

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

11. jaanuar 2024(*)

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Mahaarvamisõiguse andmisest keeldumine – Maksukohustuslase kohustused – Hoolsuskohustus – Tõendamiskoormis – Neutraalse maksustamise ja õiguskindluse põhimõtted – Liidu õiguse esimus – Liikmesriigi kohtupraktika ja liidu õiguse vaheline vastuolu

Kohtuasjas C-537/22,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Fővárosi Törvényszéki (Pealinna Budapesti kohus, Ungari) 31. mai 2022. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 11. augustil 2022, menetluses

Global Ink Trade Kft.

versus

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president A. Arabadjiev, kohtunikud T. von Danwitz (ettekandja), P. G. Xuereb, A. Kumin ja I. Ziemele,

kohtujurist: A. M. Collins,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Ungari valitsus, esindajad: M. Z. Fehér ja K. Szíjjártó,
- Euroopa Komisjon, esindajad: J. Jokubauskaitis ja A. Sipos,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab liidu õiguse esimuse põhimõtte ja nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 167, artikli 168 punkti a ja artikli 178 punkti a tõlgendamist neutraalse maksustamise ja õiguskindluse põhimõtteid arvestades.

2 Taotlus on esitatud Global Ink Trade Kft. ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Ungari maksu- ja tolliameti vaiete direktoraat) (edaspidi „maksuhaldur“) vahelises kohtuvaidluses selle üle, et viimane keeldus andmast kaupade soetamisel tasutud käibemaksu mahaarvamise õigust.

Õiguslik raamistik

3 Käibemaksudirektiivi artiklis 167 on sätestatud, et mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

4 Selle direktiivi artikli 168 punktis a on ette nähtud:

„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;

[...]“.

5 Nimetatud direktiivi artikli 178 punkti a kohaselt peab maksukohustuslasel olema artikli 168 punktis a sätestatud mahaarvamisõiguse kasutamiseks arve, mis on koostatud vastavalt selles direktiivis sätestatud nõuetele.

6 Käibemaksudirektiivi artikli 273 esimeses lõigus on sätestatud:

„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.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

7 Global Ink Trade tegeleb Ungaris hulgikaubandusega. Ajavahemikus 2012. aasta juulist kuni 2013. aasta juunini soetas see äriühing erinevaid kontoritarbeid. Enamikul nende soetustega seotud arvetel oli märgitud, et asjaomaste kaupade tarnija on Ungari ettevõtte Office Builder Kft.

8 Office Builderis läbiviidud kontrollide käigus juhtis maksuhaldur eelkõige tähelepanu sellele, et nimetatud ettevõtja ei tegele reaalse majandustegevusega ega ole täitnud oma maksukohustusi. Nimetatud ettevõtte juhataja, kes viibis 2013. aasta märtsis kinnipidamisasutuses, eitas mis tahes arve koostamist ja kirjavahetust Global Ink Trade'iga. Lisaks tuvastas maksuhaldur, et Office Builderi ja Global Ink Trade'i kirjavahetuses kasutatud e-posti aadress ei vasta Office Builderi ametlikule e-posti aadressile.

9 Maksuhaldur küsitles ka tunnistajaid, kes kinnitasid, et asjaomased kaubad tarniti Global Ink Trade'ile. Viimase juhataja teatas, et ta alustas ärialast suhtlust Office Builderiga pärast seda, kui viimane oli kohalikus ajalehes avaldanud kuulutuse, et ta kontrollis selle ettevõtja andmeid äriregistris ja kohtus isiklikult viimase esindajaga, kuid kogu hilisem teabevahetus toimus siiski e-kirja teel.

10 Kogutud tõendite põhjal leidis maksuhaldur, et Office Builderi poolt Global Ink Trade'ile

väidetavalt saadetud arved ei ole usutavad, kuna Office Builderi juhataja on sõnaselgelt eitanud nende väljastamist. Maksuhaldur järeldas sellest, et nendel arvetel kirjeldatud tehinguid nimetatud kahe ettevõtja vahel ei ole toimunud. Seetõttu otsustas maksuhaldur keelduda Global Ink Trade'ile andmast neil arvetel märgitud käibemaksu mahaarvamise õigust muu hulgas põhjusel, et Global Ink Trade ei ole oma tegevuses üles näidanud nõutavat hoolsust, eelkõige jättes piisava kindlusega välja selgitamata, kes on tema tarnija tegelikult ja kas tema maksukohustused on täidetud, mistõttu on ta süüdi passiivses pettuses.

11 Global Ink Trade esitas selle otsuse peale kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule, F?városi Törvényszékile (Pealinna Budapesti kohus, Ungari), väites, et maksuhalduri keeldumine kõnealuste arvetega seotud käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest põhines tõendamata faktidel ja et maksuhaldur eiras asjaolu, et tõendamiskoormis lasub temal.

12 Selles kontekstis märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et Euroopa Kohus on käibemaksudirektiivi asjakohaseid sätteid tõlgendanud Ungarit puudutavates sarnastes kohtuasjades 3. septembril 2020 tehtud kohtumäärustes Vikingo F?vállalkozó (C?610/19, EU:C:2020:673; edaspidi „kohtumäärus Vikingo F?vállalkozó“) ja Crewprint (C?611/19, EU:C:2020:674; edaspidi „kohtumäärus Crewprint“). Ent see kohus on aga seisukohal, et Kúria (Ungari kõrgeim kohus) kohaldab endiselt nendest kohtumäärustest varasemat kohtupraktikat, mis näib piiravat käibemaksu mahaarvamise õigust nõuetega, mis ei põhine käibemaksudirektiivil, kuna need kohtumäärused ei saa sisaldada uusi asjaolusid liidu õiguse tõlgendamiseks.

