Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
MICHAL BOBEK
esitatud 5. juunil 2019[1]

Kohtuasi C-189/18

Glencore Agriculture Hungary Kft.
versus
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Budapesti haldus- ja töökohus, Ungari))

Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 167 – Artikkel 168 – Mahaarvamisõigus – Maksudest kõrvalehoidumine või maksupettus – Riigisisesed menetlused – Tõendamiskoormis – Juurdepääs toimikule – Kaitseõigus – Poolte võrdsus – Kohtulik kontroll

I. Sissejuhatus

1. Glencore Agriculture Hungary Kft. (edaspidi „Glencore“) on vaidlustanud kaks Nemzeti Adó- és Vámhivatali (riigi maksu- ja tolliamet, Ungari; edaspidi „maksuamet“) otsust, millega ei võimaldatud kasutada teatavatelt tarnetelt makstud käibemaksu mahaarvamise õigust põhjendusel, et Glencore oli teadlik või pidanuks olema teadlik, et tarnijad hoidusid maksust kõrvale või panid toime maksupettuse. Põhikohtuasjas on Glencore seadnud küsimärgi alla maksuameti maksumenetluste õiguspärasuse. Ta heidab ette eeskätt õigluse puudumist ja enda kaitseõiguste rikkumist.

2. Vaidlust menetleval liikmesriigi kohtul, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságil (Budapesti haldus- ja töökohus, Ungari) on kahtlusi, kas teatavad riigisisesed sätted ja praktikad on liidu õigusega kooskõlas. Muu hulgas palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada põhimõtteid, mis reguleerivad maksuhaldurile asetatud ülesannet tõendada, et maksukohustuslane oli kaasatud maksust kõrvalehoidumisse, mille panid toime tema tarnijad; maksukohustuslase õigust tutvuda dokumentidega, mis on tema kaitseõigusega seoses olulised; ja seda, millises ulatuses tuleb liikmesriigi kohtul kontrollida maksuhalduri tuvastatud faktilisi asjaolusid ja seda, kuidas maksuhaldur tõendeid kogus.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

3. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“),[2] artiklis 167 on sätestatud: „Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

1 Algkeel: inglise.

2 ELT 2006, L 347, lk 1.

4. Käibemaksudirektiivi artiklis 168 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;

[…]“.

5. Käibemaksudirektiivi artiklis 273 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 […]“.

B. Liikmesriigi õigus

6. 2003. aasta maksukorralduse seaduse nr XCII (adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény; edaspidi „maksukorralduse seadus“) § 1 lõikes 3a on sätestatud:

„Maksukohustust loova õigussuhte (leping, tehing) poolte kontrollimisel ei või maksuhaldur kontrollitavat õigussuhet, mis on juba varem teatud viisil kvalifitseeritud, kvalifitseerida iga maksukohustuslase osas erinevalt, vaid lähtub *ex officio* selle õigussuhte ühe poole juures tuvastatud asjaoludest kõigi teiste selle õigussuhte poolte suhtes läbi viidavates kontrollimenetlustes.“

7. Maksukorralduse seaduse § 12 lõigete 1 ja 3 kohaselt on maksukohustuslastel õigus enda maksustamist käsitlevate dokumentidega tutvuda. Selle õiguse hulka kuulub „õigus teha või taotleda koopiaid kõikidest dokumentidest, mida nad vajavad oma õiguste teostamiseks ja kohustuste täitmiseks“. Siiski ei või maksukohustuslased tutvuda muu hulgas „dokumendi osaga, mis sisaldab teist isikut puudutavaid maksusaladusi, mille teadasaamine on seadusega vastuolus“.

8. Maksukorralduse seaduse § 97 lõigetes 4 ja 5 on sätestatud:

„(4) Maksuhalduril on kontrollimenetluses kohustus tuvastada ja tõendada faktilised asjaolud, välja arvatud juhul, kui tõendamiskoormus on seaduse kohaselt maksukohustuslasel.

(5) Vastuvõetavateks tõenditeks peetakse muu hulgas maksukohustuslase, tema esindaja või töötaja, samuti teiste maksukohustuslaste koostatud dokumente, eksperdiarvamusi ja avaldusi, tunnistajate ütlusi, kohapealse kontrolli käigus saadud andmeid, varjatud või varjamata näidisostutehinguid, proovitoodangut, inventuuriandmeid ja teiste maksukohustuslaste esitatud andmeid, muude kontrollitoimingute käigus saadud andmeid, avaldatud andmete sisu, teiste ametiasutuste dokumentidest pärit andmeid või elektroonilisi andmeid ja teavet, mis on avalikustatud.“

