

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU MÄÄRUS (kümnes koda)

3. september 2020(*)

Eelotsusetaotlus – Euroopa Kohtu kodukorra artikkel 99 – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artiklid 168, 178, 220 ja 226 – Neutraalse maksustamise, tõhususe ja proportsionaalsuse põhimõtted – Käibemaksu mahaarvamise õigus – Keeldumine – Kaubatarne esinemise tingimused – Pettus – Tõend – Distsiplinaarkaristus – Euroopa Liidu põhiõiguste harta artikkel 47 – Õigus tõhusale kohtulikule kaitsele

Kohtuasjas C-610/19,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bírósági (Pealinna Budapesti haldus- ja töökohus, Ungari) 5. juuli 2019. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 13. augustil 2019, menetluses

Vikingo Fővállalkozó Kft.

versus

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

EUROOPA KOHUS (kümnes koda),

koosseisus: koja president I. Jarukaitis (ettekandja), kohtunikud E. Juhász ja M. Ilešić,

kohtujurist: P. Pikamäe,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Ungari valitsus, esindajad: M. Z. Fehér ja G. Koós,
- Euroopa Komisjon, esindajad: J. Jokubauskaitis ja Zs. Teleki,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artiklile 99 põhistatud määrusega,

on teinud järgmise

määruse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artikli 168 punkti a, artikli 178 punkti a, artikli 220 punkti l ja artiklit 226 koostoimes neutraalse maksustamise, tõhususe ja proportsionaalsuse põhimõtetega ning Euroopa Liidu põhiõiguste harta (edaspidi „harta“) artiklit 47.

2 Eelotsusetaotlus on esitatud Vikingo F?vállalkozó Kft. (edaspidi „Vikingo“) ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Ungari maksu- ja tolliameti vaidluste lahendamise direktoraat) vahelises vaidluses seoses sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusega, mis on seotud masinate soetamise eest väljastatud kahe arvega.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Põhikohtuasja asjaolude toimumise kuupäevi arvestades tuleb märkida, et teatavate asjaolude suhtes kohaldatakse ajaliselt direktiivi 2006/112 redaktsiooni, nagu see tuleneb nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiivist 2010/45/EL (ELT 2010, L 189, lk 1), mis on kohaldatav alates 1. jaanuarist 2013. Selle direktiiviga tehtud muudatused ei ole siiski käesolevas kohtuasjas otseselt asjasse puutuvad.

4 Direktiivi 2006/112 artikli 14 lõikes 1 on sätestatud järgmist:

„Kaubatarne“ on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.“

5 Selle direktiivi artiklis 168 on ette nähtud järgmist:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata:

a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane;

[...]“.

6 Nimetatud direktiivi artiklis 178 on ette nähtud järgmist:

„Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane täitma järgmised tingimused:

a) artikli 168 punktis a nimetatud mahaarvamise korral seoses kaubatarnete ja teenuste osutamisega peab tal olema artiklite 220–236 ning artiklite 238, 239 ja 240 kohaselt koostatud arve

[...]“.

7 Sama direktiivi artiklis 220 on ette nähtud järgmist:

„Iga maksukohustuslane tagab, et arve oleks väljastatud tema enda, kauba soetaja või teenuse saaja poolt või tema nimel ja arvel tegutseva kolmanda isiku poolt järgmistel juhtudel:

1) kaubatarned või teenused teisele maksukohustuslasele või juriidilisest isikust mittemaksukohustuslasele;

[...]“.

8 Direktiivi 2006/112 artiklis 226 on loetletud üksnes need andmed, mis tuleb, ilma et see piiraks direktiivi erisätete kohaldamist, artiklite 220 ja 221 sätete kohaselt koostatud arvetel seoses käibemaksuga esitada.

9 Nimetatud direktiivi artikli 273 esimeses lõigus on sätestatud järgmist:

„Liikmesriigid võivad maksukohustuslaste riigisiseste ja liikmesriikidevaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, tingimusel et sellised kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.“

Ungari õigus

10 2007. aasta CXXVII seaduse käibemaksu kohta (Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény) § 27 lõikes 1 on ette nähtud järgmist:

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

11 Selle seaduse §-s 26 on sätestatud järgmist:

„Kui kauba lähetab või veab tarnija või soetaja või ühe või teise isiku nimel kolmas isik, on kaubatarne koht see, kus kaup asub veo lähetamise või veo alguse ajal, mille kaubasaajaks on märgitud soetaja.“

12 Nimetatud seaduse § 119 lõikes 1 on ette nähtud järgmist:

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

13 Sama seaduse § 120 punktis a on sätestatud järgmist:

„Kui maksukohustuslane, kes sellena tegutseb, kasutab kaupu või teenuseid või tarvitab neid muul viisil maksustatavate kaubatarnete tegemiseks või teenuste osutamiseks, on tal õigus maha arvata tema poolt tasumisele kuuluvast maksusummast:

a) maksusumma, mille ta on tasunud talle teiselt maksukohustuslaselt – sealhulgas lihtsustatud äriühingu tulumaksu kohaldamisalasse kuuluv isik või üksus – tarnitud kaupade või osutatud teenuste eest saadud arve alusel;

[...]“.

14 2007. aasta CXXVII seaduse § 127 lõike 1 punktis a on täpsustatud järgmist:

„Mahaarvamiseõiguse teostamisel kehtib sisuline tingimus, et maksumaksjal oleks isiklikult olemas:

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

[...]“.

15 2000. aasta C seaduse raamatupidamise kohta (A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény, edaspidi „raamatupidamise seadus“) § 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Käesolevas seaduses on kindlaks määratud seaduse reguleerimisalasse kuuluvate raamatupidamiskohustuslaste aruande- ja raamatupidamiskohustused, aruande koostamise ja raamatupidamise korraldamise käigus kohaldatavad põhimõtted, neil põhinevad reeglid ning avalikustamist, avaldamist ja audiitorkontrolli puudutavad nõuded.“

16 Selle seaduse § 15 lõikes 3 on ette nähtud järgmist:

„Raamatupidamises ja raamatupidamise aastaaruandes kajastatavad tehingud peavad olema tegelikult olemas, neid peab olema võimalik tõendada ning kolmandatel isikutel peab olema võimalik neid tuvastada. Nende hindamine peab olema kooskõlas käesolevas seaduses ette nähtud hindamispõhimõtetega ja sellega seotud hindamismenetlusega („tegelikkuse põhimõte“).“

17 Nimetatud seaduse § 166 lõigetes 1 ja 2 on sätestatud järgmist:

„1. „Algdokument“ on mis tahes dokument, mille on väljastanud või koostanud füüsiline isik või muu temaga seotud füüsiline isik või ettevõtja (arve, leping, kokkulepe, õiend, krediidiastutuse sertifikaat, pangakonto väljavõte, õigusnorm või muu sarnane dokument) ja mis on aluseks majandustehingu raamatupidamises kajastamisele (deklaratsioon).“

2. Algdokumendis sisalduv teave peab vormi ja sisu osas olema autentne, usaldusväärne ja õige. Selle koostamisel juhendatakse selguse põhimõttest.“

18 Maksukorraldust käsitleva 2003. aasta XCII seaduse (Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény, edaspidi „maksukorralduse seadustik“) § 2 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Maksustamist puudutavates õigussuhetes kasutatavaid õigusi tuleb kasutada vastavalt nende otstarbele. Maksuseaduste kohaldamisel ei saa lugeda õiguste eesmärgipäraseks kasutamiseks lepingute sõlmimist või muid tehinguid, mille eesmärk on maksuseaduste sätetest kõrvale hoida.“

19 Maksukorralduse seaduse § 97 lõigetes 4 ja 6 on sätestatud järgmist:

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

[...]