13 Täpsemalt on Kúria (kõrgeim kohus) kohtupraktika tagajärg see, et iga maksukohustuslane peab läbi viima oma tarnijate suhtes keerukaid ja põhjalikke kontrole, eelkõige kontrollima, kas tarnijad on täitnud käibemaksu deklareerimise ja tasumise kohustust, samas kui kohtumäärusest Vikingo F?vállalkozó nähtub, et seda kontrolliülesannet ei saa panna maksukohustuslasele, kes kasutab oma käibemaksu mahaarvamise õigust. Seega esineb Ungari kohtute vahel lahknevusi seoses küsimusega, millised on Euroopa Kohtu praktikast tulenevad tagajärjed. Selles kontekstis jätkab ka maksuhaldur selliste nõuete kohaldamist, mis ei ole kooskõlas käibemaksudirektiivi sätetega selliselt, nagu neid on tõlgendanud Euroopa Kohus. Lisaks on need nõuded vastuolus maksuhalduri poolt maksukohustuslastele avaldatud ringkirjaga ning see rikub eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul õiguskindluse põhimõtet. Nende nõuete hulgas on eelkõige kohustus hoida iga tarnijaga isiklikku kontakti ning kasutada ainult tarnija ametlikku e-posti aadressi.

14 Kuna Kúria (kõrgeim kohus) otsused on eelotsusetaotluse esitanud kohtule üldjuhul siduvad ja viimane on kohustatud õigusliku hinnangu andmisel põhjendama mis tahes kõrvalekaldumist nendest otsustest, mis kujutavad endast siduvat pretsedenti, tekib eelotsusetaotluse esitanud kohtul küsimus, kas liidu õiguse esimuse põhimõtet arvestades tuleb tal tõepoolest jätta kohaldamata Kúria (kõrgeim kohus) kohtuotsused, mis näivad olevat vastuolus käibemaksudirektiivi sätetega, nagu Euroopa Kohus on neid tõlgendanud kohtumäärustes Vikingo F?vállalkozó ja Crewprint.

15 Neil asjaoludel otsustas F?városi Törvényszék (Pealinna Budapesti kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas asjaolu, et viimase astmena asja lahendav liikmesriigi kohus tõlgendab Euroopa Kohtu lahendit (mis on tehtud kohtumäärusena eelotsusetaotluse alusel, mille ese on just nimelt selle viimase astmena tegutseva kohtu väljakujunenud kohtupraktika) nii, et see ei sisalda ühtegi uut asjaolu, mille tagajärjel jäetakse või võiks jätta Euroopa Kohtu varasemad otsused arvesse võtmata ja muuta asja viimase astmena lahendava kohtu varasemat riigisisest kohtupraktikat, kujutab endast liidu õiguse esimuse põhimõtte ja Euroopa Liidu põhiõiguste harta artikliga 47 tagatud õiguse tõhusale õiguskaitsevahendile rikkumist?

2. Kas liidu õiguse esimuse põhimõtet ja [põhiõiguste harta] artikliga 47 tagatud õigust tõhusale õiguskaitsevahendile tuleb tõlgendada nii, et Euroopa Kohtu otsuste esimuse põhimõte 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 lahend on tehtud määruse vormis?

3. Kas maksukohustuslase üldise kontrollikohustuse raames ja käibemaksudirektiivi 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-posti aadressil? 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 viis enne ärisuhte loomist läbi vastava kontrolli, vaid need on osa pooltevahelistest 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 tegutsenud 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 tõendid 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 tehingu toimumist, võtmata arvesse sellise avalduse tegemise asjaolusid, avaldaja huve ja 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 [Euroopa Ü]henduse 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, vaid see õigus on 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 sellest teadlik, kui ta tegutseb nõutava hoolsusega?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene ja teine küsimus

16 Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma esimese ja teise eelotsuse küsimusega Euroopa Kohtul tõlgendada liidu õiguse esimese põhimõtet ja põhiõiguste harta artiklit 47, siis tuleb sissejuhatuseks märkida, et põhikohtuasjas kõne all olevate riigisiseste õigusnormide järgi peab eelotsusetaotluse esitanud kohus ennast seotuks liikmesriigi kõrgemate kohtute otsustega, isegi kui need sisaldavad õiguslikke hinnanguid, mis tema arvates on liidu õigusega vastuolus.

17 Samas ei selgita eelotsusetaotluse esitanud kohus seost, mille ta tekitab põhiõiguste harta artikli 47, mis näeb ette õiguse tõhusale õiguskaitsevahendile, ja nende riigisiseste õigusnormide vahel. Lisaks, nagu Euroopa Komisjon oma kirjalikes seisukohtades märkis, ei ole eelotsusetaotluses välja toodud ühtegi takistust, mis piiraks sellel kohtul esitada Euroopa Kohtule eelotsuse küsimusi kahtluste korral, kas asjaomane riigisisene kohtupraktika on liidu õigusega kooskõlas. Neil asjaoludel tuleb viidatud küsimustele vastamisel lähtuda üksnes liidu õiguse esimese põhimõttest.