9. Maksukorralduse seaduse § 100 lõikes 4 on sätestatud:

„Kui maksuhaldur tugineb uurimise tulemusena tehtud järeldustes teise maksukohustuslase suhtes läbi viidud kontrollimenetluse tulemustele või sel moel saadud andmetele ja tõenditele, antakse maksukohustuslasele teda puudutavas osas üksikasjalik ülevaade sellega seotud protokollist ja otsusest ning seotud menetluses kogutud andmetest ja tõenditest.“

10. 2010. aasta riigi maksu- ja tolliameti seaduse nr CXXII (Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény; edaspidi „maksuameti seadus“) § 69 lõikes 1 on sätestatud:

„Andmeid, mida [maksuhaldur] kogub ja töötleb vastavalt § 13 lõike 7 punktile a seaduse täitmisele sundimise eesmärgil, […] samuti eriandmeid, võib kasutada vaid seaduse täitmisele sundimise eesmärgil, kui seaduses ei ole sätestatud teisiti.“

11. Maksuameti seaduse § 76 lõike 2 punktis g on sätestatud:

„(2) Peale lõikes 1 nimetatute võivad [maksuhalduri] täiteandmete töötlemise süsteemist andmeid ja teavet taotleda järgmised isikud niivõrd, kui seda on vaja nende vastavate, seadusega ette nähtud kohustuste täitmiseks, näidates sellekohase põhjuse:

[…]

g) [maksuhalduri] filiaal, millele on antud volitused ja pädevus seoses [maksuhalduri] pädevusse kuuluvate kohustustega, mis puudutavad maksu- ja tollikohustusi, maksu- ja tollimenetlusi vastavalt [maksukorralduse seadusele], 2003. aasta CXXVI seadusele, mis käsitleb ühenduse tolliseadustiku rakendamist (közösségi vámjog végrehajtásáról szóló 2003. évi CXXVI. törvény), ning muudele maksu- ja tollieeskirjadele;“.

III. Faktilised asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimused

12. Olulised faktilised asjaolud, niivõrd kui need on eelotsusetaotlusest ja menetlusosaliste seisukohtadest kindlakstehtavad, saab kokku võtta järgmiselt.

13. Glencore, kes on põhikohtuasjas kaebaja, on Ungaris asuv äriühing, kelle põhitegevus seisneb teravilja, õliseemnete ja loomasööda ning toorainete hulgimüügis. Glencore ostis kogu Ungarist teravilja, millest suurem osa müüdi välismaal. Samuti ostis ta suurtes kogustes päevalille- ja rapsiseemneid, millest suure osa laskis ta allhanke korras toorõliks ja õlikoogiks töödelda ning väiksema osa müüs edasi ümbertöötlemata kujul.

14. Maksuhaldur viis Glencore'i ruumides läbi kontrolli. Selle kontrolli tulemusel tegi maksuhaldur vastavalt 2015. ja 2016. aastal kaks haldusotsust (edaspidi „vaidlusalused otsused“). Esimene otsus puudutas kõiki 2010. ja 2011. aasta maksustamisperioodide makse ja toetusi (välja arvatud 2011. aasta septembri- ja oktoobrikuu käibemaks). Selle otsusega kohustati Glencore'i muu hulgas maksma 1 951 418 000 Ungari forintit tasumata käibemaksu. Teine otsus puudutas 2011. aasta oktoobrikuu eest võlgnetavat käibemaksu ja selles tuvastati, et Glencore on kohustatud maksma veel 130 171 000 forintit käibemaksu.

15. Maksuhaldur järeldas nendes otsustes, et Glencore on õigusvastaselt käibemaksu maha arvanud, sest ta teadis või pidanuks teadma, et mõned tema tarnijad on andnud välja fiktiivseid arveid ja osalenud maksudest kõrvalehoidumises. Selles aspektis viitas maksuhaldur teatavate Glencore'i tarnijate suhtes tehtud haldusotsustele ja nendest mõne vastu algatatud kriminaalmenetlustele (mis olid vaidlusaluste otsuste tegemise ajal pooleli).

16. Vaidlusaluste otsuste kohaselt võimaldati Glencore'i kontrollinud maksuametnikel – nii otseselt kui ka kaudselt – tutvuda dokumentidega, mida sisaldasid süüdistuse saanud tarnijate kriminaalasja toimikud ja haldustoimikud. Maksuhaldur tuvastas mõningate nendes menetlustes kogutud tõendite põhjal, et Glencore osales (passiivselt) maksudest kõrvalehoidumises.