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

20 Nimetatud seadustiku § 170 lõikes 1 on ette nähtud järgmist:

„Kui maksusummat ei ole täies ulatuses tasutud, on ette nähtud rahatrahv. Trahvisumma suurus võib olla kuni 50% tasumata maksusummast, kui käesolev seadus ei sätesta teisiti. Trahvisumma võib olla kuni 200% tasumata maksusummast, kui vahe tasumisele kuulunud summaga võrreldes on seotud tulude varjamisega ning tõendusmaterjali, raamatupidamisdokumentide või toimikute võltsimise või hävitamisega. Maksuamet määrab rahatrahvi ka juhul, kui maksumaksja esitab selleks õigust omamata vara, toetust või tagastamist puudutava abi- või tagastustaotluse ja kui maksuamet on enne taotluse rahuldamist tuvastanud, et maksumaksjal puudub sellekohane õigus. Sellisel juhul on trahvisumma suurus võrdne alusetult taotletud summaga.“

21 Sama seadustiku § 171 lõiked 1 ja 2 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Maksuamet võib omal algatusel või taotluse korral trahvimäära või trahvisummat vähendada, kui esinevad asjaolud, mida saab pidada erandlikuks ja mis võimaldavad järeldada, et maksuvõla põhjustanud maksukohustuslane või tema esindaja, töötaja, juhatuse liige või volitatud isik tegutses piisavalt mõistlikult, mida võib temalt sellises olukorras eeldada. Trahvi vähendamine tuleb kindlaks määrata, kaaludes kõiki antud juhtumi asjaolusid, eelkõige maksuvõla suurust, selle

tekkimise asjaolusid ning maksukohustuslase õigusvastase tegevuse raskusastet ja esinemissagedust (tegevus või tegevusetus).

2. Trahvi vähendamiseks nii omal algatusel kui taotluse korral puudub alus, kui maksuvõlg on seotud tulude varjamisega ning tõendusmaterjali, raamatupidamisdokumentide või toimikute võltsimise või hävitamisega.

[...]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

22 Vikingo, kelle põhitegevus on maiustuste ja kompvekkide hulgimüük, sõlmis 20. märtsil 2012 Freest Kft.-ga lepingu kümne pakendamismasina ja ühe täitmismasina tarnimiseks enne 20. detsembrist 2012. See leping nägi ette võimaluse kasutada alltöövõtjaid. Vikingo sõlmis 21. mail 2012 Freestiga uue lepingu kuue pakendamismasina ja ühe täitmismasina tarnimiseks, mis tuli teha 30. märtsil 2013. Vastavalt mõlema lepingu tingimustele ostis Freest need masinad teiselt äriühingult, kes oli ostanud need ise ühelt kolmandalt äriühingult. Vikingo kasutas kahe Freesti väljastatud arve alusel tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.

23 Esimese astme maksuhaldur tegi käibemaksudeklaratsioonide järelkontrolli tulemusel 2012. aasta teise ja neljanda kvartali eest ümberarvutuse 8 020 000 Ungari forintit (HUF, ligikaudu 23 290 eurot) ning 2013. aasta esimese kvartali eest 13 257 000 Ungari forintit (ligikaudu 38 844 eurot), kusjuures üks osa sellest summast vastas ebaseaduslikult sissenõutud käibemaksusummale ja teine tasumata käibemaksusummale. See asutus määras Vikingole ka rahatrahvi ja kohaldas talle viivist.

24 Tuginedes seotud kontrollide käigus tuvastatud asjaoludele ning tarneahelas osalevate äriühingute juhtide avaldustele, leidis see maksuhaldur oma otsuste põhjendamiseks, et masinaid osteti tegelikult tundmatult isikult, mistõttu neid tehinguid ei tehtud ei arvetel märgitud isikute vahel ega arvetel märgitud viisil.

25 Teise astme maksuhaldur kinnitas ühte neist otsustest ja muutis teist, muutes tasumata käibemaksusummat ning trahvisummat ja viivist.

26 Vikingo esitas nende otsuste peale kaebused eelotsusetaotluse esitanud kohtule, kes muutis neid kahe kohtuotsusega. See kohus märkis muu hulgas mahaarvamisoiguse kohta, et Vikingo esitas kõnealused arved ning nende koostamist ja tasumist tõendavad dokumendid ning pidas kahe lepingu esemeks olevate masinate tarnimist vaidlustamata asjaoluks. Lisaks leidis ta, et maksuhaldur tugines asjakohatutele asjaoludele, nagu tarneahelas eespool asuvate ettevõtjate materiaalsete vahendite ja tööjõu puudumine ning küsitletud juhtide mälulüngad kõnealuste tehingute osas.

27 Kúria (Ungari kõrgeim kohus) tühistas need kaks kohtuotsust ja saatis kohtuasjad tagasi eelotsusetaotluse esitanud kohtule. Ta leidis, et maksuhaldur peab, analüüsides iga lepingu tegelikkust ja võimalikku tahet maksu vältida, uurima kogu tarneahela ja selle osade vastastikust mõju. Ta leidis, et maksuhaldur toimis õigesti, kui ta kogus tõendeid kõikide selles ahelas osalejate kohta ning et esimese astme kohus tõlgendas raamatupidamise seaduse § 127 lõiget 1 ja Euroopa Kohtu praktikat valesti, kui ta lähtus õige arve olemasolust, samas kui mahaarvamisoigus eeldab, et eksisteerib tegelik majandustehing.

28 Eelotsusetaotluse esitanud kohus toob esile, et kuigi on tõendatud, et kõnealuste lepingute esemeks olevad masinad võeti kasutusele Vikingo tegevuskohas, leidis maksuhaldur, et vastavate arvetega, mille vormikohasust ei ole küsimuse alla seatud, ning muude esitatud dokumentidega ei

ole tõendatud, et neil arvetel märgitud majandustehingud olid tehtud, kuna nende sisu on arvete väljastaja ning temast turustusahelas eespool olevate ettevõtjate juhtide nende masinate tarneid ja päritolu käsitlevate avaldustega ümber lükatud, mistõttu nimetatud arved ei ole sisuliselt õiged, sõltumata asjaolust, et kõik juhid kinnitasid, et masinad on kohale toimetatud ja kasutusele võetud. Lisaks, mis puudutab meetmeid, mida ostjal tuleb mõistlikult nõuda, siis ei pidanud maksuhaldur piisavaks asjaolu, et Vikingo oli enne lepingute sõlmimist tutvunud tema lepingupartnerit käsitleva väljavõttega äriregistrist ja taotlenud allkirja näidist, ega asjaolu, et Freesti juhataja ilmus tema tegevuskohta isiklikult kohale.