18 Seega tuleb asuda seisukohale, et eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib esimese ja teise küsimusega, millele tuleb vastata koos, sisuliselt teada, kas liidu õiguse esimese põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus riigisisest õigusnormid, mille kohaselt on liikmesriigi kõrgema astme kohtu antud õiguslikud hinnangud siduvad liikmesriigi madalama astme kohtutele, kes on kohustatud põhjendama mis tahes kõrvalekaldumist nendest hinnangutest, samas kui need liikmesriigi madalama astme kohtud leiavad Euroopa Kohtu poolt liidu õigusnormile antud tõlgendust arvestades, et need hinnangud ei ole liidu õigusega kooskõlas.

Vastuvõetavus

19 Ungari valitsus väidab, et need küsimused ei ole vastuvõetavad. Nimelt soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus tema sõnul nende küsimustega seada kahtluse alla Kúria (kõrgeim kohus) otsused kohtuasjades, milles tehti kohtumäärused Vikingo F?vállalkozó ja Crewprint, ning seda põhjendusel, et kõnealused kohtuotsused ei ole nende kohtumäärustega kooskõlas. Seega ei ole need küsimused põhikohtuasja lahendamisel asjakohased, kuna põhikohtuasi ei ole nimetatud kohtuasjadega kuidagi seotud.

20 Siinkohal tuleb märkida, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt eeldatakse liidu õiguse tõlgendamist käsitlevate küsimuste puhul, mille liikmesriigi kohus on esitanud sellises õiguslikus ja faktilises kontekstis, mille ta ise on kindlaks teinud ja mille õigsuse kontrollimine ei ole Euroopa Kohtu pädevuses, et need küsimused on asjakohased. Kohus võib keelduda liikmesriigi kohtu esitatud eelotsuse küsimusele vastamast vaid siis, kui on ilmne, et taotletav liidu õiguse tõlgendus ei ole mingil viisil seotud põhikohtuasja tegelike asjaolude või esemega, kui probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi ja õiguslikke asjaolusid, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimustele (14. septembri 2023. aasta kohtuotsus *Bezirkshauptmannschaft Feldkirch*, C?55/22, EU:C:2023:670, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

21 Käesoleval juhul tuleb märkida, et eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab võimalikule vastuolule Kúria (kõrgeim kohus) otsuste ning kohtumääruste Vikingo F?vállalkozó ja Crewprint vahel. Kuna aga eelotsusetaotluse esitanud kohus peab põhikohtuasja lahendamiseks vajalikuks viidata nendes kohtumäärustes antud juhistele ja kuna põhikohtuasjas kõne all olevate riigisiseste õigusnormide kohaselt on Kúria (kõrgeim kohus) otsused talle siiski siduvad, on esitatud küsimused seotud põhikohtuasja esemega ega ole hüpoteetilised. Lisaks on Euroopa Kohtule teada eelotsuse küsimusele tarviliku vastuse andmiseks vajalikud õiguslikud ja faktilised asjaolud.

22 Järelikult on esimene ja teine küsimus vastuvõetavad.

Sisulised küsimused

23 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kehtestab liidu õiguse esimuse põhimõtte liidu õiguse esmajärjekorras kohaldatavuse liikmesriikide õiguse ees. See põhimõtte paneb seega kõikidele liikmesriikide asutustele kohustuse tagada liidu eri õigusnormide täielik õigusmõju, kuna liikmesriikide õigus ei saa mõjutada nende õigusnormide mõju nimetatud riikide territooriumil. Sellest tuleneb, et liidu õiguse esimuse põhimõtte kohaselt ei või asjaolu, et liikmesriik tugineb riigisisestele õigusnormidele, isegi kui need on põhiseaduse sätted, kahjustada liidu õiguse ühtsust ja tõhusust (vt selle kohta 5. juuni 2023. aasta kohtuotsus komisjon vs. Poola (kohtunike sõltumatus ja eraelu), C?204/21, EU:C:2023:442, punkt 77, ning 24. juuli 2023. aasta kohtuotsus Lin, C?107/23 PPU, EU:C:2023:606, punkt 128 ja seal viidatud kohtupraktika).

24 Sellega seoses tuleb märkida, et liikmesriigi kohus, kes on kasutanud talle ELTL artikli 267 teise lõiguga antud volitusi, on põhikohtuasja lahendamisel seotud asjaomastele liidu õigusnormidele Euroopa Kohtu antud tõlgendusega ja ta peab seega vajaduse korral kalduma kõrvale liikmesriigi kõrgema kohtu hinnangutest, kui ta Euroopa Kohtu tõlgenduse alusel leiab, et need hinnangud ei ole liidu õigusega kooskõlas, jättes vajaduse korral kohaldamata riigisisese õigusnormi, mis kohustab teda järgima selle kõrgema kohtu lahendeid (vt selle kohta 24. juuli 2023. aasta kohtuotsus Lin, C?107/23 PPU, EU:C:2023:606, punktid 132 ja 133 ning seal viidatud kohtupraktika).

