

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (üheksas koda)

13. juuni 2024(*)

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 64 lõiked 1 ja 2 – Kohaldatavus – Pankrotihaldurite ja likvideerijate osutatavad teenused – Pidev teenuste osutamine – Artikli 168 punkt a – Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus – Ärinime kasutamise õigusega seotud kulud – Kaitseõigused – Õigus olla ära kuulatud

Kohtuasjas C-696/22,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Curtea de Apel Cluji (Cluji apellatsioonikohus, Rumeenia) 15. juuli 2021. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 8. novembril 2022, menetluses

C SPRL

versus

Administrația Județeană a Finanțelor Publice (AJFP) Cluj,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice (DGRFP) Cluj-Napoca,

EUROOPA KOHUS (üheksas koda),

koosseisus: koja president O. Spineanu-Matei, kohtunikud J.-C. Bonichot (ettekandja) ja S. Rodin,

kohtujurist: N. Emiliou,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- C SPRL, esindajad: *avocati* A. Coroian, A. Madar-Petran ja C. A. Păun,
- Rumeenia valitsus, esindajad: R. Antonie, E. Gane ja A. Rotăreanu,
- Euroopa Komisjon, esindajad: A. Armenia ja J. Jokubauskaitis,

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

on teinud järgmise

otsuse

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), nõukogu

16. detsembri 2008. aasta direktiiviga 2008/117/EL (ELT 2009, L 14, lk 7) muudetud kujul (edaspidi „direktiiv 2006/112“), artikleid 63, 64, 66 ja 168 ning kaitseõiguste tagamise põhimõtet.

2 Taotlus on esitatud ühelt poolt C SPRLi ning teiselt poolt Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice (AJFP) Cluji (riigi maksuameti Cluji maakonna maksukeskus, Rumeenia) ja Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice (DGRFP) Cluj-Napoca (riigi maksuameti Cluj-Napoca linna regionaalne maksukeskus, Rumeenia) (edaspidi koos „Rumeenia maksuhaldur“) vahelises kohtuvaidluses selle üle, kas maksuotsus, millega kohustati C?d tasuma täiendavalt käibemaksu teenustelt, mida ta osutas ettevõtjatele, kelle suhtes on algatatud maksejõuetusmenetlus, on õiguspärane.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Direktiivi 2006/112 põhjenduses 24 on märgitud:

„Selleks, et ühine käibemaksusüsteem ning selle edasised muudatused jõustuksid kõikides liikmesriikides ühel ajal, tuleks ühtlustada maksustatava teokoosseisu ja maksu sissenõutavuse mõisted.“

4 Direktiivis 2006/112 maksustatavat teokoosseisu ja käibemaksu sissenõutavust käsitleva VI jaotise 2. peatükk „Kaubatarned ja teenuste osutamine“ hõlmab selle direktiivi artikleid 63–67.

5 Kõnealuse direktiivi artiklis 63 on ette nähtud:

„Maksustatav teokoosseis tekib ning käibemaks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest.“

6 Direktiivi 2006/112 artikli 64 lõike 2 esialgset sõnastust muudeti direktiiviga 2008/117, mille ülevõtmise tähtaeg selle direktiivi artikli 3 lõike 1 kohaselt möödus 1. jaanuaril 2010. Muudatusega lisati direktiivi 2006/112 artikli 64 lõikesse 2 esimene lõik, ilma et artikli 64 lõiget 1 oleks muudetud.

7 Direktiivi 2006/112 artiklis 64 on sätestatud:

„1. Kui kaubatarnetega, välja arvatud kaupade teatud ajavahemikuks rendileandmise või järeelmaksuga müügiga, nagu sätestatud artikli 14 lõike 2 punktis b, ning teenuste osutamisega kaasneb mitu järjestikust [arvet] või makset, loetakse kaubatarned ja teenuste osutamine lõpetatuks pärast [selle ajavahemiku lõppemist, mida esitatud arve või tehtud makse puudutab]. [täpsustatud sõnastus]

2. [...]

Liikmesriigid võivad teatavatel esimeses lõigus sätestamata juhtudel ette näha, et pidevad kaubatarned ja pidev teenuste osutamine, mis toimuvad teatava ajavahemiku jooksul, loetakse lõpetatuks vähemalt ühe aasta möödumisel.“

8 Direktiivi 2006/112 artikli 66 esialgset sõnastust muudeti direktiiviga 2008/117. Muudatusega lisati direktiivi 2006/112 artiklisse 66 teine lõik, ilma et selle artikli esimest lõiku oleks muudetud.

9 Direktiivi artiklis 66 on sätestatud:

„Erandina artiklitest 63, 64 ja 65 võivad liikmesriigid ette näha, et teatavate tehingute või teatavat

liiki maksukohustuslaste puhul muutub käibemaks sissenõutavaks:

- a) hiljemalt arve väljastamisel;
- b) hiljemalt tasu kättesaamisel;
- c) kui arvet ei väljastata või väljastatakse hiljem, kindlaksmääratud tähtaja jooksul alates maksustatava teokoosseisu tekkimise kuupäevast.

[...]“.

10 Kõnealuse direktiivi VII jaotis „Maksustatav väärtus“ sisaldab artiklit 90, mis on sõnastatud järgmiselt:

„1. Tühistamise, taganemise, ülesütlemise või osalise või täieliku mittetasumise korral või juhul, kui hinda alandatakse pärast tarne toimumist, vähendatakse maksustatavat väärtust sellele vastavalt ning liikmesriikide poolt kindlaksmääratud tingimustel.

2. Täieliku või osalise mittetasumise korral võivad liikmesriigid lõikest 1 erandi teha.“

11 Sama direktiivi X jaotise, mis käsitleb mahaarvamist, 1. peatükk „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala“ sisaldab artiklit 168, milles on sätestatud:

„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;

[...]“.

Rumeenia õigus

12 22. detsembri 2003. aasta seaduse nr 571/2003, millega kehtestatakse maksuseadustik (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal; *Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 927, 23.12.2003), põhikohtuasja asjaoludele kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „maksuseadustik“) on artiklis 1341 „Maksustatav teokoosseis kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul“ sätestatud:

„(1) Maksustatav teokoosseis tekib kaupade tarnimise või teenuste osutamise kuupäeval, kui käesolevas peatükis sätestatud eranditest ei tulene teisiti.

[...]

(7) Selline teenuste osutamine, mille eest esitatakse mitu järjestikust koondarvet või tehakse mitu järjestikust makset, nagu ehitus- ja paigaldusteenused, nõustamis-, uurimis-, ekspertiisi- ja muud sarnased teenused, loetakse osutatuks kuupäeval, mil on väljastatud tööde edenemise vahekokkuvõtte, tööaruanne või muu samalaadne dokument, mis võimaldab identifitseerida osutatud teenuse, või siis vastavalt lepingutingimustele kuupäeval, mil teenuse saaja selle vastu võtab.

(8) Lõikes 7 nimetatamata pidevate kaubatarnete ja pideva teenuste osutamise puhul, nagu maagaasi-, vee-, telefoniteenuse-, elektri- ja muud sarnased tarned, loetakse kaubatarne tehtuks või teenuste osutamine lõpetatuks kuupäeval, mis on lepingus ette nähtud tarnitud kauba või

osutatud teenuste eest tasumiseks, või arve väljastamise kuupäeval, tingimusel et arveldusperiood ei ole pikem kui üks aasta.

[...]“.

13 Selle seadustiku artiklis 145 „Mahaarvamisõiguse kohaldamisala“ on sätestatud:

„[...]“

(2) Igal maksukohustuslasel on õigus maha arvata sisendkäibemaks, kui soetatud kaupa või teenust kasutatakse järgmiste tehingute tarbeks:

a) maksustatavad tehingud [...]“.

14 5. aprilli 2006. aasta seaduse nr 85/2006, mis käsitleb maksejõuetusmenetlust (Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței; *Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 359, 21.4.2006), artikkel 4 on sõnastatud nii:

„(1) Kõik käesolevas seaduses ette nähtud menetlusega seotud kulud, sealhulgas pankrotihalduri ja/või likvideerija kulud seoses menetlustoimingust teatamise ning menetlusega seotud kutse või menetlusdokumendi kättetoimetamisega, kaetakse võlgniku varast.

[...]“

(4) Kui võlgniku kontol ei ole vabu vahendeid, kasutatakse likvideerimisfondi vahendeid [...]“.