29 Ta märgib, et põhikohtuasja faktilised asjaolud on analoogsed nende kohtuasjade omadega, milles tehti 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373) ning 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, ei avaldata, EU:C:2016:869). Vaatamata vastustele, mille Euroopa Kohus andis selles kohtuotsuses ja nimetatud kohtumäärustes, on maksuhalduri ja liikmesriigi kohtute antud õiguse tõlgendused endiselt vasturääkivad. Maksuhaldur keeldub jätkuvalt mahaarvamisõiguse andmisest põhjendusel, et arvete sisu ei ole võimalik usaldada, ning käsitab seda automaatselt maksupettusena, millest maksukohustuslane pidi tingimata olema teadlik.

30 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib samuti, et Kúria (Ungari kõrgeim kohus) leidis kohtumäärustes, millega kohtuasjad temale suunati, et 10. novembri 2016. aasta kohtumäärus Signum Alfa Sped (C-446/15, ei avaldata, EU:C:2016:869), millele ta tühistatud kohtuotsustes tugines, ei muutnud mahaarvamisõiguse hindamisel järgitava menetluse kriteeriume ning andis talle kooskõlas tsiviilkohtumenetlust käsitlevate õigusnormidega juhised, mille kohaselt tuleb tal järgida 26. septembri 2016. aasta arvamus välja töötatud kriteeriume, mis käsitlevad nii nende objektiivsete faktiliste asjaolude tuvastamist, mis on mahaarvamisõiguse tunnustamisel asjasse puutuvad kui ka tõendite hindamist, nõudes, et ta järgiks tarneahelaid käsitlevaid eeskirju ja raamatupidamise seaduse sätteid. Kúria (Ungari kõrgeim kohus) juhiste kohaselt tegutses maksuhaldur õigesti, kui ta kogus tõendeid kõikide selles ahelas osalejate kohta ning analüüsis neid eeskirju ja seadust järgides küsimust, kas Vikingo teadis, et ta osaleb maksupettuses.

31 Seega tekib tema arvates taas küsimus, kas maksuhalduri praktika ja Kúria (Ungari kõrgeim kohus) arvamus antud tõlgendus on vastuolus direktiivi 2006/112 artikli 168 punktis a ette nähtud mahaarvamisõiguse eesmärgiga ning kas see tõlgendus on kooskõlas selle direktiivi artikli 178 punktiga a ning neutraalse maksustamise ja tõhususe põhimõtetega.

32 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib eelkõige teada, kas maksuhalduri selline praktika, mille kohaselt mahaarvamisõiguse suhtes kohaldatakse tingimusi, et arvel on tuvastatav tehingu tegemine ja et on järgitud raamatupidamise seaduse sätteid, ning mille kohaselt ei piisa vormikohase arve esitamisest, on kooskõlas direktiivi 2006/112 artiklitega 220 ja 226.

33 Samuti soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas see praktika on kooskõlas neutraalsuse, tõhususe ja proportsionaalsuse põhimõtetega ning Euroopa Kohtu praktikaga osas, mis puudutab tõendatavaid faktilisi asjaolusid ja tõendeid, mis tuleb esitada. Mõõndes, et pettus võib eeldada maksukohustuslasest tootmisahelas eespool olevaid isikuid puudutavate asjakohaste faktiliste asjaolude uurimist, on tal kahtlusi maksuhalduri sellise praktika suhtes, mis seisneb kogu tehingute ahela taasloomises, ja kui ta leiab, et see ei ole majanduslikult otstarbekas või kui tehing ei ole põhjendatud või nõuetekohaselt tõendatud, siis on tegemist eeskirjade eiramisega, mis toob kaasa mahaarvamisõiguse andmisest keeldumise, sõltumata sellest, kas maksukohustuslane oli või pidi olema sellest asjaolust teadlik.

34 Lisaks soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas proportsionaalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et kui mahaarvamisõigust ei lubata, on sellistel asjaoludel nagu

põhikohtuasjas proportsionaalne rahatrahv, mille suurus on 200% käibemaksu vahest.

35 Lõpuks tekib tal küsimus õiguskaitsevahendite tõhususe kohta seoses liikmesriigi kohtupraktikaga, mis tema arvates ei järgi direktiivi 2006/112 eesmärke, märkides, et tal ei ole võimalik esitada Euroopa Kohtule eelotsusetaotlust kõigis kohtuasjades.

36 Neil asjaoludel otsustas Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Pealinna Budapesti haldus- ja töökohus, Ungari) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas kõnealune riigisisene õiguse tõlgendus ja tava, mille kohaselt juhul, kui maksu mahaarvamise õiguse materiaalõiguse nõuded on täidetud, ei piisa ainult sellest, et on olemas arve, mille sisu vastab direktiivi 2006/112 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 tõendeid käsitlevatele erisätetele, ning mille kohaselt on nõutud, et kõikidel turustamisahelas osalejatel tuleb mäletada neil tõendavatel dokumentidel esitatud majandustehingute kõiki üksikasju ja esitada nende kohta kooskõlalisi deklaratsioone, on kooskõlas [...] direktiivi 2006/112[...] artikli 168 punktiga a ja artikli 178 punktiga a, koostoimes sama direktiivi artikli 220 punktiga [1] ja artikliga 226, ning tõhususe põhimõttega?

2. Kas selline riigisisene õiguse tõlgendus ja tava, mille kohaselt aheltehingu korral on iga ahela liige kohustatud kõikidest muudest asjaoludest olenemata ja ainuüksi seetõttu, et tegemist on sellist liiki tehinguga, kontrollima ahela liikmete tehtud majandustehingu elemente ja tegema sellest kontrollist järeldused ahela muus osas oleva maksukohustuslase kohta ning maksukohustuslasel ei ole õigust maksu maha arvata, tuues põhjenduseks, et kuigi ahela moodustamine ei ole liikmesriigi õigusnormides keelatud, ei olnud see majanduslikus mõttes mõistlikult põhjendatud, on kooskõlas direktiivi 2006/112 sätetega käibemaksu mahaarvamise kohta ning neutraalse maksustamise ja tõhususe põhimõtetega? Kas sellega seoses võib aheltehingu 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 materiaalõiguslikke norme, milles on täpsustatud asjasse puutuvad faktilised asjaolud faktilise raamistiku kindlaksmääramise kohta, või tuleb erinormidena kohaldada ka asjaomase liikmesriigi raamatupidamist käsitlevaid sätteid?