17. Pärast seda, kui Glencore'i vaided rahuldamata jäeti, vaidlustas ta vaidlusalused otsused Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságis (Budapesti haldus- ja töökohus). Oma seisukohtades on Glencore seadnud küsimärgi alla vaidlusaluste otsuste tegemiseni viinud haldusmenetluse õiguspärasuse ning heitnud ette õigluse puudumist selles menetluses ja enda kaitseõiguste rikkumist.

18. Seoses selle menetlusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas asjakohaste liikmesriigi sätete tõttu, nagu maksuhaldur ja liikmesriigi kohtud neid tõlgendavad, võib sellisel maksukohustuslasel nagu Glencore olla ülemäära keeruline tõendada, et ta ei olnud kaasatud maksudest kõrvalehoidumisse, mille panid toime tema tarnijad.

19. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et maksuhaldur on seisukohal, et ta vabaneb tal tavaliselt lasuvast tõendamiskoormusest, kui ta võtab asjaga seotud otsustes tuvastatud asjaolud arvesse hilisemas maksumenetluses. Seda hoolimata sellest, et hilisema uurimise all olev maksukohustuslane ei olnud eelnenud menetlustes osaline ega pruukinud asjaga seotud otsustest isegi teada.

20. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et maksuhaldur ei pea end kohustatuks avaldama seotud menetluste toimikut ega tõendeid, mille põhjal asjaga seotud otsused tehti. Näiteks käesoleval juhul sai Glencore haldusmenetluse käigus kõigest kirjeldava kokkuvõtte tõendite kohta, millele tugineti tema tarnijate vastu tehtud otsustes. Glencore'i korduvatest palvetest hoolimata ei lubatud tal tutvuda teatavate selles toimikus olevate dokumentidega, mida ta pidas enda kaitsmise seisukohast oluliseks. Alles hiljem, põhikohtuasjas lubati Glencore'il lõpuks tutvuda mõningate taotletud dokumentidega pärast seda, kui eelotsusetaotluse esitanud kohus oli selleks korralduse andnud.

21. Eelotsusetaotluse esitanud kohus on seisukohal, et väidetavaid puudusi haldusmenetluses ei saa kohtumenetluses täielikult heastada, sest maksuhalduri varasemate otsuste ja nendega seotud menetluste käigus kogutud tõendite õiguspärasust ei saa kontrollida.

22. Nendel asjaoludel otsustas Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Budapesti haldus- ja töökohus) menetluse peatada ja taotleda Euroopa Kohtult eelotsust järgmistes küsimustes:

„1. Kas käibemaksudirektiivi sätteid ning nendega seonduvalt kaitseõiguste tagamise aluspõhimõtet ja [Euroopa Liidu] põhiõiguste harta [edaspidi „harta"] artiklit 47 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid ja neile tuginev praktika, mille kohaselt tuleb maksukohustustega seotud pooltevahelise õigussuhte (leping, tehing) kontrollimisega seonduvaid asjaolusid, mille maksuhaldur on tuvastanud selle õigussuhte ühe poole (põhikohtuasjas arvete väljastaja) suhtes läbi viidud kontrollimenetluses ning mis tingivad selle õigussuhte ümber kvalifitseerimise, *ex officio* arvesse võtta selle õigussuhte teise poole (põhikohtuasjas arvete saaja) kontrollimisel, pidades silmas, et sellel õigussuhte teisel poolel pole algses kontrollimenetluses mingeid õigusi, iseäranis mitte menetlusosalistele ette nähtud õigusi?

2. Kas juhul, kui Euroopa Kohus vastab esimesele küsimusele eitavalt, on käibemaksudirektiivi sätete ning nendega seonduvalt kaitseõiguste tagamise aluspõhimõtte ja põhiõiguste harta artikliga 47 vastuolus liikmesriigi praktika, mille kohaselt on lubatav esimeses küsimuses nimetatud menetluse läbiviimine nii, et õigussuhte teisel poolel (arvete saajal) ei ole algses kontrollimenetluses menetlusosalise õigusi ning ta ei saa seega teostada kaebeõigust selles kontrollimenetluses, kus tuvastatud asjaolusid peab maksuhaldur *ex officio* arvesse võtma selle teise poole maksukohustustega seotud kontrollimenetluses ja mida võib viimase vastu tõendina kasutada, pidades silmas, et maksuhaldur ei võimalda teisel poolel tutvuda õigussuhte esimese poole (arvete väljastaja) suhtes läbi viidud kontrollimenetluse asjaomase toimikuga, iseäranis nende asjaolude tuvastamise aluseks olevate tõendite, protokollide ja haldusaktidega, vaid tutvustab talle neid üksnes osaliselt kokkuvõtval kujul, ehk võimaldab teisel poolel tutvuda selle toimikuga vaid kaudselt, tehes valiku lähtuvalt tema enda poolt määratud kriteeriumidest, mida teine pool kuidagi kontrollida ei saa?