15 Selle seaduse artikli 11 lõikes 1 on sätestatud:

„Käesoleva seaduse kohaselt on pankrotiasja menetleva kohtu põhiülesanded:

[...]“

c) määrata – esitades põhjenduse – menetluse algatamise otsuses ajutine haldur nende nõuetele vastavate pankrotihaldurite hulgast, kelle esitatud teenusepakkumus on pankrotiasja toimikus, [...] määrata kindlaks halduri tasu vastavalt maksejõuetuse haldurite tegevuse korralduse seaduses sätestatud kriteeriumidele ja halduri ametiülesanded asjaomaseks ajavahemikuks. Pankrotiasja menetlev kohtunik määrab ajutise halduri või ajutise likvideerija menetluse algatamist taotlenud võlausaldaja või võlgniku ettepaneku alusel. [...]

d) kinnitada oma määrusega pankrotihaldur või likvideerija, kelle on valinud võlausaldajate koosolek või kelle on nimetanud võlausaldaja, kellele kuulub üle 50% nõuete väärtusest, ning halduri või likvideerija kokkulepitud tasu. [...]“.

16 Kõnealuse seaduse artikli 21 lõigetes 1 ja 11 on sätestatud:

„(1) Pankrotihaldur esitab kord kuus aruande, mis sisaldab ülevaadet täidetud ülesannetest, ning kuludokumendid menetluse läbiviimisega seotud kulude või muude võlgniku vara vabadest vahenditest hüvitatavate kulude kohta. Aruanne lisatakse pankrotiasja toimikusse ja selle väljavõtte avaldatakse *Buletinul Procedurilor de Insolvență* [(BPI) (maksejõuetusmenetluste bulletin)]. Pankrotiasja menetlev kohtunik määrab iga 120 päeva möödudes menetluse jätkamise tähtaja, mille lõppedes peab pankrotihaldur esitama kokkuvõtliku aruande möödunud ajavahemiku jooksul võetud meetmetest, mis on kajastatud tegevusaruannetes.

(11) Lõikes 1 nimetatud aruandes esitatakse ka pankrotihalduri või likvideerija tasu koos selle arvutamise meetodiga.“

17 Seaduse artiklis 24 on sätestatud:

„(1) Kui pankroti väljakuulutamisel nimetab pankrotiasja menetlev kohtunik likvideerija, kohaldatakse artikleid 19, 21, 22 ja 23 ning artikli 102 lõiget 5.

(2) Pankrotihalduri ülesanded lõppevad hetkest, mil pankrotiasja menetlev kohtunik määrab kindlaks likvideerija ülesanded.

(3) Likvideerijaks võib nimetada ka varem määratud pankrotihalduri.“

18 Valitsuse 24. detsembri 2003. aasta määruse nr 92/2003, millega kehtestatakse maksumenetluse seadustik (Ordonan?a Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedur? fiscal?; *Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 941, 29.12.2003; edaspidi „maksumenetluse seadustik“), põhikohtuasja asjaolude ajal kehtinud redaktsioonis on artiklis 213 „Vaidemenetlus“ sätestatud:

„(1) Vaiet lahendades kontrollib pädev asutus maksuotsuse aluseks olevaid faktilisi ja õiguslikke asjaolusid. Vaide läbivaatamisel võetakse arvesse poolte argumente, õigusnorme, millele pooled tuginevad, ning asja toimikus olevaid dokumente. Vaie lahendatakse selles esitatud nõude piires.

(2) Vaiet lahendav asutus võib taotleda ministeeriumi eridirektoraadi või muu institutsiooni või asutuse arvamust.

(3) Vaideotsuse tagajärjel ei tohi vaide esitaja olukord halveneda selle õiguskaitsevahendi kasutamise tõttu.

(4) Vaide esitaja ja menetlusse astuja või nende esindajad võivad oma taotluse põhjendamiseks esitada uusi tõendeid. Sellisel juhul saab vaidlustatud haldusakti väljastanud maksuhaldur või – olenevalt olukorrast – seda kontrollinud organ esitada oma seisukoha nende uute asjaolude kohta.

(5) Vaiet menetlev ametiasutus teeb kõigepealt otsuse menetluslike ja sisuliste vastuvõetamatuse vastuväidete kohta, ning kui tuvastatakse, et need on põhjendatud, jätab asja sisuliselt läbi vaatamata.“

19 Valitsuse 8. novembri 2006. aasta erakorralise määruse nr 86/2006 maksejõuetuse haldurite tegevuse korraldamise kohta (Ordonan?a de urgen?? nr. 86/2006 privind organizarea activit??ii practicienilor în insolven??; *Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 944, 22.11.2006) artiklis 38 on sätestatud:

„(1) Maksejõuetuse halduril on õigus oma tegevuse eest saada tasu kindlaksmääratud halduritasu, tulemustasu või seda liiki tasude kombinatsiooni kujul.

[...]

(4) Pankrotimenetluse algatamisel määrab pankrotiasja menetlev kohtunik artiklis 2 ette nähtud tingimustel kindlaks abijärgi tasu kontrolliperioodi eest. Võlausaldajate üldkoosolek võib seda halduritasu muuta, võttes arvesse artiklis 2 ette nähtud tingimusi.

(5) Maksejõuetuse haldurite, st pankrotihalduri või likvideerija tasu ja menetluskulud hüvitatakse seaduse nr 85/2006 artikli 4 alusel loodud fondist [...]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

20 Rumeenia õiguse alusel asutatud äriühing C ühendab pankrotihaldureid ja likvideerijaid, keda Rumeenia õiguses nimetatakse maksejõuetuse halduriteks. See äriühing osutab teenuseid ettevõtjatele, kelle suhtes on algatatud maksejõuetusmenetlus. On selge, et need teenused on käibemaksuga maksustatavad.

21 13. augusti 2015. aasta maksuotsusega, mis jäeti osaliselt muutmata 10. mai 2016. aasta otsusega, millega lahendati C esitatud vaie, tuvastas Rumeenia maksuhaldur rikkumised eelkõige seoses käibemaksu sissenõutavusega. C esitas Curtea de Apel Clujile (Cluji apellatsioonikohus, Rumeenia), kes on eelotsusetaotluse esitanud kohus, apellatsioonkaebuse 10. mai 2016. aasta otsuse täitmise peatamise nõudes.

22 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et selle kaebuse tulemusel on vaja vastust kolmele küsimusele direktiivi 2006/112 tõlgendamise kohta.

23 Mis puudutab esiteks teenuseid, mida C osutas äriühingule SM SRL ajavahemikus 17. märtsist 2011 kuni 31. augustini 2011, siis eelotsusetaotluse esitanud kohus tuvastas, et C väljastas arve viimati nimetatud kuupäeval.

24 Selle lähenemisviisi õiguspärasuse hindamiseks tuleb kindlaks teha, kas kõnealused teenused kuuluvad direktiivi 2006/112 artikli 64 lõike 2 – mis võeti Rumeenia õigusesse üle maksuseadustiku artikli 1341 lõikega 8 – kohaldamisalasse.

25 Viimati nimetatud sätte kohaselt võib maksukohustuslane otsustada, et „pideva teenuste osutamise“ korral väljastavad nad arve, mis hõlmab maksimaalselt ühte aastat. Selle sätte kohaldamisala on piiritletud teenuste loeteluga, mis ei ole ammendav.

26 Kui ilmneb, et äriühingule SM osutatud teenused kuuluvad maksuseadustiku artikli 1341 lõike 8 kohaldamisalasse, siis on vale Rumeenia maksuhalduri seisukoht, et maksustatav teokoosseis tekkis ja maks muutus sissenõutavaks siis, kui C neid teenuseid osutas, mistõttu oleks viimane pidanud väljastama arved hiljemalt teenuse osutamisele järgneva kuu 15. päeval.

27 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et tema lahendatava vaidluse raames koostatud eksperdiarvamusest nähtuvalt osutati kõnealuseid teenuseid tegelikult pidevalt. Samas ei ole välistatud, et nende teenuste puhul väljastati mitu järjestikust arvet või tehti mitu järjestikust makset.

28 Teiseks märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et ajavahemikus 2010. aasta novembrist kuni 2011. aasta oktoobrini osutatud teenuste kohta väljastas C arve 3. oktoobril 2011 ja käibemaks laekus talle koos tasuga 1. novembril 2011. Selline lähenemine on põhjendatav asjaoluga, et tasu maksmine oli seatud sõltuvusse tingimusest, et asjaomaste teenuste saaja käsutuses peab olema likviidseid vahendeid.

29 Rumeenia maksuhaldur leidis, et selline tingimus ei võimalda teineteisest lahutada maksustatavat teokoosseisu ja käibemaksu sissenõutavust, võttes arvesse seda, et C osutas teenuseid alates kuupäevast, mil ta määrati pankrotihalduriks või likvideerijaks.

30 C tugineb seevastu 3. septembri 2015. aasta kohtuotsusele Asparuhovo Lake Investment Company (C?463/14, EU:C:2015:542, punkt 35), väites, et „vastutasule“ on iseloomulik otsene

seos osutatud teenuse ja selle eest makstava tasu vahel. Seega ei toimunud enne kõnealust tasu maksmist ei vastastikuseid sooritusi ega maksustatavat tehingut.