3. Kas selline riigisisene õiguse 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 arve väljastajast tarneahelas eespool asuvate ettevõtjatega seotud asjaoludele, mida maksukohustuslane ei saanud temast olenematutel põhjustel kuidagi mõjutada, ning käibemaksu mahaarvamise õiguse tingimuseks kehtestatakse nõue, et maksukohustuslane täidab nende meetmete raames, mille võtmine on mõistlikult tema kohus, üldist kontrollikohustust, mida ei tule täita mitte ainult enne lepingu sõlmimist, vaid ka selle täitmise ajal ning ka pärast lepingu täitmist, on kooskõlas direktiivi 2006/112 sätetega käibemaksu mahaarvamise kohta ning neutraalse maksustamise ja tõhususe põhimõtetega? Kas maksukohustuslane on sellega seoses kohustatud käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamisest hoiduma, kui ta märkab pärast lepingu sõlmimist või lepingu täitmise ajal või pärast täitmist arvel märgitud majandustehingu mingi elemendiga seoses eeskirjade eiramist või saab teada asjaolust, mille tagajärjel ei ole maksuhalduri tava

kohaselt õigust käibemaksu maha arvata?

4. Kas maksuhaldur on direktiivi 2006/112 sätteid käibemaksu mahaarvamise kohta ja tõhususe põhimõtet arvestades kohustatud konkreetset täpsustama, milles maksupettus seisneb, ning kas ta tegutseb õigesti, kui ta käsitab tarneahela liikmete vigu ja eeskirjade eiramisi, millel puudub mõistlik põhjuslik seos käibemaksu mahaarvamise õigusega, tõenditena maksupettuse kohta põhjendusel, et kuna arve sisu osutub nende vigade ja eeskirjade eiramiste tõttu ebausutavaks, siis maksukohustuslane oli või oleks pidanud olema maksupettusest teadlik? Kas juhul, kui esineb maksupettus, õigustab see seda, et maksukohustuslaselt nõutakse, et ta peab kontrolli teostama eespool märgitud ulatuses, põhjalikkusega ja kohaldamisalaga, või kas see kohustus läheb kaugemale kui see, mida nõuab tõhususe põhimõtte järgimine?

5. Kas kohustus tasuda rahatrahv, mille summa on 200% käibemaksuvahest ning millega kaasneb käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest keeldumine, on proportsionaalne sanktsioon, kui see ei tekitanud riigieelarves maksulaekumiste puudujääki, mis on otseselt seotud maksukohustuslase käibemaksu mahaarvamise õigusega? Kas juhul, kui hageja on maksuhaldurile esitanud kõik tema valduses olevad dokumendid ja lisanud oma maksudeklaratsioonile enda väljastatud arved, saab tuvastada, et esineb mõni [maksukorralduse seadustiku] § 170 lõike 1 kolmandas lauses nimetatud asjaoludest?

6. Kas, juhul kui esitatud eelotsuse küsimustele antud vastustest lähtudes võib tuvastada, et riigisisese õigusnormi tõlgendus, järgides kohtuasja, milles tehti 10. novembri 2016. aasta kohtumäärus Signum Alfa Sped (C-446/15, ei avaldata, EU:C:2016:869), ja selle alusel järgitav tava ei ole kooskõlas direktiivi 2006/112 sätetega käibemaksu mahaarvamise kohta, arvestades, et esimese astme kohus ei saa kõikides kohtuasjades esitada eelotsusetaotlust Euroopa Liidu Kohtule, võib [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, samuti kas selles kontekstis saab kohtuasjas Signum Alfa Sped [(10. novembri 2016. aasta kohtumäärus, C-446/15, ei avaldata, EU:C:2016:869)] tehtud lahendit tõlgendada nii, 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?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

37 Euroopa Kohtu kodukorra artikli 99 kohaselt võib Euroopa Kohus, kui eelotsuse küsimusele võib vastuse selgelt tuletada kohtupraktikast või kui küsimusele antav vastus ei tekita põhjendatud kahtlust, igal ajal ettekandja-kohtuniku ettepanekul ja pärast kohtujuristi ärakuulamist lahendada kohtuasja põhistatud määрусega.

38 Käesolevas kohtuasjas tuleb seda sätet kohaldada.

Esimene kuni neljas küsimus

39 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib esimese kuni neljanda küsimusega sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112 koostoimes neutraalse maksustamise, tõhususe ja proportsionaalsuse põhimõtetega tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus selline liikmesriigi praktika, mille kohaselt maksuhaldur ei andnud maksukohustuslasele õigust arvata maha käibemaksu, mille ta on tasunud talle tarnitud kaupade ostmisel, kuna nende ostudega seotud arveid ei saanud lugeda usaldusväärseteks, kuivõrd esiteks ei saanud neid kaupu valmistada ja neid tarnida nende arvete esitaja, sest tal puudusid selleks vajalikud materiaalsed vahendid ja tööjõud, ning nimetatud kaubad omandati seega tundmatult isikult; teiseks ei ole kinni peetud

riigisisestest raamatupidamiseeskirjadest; kolmandaks ei olnud nimetatud omandamisteni viinud tarneahelad majanduslikult põhjendatud ning neljandaks esines teatavates selle tarneahela osaks olevates tehingutes õigusrikkumisi.

40 Tuleb korrata, et Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kujutab maksukohustuslaste õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaksu, mille nad on tasunud saadud kaupade või teenuste eest, endast ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet. Nagu Euroopa Kohus on korduvalt otsustanud, on direktiivi 2006/112 artiklis 167 ja järgmistes artiklites sätestatud mahaarvamisoigus käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei saa põhimõtteliselt kitsendada, kui maksukohustuslane, kes seda õigust soovib kasutada, on järginud nii sisulisi kui ka vormilisi nõudeid või tingimusi (vt selle kohta 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punktid 37 ja 38; 3. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Altic, C-329/18, EU:C:2019:831, punkt 27, ning 16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 33).

41 Mahaarvamissüsteemi eesmärk on vabastada ettevõtja täielikult kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega neutraalsuse igasuguse majandustegevuse maksukoormuse osas, sõltumata selle eesmärkidest ja tulemustest, tingimusel et tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 39, ning 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 37).

42 See, kas kõnealuste kaupadega seotud varasematelt või hilisematelt müügitehingutelt tasumisele kuuluv käibemaks on riigieelarvesse kantud või mitte, ei mõjuta maksukohustuslase tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Nimelt kohaldatakse käibemaksu igale tootmise või turustamisega seotud tehingule, millest on maha arvatud maks, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulutegurite pealt (6. juuli 2006. aasta kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling, C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, punkt 49, ning 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 40, samuti 10. novembri 2016. aasta kohtumäärus Signum Alfa Sped, C-446/15, ei avaldata, EU:C:2016:869, punkt 32).