3. Kas käibemaksudirektiivi sätteid ning nendega seonduvalt kaitseõiguste tagamise aluspõhimõtet ja [harta] artiklit 47 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi praktika, mille kohaselt tuleb maksukohustustega seotud pooltevahelise õigussuhte kontrollimisega seonduvaid asjaolusid, mille maksuhaldur on tuvastanud arvete väljastaja suhtes läbi viidud kontrollimenetluse tulemusena ning mille põhjal ta on leidnud, et see arvete väljastaja osales maksupettuse toimepanemises, *ex officio* arvesse võtta arvete saaja kontrollimisel, pidades silmas, et arvete saajal ei ole arvete väljastaja suhtes läbiviidavas kontrollimenetluses menetlusosalise õigusi ning ta ei saa seega teostada kaebeõigust selles kontrollimenetluses, kus tuvastatud asjaolusid peab maksuhaldur *ex officio* arvesse võtma arvete saaja maksukohustustega seotud kontrollimenetluses ja mida võib viimase vastu tõendina kasutada, ning pidades silmas, et [maksuhaldur] ei võimalda arvete saajal tutvuda arvete väljastaja suhtes läbi viidud kontrollimenetluse asjaomase toimikuga, iseäranis nende asjaolude tuvastamise aluseks olevate tõendite, protokollide ja haldusaktidega, vaid tutvustab talle neid vaid osaliselt kokkuvõtval kujul, ehk võimaldab arvete saajal tutvuda selle toimikuga vaid kaudselt, tehes valiku lähtuvalt tema enda poolt määratud kriteeriumidest, mida arvete saaja kuidagi kontrollida ei saa?“

23. Glencore, Ungari valitsus ja Euroopa Komisjon esitasid kirjalikud seisukohad ning 20. märtsil 2019 peetud kohtuistungil ka suulised seisukohad.

IV. Õiguslik analüüs

A. Sissejuhatavad märkused

24. Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub selgitada sisuliselt seda, kas käibemaksudirektiivi sätetega, kui tõlgendada neid harta artiklit 47 ja artikli 48 lõiget 2 arvesse võttes, on vastuolus liikmesriigi õigusnormid ja praktika, mille kohaselt võtab maksuhaldur kontrollides, kas maksukohustuslasel on õigus käibemaks maha arvata, arvesse maksuhalduri poolt teiste maksukohustuslaste suhtes tehtud otsustes tuvastatud faktilisi asjaolusid ja nende asjaolude õiguslikku kvalifikatsiooni (edaspidi „tuvastatud asjaolud“). Seda tehes avaldab maksuhaldur nende tuvastatud asjaoludega seoses olulised dokumendid maksukohustuslasele vaid osaliselt ja kaudselt, asjakohaseks peetavate dokumentide kokkuvõtte kaudu.

25. Eelotsusetaotlus on juhtumi faktiliste asjaolude osas äärmiselt kokkuvõtlik. Seepärast pean vajalikuks esitada enda arusaama faktilistest asjaoludest, mis igal juhul raamistab eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimustele antavad vastused. Tuleb siiski lisada, et faktiliste üksikasjade puudumine ja eelotsuse küsimuste üpris keeruline sõnastus mõjutavad paratamatult seda, millise vastuse saab anda. Seetõttu jäävad minu sellekohased ettepanekud suhteliselt kõrgele abstraktsioonitasemele.

26. Põhikohtuasjas on Glencore vaidlustanud kaks Ungari maksuhalduri otsust, millega too keeldus lubamast teatavatelt tarnetelt makstud käibemaksu maha arvata põhjendusel, et Glencore oli teadlik või pidanuks olema teadlik, et tema tarnijad hoidusid maksust kõrvale või panid toime maksupettuse.

27. See, et teatavate tehingute suhtes on maksust kõrvale hoidutud, tuvastati esmalt maksuhalduri varasemates otsustes Glencore'i tarnijate kohta menetlustes, mille osaline Glencore ei olnud. Seejärel „kanti“ see tuvastatud asjaolu maksukorralduse seaduse § 1 lõike 3a kohaselt üle vaidlusalustesse otsustesse. Nimetatud sättes – mille täpse tähenduse üle pooled siiski vaidlevad – on ette nähtud, et „[m]aksukohustust loova õigussuhte […] poolte kontrollimisel ei või maksuhaldur kontrollitavat õigussuhet, mis on juba varem teatud viisil kvalifitseeritud, kvalifitseerida iga maksukohustuslase osas erinevalt, vaid lähtub *ex officio* selle õigussuhte ühe poole juures tuvastatud asjaoludest kõigi teiste selle õigussuhte poolte suhtes läbi viidavates kontrollimenetlustes“.