31 Eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole kindel, kas Rumeenia maksuhalduri seisukoht on kooskõlas direktiivi 2006/112 artiklitega 63, 64 ja 66.

32 Kolmandaks ja viimaseks andis advokaadibüroo DDKK 8. detsembril 2009 sõlmitud koostöökokkuleppe alusel C-le rahalist abi ning andis viimasele õiguse kasutada selle büroo nime ja logo.

33 Rumeenia maksuhalduri sõnul sõlmiti see koostöökokkulepe turundusstrateegia raames, mille eesmärk oli klientide hankimine siis, kui C alustas tegevust maksejõuetute ettevõtete pankrotihalduri ja likvideerijana. Maksuhaldur ei lubanud siiski selle lepingu alusel DDKK koostatud arvetel märgitud käibemaksu maha arvata, kuna maksuhalduri hinnangul ei tõendanud C, et DDKK osutatud teenuseid kasutati tema maksustatavate tehingute tarbeks.

34 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et maksuseadustiku artikli 145 lõike 2 punkti a alusel mahaarvamisoiguse kasutamiseks pidanuks C tõendama, et tema varem soetatud sisendite ja järgnevate väljundtehingute vahel on „otsene ja vahetu seos“. 25. novembri 2021. aasta kohtuotsuses *Amper Metal* (C-334/20, EU:C:2021:961) on selle kohta antud kaudseid juhiseid, kuid need ei võimalda kindlaks määrata nõutavat tõendatuse taset. Käesoleval juhul esitas C Rumeenia maksuhaldurile DDKKga sõlmitud koostöökokkuleppe ja viimase koostatud arved. Lisaks osutas C sellele, et tema käive kasvas ja maksustatavate tehingute väärtus suurenes.

35 Peale selle märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et lisaks kolmele direktiivi 2006/112 tõlgendamist puudutavale küsimusele on tema menetluses olevas asjas vaja lahendada ka kaitseõigusi puudutav küsimus.

36 Nimelt esitas Rumeenia maksuhaldur 13. augusti 2015. aasta maksuotsuse peale esitatud vaide menetluses uusi faktilisi ja õiguslikke argumente. C väitel ei olnud tal võimalik nende argumentide suhtes seisukohta võtta, mistõttu eirati kaitseõigusi ja rikuti maksumenetluse seadustiku artiklit 213, mille kohaselt saab vaide raames kontrollida üksnes neid faktilisi ja õiguslikke põhjendusi, mida võeti arvesse vaidlustatud akti väljastamisel.

37 Eelotsusetaotluse esitanud kohus tuletab meelde, et 3. juuli 2014. aasta kohtuotsuse *Kamino International Logistics ja Datema Hellmann Worldwide Logistics* (C-129/13 ja C-130/13, EU:C:2014:2041) punktis 79 leidis Euroopa Kohus, et kaitseõiguste, eelkõige õiguse olla ära kuulatud rikkumine toob kaasa asjaomase haldusmenetluse lõpus tehtud otsuse tühistamise vaid juhul, kui ilma selle rikkumiseta oleks menetluse tulemus võinud olla teistsugune. Selle kohtuotsuse punktist 73 tuleneb, et kaitseõiguste rikkumisega ei ole tegemist ka siis, kui maksuotsuse täitmine peatatakse kuni selle võimaliku muutmiseni.

38 Käesoleval juhul kohaldatai C suhtes ajutisi meetmeid, st 13. augusti 2015. aasta maksuotsuse täitmine peatati kuni eelotsusetaotluse esitanud kohtu sisulise otsuse tegemiseni. Lisaks on C eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli olevas asjas vaidlustanud need uued argumendid, mille Rumeenia maksuhaldur esitas vaidemenetluses.

39 Neil asjaoludel otsustas *Curtea de Apel Cluj* (Cluji apellatsioonikohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas nõukogu direktiivi [2006/112], mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklitega 63, 64 ja 66 on vastuolus käesolevas kohtuasjas arutatav maksuhalduri halduspraktika, millega maksukohustuslasele – kes on kutseala osaühing, mille kaudu saavad maksejõuetusmenetluse

haldurid tegelda oma kutsetegevusega – on määratud täiendavad maksukohustused, milleks on kohustus teha kindlaks maksustatav teokoosseis ja käibemaksu sissenõutavus teenuste osutamise hetkel sellises maksejõuetusmenetluses, milles pankrotihalduri tasu on kindlaks määranud pankrotiasja menetlev kohus või võlausaldajate koosolek, mistõttu peab maksukohustuslane väljastama arved selle kuu viieteistkümnendaks kuupäevaks, mis järgneb maksustatava teokoosseisu tekkimise kuule?

2. Kas direktiivi 2006/112 artiklitega 63, 64 ja 66 on vastuolus käesolevas kohtuasjas arutatav maksuhalduri halduspraktika, millega maksukohustuslasele – kes on kutseala osaühing, mille kaudu saavad maksejõuetusmenetluse haldurid tegelda oma kutsetegevusega – on määratud täiendavad maksukohustused selle tõttu, et ta väljastas arved ja nõudis käibemaksu sisse alles siis, kui ta oli saanud kätte tasu maksejõuetusmenetluse raames osutatud teenuste eest, ehkki võlausaldajate koosoleku otsuse kohaselt oli pankrotihalduri tasu maksmine seatud sõltuvusse likviidsete vahendite olemasolust võlgniku kontodel?

3. Kas juhul, kui on sõlmitud kaubamärkide kooskasutuskokkulepe (*co-branding*) advokaadibüroo ja maksukohustuslase vahel, piisab mahaarvamisõiguse andmiseks sellest, et varem soetatud sisendite ja järgnevate väljundtehingute vahel otsese ja vahetu seose olemasolu tuvastamise raames tõendab maksukohustuslane ilma täiendavate tõendavate dokumentideta, et pärast selle kokkuleppe sõlmimist kasvas tema käive või suurenes maksustatavate tehingute väärtus? Millised on jaatava vastuse korral kriteeriumid, mida tuleb mahaarvamisõiguse tegeliku ulatuse kindlakstegemisel arvesse võtta?

4. Kas liidu õiguses kehtivat kaitseõiguste tagamise üldpõhimõtet tuleb tõlgendada nii, et kui riigisiseses haldusmenetluses, milles tehakse otsus vaide kohta, mis on esitatud maksuotsuse peale, millega on määratud täiendav käibemaksusumma, esitatakse uued faktilised ja õiguslikud põhjendused võrreldes nendega, mis sisalduvad maksukontrolli protokollis, mis on selle maksuotsuse väljastamise alus, ning maksukohustuslase suhtes kohaldatakse esialgse õiguskaitse meetmeid seniks, kuni asja sisuliselt lahendav kohus teeb otsuse, st peatatakse nõude läbivaatamine, saab asja sisuliselt lahendav kohus asuda seisukohale, et seda põhimõtet ei ole rikutud, kontrollimata seejuures, kas ilma selle rikkumiseta oleks menetluse tulemus võinud olla teistsugune?“

Kiirendatud menetluse taotlus

40 Eelotsusetaotluse esitanud kohus taotles Euroopa Kohtult käesolevas kohtuasjas kiirendatud menetluse kohaldamist Euroopa Kohtu kodukorra artikli 105 lõike 1 alusel, väites, et põhikohtuasi on tema menetluses olnud alates 2016. aastast.

41 Kodukorra artikli 105 lõikes 1 on ette nähtud, et kui kohtuasja laad nõuab asja lahendamist lühikese aja jooksul, võib Euroopa Kohtu president eelotsusetaotluse esitanud kohtu taotlusel või erandkorras omal algatusel otsustada, olles ettekandja-kohtuniku ja kohtujuristi ära kuulanud, lahendada eelotsusetaotluse kiirendatud menetluses, kaldudes kõrvale kodukorra sätetest.

42 Käesoleval juhul ei ole ilmne, et eelotsusetaotluse esitanud kohus peab lahendi tegema kindlaksmääratud tähtaja jooksul või et kaebust, mille C talle 2016. aastal esitas, oleks menetletud kiiresti (vt selle kohta Euroopa Kohtu presidendi 1. oktoobri 2010. aasta määrus N. S. jt, C-411/10, EU:C:2010:575, punkt 8).

43 Viimati nimetatud küsimuses piisab, kui märkida, et see kohus tegi Euroopa Kohtule eelotsusetaotluse esitamise otsuse 15. juulil 2021. Siiski saatis nimetatud kohus selle taotluse välja alles 8. novembril 2022.

44 Lisaks tuleb märkida, et vajadus lahendada Euroopa Kohtus pooleliolev vaidlus lühikese aja jooksul ei saa tuleneda ainuüksi asjaolust, et eelotsusetaotluse esitanud kohus on kohustatud tagama vaidluse kiire lahendamise (13. oktoobri 2022. aasta kohtuotsus Gmina Wieliszew, C?698/20, EU:C:2022:787, punkt 50).