25 Neil asjaoludel hõlmab liidu õiguse tõlgenduse täieliku õigusmõju tagamise nõue liikmesriigi kohtute kohustust vajaduse korral muuta väljakujunenud kohtupraktikat, kui see põhineb riigisisese õiguse tõlgendusel, mis ei ole kooskõlas liidu õigusega (9. septembri 2021. aasta kohtuotsus Doprní podnik hl. m. Prahy, C?107/19, EU:C:2021:722, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika).

26 Seega, kui Euroopa Kohtu praktika on andnud liidu õiguse tõlgendamist käsitlevale küsimusele selge vastuse, peab liikmesriigi kohus tegema kõik vajaliku, et seda tõlgendust kohaldataks (vt selle kohta 10. märtsi 2022. aasta kohtuotsus Grossmania, C?177/20, EU:C:2022:175, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

27 Nagu Ungari valitsus ja komisjon märkisid, ei ole siinkohal oluline, kas Euroopa Kohtu tõlgendus on esitatud kohtuotsuse või kodukorra artikli 99 alusel põhistatud määruse vormis. Ükski aluslepingute, Euroopa Liidu Kohtu põhikirja ega kodukorra säte ei tee eelotsusemenetluste puhul kohtuotsuste ja põhistatud määruste puhul vahet nende ulatuse ja tagajärgede osas. Seega ei saa liikmesriigi kohus jätta kohtumäärust arvestamata põhjusel, et erinevalt kohtuotsusest see väidetavalt ei sisalda uusi asjaolusid liidu õiguse tõlgendamiseks.

28 Käesoleval juhul on eelotsusetaotluse esitanud kohus põhikohtuasja lahendamisel seega seotud tõlgendusega, mille Euroopa Kohus on liidu õigusele andnud, ning peab olukorrapõhiselt jätma arvestamata hinnangu, mille Kúria (kõrgeim kohus) on andnud nendes varasemates otsustes, mis kujutavad endast riigisisese õiguse kohaselt siduvat pretsedenti, kui ta leiab seda tõlgendust arvestades, et see hinnang ei ole liidu õigusega kooskõlas.

29 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ja Ungari valitsuse esitatud teabest nähtub, et põhikohtuasjas kõne all olevad riigisisest õigusnormid annavad sellele kohtule õiguse kalduda kõrvale Kúria (kõrgeim kohus) varasematest otsustest, isegi kui neil on kohustuslik pretsedent, eelkõige tingimusel, kui see kohus leiab, et need otsused on liidu õigusega vastuolus, ja et tema hinnang selles küsimuses on põhjendatud. Niisuguses kontekstis näib, et eelotsusetaotluse esitanud kohtul lasuv põhjendamiskohustus üksi ei kahjusta liidu õiguse esimust, kuna Euroopa

Kohtu käsutuses olevast toimikust ei nähtu ühtegi asjaolu, mis viitaks sellele, et selline kohustus kujutab endast takistust, mis muudaks selle kohtu jaoks ülemäära raskeks kasutada valikuõigust kalduda kõrvale Kúria (kõrgeim kohus) varasematest otsustest.

30 Neid kaalutlusi arvestades tuleb esimesele ja teisele küsimusele vastata, et liidu õiguse esimuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et see paneb liikmesriigi kohtule, kes on kasutanud talle ELTL artikliga 267 antud valikuõigust, kohustuse kalduda kõrvale liikmesriigi kõrgema kohtu õiguslikest hinnangutest, kui ta leiab – arvestades tõlgendust, mille Euroopa Kohus on liidu õigusnormile andnud otsuse või Euroopa Kohtu kodukorra artikli 99 tähenduses põhistatud määruse vormis –, et need hinnangud ei ole liidu õigusega kooskõlas. Selle põhimõttega ei ole siiski vastuolus riigisisised õigusnormid, mis panevad alama astme kohtutele üksnes kohustuse põhjendada mis tahes kõrvalekaldumist nendest hinnangutest.

Kolmas kuni viies küsimus

31 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib kolmanda kuni viienda küsimusega, millele on asjakohane vastata koos, sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artiklit 167, artikli 168 punkti a ja artikli 178 punkti a tuleb neutraalse maksustamise ja õiguskindluse põhimõtet arvestades tõlgendada nii, et nendega on vastuolus praktika, mille kohaselt maksuhaldur keeldub maksukohustuslasele talle tarnitud kaupade soetamisel tasutud käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest põhjusel, et nende soetuste kohta esitatud arved ei ole usaldusväärsed selliste asjaolude tõttu, mis annavad tunnistust nimetatud maksukohustuslasele omistatavast hoolsuse puudumisest, kuna neid asjaolusid hinnatakse üldjuhul ringkirja alusel, mille maksuhaldur on maksukohustuslastele edastanud.