28. Saan aru nii, et vaidlusalustes otsustes tugines maksuhaldur selleks, et tõendada Glencore'i osalust kõnealuses maksust kõrvalehoidumises, *kolmele tõendite kogumile*: 1) Glencore'i suhtes algatatud haldusmenetluse kontekstis kogutud tõendid, 2) Glencore'i tarnijate suhtes algatatud haldusmenetluse käigus kogutud tõendid ja 3) Glencore'i tarnijate suhtes algatatud kriminaalmenetluse käigus kogutud tõendid.

29. Glencore'i tarnijate suhtes läbi viidud maksumenetlused olid selleks ajaks, kui eelotsusetaotluse esitanud kohus eelotsusetaotluse esitas, lõppenud haldusotsuste vastuvõtmisega ja need haldusotsused olid jõustunud. Seevastu kriminaalmenetlused nende tarnijate vastu olid ikka veel pooleli ja nagu nähtub, uurimise etapis (st ei olnud veel kohtusse jõudnud).

30. See tähendab, et käesolevas asjas tulenevad eelotsusetaotluse esitanud kohtu kahtlused Glencore'i õiguste võimaliku rikkumisega seoses tõendite „ülekandmisest" liikmesriigi ametiasutuste eri harude vahel ja nende ametiasutuste poolt ühes või mitmes haldusotsuses tuvastatud asjaolude „kordamisest" hilisemates haldusotsustes. Seevastu, nagu pooled kohtuistungil kinnitasid, ei tuvastatud vaidlusalustes otsustes asjaolusid kriminaalmenetluses tehtud kohtuotsuse põhjal, sest niisugust kohtuotsust sel ajal ei olnudki. Teatav teave võeti siiski dokumentidest, mida kriminaaluurimist läbi viivad asutused olid kogunud.

31. Seda arvesse võttes näib mulle, et eelotsusetaotluse esitanud kohus on soovinud oma küsimustes üles tõsta *kolm põhiteemat*. Esimene teema puudutab seda, kuidas maksuhaldur peab täitma talle pandud ülesande tõendada, et maksukohustuslane oli teadlik või pidanuks olema teadlik, et tema tarnijad hoiavad maksudest kõrvale, tuginedes nende tarnijate suhtes varem tehtud otsustes tuvastatud asjaoludele. Teine teema puudutab seda, millise ulatusega on maksuhalduri kohustus võimaldada maksukohustuslasel tutvuda tõenditega, mida ta vajab enda kaitseks, sealhulgas asjaga seotud menetlustes teiste maksukohustuslaste kohta kogutud dokumentidega. Kolmas teema puudutab volitusi, mis peaksid liikmesriigi kohtul olema, kui ta kontrollib asjaolusid, mida maksuhaldur on tuvastanud maksukohustuslase tarnijate kohta tehtud otsustes, ja nende tarnijate suhtes algatatud menetlustes tõendite kogumise õiguspärasust.

32. Lõpuks ei tohi kohaldatavat liidu õigust silmas pidades unustada, et liikmesriigi õigusnormid, milles on ette nähtud toimingud ja karistused võitluses pettuse või maksudest kõrvalehoidumise vastu, kujutavad endast liidu õiguse kohaldamist harta artikli 51 lõike 1 tähenduses.[3] Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus on toonitanud, on vastavalt harta artiklis 47 ja artikli 48 lõikes 2 sätestatud õigus tõhusale õiguskaitsevahendile ja õiglasele kohtulikule arutamisele ning kaitseõigused käesolevas menetluses iseäranis olulised.

B. Maksuhaldurile pandud tõendamiskoormis

33. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimene küsimus puudutab seda, kuidas maksuhaldur peab täitma talle pandud ülesande tõendada, et maksukohustuslane teadis või pidanuks teadma, et tema tarnijad maksudest kõrvale hoiduvad, kui maksuhaldur soovib tugineda nende tarnijate kohta tehtud varasemates otsustes tuvastatud asjaoludele.

3 Vt eeskätt 26. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 27), nagu seda on hiljem selgitatud 5. detsembri 2017. aasta kohtuotsuses M.A.S. ja M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936) ning 2. mai 2018. aasta kohtuotsuses Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295).