45 Lõpuks tuleb tõdeda, et Euroopa Kohus on juba otsustanud, et ainuüksi õigussubjektil olev põhjendatud huvi selgitada võimalikult kiiresti välja talle liidu õigusest tulenevate õiguste ulatus ei ole selline erandlik asjaolu, millega saab põhjendada kiirendatud menetluse kasutamist (Euroopa Kohtu presidendi 10. jaanuari 2012. aasta määrus Arslan, C?534/11, EU:C:2012:4, punkt 13 ja seal viidatud kohtupraktika).

46 Neil asjaoludel jättis Euroopa Kohtu president – olles ära kuulanud ettekandja-kohtuniku ja kohtujuristi – 21. detsembri 2022. aasta otsusega kodukorra artiklis 105 ette nähtud kiirendatud menetluse kohaldamise taotluse rahuldamata.

Eelotsuse küsimuste analüüs

Küsimuste vastuvõetavus

47 Esiteks tuleb märkida, et esimese ja teise küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtul tõlgendada direktiivi 2006/112 artikleid 63, 64 ja 66.

48 Eelotsusetaotlusest nähtub siiski, et tegelikult ei puuduta eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimused mitte direktiivi 2006/112 artikli 63 kui sellise tõlgendamist, vaid hoopis selle direktiivi artikli 64 lõigete 1 ja 2 – koostoimes nimetatud direktiivi artikliga 63 – vastavat kohaldamisala.

49 Sellega seoses nähtub eelotsusetaotlusest lisaks, et direktiivi 2006/112 (esialgse redaktsiooni) artikli 64 lõiked 1 ja 2 võeti Rumeenia õigusesse üle maksuseadustiku artikli 1341 lõigetega 7 ja 8.

50 Seevastu ei ole Euroopa Kohtul võimalik kindlaks teha, kas selle direktiivi artikli 66 esimene lõik, mille kohaldamine on vabatahtlik, oli põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal Rumeenia õigusesse üle võetud. Rumeenia valitsus väidab oma kirjalikes seisukohtades, et see ei olnud nii. Pealegi ei võimalda Euroopa Kohtu käsutuses olev teave tal hinnata selle sätte asjakohasust põhikohtuasja lahendamisel.

51 Kuna eelotsuse menetlus algatatakse ELTL artikliga 267 kohase eelotsusetaotluse esitamisega, peab liikmesriigi kohus selles taotluses endas selgitama põhikohtuasja vaidluse faktilist ja õiguslikku raamistikku ja esitama vajalikud selgitused põhjuste kohta, mille alusel ta on valinud välja liidu õiguse sätted, mida ta palub tõlgendada, samuti seose kohta, mille ta on tuvastanud nende sätete ja tema menetluses olevas kohtuasjas kohaldatavate riigisiseste õigusnormide vahel (8. juuni 2023. aasta kohtuotsus Lyoness Europe, C?455/21, EU:C:2023:455, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

52 Need eelotsusetaotluse sisu suhtes kehtivad kumulatiivsed nõuded on sõnaselgelt esitatud kodukorra artiklis 94, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus peab rangelt järgima. Lisaks on neid korratud Euroopa Liidu Kohtu soovitude liikmesriikide kohtutele eelotsuse taotlemiseks (ELT 2019, C 380, lk 1) punktides 13, 15 ja 16 (8. juuni 2023. aasta kohtuotsus Lyoness Europe, C?455/21, EU:C:2023:455, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

53 Neid kaalutlusi arvestades tuleb tõdeda, et esimene ja teine küsimus on vastuvõetamatud osas, milles need puudutavad direktiivi 2006/112 artikli 66 tõlgendamist.

54 Teiseks tuleb märkida, et kolmas küsimus puudutab direktiivi 2006/112 artikli 168 punktis a ette nähtud mahaarvamisõiguse kasutamist. Eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole kindel ühelt poolt selles, millised tõendid peab maksukohustuslane selle õiguse kasutamise eesmärgil maksuhaldurile esitama, ja teiselt poolt selles, milline on kõnealuse õiguse ulatus.

55 Euroopa Kohtu käsutuses on siiski vaid teave kolmanda küsimuse esimese osa kohta, mistõttu ei ole tal võimalik kindlaks teha ei põhjuseid, mis on aluseks eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimustele mahaarvamisõiguse ulatuse kohta, ega seda, kas vastus sellele küsimusele on tarvilik. Neil asjaoludel on kolmanda küsimuse teine osa vastuvõetamatu.

Esimene küsimus

56 Kõigepealt tuleb märkida, et mis puudutab põhikohtuasjas kõne all olevaid teenuseid, siis eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul on sisuliselt tegemist C koosseisus olevate pankrotihaldurite ja likvideerijatega, kes osutavad ettevõtjatele, kelle suhtes on algatatud maksejõuetusmenetlus, teenuseid mitte üksikjuhtudel, vaid pidevalt teatud ajavahemiku vältel.

57 Järelikult tuleb asuda seisukohale, et esimese küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtul selgitada, kas direktiivi 2006/112 artiklit 64 tuleb tõlgendada nii, et selle artikli lõigete 1 ja 2 kohaldamisalasse kuulub selliste teenuste pidev osutamine nagu need, mida pankrotihaldurid ja likvideerijad Rumeenia õiguse alusel teatud ajavahemiku vältel osutavad ettevõtjatele, kelle suhtes on algatatud maksejõuetusmenetlus.

58 Sellega seoses tuleb esiteks märkida, et direktiivi 2006/112 artikli 64 lõiget 1 tuleb tõlgendada selle artiklit 63 arvestades, kuna esimene säte on lahutamatuult seotud teise sättega (28. oktoobri 2021. aasta kohtuotsus X-Beteiligungsgesellschaft (käibemaks – järjestikused maksed), C-324/20, EU:C:2021:880, punkt 34).

59 Artikli 63 kohaselt tekib maksustatav teokoosseis ning käibemaks muutub sissenõutavaks alates kaubarne teostamise või teenuste osutamise hetkest. Artikli 64 lõikest 1 tuleneb, et kui teenuste osutamisega kaasneb mitu järjestikust arvet või makset, loetakse teenuste osutamine artikli 63 tähenduses lõpetatuks pärast selle ajavahemiku lõppemist, mida esitatud arve või tehtud makse puudutab (vt selle kohta 28. oktoobri 2021. aasta kohtuotsus X-Beteiligungsgesellschaft (käibemaks – järjestikused maksed), C-324/20, EU:C:2021:880, punkt 35).

60 Nende kahe sätte koostoimes kohaldamisest nähtub, et kui teenuste osutamisega kaasneb mitu järjestikust arvet või makset, tekib maksustatav teokoosseis ning maks muutub sissenõutavaks pärast selle ajavahemiku lõppemist, mida esitatud arve või tehtud makse puudutab (vt selle kohta 28. oktoobri 2021. aasta kohtuotsus X-Beteiligungsgesellschaft (käibemaks – järjestikused maksed), C-324/20, EU:C:2021:880, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

61 Mis puudutab väljendit „teenuste osutamisega kaasneb mitu järjestikust makset“, siis on Euroopa Kohus kinnitanud, et sellega on hõlmatud vaid selline teenuste osutamine, mille laadi tõttu on põhjendatud osade kaupa tasumine, nimelt kui tegemist ei ole ühekordse, vaid teatava ajavahemiku vältel korduvalt ja jätkuvalt teenuste osutamisega (vt selle kohta 28. oktoobri 2021. aasta kohtuotsus X-Beteiligungsgesellschaft (käibemaks – järjestikused maksed), C-324/20, EU:C:2021:880, punktid 37–39).

62 See järeldus kehtib *mutatis mutandis* direktiivi 2006/112 artikli 64 lõikes 1 nimetatud teise juhtumi puhul ehk siis, kui „teenuste osutamisega kaasneb mitu järjestikust [arvet]“.

63 Siiski tuleb nimetatud direktiivi artikli 64 lõiget 1 kui õiguslikku alust, mille eesmärk on kindlaks määrata maksukohustuse tekkimise hetk, kasutada üksnes siis, kui teenuste osutamise tegelik hetk ei ole üheselt mõistetav ja seda võib tõlgendada mitmeti, nagu see on juhul, kui teenuseid osutatakse nende jätkuva või korduva laadi tõttu ühe või mitme kindlaksmääratud ajavahemiku jooksul (28. oktoobri 2021. aasta kohtuotsus X-Beteiligungsgesellschaft (käibemaks – järjestikused maksed), C-324/20, EU:C:2021:880, punkt 45).