32 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt kujutab maksukohustuslase õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaks, mille ta on tasunud saadud kaupade või teenuste eest, endast ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet. Nagu Euroopa Kohus on korduvalt selgitanud, on käibemaksudirektiivi artiklis 167 ja järgmistes artiklites sätestatud mahaarvamisõigus käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei saa põhimõtteliselt kitsendada, kui maksukohustuslane, kes seda õigust soovib kasutada, on järginud nii materiaalsoiguslikke kui ka vormilisi nõudeid või tingimusi (11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

33 Mis puudutab sisulisi nõudeid või tingimusi, mille suhtes kohaldatakse käibemaksu mahaarvamise õigust, siis tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 168 punktist a, et selle õiguse kasutamiseks peab asjaomane isik esiteks olema „maksukohustuslane“ selle direktiivi tähenduses ja teiseks kasutama kaupu või teenuseid, millele tuginetakse käibemaksu mahaarvamise õiguse alusena, oma maksustatavate tehingute tarbeks, ning et need kaubad või teenused peab talle tarnima või osutama mõni teine maksukohustuslane. Käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise korra kohta, mis on seotud vormilist laadi nõuete või tingimustega, on nimetatud direktiivi artikli 178 punktis a ette nähtud, et maksukohustuslasel peab olema selles direktiivis sätestatud nõuetele vastav arve (vt selle kohta 11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

34 Mahaarvamisõiguse tekkimise materiaalsoiguslikud tingimused on täidetud üksnes siis, kui arvel märgitud kaubatarned või teenused osutamine on tegelikult toimunud. Euroopa Kohus on juba otsustanud, et maksustatava tehingu olemasolu tuleb kontrollida vastavalt liikmesriigi õiguse tõendamisreeglitele, andes üldise hinnangu kõikidele põhikohtuasja faktilistele asjaoludele (9. jaanuari 2023. aasta kohtumäärus A.T.S. 2003, C?289/22, EU:C:2023:26, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 25. mai 2023. aasta kohtuotsus Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (käibemaks – fiktiivne soetamine), C?114/22, EU:C:2023:430, punkt 36).

35 Maksukohustuslasele võib mahaarvamisõiguse andmisest siiski keelduda, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tõendatud, et sellele on tuginetud pettuse või kuritarvituse eesmärgil. Maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste vastane võitlus on nimelt käibemaksudirektiivi tunnustatud ja edendatud eesmärk ning Euroopa Kohus on korduvalt leidnud, et õigussubjektid ei või liidu õigusnorme ära kasutada pettuse või kuritarvituse eesmärgil. Seega, isegi kui mahaarvamisõiguse kasutamise materiaalõiguslikud tingimused on täidetud, on liikmesriigi ametiasutuste ja kohtute pädevuses keelata mahaarvamisõiguse kasutamine, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tõendatud, et seda õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega (25. mai 2023. aasta kohtuotsus Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (käibemaks – fiktiivne soetamine), C-114/22, EU:C:2023:430, punktid 40 ja 41 ning seal viidatud kohtupraktika).

36 Pettuse korral ei tule väljakujunenud kohtupraktika kohaselt mahaarvamisõiguse kasutamist keelata mitte ainult siis, kui käibemaksust hoiab kõrvale maksukohustuslane ise, vaid ka siis, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tõendatud, et maksukohustuslane, kellele tarniti kaupa või osutati teenuseid, mis on mahaarvamise aluseks, teadis või oleks pidanud teadma, et kaupa soetades või teenust saades osales ta käibemaksupettusega seotud tehingus (25. mai 2023. aasta kohtuotsus Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (käibemaks – fiktiivne soetamine), C-114/22, EU:C:2023:430, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

37 Kuna mahaarvamisõiguse andmisest keeldumine on erand aluspõhimõttest, mida see õigus endast kujutab, tuleb maksuhalduril õiguslikult piisavalt kindlaks teha objektiivsed asjaolud, mis võimaldavad järeldada, et maksukohustuslane pani toime käibemaksupettuse või teadis või oleks pidanud teadma, et tehing, mille alusel mahaarvamisõigust taotletakse, on seotud pettusega. Liikmesriikide kohtutel tuleb kontrollida, kas asjaomane maksuhaldur on tuvastanud, et need objektiivsed tingimused on täidetud (25. mai 2023. aasta kohtuotsus Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (käibemaks – fiktiivne soetamine), C-114/22, EU:C:2023:430, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika).

38 Kuna liidu õigus ei näe ette käibemaksupettuse kohta tõendite esitamise korda, peab maksuhaldur need objektiivsed asjaolud kindlaks tegema liikmesriigi õiguses ette nähtud tõendamiseeskirjade kohaselt. Need õigusnormid ei või siiski kahjustada liidu õiguse tõhusust (11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punkt 51 ja seal viidatud kohtupraktika).

39 Niisugustel asjaoludel sõltuvad maksukohustuslase nõutav hoolsus ja meetmed, mida temalt võib mõistlikult nõuda, tagamaks, et ta ei osale ostu tehes sellise tehingu tegemises, mis on seotud maksudest kõrvalehoidmisega, mille pani toime temast tarneahelas eespool olev ettevõtja, peamiselt konkreetse juhtumi asjaoludest ja eelkõige sellest, kas on märke, mille põhjal maksukohustuslane võib ostu tehes kahtlustada, et esineb rikkumisi või pettust. Seega, kui on märke pettuste kohta, siis võib maksukohustuslaselt oodata suuremat hoolsust. Temalt ei saa siiski nõuda, et ta teeks igakülgseid ja põhjalikke kontrole, nagu need, milleks on vahendid maksuhalduril (1. detsembri 2022. aasta kohtuotsus Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, punkt 52, ja 9. jaanuari 2023. aasta kohtumäärus A.T.S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, punkt 70).