34. Kõigepealt tuleb toonitada, et mahaarvamissüsteemi eesmärk on ettevõtja kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastada.[4] Euroopa Kohus on järjepidevalt märkinud, et käibemaksu mahaarvamise õigus on käibemaksusüsteemi *lahutamatu osa* ja seetõttu ei tohi seda põhimõtteliselt piirata.[5]

35. Samuti on õiguses välja kujunenud, et liidu õigusnorme ei tohi kasutada pettuse või kuritarvituse eesmärgil ning et maksudest kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste ärahoidmine on käibemaksudirektiivi tunnustatud ja edendatud eesmärk.[6] Käibemaksudirektiivi artiklitest 2 ja 273 koostoimes ELL artikli 4 lõikega 3 tulenevalt on liikmesriigid kohustatud võtma kõik meetmed seadusandluse ja halduse tasandil, et tagada oma territooriumil täies ulatuses käibemaksu kogumine ja võidelda maksupettuste vastu.[7] Siiski ei või meetmed, mida liikmesriigid võivad sel eesmärgil võtta, minna kaugemale nende eesmärkide saavutamiseks vajalikust. Seetõttu ei tohi nende meetmete kasutamine seada süstemaatiliselt kahtluse alla käibemaksu mahaarvamise õigust ja sellest tulenevalt käibemaksu neutraalsust.[8]

36. Seega ei luba käibemaksudirektiivi sätted jätta seda õigust andmata maksukohustuslasele, kes ei teadnud ega saanudki teada, et asjasse puutuv tehing oli seotud pettusega, mille pani toime tarnija või muu ettevõtja, kes tegutses tarneahelas ees- või tagapool.[9] Selleks et maksukohustuslane mahaarvamise õigusest ilma jätta, peab maksuhaldur objektiivsete asjaolude põhjal – nõudmata sellelt maksukohustuslaselt, et ta viiks läbi sellist kontrolli, mida ta ei ole kohustatud tegema – tõendama, et maksukohustuslane teadis või pidanuks teadma, et tema tehingu vastaspool osaleb käibemaksupettuses.[10]

37. Kui puuduvad liidu õigusnormid tõendite kogumise kohta, tuleb maksukohustuslase osalemine käibemaksupettuses tõendada liikmesriigi tõendamisnormide kohaselt.[11] Ent nagu Euroopa Kohus on korduvalt märkinud, ei tohi tõendite kogumist käsitlevad õigusnormid kahjustada liidu õiguse tõhusust ja peavad olema kooskõlas hartaga tagatud õigustega.[12]

38. Samuti tuleneb kohtuotsusest WebMindLicenses, et käibemaksudirektiivi sätetega ega kaitseõiguste austamise põhimõttega ei ole põhimõtteliselt vastuolus see, kui maksuhaldur saab maksudest kõrvalehoidumise tuvastamiseks kasutada tõendeid, mis on saadud sama isiku suhtes paralleelselt käimasoleva ja lõpetamata kriminaalmenetluse kontekstis.[13]

39. Ma ei näe ühtegi põhjust, miks see põhimõte ei peaks kehtima ka niisuguse olukorra suhtes nagu põhikohtuasjas, kus tõendid on saadud äriühingu tarnijate suhtes läbi viidava haldus- või kriminaalmenetluse kontekstis. Nagu komisjon on osutanud, on maksuhaldurite seas tavaline – ja täiesti õiguspärane – praktika, et kui maksukohustuslase kontrollimisel tekib kahtlus teatavate

4 Vt nt 5. juuli 2018. aasta kohtuotsus Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

5 Vt paljude hulgas 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

6 Vt muu hulgas 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 50) ja 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus Cussens jt (C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 28).

7 Vt selle kohta 26. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 25) ja 2. mai 2018. aasta kohtuotsus Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, punkt 26).

8 Vt iseäranis 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 49 ja seal viidatud kohtupraktika).

9 Vt 6. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punktid 35–38 ja 41) ning 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, punktid 40–42).

10 Vt selle kohta 10. novembri 2016. aasta kohtumäärus Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).

11 Vt nt minu ettepanek kohtuasjas Dzivev jt (C-310/16, EU:C:2018:623, punkt 24 jj ning seal viidatud kohtupraktika).

12 Vt selle kohta 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punktid 65 ja 68).

13 Sealsamas, punktid 68 ja 90.

tehingute seaduslikkuses, võidakse täiendavalt kontrollida tarneahelas ees- või tagapool olevaid maksukohustuslasi. Selle kontrolli tulemusel võidakse algatada eri maksukohustuslaste suhtes paralleelseid (kriminaal- ja/või haldus)menetlusi, mille aluseks on samad faktilised asjaolud ja samad tõendid.[14]

40. Sellepärast ei kujuta teatavate dokumentide ühest menetlusest teise ülekandmine ise endast teises menetluses uurimise all oleva maksukohustuslase kaitseõiguste rikkumist.