64 Seevastu siis, kui teenuste osutamise hetk on selge – eelkõige juhul, kui teenuste osutamine on ühekordne ja kui on võimalik täpselt kindlaks teha konkreetne hetk, mil asjaomase tehingu poolte vahelise lepingulise suhte põhjal saab teenused lugeda osutatuks –, ei tohi direktiivi artikli 64 lõiget 1 kohaldada viisil, mis on vastuolus kõnealuse direktiivi artikli 63 täpse sõnastusega (28. oktoobri 2021. aasta kohtuotsus X-Beteiligungsgesellschaft (käibemaks – järjestikused maksed), C-324/20, EU:C:2021:880, punkt 46).

65 Teiseks nähtub direktiivi 2006/112 artikli 64 lõike 2 teise lõigu sõnastusest üheselt, et sarnaselt selle artikli 64 lõikega 1 on selles sättes silmas peetud kindla ajavahemiku jooksul pidevalt toimuvaid kaubatarneid ja pidevat teenuste osutamist.

66 Samuti nähtub sellest sättest, et kõnealuse direktiivi artikli 64 lõike 2 teises lõigus on ette nähtud kord, mille rakendamine on vabatahtlik, mistõttu peavad liikmesriigid otsustama, kas nad soovivad selle kasutusele võtta. Liikmesriigi seadusandjal on selles osas teatav tegutsemisruum, kuna kõnealuses sättes on ette nähtud üksnes see, et selle sätte kohaldamise võib ette näha „teatavatel juhtudel“, ilma muu täpsustusega peale käesoleva kohtuotsuse eelmises punktis viidatud tingimuse, et teenuste osutamine peab oma laadilt olema pidev.

67 Nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 49, otsustas Rumeenia seadusandja tõepoolest seda sätet rakendada, võttes vastu maksuseadustiku artikli 1341 lõike 8, mille kohaldamisalasse kuuluvad pidevad kaubatarneid ja pidev teenuste osutamine, „välja arvatud [artikli 1341] lõikes 7 nimetatata pidevate kaubatarnete ja pideva teenuste osutamise puhul“. Järelikult on maksuseadustiku artikli 1341 lõike 8 kohaldamine välistatud juhul, kui tegemist on pideva teenuste osutamisega, „millega kaasneb mitu järjestikust [arvet] või makset“, mistõttu kuuluvad asjaomased teenused nimetatud artikli 1341 lõike 7 kohaldamisalasse, mida peab siiski kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.

68 Järelikult peab eelotsusetaotluse esitanud kohus selleks, et teha kindlaks, kas põhikohtuasjas kõne all olevate teenuste osutamine kuulub direktiivi 2006/112 artikli 64 lõike 1 või artikli 64 lõike 2 – nagu need on üle võetud Rumeenia õigusesse – kohaldamisalasse, hindama nende teenuste laadi, st kas neid on tegelikult osutatud pidevalt teatava ajavahemiku jooksul, ja eelkõige kindlaks tegema, kas nende puhul väljastatakse mitu järjestikust arvet või tehakse mitu järjestikust makset.

69 Igaks juhuks tuleb märkida, et eelotsusetaotlusest nähtub, et konkreetset SMile osutatud teenuste osas määrati C selle äriühingu likvideerijaks ning määrati kindlaks, et ta saab igakuist tasu 1000 Rumeenia leud (RON) (ligikaudu 240 eurot) ja 10% tulemustasu. Lisaks märkisid Rumeenia valitsus ja Euroopa Komisjon oma kirjalikes seisukohtades, et Rumeenia õiguse, st maksejõuetusmenetlust käsitleva seaduse nr 85/2006 põhikohtuasja asjaoludele kohaldatava redaktsiooni artikli 21 lõigete 1 ja 1a ning artikli 24 kohaselt peavad pankrotihaldurid ja likvideerijad esitama igakuise aruande osutatud teenuste ja neile makstava tasu kohta.

70 Eeltoodut arvestades on ilmne – kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu läbiviidava kontrolli tulemusel ei ilmne teisiti –, et põhikohtuasjas kõne all oleva teenuste osutamise puhul väljastati mitu järjestikust arvet või tehti mitu järjestikust makset, mistõttu ei kuulu selline teenuste

osutamine mitte direktiivi 2006/112 artikli 64 lõike 2 – nagu see on Rumeenia õiguses rakendatud maksuseadustiku artikli 1341 lõikega 8 – kohaldamisalasse, vaid hoopis nimetatud seadustiku artikli 1341 lõikega 7 Rumeenia õigusesse üle võetud kõnealuse direktiivi artikli 64 lõike 1 kohaldamisalasse.

71 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artiklit 64 tuleb tõlgendada nii, et selle artikli lõike 1 kohaldamisalasse kuulub selliste teenuste pidev osutamine nagu need, mida pankrotihaldurid ja likvideerijad Rumeenia õiguse alusel teatud ajavahemiku vältel osutavad ettevõtjatele, kelle suhtes on algatatud maksejõuetusmenetlus, kui teenuste osutamisega kaasneb mitu järjestikust arvet või makset, millist asjaolu peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.

Teine küsimus

72 Kõigepealt tuleb meenutada, et esimesele küsimusele antud vastusest nähtub, et selline teenuste osutamine, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kuulub üldjuhul direktiivi 2006/112 artikli 64 lõike 1 kohaldamisalasse.

73 Lisaks võib teist küsimust selle sõnastust arvestades mõista nii, et selle eesmärk on välja selgitada hetk, mil arved tuleb väljastada ja käibemaks sisse nõuda. Eelotsusetaotluses sisalduvast teabest nähtub siiski, et see küsimus – nagu ka esimene küsimus – puudutab selle ajahetke määramist, mil tekib käibemaksuga maksustatav teokoosseis ja millal see maks muutub sissenõutavaks.

74 Seega tuleb asuda seisukohale, et teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112 artikli 64 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et olukorras, kus selle sätte kohaldamisalasse kuuluva teenuste osutamise eest ei saa tasu maksta seetõttu, et võlgniku kontodel ei ole piisavalt likviidseid vahendeid, saab selle sätte alusel asuda seisukohale, et käibemaks muutub sissenõutavaks alles tasu tegeliku laekumise hetkel.

75 Nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 60, tuleneb direktiivi 2006/112 artikli 63 kohaldamisest koostoimes artikli 64 lõikega 1, et sellise teenuste osutamise korral, millega kaasneb mitu järjestikust arvet või makset, tekib maksustatav teokoosseis ja käibemaks muutub sissenõutavaks pärast selle ajavahemiku lõppemist, mida esitatud arve või tehtud makse puudutab].

76 Direktiivi 2006/112 artikli 64 lõike 1 kohaselt kindlaks määratud hetk on maksukohustuslasele siduv.

77 Lisaks ei ole käibemaksu puhul maksustatava teokoosseisu tekkimine ja sissenõutavus tulenevalt direktiivi 2006/112 artiklist 63, tõlgendatuna põhjendust 24 arvestades, midagi sellist, milles lepingupooled võivad vabalt kokku leppida. Liidu seadusandja kavatsus oli – vastupidi – võimalikult suurel määral ühtlustada maksukohustuse tekkimise hetk kõigis liikmesriikides, et tagada käibemaksu ühetaoline kogumine (28. oktoobri 2021. aasta kohtuotsus X?Beteiligungsgesellschaft (käibemaks – järjestikused maksed), C?324/20, EU:C:2021:880, punkt 47).

78 Seega ei võimalda direktiivi 2006/112 artikli 64 lõige 1 seada maksustatava teokoosseisu tekkimist ja maksu sissenõutavust sõltuvusse tingimusest, mis on seotud teatava ajavahemiku jooksul teenuste osutamise eest võlgnetava tasu tegeliku laekumisega. Maks muutub – vastupidi – kõigil juhtudel sissenõutavaks pärast selle ajavahemiku lõppemist, see tähendab kuupäeval, mil tasu tuleb tavapäraselt maksta, ja seda kas siis, kui tasu jääb mis tahes põhjusel, sealhulgas võlgniku kontol likviidsete vahendite puudumise tõttu, laekumata.

79 Direktiivi 2006/112 artikli 64 lõike 1 sellist tõlgendust kinnitab selle direktiivi ülesehitus.

80 Nimelt ei ole direktiiviga 2006/112 välistatud võimalust, et käibemaks muutub sissenõutavaks hiljemalt arve väljastamise või tasu laekumise hetkel. Siiski on tegemist üksnes võimalusega, mille liikmesriigid võivad selle direktiivi artikli 66 esimese lõigu punktide a ja b alusel ja erandina direktiivi artiklitest 63–65 kasutusele võtta üksnes teatavate tehingute või teatavat liiki maksukohustuslaste suhtes (vt selle kohta 28. oktoobri 2021. aasta kohtuotsus X?Beteiligungsgesellschaft (käibemaks – järjestikused maksed), C?324/20, EU:C:2021:880, punkt 49).