40 Küsimus, kas maksukohustuslane näitas üles piisavat hoolsust, kuulub põhikohtuasja faktiliste asjaolude hindamise ja seega üksnes liikmesriigi kohtute pädevusse. Nende kohtute ülesanne on hinnata, kas maksukohustuslane on kohtuasja asjaolusid arvestades näidanud üles piisavat hoolsust ja võtnud meetmeid, mida temalt sellistel asjaoludel võib mõistlikult nõuda (vt selle kohta 1. detsembri 2022. aasta kohtuotsus Aquila Part Prod Com, C?512/21, EU:C:2022:950, punkt 53 ja seal viidatud kohtupraktika).

41 Käibemaksudirektiiv ei takista põhimõtteliselt liikmesriikidel koostada eeskirju või ringkirja, et täpsustada maksukohustuslaselt nõutava hoolsuse taset ja suunata maksuhalduri hinnangut, nähes ette sellekohased kriteeriumid. Nimelt võivad liikmesriigid vastavalt selle direktiivi 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.

42 Kuid, nagu nähtub väljakujunenud kohtupraktikast, ei tohi selline meede seada süstemaatiliselt kahtluse alla käibemaksu mahaarvamise õigust ja seega käibemaksu neutraalsust (vt selle kohta 11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika). Samuti ei või see kahjustada liidu õiguse tõhusust käibemaksupettuse kohta tõendite kogumisel.

43 Seega ei saa sama meede seada kahtluse alla käesoleva kohtuotsuse punktis 37 meenutatud maksuhalduri kohustust tõendada õiguslikult piisavalt objektiivseid asjaolusid, mis võimaldavad järeldada, et maksukohustuslane pani toime käibemaksupettuse või teadis või oleks pidanud teadma, et asjaomane tehing on seotud sellise pettusega. Samuti ei tohi see vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktis 39 meenutatud kohtupraktikale viia selleni, et oma tarnija igakülgse ja põhjaliku kontrollimise kohustus jääb maksukohustuslase kanda.

44 Seega, kui maksuhaldur tugineb eelkõige arve väljastajaga seotud eeskirjade eiramistele, ei või tõendite hindamine viia selleni, et selle arve saanud maksukohustuslane on kaudselt kohustatud viima läbi oma lepingupartneriga seoses kontrollid, mis ei ole üldjuhul tema ülesanne (vt selle kohta 16. mai 2013. aasta kohtumäärus Hardimpex, C?444/12, EU:C:2013:318, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

45 Lõpuks peab sellise meetme rakendamine, nagu on kirjeldatud käesoleva kohtuotsuse punktis 41, olema kooskõlas õiguskindluse põhimõttega. Sellega seoses tuleb meelde tuletada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt peavad õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtetest kinni pidama liidu institutsioonid, kuid ka liikmesriigid, kui nad teostavad neile liidu direktiividega antud pädevust (9. juuli 2015. aasta kohtuotsus Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei, C?144/14, EU:C:2015:452, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

46 Nagu Euroopa Kohus on korduvalt sedastanud, nähtub sellest, et liidu õigusnormid peavad olema kindlad ja õigussubjektid peavad saama nende kohaldamist ette näha, kusjuures seda õiguskindluse põhimõtte nõuet tuleb eriti rangelt järgida siis, kui tegemist on õigusnormidega, mis võivad tekitada rahalisi kohustusi, et asjaomastel isikutel oleks võimalik täpselt teada oma kohustuste ulatust. Liidu õigusega kaetud valdkondades peavad liikmesriikide õigusnormid olema sõnastatud üheselt mõistetavalt, mis lubab asjaomastel isikutel oma õigusi ja kohustusi selgelt ja täpselt teada ning liikmesriigi kohtutel tagada nende järgimine (9. juuli 2015. aasta kohtuotsus Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei, C?144/14, EU:C:2015:452, punktid 34 ja 35 ning seal viidatud kohtupraktika).

47 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud andmetest, et Global Ink Trade'ile ei antud talle tarnitud kaupade soetamisel tasutud käibemaksu mahaarvamise õigust

põhjendusel, et nende kaupade kohta esitatud arved ei olnud usaldusväärsed, kuna eelkõige ei olnud selge, kes on nende kaupade tegelik tarnija. Selles kontekstis näib, et maksuhaldur tugines lisaks asjaolule, et neid arveid väljastanud ettevõtte juhataja jättis täitmata käibemaksu deklareerimise ja tasumise kohustuse, millest Global Ink Trade oleks pidanud väidetavalt teadlik olema. Maksuhaldur leidis sellega seoses, et Global Ink Trade on süüdi passiivses pettuses.

48 Nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktides 37 ja 40 meenutatud kohtupraktikast, on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne kontrollida, kas maksuhaldur on õiguslikult piisavalt tõendanud objektiivseid asjaolusid, mis võimaldavad järeldada, et maksukohustuslane pani toime käibemaksupettuse või et ta teadis või oleks pidanud teadma, et asjaomane tehing on seotud sellise pettusega, ning hindama, kas konkreetse juhtumi asjaolusid arvestades näitas see maksukohustuslane üles piisavat hoolsust ja võttis meetmed, mida võib neil asjaoludel temalt mõistlikult nõuda.