43 Käibemaksu mahaarvamise õiguse puhul tuleb siiski järgida nii sisulisi kui ka vormilisi nõudeid või tingimusi. Mis puudutab sisulisi nõudeid või tingimusi, siis direktiivi 2006/112 artikli 168 punktist a tuleneb, et selleks, et isik saaks mahaarvamisoigust kasutada, peab ta esiteks olema maksukohustuslane nimetatud direktiivi tähenduses ja teiseks peab ta kaupu või teenuseid, millele ta käibemaksu mahaarvamise õiguse põhjendamiseks tugineb, edaspidi kasutama oma maksustatavate tehingute tarbeks ning enne peab neid kaupu või teenuseid talle tarnima või osutama mõni teine maksukohustuslane. Käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise korra kohta, mis on seotud vormilist laadi nõuete või tingimustega, on käibemaksudirektiivi artikli 178 punktis a ette nähtud, et maksukohustuslasel peab olema selle artiklite 220–236 ning artiklite 238–240 kohaselt koostatud arve (12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punktid 30–32 ja seal viidatud kohtupraktika).

44 Lisaks võivad liikmesriigid vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 273 esimesele lõigule kehtestada muid kohustusi kui selles direktiivis ette nähtud kohustused, kui nad leiavad, et need kohustused on vajalikud selleks, et tagada käibemaksu nõuetekohane kogumine ja hoida ära maksudest kõrvalehoidumist. Samas ei või liikmesriikide võetud meetmed minna kaugemale nende eesmärkide saavutamiseks vajalikust. Seetõttu ei tohi nende meetmete kasutamine seada süstemaatiliselt kahtluse alla käibemaksu mahaarvamise õigust ja sellest tulenevalt käibemaksu neutraalsust (19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775,

punktid 49 ja 50 ning seal viidatud kohtupraktika).

45 Käesoleval juhul märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et kuigi need tingimused on põhikohtuasjas täidetud, keelduti Vikingole mahaarvamisõigust andmast, kohaldades muu hulgas raamatupidamise seaduse norme, millest tuleneb, et arve peab tõendama tehingu toimumist ja olema seega seotud tegeliku majandustehinguga. Maksuhaldur leidis aga, et kõnealuseid kaupu ei ole tootnud ega tarninud arvete väljastaja Freest ega tema alltöövõtja, kuna neil ettevõtjatel puudusid vajalik tööjõud ja materiaalsed vahendid, ning et need kaubad osteti seega tegelikult isikult, keda ei ole kindlaks tehtud. Neil asjaoludel tekib eelotsusetaotluse esitanud kohtul küsimus, kas selle õiguse suhtes on võimalik kohaldada selliseid tõendamisnõudeid, mis lähevad kaugemale direktiiviga 2006/112 kehtestatud vorminõuetest.

46 Selles osas tuleb märkida, et mahaarvamisõiguse tekkimise materiaaõiguslikud tingimused on täidetud üksnes siis, kui arvel märgitud kaubatarne või teenuse osutamine on tegelikult toimunud. Euroopa Kohus on varem juba otsustanud, et maksustatava tehingu olemasolu tuleb kontrollida, andes vastavalt riigisisese õiguse tõendamisreeglitele üldise hinnangu kõikidele põhikohtuasja faktilistele asjaoludele (vt selle kohta 6. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, punktid 31 ja 32, ning 31. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus Stroy trans, C?642/11, EU:C:2013:54, punkt 45). Selliste õigusnormide kohaldamine põhikohtuasjas, nagu on sätestatud raamatupidamise seaduse § 15 lõikes 3, selleks et kontrollida, kas arved on tõepoolest seotud tegelike majandustehingutega, on seega kooskõlas direktiiviga 2006/112.

47 Siiski ei ole asjaolu, et põhikohtuasjas kõnealuseid kaupu ei valmistanud ega tarninud arvete väljastaja ega tema alltöövõtja, eelkõige seetõttu, et viimastel puudus vajalik tööjõud ja materiaalsed vahendid, piisav järeldamaks, et kõnealuseid kaubatarneid ei toimunud, ja välistamaks mahaarvamisõigust, millele Vikingo tugines, kuivõrd see asjaolu võib olla tingitud nii tarnijate pettuslikust varjamisest kui ka lihtsalt alltöövõtjate kasutamisest (vt selle kohta 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, punkt 49, ja 13. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Maks Pen, C?18/13, EU:C:2014:69, punkt 31).

48 Lisaks tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et direktiivi 2006/112 artikli 14 lõikes 1 kasutatud mõiste „kaubatarne“ ei viita omandi üleminekule kehtiva liikmesriigi õigusega ette nähtud vormis, vaid hõlmab kõiki materiaalse vara üleminekuga seotud tehinguid, millega üks pool annab teisele poolele õiguse käsutada vara nii, nagu ta oleks selle omanik. Samuti on Euroopa Kohus otsustanud, et sellel mõistel on objektiivne olemus ja seda kohaldatakse sõltumata asjaomaste tehingute eesmärkidest või tulemitest. Sellest järeldeb, et niisugused tehingud, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kujutavad endast kaubatarnet eelmainitud artikli tähenduses, isegi kui arvete väljastaja ei ole asjaomaseid kaupu ei tootnud ega tarninud ning isik, kellelt need kaubad tegelikult on ostetud, ei ole kindlaks tehtud, kui need vastavad objektiivsetele kriteeriumidele, millele see mõiste põhineb, ja kui need ei ole seotud käibemaksupettusega (vt selle kohta 21. novembri 2013. aasta kohtuotsus Dixons Retail, C?494/12, EU:C:2013:758, punktid 20–22, ning analoogia alusel 17. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Unitel, C?653/18, EU:C:2019:876, punktid 22 ja 23).

49 Sellest tuleneb, et kui – nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus kinnitab – põhikohtuasjas vaadeldav kaubatarne on tegelikult toimunud ja Vikingo kasutas turustusahelas seejärel neid kaupu oma maksustatavate tehingute tarbeks, ei või põhimõtteliselt keelata tal mahaarvamisõigust kasutada (vt selle kohta 6. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, punkt 33, ning 16. mai 2013. aasta kohtumäärus Hardimpex, C?444/12, ei avaldata, EU:C:2013:318, punkt 22).

50 Samas on maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste vastane võitlus direktiivi 2006/112 tunnustatud ja edendatud eesmärk ning Euroopa Kohus on korduvalt leidnud, et õigussubjektid ei või liidu õigusnorme ära kasutada pettuse või

kuritarvituse eesmärgil. Sellepärast on liikmesriigi õigusasutuste ja kohtute pädevuses keelata mahaarvamisõiguse kasutamine, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tõendatud, et seda õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega (vt selle kohta 6. juuli 2006. aasta kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling, C?439/04 ja C?440/04, EU:C:2006:446, punktid 54 ja 55, ning 16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Glencore Agriculture Hungary, C?189/18, EU:C:2019:861, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

51 Kuigi niisuguse olukorraga on tegemist juhul, kui maksudest hoiab kõrvale maksukohustuslane ise, on sellega tegemist ka siis, kui maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et ostutehingut tehes osaleb ta käibemaksupettusega seotud tehingus (vt selle kohta kohtuotsus 6. juuli 2006. aasta kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling, C?439/04 ja C?440/04, EU:C:2006:446, punkt 56; 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében ja Dávid, C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, punkt 46, ning 6. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Glencore Agriculture Hungary, C?189/18, EU:C:2019:861, punkt 35).