81 Lisaks tuleb meenutada, et olukorrad, kus kaubatarne või teenuse saaja jätab tasumata või tasub vaid osaliselt võlgnevuse, mis tal on tarnija või teenuse osutaja ees viimasega sõlmitud lepingu alusel, on reguleeritud direktiivi 2006/112 erisättega, nimelt artikli 90 lõikega 1, milles on ette nähtud maksustatava väärtuse vähendamine eelkõige juhul, kui pärast kaubatarne või teenuste osutamise toimumist jäetakse selle eest osaliselt või üldse tasumata (vt selle kohta 28. oktoobri 2021. aasta kohtuotsus X-Beteiligungsgesellschaft (käibemaks – järjestikused maksed), C?324/20, EU:C:2021:880, punktid 57 ja 60).

82 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb teisele küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 64 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et olukorras, kus selle sätte kohaldamisalasse kuuluva teenuste osutamise eest ei saa tasu maksta seetõttu, et võlgniku kontodel ei ole piisavalt likviidseid vahendeid, ei saa selle sätte alusel asuda seisukohale, et käibemaks muutub sissenõutavaks alles tasu tegeliku laekumise hetkel.

Kolmas küsimus

83 Kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112 artikli 168 punkti a tuleb tõlgendada nii, et ühelt poolt konkreetse sisendteingu ja teiselt poolt mahaarvamisoiguse andvate järgnevate väljundtehingute vahelise otsese ja vahetu seose tuvastamiseks piisab sellest, kui maksukohustuslane lisaks teenuste osutamise aluseks olevale lepingule ja sellega seotud arvetele esitab dokumentaalsed tõendid asjaomase sisendteingu tulemusel käibe kasvu või maksustatavate tehingute väärtuse suurenemise kohta.

84 Direktiivi 2006/112 artikli 168 punktis a on sätestatud, et juhul, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, maksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või mida tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane.

85 Seoses sellega tuleb märkida, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on käibemaksu mahaarvamise õigus käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ning põhimõtteliselt ei või seda piirata. Seda rakendatakse kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas. Mahaarvamissüsteemi eesmärk on vabastada ettevõtja täielikult kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormusest. Ühise

käibemaksusüsteemiga on tagatud mis tahes majandustegevuse – olenemata selle eesmärgist või tulemustest – täiesti neutraalne maksustamine juhul, kui see tegevus ise on käibemaksuga maksustatav. Kui maksukohustuslane, kes sellena tegutseb asja omandamise või teenuse saamise hetkel, kasutab seda asja või teenust seoses oma maksustatavate tehingutega, on tal õigus maha arvata nimetatud asjalt või teenuselt tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks (25. novembri 2021. aasta kohtuotsus *Amper Metal*, C-334/20, EU:C:2021:961, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

86 Euroopa Kohus on täpsustanud, et maksukohustuslasel saab sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus olla ainult siis, kui konkreetse sisendteingu ja ühe või mitme mahaarvamisõiguse andva järgneva väljundteingu vahel on otsene ja vahetu seos. Kaupade ja teenuste soetamiselt tasutava käibemaksu mahaarvamise õiguse eeldus on, et kaupade ja teenuste soetamise kulud moodustavad osa mahaarvamisõiguse andva maksustatava väljundteingu hinnast (8. septembri 2022. aasta kohtuotsus *Finanzamt R* (osakapitali sissemaksega seotud käibemaksu mahaarvamine), C-98/21, EU:C:2022:645, punkt 45 ja seal viidatud kohtupraktika).

87 Maksukohustuslasel olevat mahaarvamisõigust tunnustatakse siiski ka juhul, kui vaatamata konkreetse soetamistehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõiguse andva järgneva väljundteingu vahel otsese ja vahetu seose puudumisele, kuuluvad kõnealuse teenuste osutamise kulud tema üldkulude hulka ja on sellistena tema tarnitava kauba või teenuse hinna osa. Need kulud on nimelt otseselt ja vahetult seotud maksukohustuslase kogu majandustegevusega (8. septembri 2022. aasta kohtuotsus *Finanzamt R* (osakapitali sissemaksega seotud käibemaksu mahaarvamine), C-98/21, EU:C:2022:645, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika).

88 Nii esimesel kui teisel juhul on niisuguse otsese ja vahetu seose olemasolu eeldus see, et sisendteingu alusel saadud tarne või teenuse hind sisaldub vastavalt konkreetsete järgnevate väljundtehingute hinnas või maksukohustuslase poolt oma majandustegevuse raames tehtud kaubatarnete või osutatud teenuste hinnas (8. septembri 2022. aasta kohtuotsus *Finanzamt R* (osakapitali sissemaksega seotud käibemaksu mahaarvamine), C-98/21, EU:C:2022:645, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika).

89 Euroopa Kohus on lisaks täpsustanud, et seda, kas tehingud on omavahel seotud, tuleb hinnata nende objektiivse sisu alusel. Täpsemalt väljendatuna tuleb liikmesriigi maksuhalduritel ja kohtutel võtta arvesse kõiki asjaomaste tehingutega seotud konkreetseid fakte ning üksnes neid tehinguid, mis on objektiivselt seotud maksukohustuslase maksustatava tegevusega. Selle kohta on Euroopa Kohus leidnud, et arvesse tuleb võtta maksukohustuslase poolt sisendteingu alusel soetatud kaupade ja saadud teenuste tegelikku kasutamist ja selle soetamise või saamise ainsat põhjust, mida tuleb pidada objektiivse sisu kindlaksmääramise kriteeriumiks (vt selle kohta 17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 28, ja 8. septembri 2022. aasta kohtuotsus *Finanzamt R* (osakapitali sissemaksega seotud käibemaksu mahaarvamine), C-98/21, EU:C:2022:645, punkt 49 ja seal viidatud kohtupraktika).

90 Kui tuvastatakse, et tehingut ei tehtud maksukohustuslase maksustatava majandustegevuse otstarbel, siis ei saa seda pidada tehinguks, millel on kõnealuse majandustegevusega otsene ja vahetu seos Euroopa Kohtu praktika tähenduses, isegi kui asjaomase tehingu objektiivsest sisust lähtudes on see käibemaksuga maksustatav (8. novembri 2018. aasta kohtuotsus *C&D Foods Acquisition*, C-502/17, EU:C:2018:888, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

91 Juhul kui kantud kulud on osaliselt seotud maksukohustuslase maksuvaba või muu kui majandusliku tegevusega, saab nendelt kuludelt tasutud käibemaksu maha arvata vaid osaliselt (vt selle kohta 17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Ryanair, C?249/17, EU:C:2018:834, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

92 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et C esitas Rumeenia maksuhaldurile dokumendid, mis tõendavad tema käibe kasvu või maksustatavate tehingute väärtuse suurenemist.

93 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb siiski asuda seisukohale, et need asjaolud üksi ei võimalda Rumeenia maksuhalduril tuvastada, et DDKKga sõlmitud koostöölepingu alusel C-le osutatud teenuste ja C nende järgnevate teenuste osutamise tehingute, mis annavad mahaarvamisoiguse, vahel on seos.

94 Seda järeldust kinnitab Euroopa Kohtu praktika, millest nähtub, et direktiivi 2006/112 artikli 168 punktist a tulenevalt ei ole mahaarvamisoiguse kasutamise tingimus maksukohustuslase käibe kasvu puudutav kriteerium ega üldisemalt sisendtehinngu majandusliku kasumlikkuse kriteerium. Eelkõige ei saa mahaarvamisoiguse kasutamist mõjutada maksukohustuslase käibe kasvu puudumine. Nimelt on ühise käibemaksusüsteemiga – nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 85 – tagatud kogu majandustegevuse maksukoormuse neutraalsus, sõltumata selle tegevuse eesmärkidest või tulemustest, tingimusel et tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud. Seega püsib mahaarvamisoigus – kord juba tekkinuna – isegi siis, kui kavandatud majandustegevust hiljem ellu ei viida ja seega ei tehta maksustatavaid tehinguid või kui maksukohustuslane ei saa kaupa või teenust, mille puhul tekkis mahaarvamisoigus, tema tahtest sõltumatute asjaolude tõttu maksustatavate tehingute raames kasutada (vt selle kohta 25. novembri 2021. aasta kohtuotsus Amper Metal, C?334/20, EU:C:2021:961, punktid 30 ja 35).

95 Teisalt nähtub Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust, et käesoleval juhul on muid asjaolusid, mis puudutavad C ja DDKK vahel sõlmitud koostöölepingu alusel soetatud kaupade ja saadud teenuste tegelikku kasutamist ning nende soetamise või saamise põhjust ja mille abil on võimalik tõendada, et C tehingute ja tema maksustatava tegevuse vahel on käesoleva kohtuotsuse punktis 89 viidatud kohtupraktika tähenduses nõutav seos.