49 Kuigi käibemaksupettuse kohta kaudsete tõendite esinemisel võib selliselt maksukohustuslaselt oodata suuremat hoolsust, peab eelotsusetaotluse esitanud kohus siiski kontrollima, ega maksuhalduri nõuded ei pane talle kohustust viia läbi oma tarnija suhtes igakülgset ja põhjalikku kontrolli, pannes sisuliselt maksuhalduri kontrolliülesanded maksukohustuslasele käesoleva kohtuotsuse punktides 39 ja 44 viidatud kohtupraktika tähenduses.

50 Eelkõige tuleb meenutada, et üldiselt ei saa maksuhaldur nõuda maksukohustuslaselt, kes soovib kasutada käibemaksu mahaarvamise õigust, et ta kontrolliks, kas nende kaupade ja teenustega seotud arve väljastaja, millega seoses seda õigust taotletakse, on täitnud käibemaksu deklareerimise ja tasumise kohustused (vt selle kohta kohtumäärus Vikingo F?vállalkozó, punkt 56 ja seal viidatud kohtupraktika).

51 Lõpuks, mis puudutab õiguskindluse põhimõtet, siis on taas eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne kontrollida, kas maksuhaldur järgis seda põhimõtet talle antud pädevuse teostamisel. Selles kontekstis tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul kontrollida, kas maksuhalduri poolt maksukohustuslastele avaldatud ringkiri, mis oli kohaldatav põhikohtuasja asjaoludel, oli sõnastatud üheselt mõistetavalt, kas selle kohaldamine oli õigussubjektidele käesoleva kohtuotsuse punktides 45 ja 46 meenutatud kohtupraktika tähenduses ettenähtav ning ega maksuhalduri kohaldatud nõuded ei olnud ringkirjaga vastuolus.

52 Seega tuleb kolmandale kuni viiendale küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 167, artikli 168 punkti a ja artikli 178 punkti a tuleb neutraalse maksustamise ja õiguskindluse põhimõtet arvestades tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus praktika, mille kohaselt maksuhaldur keeldub maksukohustuslasele talle tarnitud kaupade soetamisel tasutud käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest põhjusel, et nende soetuste kohta esitatud arved ei ole usaldusväärsed selliste asjaolude tõttu, mis annavad tunnistust nimetatud maksukohustuslasele omistatavast hoolsuse puudumisest, kuna neid asjaolusid hinnatakse üldjuhul ringkirja alusel, mille maksuhaldur on maksukohustuslastele edastanud, tingimusel, et

- see praktika ja ringkiri ei sea kahtluse alla maksuhalduri kohustust tuvastada õiguslikult piisavalt objektiivsed asjaolud, mis võimaldavad järeldada, et maksukohustuslane pani toime käibemaksupettuse või et ta teadis või oleks pidanud teadma, et asjaomane tehing on seotud sellise pettusega;
- nimetatud praktika ja ringkiri ei pane samale maksukohustuslasele kohustust igakülgset ja põhjalikult kontrollida oma lepingupartnerit;
- maksuhalduri kohaldatavad nõuded on kooskõlas nimetatud ringkirjas ette nähtud nõuetega

ja

– maksukohustuslastele avaldatud ringkiri oli sõnastatud üheselt mõistetavalt ning selle kohaldamine oli õigussubjektidele ettenähtav.

Kuues küsimus

53 Selle küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui maksuhaldur keeldub maksukohustuslasele sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest põhjusel, et maksukohustuslane osales karussellpettuses, kui maksuhaldur piirdub selle kindlakstegemisega, et tehing on osa ringarvelduste ahelast, jättes kindlaks tegemata kõik pettuses osalenud isikud ning nende vastava tegevuse.

54 Käesoleva kohtuotsuse punktides 35–38 meenutatud kohtupraktikast nähtub, et maksuhaldur, kes kavatseb mahaarvamiseõiguse andmisest keelduda, peab riigisisese õiguse tõendamisreeglite kohaselt ja liidu õiguse tõhusust kahjustamata õiguslikult piisavalt tõendama nii objektiivseid asjaolusid, mis tõendavad käibemaksupettuse enda olemasolu, kui ka neid, mis tõendavad, et maksukohustuslane on toime pannud pettuse või et ta teadis või oleks pidanud teadma, et tehing, mille alusel mahaarvamiseõigust taotletakse, oli seotud nimetatud pettusega.

55 See tõendamiskohustus keelab sõltumata pettuse liigist või uuritavast tegevusest kasutada oletusi või eeldusi, mis võivad tõendamiskoormise ümberpööramise tagajärjel kahjustada ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet, milleks on mahaarvamiseõigus, ja seega liidu õiguse tõhusust (1. detsembri 2022. aasta kohtuotsus Aquila Part Prod Com, C?512/21, EU:C:2022:950, punkt 34).

56 Järelikult, kuigi ringarvelduste ahela olemasolu kujutab endast tõsist märki, mis viitab pettusele, mida tuleb arvesse võtta kõigi juhtumi asjaolude ja kõigi faktiliste asjaolude igakülgsel hindamisel, ei saa lubada, et maksuhaldur võiks karussellpettuse tõendamiseks piirduda sellega, et tõendab, et asjaomane tehing on osa ringarvelduste ahelast (vt selle kohta 1. detsembri 2022. aasta kohtuotsus Aquila Part Prod Com, C?512/21, EU:C:2022:950, punkt 35).