52 Direktiivis 2006/112 ette nähtud mahaarvamisõiguse korraga ei ole seevastu kooskõlas, kui mahaarvamisõigust ei lubata kasutada maksukohustuslasel, kes ei teadnud ega pidanud teadma, et asjaomase tehinguga on seotud pettus, mille pani toime tarnija, või et muu tehing tarneahelas, mis tehti enne või pärast kõnealuse maksukohustuslase tehtud tehingut, on seotud käibemaksupettusega. Nimelt läheb süüst sõltumatu süsteemi kehtestamine kaugemale sellest, mis on vajalik riigieelarve täitmise tagamiseks (vt eelkõige 12. jaanuari 2006. aasta kohtuotsus Optigen jt, C?354/03, C?355/03 ja C?484/03, EU:C:2006:16, punktid 52 ja 55; 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében ja Dávid, C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, punktid 47 ja 48, ning 6. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, punktid 41 ja 42).

53 Kui maksukohustuslane ise ei ole käibemaksupettuse toimepanija, võib keelduda mahaarvamisõiguse andmisest vaid siis, kui objektiivsete tõendite abil on tõendatud, et ta teadis või oleks pidanud teadma, et mahaarvamisõiguse aluseks olevate kaupade või teenuste ostmisega osales ta tehingus, mis on seotud sellise pettusega, mille on toime pannud tarnija või mõni teine tarne- või teenuseahelas ees- või tagapool tegutsev ettevõtja, kes osaleb pettuses (vt selle kohta 16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Glencore Agriculture Hungary, C?189/18, EU:C:2019:861, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

54 Mis puudutab mahaarvamisõiguse kasutamist soovivalt maksukohustuslaselt nõutavat hoolsuse taset, siis on Euroopa Kohus juba korduvalt otsustanud, et liidu õigusega ei ole vastuolus nõue, et ettevõtja võtaks kõik meetmed, mida temalt võib mõistlikult nõuda, tagamaks, et tema sooritatav tehing ei too kaasa tema osalemist maksudest kõrvalehoidumises. Nende meetmete kindlakstegemine, mida käibemaksu mahaarvamise õigust taotlevalt maksukohustuslaselt võib konkreetsel juhul mõistlikult nõuda selleks, et oleks tagatud, et tehingud ei ole seotud turustusahelas eespool oleva ettevõtja toimepandud pettusega, sõltub peamiselt konkreetse juhtumi asjaoludest (vt selle kohta 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében ja Dávid, C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, punktid 54 ja 59, ning 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, punkt 52).

55 Niisuguste asjaolude olemasolu korral, mille puhul võib kahtlustada rikkumist või pettust, võib teadlikku ettevõtjat tõesti pidada juhtumi asjaoludest lähtuvalt kohustatuks küsima teavet teiselt ettevõtjalt, kellelt ta kavatses kaupa või teenuseid osta, veendumaks, et viimane on usaldusväärne (21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében ja Dávid, C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, punkt 60).

56 Maksuhaldur ei saa siiski panna maksukohustuslasele kohustust teha oma tarnija suhtes keerukaid ja põhjalikke kontrole ja panna sisuliselt omaenda kontrolliülesanded maksukohustuslasele (19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult, C?101/16,

EU:C:2017:775, punkt 51). Euroopa Kohus on konkreetselt otsustanud, et viimati nimetatu ei või üldiselt nõuda käibemaksu mahaarvamisõigust taotlevalt maksukohustuslaselt esiteks seda, et ta teeks kindlaks, kas nende kaupade või selle teenuse kohta, mille alusel mahaarvamisõigust taotletakse, esitatud arve väljastanud isik on maksukohustuslane, et tal on olemas asjaomane kaup ja tal on võimalik seda kaupa tarnida ning et ta on täitnud oma kohustuse tehingud deklareerida ja käibemaksu tasuda, tagamaks, et varasemas tehingute ahelas ei ole toime pandud rikkumisi või pettust, või teiseks seda, et tal on olemas selle kohta dokumendid (21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 61).

57 Lisaks tuleneb Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, et kuna mahaarvamisõiguse andmisest keeldumine on erand sellest aluspõhimõttest, mida see õigus endast kujutab, tuleb maksuhalduril õiguslikult piisavalt kindlaks teha objektiivsed asjaolud, mis võimaldavad järeldada, et maksukohustuslane pani toime pettuse või teadis või oleks pidanud teadma, et tehing, mille alusel mahaarvamisõigust taotletakse, on seotud pettusega. Seejärel tuleb liikmesriigi kohtutel kontrollida, et asjaomased maksuasutused on tuvastanud selliste objektiivsete asjaolude esinemise (vt selle kohta kohtuotsus 12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punkt 39, ning 16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

58 Kui maksuhaldur järeldab arve väljastaja või turustusahelas eespool olevate muude ettevõtjate toimepandud pettuse või eeskirjade eiramise olemasolust, et tehinguid, mille eest arve on esitatud ja millele tuginetakse mahaarvamisõiguse alusena, ei ole tegelikult toimunud, peab ta selleks, et ta saaks selle õiguse andmisest keelduda, tõendama objektiivsete tõenditega ja nõudmata, et arve saaja teeks kontrole, mille tegemiseks ta ei ole kohustatud, et see arvesaaja teadis või oleks pidanud teadma, et tehing oli osa käibemaksupettusest, mille kontrollimine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne (vt selle kohta 10. novembri 2016. aasta kohtumäärus Signum Alfa Sped, C-446/15, ei avaldata, EU:C:2016:869, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).

59 Kuna liidu õigus ei näe ette käibemaksupettuse kohta tõendite esitamise korda, peab maksuhaldur need objektiivsed tõendid kindlaks määrama liikmesriigi õiguses ette nähtud tõendamiseeskirjade kohaselt. Need reeglid ei tohi siiski kahjustada liidu õigusnormide tõhusust (vt selle kohta 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 65, ja 16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 37).

60 Mis puudutab põhikohtuasja, siis nähtub eelotsusetaotlusest, et Vikingole mahaarvamisõiguse andmisest keeldumiseks leidis maksuhaldur lisaks käesoleva kohtumääruse punktis 45 nimetatud asjaoludele ka seda, et kõnealuste tehingute eesmärk oli esitada tõend arvetel märgitud teadmata päritolu soetatud masinate päritolu kohta, et võimaldada arvete väljastaja alltöövõtjal kõrvale hoida käibemaksu tasumisest ja luua käibemaksu mahaarvamise õigus Vikingole, samas kui see alltöövõtja ei olnud käibemaksu tasunud.

