust.

Esimene eelotsuse küsimus

- 22 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on tekkinud küsimus, kas liidu seadusandja soovis käibemaksudirektiivi vastuvõtmisega välistada maksukohustuslase õiguse käibemaksu maha arvata ka juhul, kui arvel märgitud majandustegevuse toimumine on tõendatud ja seda on tunnustatud, ning kas asjaolu, et ettevõtjad, kes tegutsesid enne seda, kui seda tegi kaebaja, deklareerisid käibemaksu ja muud maksud, kuid maksid need riigikassasse üksnes osaliselt või hilinemisega, ja et

kaebaja omakorda kasutas õigust käibemaksu tagastamisele, kujutab endast õigusvastast maksusoodustust.

- 23 Selleks on vaja hinnata, kas loetletud asjaolusid saab pidada Euroopa Kohtu praktika tähenduses objektiivseteks teguriteks.
- 24 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on tekkinud küsimus, kas asjaolu, et kaubarnelepingu osi muudetakse või et kauba tarnimise koht määratakse kindlaks vastavalt rahvusvahelise kaubanduse tavapärasele praktikale, võib olla objektiivne põhjus käibemaksu tagastamisest keeldumiseks.
- 25 Lisaks leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et vastupidi Kúria (Ungari kõrgeim kohus) väidetele ei põhine käibemaksu tagasisaamise õigus mitte arve vormilisel õigsusel, vaid majandustulemusel, ning hinna kindlaksmääramine kuulub poolte lepinguvabaduse alla. Kúria (Ungari kõrgeim kohus) nõuab siiski selles osas analüüsi ja põhjendamist, mis läheb sellest kriteeriumist kaugemale.

Teine eelotsuse küsimus

- 26 Eelotsusetaotluse esitanud kohus jõudis menetluse käigus järeldusele, et tehingud toimusid vastavalt lepingule ja et seetõttu ei saa viga arvel olla aluseks käibemaksu tagasisaamise õiguse andmisest keeldumisele.
- 27 Kúria (Ungari kõrgeim kohus) otsuse kohaselt tuleb siiski analüüsida, kuidas sai käibemaksu tagastamise õigust kasutada arve alusel enne tegelikku täitmist ehk 2016. aasta novembris.
- 28 Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab vajalikuks esitada küsimused arve vormivea kohta, selle kohta, kuidas see mõjutab taotleja õigust käibemaksu tagastamisele, vea parandamise võimaluse ja sanktsiooni kohta, mis võib veaga kaasneda, kuna Kúria (Ungari kõrgeim kohus) andis talle korralduse menetlust korrata.

Kolmas eelotsuse küsimus

- 29 Selle eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas liidu õiguse sätete ja aluspõhimõtetega on kooskõlas asjaolu, et maksuhalduri menetluses on uurimise peamine ese pooltevahelise ahela kõigi osade taastamine ja asjaolu, et maksuhaldur tuvastas, et õigust on kasutatud õigusvastaselt ja on toimunud maksudest kõrvalehoidmine, niisuguste asjaolude põhjal, mille alusel ei saa Euroopa Kohtu praktika kohaselt käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest keelduda, mille tõttu ei anta õigust käibemaksu tagasi saada.
- 30 Maksuhaldur ei maininud, mis õigusnormi alusel leiti, et pooltel oli kavatsus maksudest kõrvale hoida. Käesoleval juhul leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et käibemaksu tagasisaamise õiguse kasutamine ei ole iseenesest maksudest kõrvalehoidmine, isegi kui arve väljastaja ei ole maksu täielikult ära maksnud.

Seega on samuti vaja uurida, kas kaebaja oli või pidi olema sellest asjaolust teadlik.

- 31 Kuna küsimuses, kas teise ettevõtja sekkumine oli põhjendatud või mitte, ei ole maksuhaldur viidanud ühelegi objektiivsele asjaolule, mida Euroopa Kohus peab vastuvõetavaks, leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et maksuhalduri tegevus on neutraalse maksustamise ja tõhususe põhimõtteid arvestades liidu õigusega vastuolus.
- 32 Seega tekitab vastustaja toimimisviis kahtluse, et see ei ole kooskõlas liidu õigusega, kuna vastustaja jätab analüüsimata maksukohustuslase teadmise (st kas maksukohustuslane teadis või pidi teadma õigusvastasusest) ning sellisel juhul tähendaks liidusisese kauba soetamise käibemaksust vabastamine iseenesest ja automaatselt – ilma et oleks vaja tõendada nõutavat hoolsust – maksuõigusnormidest kõrvalehoidmist. Eelöeldu tagajärjeks on käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest keeldumine. See tähendab, et kui subjektiivseid asjaolusid (tegelikku teadmist või nõutava hoolsuse korral tingimata teada saamist) ei analüüsita, nagu Euroopa Kohus märkis 6. juuli 2006. aasta kohtuotsuses Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446), muudab see käibemaksudirektiivi artiklites 168 ja 178 ette nähtud ning Euroopa Kohtu otsustes tunnustatud maksu mahaarvamise õiguse sisutühjaks.