41. Sellise üldise võimalusega on siiski seotud olulisi tingimusi. Kui maksuhaldur soovib niisugustele dokumentidele tuginedes põhjendada oma järeldusi mõnes edaspidises otsuses, peab ta: 1) võimaldama maksukohustuslasel, kelle kohta neid dokumente hilisemas otsuses võib tõendina kasutada, nende dokumentidega tutvuda; 2) andma sellele maksukohustuslasele võimaluse olla seoses nende dokumentidega ära kuulatud ja esitada tõendeid oma argumentide põhjenduseks; 3) oma otsuses sõnaselgelt seostama asjasse puutuvad dokumendid ja nende olulisuse, hõlmates oma otsusesse maksukohustuslase asjakohased argumendid, vastates nendele või need kummutades. Seda peab ta tegema olenemata sellest, kas need dokumendid juba olid aluseks varasemale otsusele, mis on vahepeal jõustunud.

42. See, et tuvastatud asjaolusid peetakse varasemates otsustes tõendatuks, ei saa vabastada maksuhaldurit tema kohustusest teiste maksukohustuslaste suhtes tehtud hilisemates otsustes oma põhjenduskäiku nõuetekohaselt selgitada ja esitada asjakohased tõendid. Iga otsus, millega maksuhaldur jätab maksukohustuslasele käibemaksu mahaarvamise võimaldamata, peab põhimõtteliselt olema iseseisev otsus, milles maksuhalduri järeldused on piisavalt ja iseseisvalt põhjendatud.

43. Mis tahes muu käsitusviis riivaks oluliselt hilisemates menetlustes käsitletavate maksukohustuslaste kaitseõigusi, kes kukuksid kahe tooli vahele. Ühest küljest ei saaks maksukohustuslane vastu vaielda teatavatele eelmistes otsustes tuvastatud asjaoludele, sest ta ei olnud nendes menetlustes osaline, teisest küljest aga ei saaks ta nendele vastu vaielda ka teda ennast käsitlevas menetluses, sest varasemad otsused on ametiasutustele siduvad.

44. Äärmistes olukordades võib see tähendada sedagi, et kaitseõigused üldse puuduvad, eriti nendel (mastaapsete pettuste korral sugugi mitte harvadel) juhtudel, kui menetlus algatatakse niisuguse äriühingu suhtes, mis on likvideerimisel või mida ei ole enam olemas või millel lihtsalt ei ole huvi ennast kaitsta. Viimati nimetatud liiki juhtudel tuvastaks maksuhaldur faktilised asjaolud ja kvalifitseeriks need õiguslikult teatavas mõttes *erga omnes*, ilma et keegi tema seisukohtadele tegelikult kunagi vastu vaidleks.

45. Need kaalutlused toovad mind asja tuumani, mis puudutab hinnangut selle kohta, kas niisugune säte nagu maksukorralduse seaduse § 1 lõige 3a on liidu õigusega kooskõlas. Nagu eespool punktis 27 mainitud, vaidlevad pooled selle üle, kuidas seda sätet tuleb tõlgendada ja kohaldada. Liikmesriigi õiguse tõlgendamine ei ole Euroopa Kohtu ülesanne. Sellepärast hoidun selle konkreetse sätte kohta kindlat seisukohta võtmast ja piirdun oma tähelepanekutes mõne üldise märkusega.

46. Selles, et seadus kohustab maksuhaldurit põhimõtteliselt olema samade faktiliste asjaolude või õigussuhete hindamisel järjepidev, ei ole loomulikult üldse probleemi. Vastupidi, nagu Ungari valitsus väidab, aitab see kaasa õiguskindlusele ja tagab maksukohustuslaste võrdsuse. Ent lisada tuleb kaks olulist reservatsiooni.

14 Vt nt 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punktid 17 ja 25) ning 6. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punkt 14).Vt samuti 15. juuli 2015. aasta kohtumäärus Itales (C-123/14, ei avaldata, EU:C:2015:511, punktid 14 ja 15).

47. Esiteks tuleb maksukorralduse seaduse § 1 lõike 3a suguse sätte tõlgendamisel järgida käibemaksusüsteemi loogikat ja ülesehitust. Ühte või teist maksukohustuslast ei saa võtta vastutusele teiste maksukohustuslaste õigusvastase tegevuse eest pelgalt seetõttu, et nad osalesid suhtes, millest kõnealune maksukohustus tekkis. Niisugune vastutus peab olema tõendatud isiku tasandil, iga tarneahelasse kuuluva maksukohustuslase suhtes.[15]

48. Teiseks võib niisugune liikmesriigi õiguse säte ulatuda vaid nii kaugele, et kohustab maksuhaldurit kasutama kõikidel omavahel seotud juhtudel üht ja sama lähenemisviisi, *kui ei ole veenvaid põhjusi seda mitte teha*. Teisisõnu on niisugune säte aktsepteeritav ainult niivõrd, kui see *de jure* või *de facto* ei takista maksuhalduril jõudmast teistsuguste menetluste kontekstis, kui talle esitatakse uusi argumente või uusi tõendeid, teistsugusele järeldusele.