61 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et aheltehingute puhul tuleb Kúria (Ungari kõrgeim kohus) kohtupraktika kohaselt analüüsida kogu seda ahelat ja selles osalejate vahel sooritatud õigustoiminguid ning kontrollida, kas selle ahela moodustamine on mõistlikult põhjendatud. Mahaarvamisõiguse andmisest võib keelduda, kui ahela loomine on majanduslikult ebaratsionaalne või kui see ei ole mõistlikult põhjendatud või kui maksukohustuslane ei ole põhjendanud mis tahes majandustehingu osa osalejate vahel või kui see ei ole kontrollitav. Lisaks seisneb selle kohtu arvamusel ja kohtupraktikal põhinev maksuhalduri praktika eelkõige selles, et võttes peamiselt arvesse majandustehingu tegemise viisi, eristatakse asjaomaseid tehinguid vastavalt sellele, kas need tehti arvel märgitud poolte vahel või mitte. Tuleb asuda seisukohale, et majandustehingut ei tehtud poolte vahel, kui selles esines mis tahes rikkumine või puudus,

eelkõige siis, kui maksukohustuslane ei olnud teadlik või kui tal ei olnud mingeid tõendeid ahelas eespool olevate ettevõtjate majandustegevuse kohta. Sellisel juhul on selle analüüsimine, kas arve saaja teadis või oleks pidanud olema pettusest teadlik, võimalus, mitte kohustus.

62 Esiteks tuleb aga märkida, et nagu on korratud käesoleva kohtumääruse punktides 41 ja 42, kohaldatakse käibemaksu mahaarvamise õigust sõltumata asjaomase majandustegevuse eesmärgist ja tulemustest ning asjaolu, kas varasemate asjaomaste kaupadega seotud tehingutelt tasumisele kuuluv käibemaks on riigile üle kantud või mitte, ei mõjuta seda õigust. Lisaks on Euroopa Kohtu praktika kohaselt maksukohustuslastel üldjuhul vabadus valida organisatsiooniline struktuur või tehingu tegemise viis, mida nad peavad oma majandustegevuse ja maksukoormuse piiramiseks kõige sobivamaks (17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus *WebMindLicenses*, C?419/14, EU:C:2015:832, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika). Käibemaksu valdkonnas kohaldatav õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtte keelab üksnes puhtalt fiktiivsed tehingud, millel puudub tegelik majanduslik sisu ja mille ainus eesmärk on saada maksusoodustus, mille andmine oleks vastuolus direktiivi 2006/112 eesmärkidega (vt selle kohta 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus *WebMindLicenses*, C?419/14, EU:C:2015:832, punktid 35 ja 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

63 Sellest järeldeb, et kui – nagu märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus – põhikohtuasjas on kaubatarnete olemasolu tõendatud, ei saa asjaolu, et tehingute ahel, mille tulemusel need tarned tehti, näib majanduslikus mõttes ebaratsionaalne või ei ole mõistlikult põhjendatud, nagu ka asjaolu, et üks selles ahelas osalejatest ei ole oma maksukohustusi täitnud, pidada iseenesest maksudest kõrvalehoidumiseks.

64 Teiseks on selline tõendamise kord, nagu on kirjeldatud käesoleva kohtumääruse punktis 61 ja mis viib selleni, et maksukohustuslasel ei lubata kasutada mahaarvamisõigust, kui ta ei esita muu hulgas tõendeid, mis tõendavad kõikide selles ahelas osalevate isikute sooritatud tehinguid ja nende osalejate majandustegevust, ja millega süüdistatakse teda vastaval juhul selles, et need tõendid ei ole kontrollitavad, vastuolus käesoleva kohtumääruse punktides 50–58 korratud kohtupraktikaga, millest tuleneb, et igal üksikjuhul tuleb objektiivseid asjaolusid arvesse võttes õiguslikult piisavalt tõendada, et maksukohustuslane osales aktiivselt pettuses või et see maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et nimetatud tehingud olid seotud pettusega, mille pani toime arvete väljastaja või mis tahes muu tarne- või turustusahelas eespool olev ettevõtja.

65 Kuigi käesoleva kohtumääruse punktides 45 ja 60 kirjeldatud asjaolude hulgas võib tõepoolest olla märke sellest, et maksukohustuslane osales aktiivselt pettuses või et ta teadis või pidi teadma, et asjaomased tehingud olid osa arve väljastaja toimepandud pettusest, on liikmesriigi kohtu ülesanne anda kooskõlas riigisisese õiguse tõendamisreeglitega üldine hinnang kõikidele põhikohtuasja faktilistele asjaoludele, et kindlaks teha, kas see on tõendatud (vt selle kohta 13. veebruari 2014. aasta kohtuotsus *Maks Pen*, C?18/13, EU:C:2014:69, punkt 30, ja 10. novembri 2016. aasta kohtumäärus *Signum Alfa Sped*, C?446/15, ei avaldata, EU:C:2016:869, punkt 36).

66 Kõike eeltoodut arvestades tuleb esimesele kuni neljandale küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 koostoimes neutraalse maksustamise, tõhususe ja proportsionaalsuse põhimõtetega tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus selline liikmesriigi praktika, mille kohaselt maksuhaldur ei anna maksukohustuslasele õigust arvata maha käibemaksu, mis on tasutud talle tarnitud kaupade ostmisel, kuna nende ostudega seotud arveid ei saa lugeda usaldusväärseteks, kuivõrd esiteks ei saanud neid kaupu valmistada ja neid tarnida nende arvete esitaja, sest tal puudusid selleks vajalikud materiaalsed vahendid ja tööjõud, ning nimetatud kaubad omandati seega tundmatult isikult; teiseks ei ole kinni peetud riigisisestest raamatupidamiseeskirjadest;

kolmandaks ei olnud nimetatud omandamisteni viinud tarneahelad majanduslikult põhjendatud ning neljandaks esines teatavates selle tarneahela osaks olevates tehingutes õigusrikkumisi. Sellise keeldumise põhjendamiseks tuleb õiguslikult piisavalt tõendada, et maksukohustuslane osales aktiivselt pettuses või et see maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et nimetatud tehingud olid seotud pettusega, mille pani toime arvete väljastaja või mis tahes muu nimetatud tarneahelas eespool olev ettevõtja – seda peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.

Viies küsimus

67 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib viienda küsimusega sisuliselt teada, kas proportsionaalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus see, kui maksukohustuslasele määratakse kahekordne õigusvastaselt maha arvatud käibemaksu suurune trahv, samas kui riigil ei jäänud maksutulu saamata. Lisaks küsib ta, kas on võimalik asuda seisukohale, et üks maksukorralduse seadustiku § 170 lõike 1 kolmanda lause kohaldamise faktilistest tingimustest on täidetud, kui maksukohustuslane on esitanud maksuhaldurile kõik tema valduses olevad dokumendid ja lisanud käibemaksudeklaratsioonile tema koostatud arved.

68 Sellega seoses tuleb korrata, et Euroopa Kohus ei ole ELTL artiklis 267 ette nähtud menetluses pädev tõlgendada liikmesriigi õigust, see ülesanne kuulub üksnes eelotsusetaotluse esitanud kohtu pädevusse (30. jaanuari 2020. aasta kohtuotsus Generics (UK) jt, C?307/18, EU:C:2020:52, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika). Selle küsimuse teine osa, mis puudutab liikmesriigi õiguse tõlgendamist, on seega vastuvõetamatu.