57 Maksuhalduri ülesanne on esiteks täpselt kirjeldada maksudest kõrvalehoidmise koosseisu tunnuseid ja tõendada pettust ning teiseks tõendada, et maksukohustuslane osales aktiivselt selles maksudest kõrvalehoidmises või et ta teadis või oleks pidanud teadma, et kaupade või teenuste soetamine, millest see õigus tekkis, oli seotud nimetatud pettusega. Tõend maksudest kõrvalehoidmise ja maksukohustuslase osalemise kohta selles ei tähenda siiski tingimata, et oleks tuvastatud kõik niisuguses maksudest kõrvalehoidmises osalenud isikud ja nende vastavad teod. Seda, kas maksuhaldur on need tõendid õiguslikult piisavalt esitanud, peavad kontrollima liikmesriigi kohtud (vt selle kohta 1. detsembri 2022. aasta kohtuotsus Aquila Part Prod Com, C?512/21, EU:C:2022:950, punkt 36).

58 Seega tuleb kuuendale küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi tuleb tõlgendada nii, et

– kui maksuhaldur keeldub maksukohustuslasele sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest põhjusel, et maksukohustuslane osales karussellpettuses, siis on selle direktiiviga vastuolus, kui maksuhaldur piirdub selle kindlakstegemisega, kas tehing on osa ringarvelduste ahelast;

– maksuhalduri ülesanne on esiteks täpselt kirjeldada maksudest kõrvalehoidmise koosseisu tunnuseid ja tõendada pettuslikku tegevust ning teiseks tõendada, et maksukohustuslane osales aktiivselt selles maksudest kõrvalehoidmises või et ta teadis või oleks pidanud teadma, et kaupade või teenuste soetamine, millest see õigus tekib, oli seotud nimetatud maksudest

kõrvalehoidmisega, mis ei tähenda tingimata, et tehakse kindlaks kõik maksudest kõrvalehoidmises osalenud isikud ja nende vastav tegevus.

Kohtukulud

59 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 (esimene koda) otsustab:

1. Liidu õiguse esimuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et see paneb liikmesriigi kohtule, kes on kasutanud talle ELTL artikliga 267 antud valikuõigust, kohustuse kalduda kõrvale liikmesriigi kõrgema kohtu õiguslikest hinnangutest, kui ta leiab – arvestades tõlgendust, mille Euroopa Kohus on liidu õigusnormile andnud otsuse või Euroopa Kohtu kodukorra artikli 99 tähenduses põhistatud määruse vormis –, et need hinnangud ei ole liidu õigusega kooskõlas. Selle põhimõttega ei ole siiski vastuolus riigisisised õigusnormid, mis panevad alama astme kohtutele üksnes kohustuse põhjendada mis tahes kõrvalekaldumist nendest hinnangutest.

2. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 167, artikli 168 punkti a ja artikli 178 punkti a tuleb neutraalse maksustamise ja õiguskindluse põhimõtet arvestades tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus praktika, mille kohaselt maksuhaldur keeldub maksukohustuslasele talle tarnitud kaupade soetamisel tasutud käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest põhjusel, et nende soetuste kohta esitatud arved ei ole usaldusväärsed selliste asjaolude tõttu, mis annavad tunnistust nimetatud maksukohustuslasele omistatavast hoolsuse puudumisest, kuna neid asjaolusid hinnatakse üldjuhul ringkirja alusel, mille maksuhaldur on maksukohustuslastele edastanud, tingimusel, et

– see praktika ja ringkiri ei sea kahtluse alla maksuhalduri kohustust tuvastada õiguslikult piisavalt objektiivsed asjaolud, mis võimaldavad järeldada, et maksukohustuslane pani toime käibemaksupettuse või et ta teadis või oleks pidanud teadma, et asjaomane tehing on seotud sellise pettusega;

– nimetatud praktika ja ringkiri ei pane samale maksukohustuslasele kohustust igakülgset ja põhjalikult kontrollida oma lepingupartnerit;

– maksuhalduri kohaldatavad nõuded on kooskõlas nimetatud ringkirjas ette nähtud nõuetega ja

– maksukohustuslastele avaldatud ringkiri oli sõnastatud üheselt mõistetavalt ning selle kohaldamine oli õigussubjektidele ettenähtav.

3. Direktiivi 2006/112 tuleb tõlgendada nii, et

– kui maksuhaldur keeldub maksukohustuslasele sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest põhjusel, et maksukohustuslane osales karussellpettuses, siis on selle direktiiviga vastuolus, kui maksuhaldur piirdub selle kindlakstegemisega, kas tehing on osa ringarvelduste ahelast;

– maksuhalduri ülesanne on esiteks täpselt kirjeldada maksudest kõrvalehoidmise koosseisu tunnuseid ja tõendada pettuslikku tegevust ning teiseks tõendada, et maksukohustuslane osales aktiivselt selles maksudest kõrvalehoidmises või et ta teadis või oleks pidanud teadma, et kaupade või teenuste soetamine, millest see õigus tekib, oli seotud nimetatud maksudest kõrvalehoidmisega, mis ei tähenda tingimata, et tehakse

kindlaks kõik maksudest kõrvalehoidmises osalenud isikud ja nende vastav tegevus.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: ungari.