96 Nimelt nähtub eelotsusetaotlusest, et maksejõuetusmenetluse seaduse nr 85/2006 artikli 11 lõike 1 punktide c ja d kohaselt peavad huvitatud pankrotihaldurid ja likvideerijad selleks, et nad saaksid konkreetsetes maksejõuetusmenetluses oma teenuseid pakkuda, esitama sellekohase pakkumise ning põhimõtteliselt peavad asjaomase ettevõtja võlausaldajad nende hulgast ühe välja valima. Seda õiguslikku konteksti arvestades tuleb tõdeda, et Rumeenia maksuhaldur on juba teinud otsuse kõnealuse tehingu põhjuse kohta, tõdedes, et C ja DDKK vaheline koostöökokkulepe oli osa turundusstrateegiast eesmärgiga hankida kliente, et C saaks alustada tegevust maksejõuetute ettevõtete pankrotihalduri ja likvideerijana.

97 Lisaks on selle koostöökokkuleppe tegeliku täitmise seisukohast oluline märkida, et eelotsusetaotluse esitanud kohtus tugines C asjaolule, et tema poolt kolmandatele isikutele esitatud dokumentidel on DDKK ärinimi.

98 Siiski tuleb seda, kas eelkirjeldatud asjaolud vastavad tõele, kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul, kes peab selleks, et otsustada, kas käesoleval juhul esineb otsene ja vahetu seos soetustehtingute ja mahaarvamisoiguse andvate järgnevate väljundtehingute vahel, võtma arvesse nimetatud asjaolusid koos C järgnevate väljundtehingute kõigi muude asjaoludega.

99 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb kolmandale küsimusele vastata, et direktiivi

2006/112 artikli 168 punkti a tuleb tõlgendada nii, et ühelt poolt konkreetse sisendteingu ja teiselt poolt mahaarvamisoiguse andvate järgnevate väljundtehingute vahelise otsese ja vahetu seose tuvastamiseks tuleb kindlaks teha nende tehingute objektiivne sisu, mis tähendab, et arvesse tuleb võtta kõiki nende tehingutega seotud asjaolusid, eelkõige maksukohustuslase poolt sisendteingu alusel soetatud kaupade ja saadud teenuste tegelikku kasutamist ja selle soetamise või saamise ainsat põhjust, ilma et sel puhul oleks oluline käibe kasv või maksustatavate tehingute väärtuse suurenemine.

Neljas küsimus

100 Kõigepealt tuleb meenutada, et eelotsusetaotluse esitanud kohtule on esitatud kaebus vaide kohta tehtud haldusotsuse peale ning selle kohtu hinnangul on kõnealuse otsuse tegemisel rikutud kaitseõiguste tagamise põhimõtet.

101 Selles küsimuses nähtub eelotsusetaotlusest, et käesoleval juhul tegi Rumeenia maksuhaldur maksuotsuse, milles tuvastas rikkumised eelkõige seoses käibemaksu sissenõutavaks muutumise hetkega, millest oli lähtunud C. See maksuotsus jäeti vaidemenetluse tulemusel osaliselt muutmata, kuid seda tehti uute faktiliste ja õiguslike asjaolude põhjal, ilma et C-le oleks antud võimalus esitada nende asjaolude suhtes oma seisukoht.

102 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et see kaitseõiguste rikkumine ei ole kaebuse lahendamisel tingimata määrava tähtsusega. Nimelt saab see kaasa tuua C kaebuse kohta tehtud otsuse tühistamise vaid juhul, kui selgub, et ilma selle rikkumiseta oleks menetluse tulemus võinud olla teistsugune. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib siiski, kas ta võib talle esitatud kaebuse ilma kõnealust küsimust analüüsivata rahuldumata jätta põhjusel, et C taotlusel peatati 13. augusti 2015. aasta maksuotsuse täitmine.

103 Järelikult tuleb asuda seisukohale, et neljanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas liidu õiguses kehtivat kaitseõiguste tagamise üldpõhimõtet tuleb tõlgendada nii, et kui haldusmenetluses, milles lahendatakse valet käibemaksu puudutava maksuotsuse peale, teeb pädev ametiasutus otsuse, mis põhineb uutel faktilistel ja õiguslikel asjaoludel, mille kohta huvitatud isikul ei ole olnud võimalik oma seisukohta esitada, siis tuleb kõnealune otsus tühistada, isegi kui huvitatud isiku taotlusel on maksuotsuse peale kohtule esitatud kaebusega paralleelselt peatatud kõnealuse otsuse täitmine.

104 Seoses sellega tuleb meenutada, et kaitseõiguste tagamine on liidu õiguse üks aluspõhimõtte ja õigus olla ära kuulatud kõigis menetlustes on selle aluspõhimõtte lahutamatu osa (3. juuli 2014. aasta kohtuotsus Kamino International Logistics ja Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 ja C-130/13, EU:C:2014:2041, punkt 28 ning seal viidatud kohtupraktika).

105 Selle põhimõtte kohaselt, mida tuleb kohaldada siis, kui haldusasutus kavatseb teha isiku suhtes talle ebasoodsa otsuse, peab niisuguse otsuse adressaadile, kelle huve otsus märkimisväärselt mõjutab, olema antud tegelik võimalus esitada oma seisukoht nende asjaolude suhtes, millega haldusasutus kavatseb oma otsust põhjendada (3. juuli 2014. aasta kohtuotsus Kamino International Logistics ja Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 ja C-130/13, EU:C:2014:2041, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

106 Niisugune kohustus on liikmesriikide haldusasutustel, kui nad teevad otsuseid liidu õiguse kohaldamisalas, vaatamata sellele, et kohaldatav õigus seda kohustust sõnaselgelt ette ei näe (3. juuli 2014. aasta kohtuotsus Kamino International Logistics ja Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 ja C-130/13, EU:C:2014:2041, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

107 Käesoleval juhul on tegemist just sellise olukorraga. Nimelt on kaitseõiguste tagamise

üldpõhimõtte kohaldatav sellistele asjaoludele, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kus liikmesriik viib maksumaksja suhtes läbi maksukontrolli menetluse, kuna ta peab täitma liidu õigusest tulenevat kohustust võtta kõik meetmed õigusloome ja halduse tasandil, et tagada oma territooriumil täies ulatuses käibemaksu kogumine ja võidelda maksupettuste vastu (16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Glencore Agriculture Hungary, C?189/18, EU:C:2019:861, punkt 40).

108 Pealegi on reegli, et ebasoodsa otsuse adressaadile tuleb enne selle otsuse tegemist anda võimalus esitada oma seisukoht, eesmärk anda pädevale asutusele võimalus võtta tõhusalt arvesse kõiki tähtsust omavaid asjaolusid. Asjaomase üksikisiku või ettevõtja tõhusa kaitse tagamise kaalutlusel on kõnealuse reegli eesmärk eelkõige anda nimetatud isikutele võimalus parandada vigu või teha teatavaks nende olukorraga seotud asjaolusid, mis mõjutavad seda, kas otsus tehakse või mitte või milline on otsuse sisu (3. juuli 2014. aasta kohtuotsus Kamino International Logistics ja Datema Hellmann Worldwide Logistics, C?129/13 ja C?130/13, EU:C:2014:2041, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

109 Võttes arvesse eespool esitatud kaalutlusi ja käesoleva kohtuotsuse punktis 101 kokku võetud faktilisi asjaolusid, võib asuda seisukohale, et Rumeenia maksuhaldur võis käesoleval juhul eirata C õigust olla ära kuulatud enne talle ebasoodsa akti vastuvõtmist, ent selle peab tuvastama eelotsusetaotluse esitanud kohus.

110 Nii ei ole see siiski juhul, kui C-I puudus võimalus esitada oma seisukoht seoses vaidemenetluses esitatud uute faktiliste ja õiguslike asjaoludega, mitte asjaomase asutuse vea tõttu, vaid tunnustatud üldise huvi eesmärgil kehtestatud menetlusnormi kohaldamise tulemusel, mida peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.

111 Väljakujunenud kohtupraktikast nähtub nimelt, et põhiõigused – nagu kaitseõiguste tagamine – ei ole absoluutsed õigused, vaid neile võib kehtestada piiranguid tingimusel, et need piirangud vastavad tegelikult meetmega taotletud üldise huvi eesmärkidele ega kujuta endast taotletavat eesmärki arvestades ülemäärast ja lubamatut sekkumist, mis kahjustab tagatud õiguste sisu (3. juuli 2014. aasta kohtuotsus Kamino International Logistics ja Datema Hellmann Worldwide Logistics, C?129/13 ja C?130/13, EU:C:2014:2041, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

112 Sellega seoses nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et ebasoodsa otsuse peale esitatud kaebuse raames tagantjärele ärakuulamisega võib teatud tingimustel olla tagatud õigus olla ära kuulatud (3. juuli 2014. aasta kohtuotsus Kamino International Logistics ja Datema Hellmann Worldwide Logistics, C?129/13 ja C?130/13, EU:C:2014:2041, punkt 55 ja seal viidatud kohtupraktika).