69 Nimetatud küsimuse esimese osa kohta tuleb korrata, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt eeldatakse, et liidu õiguse tõlgendamist puudutavad küsimused, mis liikmesriigi kohus on esitanud õiguslikus ja faktilises raamistikus, mille ta on määratlenud omal vastutusel ja mille paikapidavuse kontrollimine ei ole Euroopa Kohtu ülesanne, on asjakohased (26. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Miasto ?owicz ja Prokurator Generalny zast?powany przez Prokuratur? Krajow? (kohtunike distsiplinaarkord), C?558/18 ja C?563/18, EU:C:2020:234, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika). Euroopa Kohus võib liikmesriigi kohtu esitatud eelotsuse küsimusele vastamisest keelduda üksnes juhul, kui on ilmne, et taotletaval liidu õiguse tõlgendusel puudub igasugune seos põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, kui probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi või õiguslikke asjaolusid, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimustele (10. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Wightman jt, C?621/18, EU:C:2018:999, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

70 ELTL artiklis 267 ette nähtud menetlus on Euroopa Kohtu ja liikmesriigi kohtute koostöö vahend, mille kaudu Euroopa Kohus annab liikmesriigi kohtutele ELi õiguse tõlgendusi, mida viimastel on vaja nende menetluses olevate vaidluste lahendamiseks. Eelotsusetaotluse esitamist ei õigusta mitte nõuandvate arvamuste saamine üldiste või hüpoteetiliste küsimuste kohta, vaid asjaolu, et see on vaidluse tõhusaks lahendamiseks olemuslikult vajalik (26. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Miasto ?owicz ja Prokurator Generalny zast?powany przez Prokuratur? Krajow? (kohtunike distsiplinaarkord), C?558/18 ja C?563/18, EU:C:2020:234, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).

71 Käesolevas asjas, nagu nähtub eelotsusetaotlusest, on maksukorralduse seadustiku § 170 lõike 1 kolmandas lauses, mida maksuhaldur põhikohtuasjas kohaldas, käesoleval juhul ette nähtud rahatrahv, mille suurus on 200% tasumata summast, kui erinevus võrreldes tasumisele kuuluva summaga on seotud tulu varjamisega või tõendite, raamatupidamisandmete või salvestiste võltsimisega või hävitamisega. Selle sanktsiooni proportsionaalsuse küsimus saab tekkida vaid siis, kui selle sätte elemendid on realiseerunud ning uuritav olukord kuulub selle sätte kohaldamisalasse. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud olukorra kirjeldusest ei nähtu, et see

on nii.

72 Neil asjaoludel on viienda küsimuse esimene osa hüpoteetiline ja vastus sellele ei ole põhikohtuasja lahendamiseks vajalik. Sellest jäeldub, et ka see on vastuvõetamatu.

Kuues küsimus

73 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma kuuenda küsimusega sisuliselt teada, kas maksukohustuslaste õigust esitada kahju hüvitamise hagi tuleb käsitada nii, et see tagab harta artiklis 47 sätestatud õiguse tõhusale õiguskaitsevahendile, kui viimase astme kohtu praktika on järjekindlalt vastuolus direktiiviga 2006/112, nagu Euroopa Kohus on seda tõlgendanud, kuna madalama astme kohtud ei saa esitada Euroopa Kohtule eelotsusetaotlust kõikides nende menetluses olevates kohtuasjades.

74 Sellega seoses tuleb kõigepealt tõdeda, et liidu õiguse rikkumisega tekitatud kahju hüvitamise õiguse küsimus ei ole põhikohtuasja esemega seotud. Seejärel tuleb märkida, et eelotsusetaotluse esitanud kohus ei viita mingile piirangule, mis piiraks õigussubjektide õigust esitada maksuhalduri otsuste peale kaebus liikmesriigi kohtutele. Lõpuks ei väida ta ka, et riigisisene õigus ei võimalda tal esitada Euroopa Kohtule eelotsuse küsimust, kui ta leiab, et kõrgema astme kohtu praktika on liidu õigusega vastuolus või kui tal on selles suhtes kahtlusi, ega ka seda, et siseriikliku menetlusõiguse kohaselt on ta seotud selle kõrgema astme kohtu antud õiguslike hinnangute või juhistega, kui ta leiab Euroopa Kohtult palutud tõlgendust arvestades, et need hinnangud või juhised ei ole liidu õigusega kooskõlas.

75 Seoses sellega tuleb korrata, et kohtul, kes ei otsusta kohtuasjas viimase astmena, peab olema võimalus esitada Euroopa Kohtule küsimusi, mis tal tekivad, kui ta leiab, et kõrgema astme kohtu antud õiguslik hinnang võib sundida teda tegema kohtuotsuse, mis on vastuolus liidu õigusega. Samuti tuleb rõhutada, et ETL artikli 267 teise lõiguga liikmesriigi kohtule antud võimalus taotleda Euroopa Kohtult eelotsust tõlgenduse kohta enne, kui ta jätab vastavalt olukorrale kohaldamata kõrgema astme kohtu juhised, mis osutuvad liidu õigusega vastuolus olevaks, ei saa siiski muutuda kohustuseks (5. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus Elchinov, C-173/09, EU:C:2010:581, punktid 27 ja 28).

76 Sellest jäeldub, et kuues küsimus, millel ilmselgelt puudub seos põhikohtuasja eseme ja tegelikkusega, on käesoleva kohtumääruse punktis 69 meenutatud kohtupraktikat arvestades vastuvõetamatu.

Kohtukulud

77 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kümnes koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, koostoimes neutraalse maksustamise, tõhususe ja proportsionaalsuse põhimõtetega tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus selline liikmesriigi praktika, mille kohaselt maksuhaldur ei anna maksukohustuslasele õigust arvata maha käibemaksu, mis on tasutud talle tarnitud kaupade ostmisel, kuna nende ostudega seotud arveid ei saa lugeda usaldusväärseteks, kuivõrd esiteks ei saanud neid kaupu valmistada ja neid tarnida nende arvete esitaja, sest tal puudusid selleks vajalikud materiaalsed vahendid ja tööjõud, ning nimetatud kaubad omandati seega tundmatult isikult; teiseks ei ole kinni peetud riigisisestest raamatupidamiseeskirjadest; kolmandaks ei olnud nimetatud omandamisteni viinud tarneahelad majanduslikult põhjendatud ning

neljandaks esines teatavates selle tarneahela osaks olevates tehingutes õigusrikkumisi. Sellise keeldumise põhjendamiseks tuleb õiguslikult piisavalt tõendada, et maksukohustuslane osales aktiivselt pettuses või et see maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et nimetatud tehingud olid seotud pettusega, mille pani toime arvete väljastaja või mis tahes muu nimetatud tarneahelas eespool olev ettevõtja – seda peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: ungari.