113 Arvestades eelkõige liidu üldist huvi nõuda võimalikult kiiresti sisse omavahendid, mis tähendab, et maksukontrolli peab olema võimalik läbi viia kiiresti ja tõhusalt, võib enne ebasoodsa otsuse – nagu maksuotsus – tegemist olla põhjendatud piirata õigust olla ärakuulatud siis, kui esiteks on huvitatud isikul selle otsuse peale kaebuse esitamisel tegelikult võimalik taotleda ajutiste meetmete kohaldamist, mille tulemusel asjaomase otsuse täitmine peatatakse, ja kui teiseks võimaldab see kaebus tal tõhusalt esitada oma seisukoha (vt selle kohta 3. juuli 2014. aasta kohtuotsus Kamino International Logistics ja Datema Hellmann Worldwide Logistics, C?129/13 ja C?130/13, EU:C:2014:2041, punktid 54, 66, 67 ja 71).

114 Käesoleva kohtuotsuse punktides 111–113 meenutatud kohtupraktika puudutab võimalust põhjendada õiguse olla ära kuulatud piirangut, mis on ette nähtud riigisiseste õigusnormidega. Teisalt ei ole käesoleval juhul – eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud õiguslikke ja faktilisi asjaolusid arvesse võttes – ilmselt tegemist sellise piiranguga, ent seda asjaolu tuleb siiski kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

115 Nimelt ei võimalda Euroopa Kohtu käsutuses oleva toimiku ükski dokument asuda seisukohale, et maksumenetluse seadustiku artiklis 213, mis eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud teabest nähtuvalt reguleerib vaidemenetlust, oleks mis tahes viisil piiratud vaide esitaja õigust olla ära kuulatud juhul, kui Rumeenia maksuhaldur kavatseb oma otsuses tugineda uutele faktilistele ja õiguslikele asjaoludele, mille kohta huvitatud isikul ei ole olnud võimalik oma seisukohta esitada. Neljandast küsimusest ja sellega seotud kaalutlustest nähtub hoopis, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul kujutab asjaolu, et enne C kaebuse kohta otsuse tegemist ei kuulatud C-d ära, endast sellist „eeskirjade eiramist“, millega on rikutud õigust olla ära kuulatud.

116 Samas ei too – nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus on õigesti märkinud – haldusmenetluses kaitseõiguste mis tahes rikkumine tingimata kaasa selle menetluse lõpus tehtud otsuse tühistamist.

117 Sellega seoses on Euroopa Kohus leidnud, et kui liidu õiguses ei ole ette nähtud kaitseõiguste tagamise tingimusi ega nende õiguste rikkumise tagajärgi, kuuluvad need tingimused ja tagajärjed riigisisese õiguse kohaldamisalasse niivõrd, kui sel eesmärgil võetud meetmed on samad, mida kohaldatakse üksikisiku suhtes riigisiseses õiguses sätestatud võrreldavas olukorras (võrdväarsuse põhimõte) ja kui need ei muuda liidu õigusest tulenevate kaitseõiguste teostamist praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks (tõhususe põhimõte) (3. juuli 2014. aasta kohtuotsus Kamino International Logistics ja Datema Hellmann Worldwide Logistics, C?129/13 ja C?130/13, EU:C:2014:2041, punkt 75 ja seal viidatud kohtupraktika).

118 See lahendus on kohaldatav käibemaksu valdkonnas, kuna direktiiv 2006/112 ei sisalda kaebemenetlust käsitlevaid sätteid, mille liikmesriigid peaksid üle võtma (vt analoogia alusel 3. juuli 2014. aasta kohtuotsus Kamino International Logistics ja Datema Hellmann Worldwide Logistics, C?129/13 ja C?130/13, EU:C:2014:2041, punkt 76).

119 Pealegi peab kord, mille liikmesriigid võivad riigisiseste olukordade regulatsiooniga võrreldavaid tingimusi sisaldavana kehtestada kaitseõiguste teostamise suhtes, olema kooskõlas liidu õigusega ega tohi eeskätt kahjustada seda kasulikku toimet, mis on direktiivil 2006/112 (vt analoogia alusel 3. juuli 2014. aasta kohtuotsus Kamino International Logistics ja Datema Hellmann Worldwide Logistics, C?129/13 ja C?130/13, EU:C:2014:2041, punkt 77).

120 Ent liikmesriigi kohtul seega oleva kohustusega tagada liidu õiguse täielik toime ei kaasne alati sellise vaidlustatud otsuse tühistamine, mille vastuvõtmisel on rikutud kaitseõigusi. Nimelt toob selline – konkreetsemalt õiguse olla ära kuulatud – rikkumine kaasa asjaomase haldusmenetluse lõpus tehtud otsuse tühistamise vaid juhul, kui ilma selle rikkumiseta oleks menetluse tulemus võinud olla teistsugune (vt selle kohta 3. juuli 2014. aasta kohtuotsus Kamino International Logistics ja Datema Hellmann Worldwide Logistics, C?129/13 ja C?130/13, EU:C:2014:2041, punktid 78 ja 79; 20. detsembri 2017. aasta kohtuotsus Prequ’Italia, C?276/16, EU:C:2017:1010, punkt 62, ja 4. juuni 2020. aasta kohtuotsus C. F. (maksujärelevalve), C?430/19, EU:C:2020:429, punkt 35). Seevastu ei oma tähtsust asjaolu, et paralleelselt kaebuse esitamisega akti peale, mille tühistamist taotletakse, peatati selle akti täitmine.

121 Neil asjaoludel on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne hinnata, mil määral oleks

vaidemenetluse tulemus olnud teistsugune, kui C oleks selle menetluse käigus ära kuulatud.

122 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb neljandale küsimusele vastata, et liidu õiguses kehtivat kaitseõiguste tagamise üldpõhimõtet tuleb tõlgendada nii, et kui haldusmenetluses, milles lahendatakse vaiet käibemaksu puudutava maksuotsuse peale, teeb pädev asutus otsuse, mis põhineb uutel faktilistel ja õiguslikel asjaoludel, mille kohta huvitatud isikul ei ole olnud võimalik oma seisukohta esitada, siis tuleb kõnealune otsus tühistada, isegi kui huvitatud isiku taotlusel on maksuotsuse peale kohtule esitatud kaebusega paralleelselt peatatud kõnealuse otsuse täitmine.

Kohtukulud

123 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 (üheksas koda) otsustab:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (muudetud nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiiviga 2008/117/EÜ), artiklit 64

tuleb tõlgendada nii, et

selle artikli lõike 1 kohaldamisalasse kuulub selliste teenuste pidev osutamine nagu need, mida pankrotihaldurid ja likvideerijad Rumeenia õiguse alusel teatud ajavahemiku vältel osutavad ettevõtjatele, kelle suhtes on algatatud maksejõuetusmenetlus, kui teenuste osutamisega kaasneb mitu järjestikust arvet või makset, millist asjaolu peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.

2. Direktiivi 2006/112, mida on muudetud direktiiviga 2008/117, artikli 64 lõiget 1

tuleb tõlgendada nii, et

olukorras, kus selle sätte kohaldamisalasse kuuluva teenuse osutamise eest ei saa tasu maksta seetõttu, et võlgniku kontodel ei ole piisavalt likviidseid vahendeid, ei saa selle sätte alusel asuda seisukohale, et käibemaks muutub sissenõutavaks alles tasu tegeliku laekumise hetkel.

3. Direktiivi 2006/112, mida on muudetud direktiiviga 2008/117, artikli 168 punkti a

tuleb tõlgendada nii, et

ühelt poolt konkreetse sisendteingu ja teiselt poolt mahaarvamisõiguse andvate järgnevate väljundtehingute vahelise otsese ja vahetu seose tuvastamiseks tuleb kindlaks teha nende tehingute objektiivne sisu, mis tähendab, et arvesse tuleb võtta kõiki nende tehingutega seotud asjaolusid, eelkõige maksukohustuslase poolt sisendteingu alusel soetatud kaupade ja saadud teenuste tegelikku kasutamist ja selle soetamise või saamise ainsat põhjust, ilma et sel puhul oleks oluline käibe kasv või maksustatavate tehingute väärtuse suurenemine.

4. Liidu õiguses kehtivat kaitseõiguste tagamise põhimõtet

tuleb tõlgendada nii, et

kui haldusmenetluses, milles lahendatakse vaiet käibemaksu puudutava maksuotsuse peale, teeb pädev asutus otsuse, mis põhineb uutel faktilistel ja õiguslikel asjaoludel, mille kohta huvitatud isikul ei ole olnud võimalik oma seisukohta esitada, siis tuleb kõnealune otsus tühistada, isegi kui huvitatud isiku taotlusel on maksuotsuse peale kohtule esitatud kaebusega paralleelselt peatatud kõnealuse otsuse täitmine.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: rumeenia.