49. Nendel põhjustel võib liikmesriigi säte või praktika, mille kohaselt on omavahel seotud otsustes tuvastatud asjaolud maksuhaldurile õiguslikult või faktiliselt siduvad, äsja kirjeldatust erinevalt tõlgendatuna ja kohaldatuna olla vastuolus mitmete aluspõhimõtetega. Siiski ei saa niisugune tõlgendus „kustutada“ maksuhaldurile pandud tõendamiskoormist, veel enam seda tegelikult maksukohustuslase õlule nihutada, mis lõpuks riivaks mahaarvamisõigust ja niisiis ka käibemaksuga maksustamise neutraalsust, rikkudes ka maksukohustuslaste kaitseõigusi.

C. Maksukohustuslase toimikuga tutvumise õiguse ulatus

50. Teine käesolevas kohtuasjas esitatud küsimus puudutab maksuhalduri kohustust võimaldada maksukohustuslasel tutvuda tema suhtes läbi viidava maksumenetlusega seotud tõenditega. Muu hulgas palub eelotsusetaotluse esitanud kohus käesolevas asjas, nagu liikmesriigi kohus kohtuasjas Ispas,[16] selgitada, *millal, mida* ja *kuidas* tuleb seda võimaldada.

51. Seoses esimese nimetatud aspektiga tuleb meeles pidada, et õigus toimikuga tutvuda aitab kaasa niisuguste isikute kaitseõiguste teostamisele, kelle huve ametiasutuse otsuse tegemine võib mõjutada.

52. Kaitseõiguste tagamise põhimõtte kohaselt tuleb huve ebasoodsalt mõjutava otsuse adressaadile enne selle otsuse tegemist anda võimalus oma seisukoha esitamiseks, et pädev asutus saaks tõhusalt arvesse võtta kõiki asjasse puutuvaid asjaolusid. Kõnealuse reegli eesmärk on eelkõige see, et otsuse adressaat saaks parandada vea või teha teatavaks enda olukorraga seotud asjaolusid, mis mõjutavad seda, kas otsus tehakse või mitte või kas otsuse sisu on nii- või teistsugune.[17]

53. Toimikuga tutvumist tuleb võimaldada ühes või teises haldusmenetluse etapis, kuid kindlasti *enne* seda, kui ametiasutus teeb lõpliku otsuse. Maksukohustuslasel peab olema piisavalt aega ametiasutuste valduses olevate dokumentidega tutvumiseks ja nendele vastavate kaitseargumentide ettevalmistamiseks.

54. Maksukohustuslasele tuleb võimaldada toimikuga tutvuda enne võimaliku kohtumenetluse algust. Toimikuga tutvumine võimaldab maksukohustuslasel teha teadliku otsuse selle kohta, kas ta soovib ametiasutuse otsuse pädevas kohtus vaidlustada.[18]

15 Vt käesoleva ettepaneku punkt 36.

16 Vt minu ettepanek kohtuasjas Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, punkt 99).

17 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, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

18 Vt selle kohta 15. oktoobri 1987. aasta kohtuotsus Heylens jt (222/86, EU:C:1987:442, punkt 15).

55. Seetõttu ei saa hilisemas etapis toimikuga tutvuda võimaldamine – mida tehakse alles seoses ametiasutuse otsuse peale algatatud kohtumenetlusega – üldjuhul „heastada“ haldusmenetluse etapis ilmnenud isiku kaitseõiguste rikkumist.[19]

56. Seoses nende dokumentide liikidega, millega ametiasutused peavad võimaldama maksukohustuslasel tutvuda, toonitan, et õigus toimikuga tutvuda tähendab, et maksukohustuslane peab saama läbi vaadata *kõik* uurimistoimikus olevad dokumendid, mis on tema kaitseõiguste teostamisel asjakohased.

57. Täpsemalt sisaldavad need dokumendid esiteks toimiku osi, millele ametiasutus kavatseb maksukohustuslase suhtes tehtavas otsuses tugineda.[20] See tähendab, et Glencore'il oleks tulnud võimaldada tutvuda kõikide tõenditega, millele on viidatud tõendamaks, et ta kõnesolevast maksust kõrvalehoidumisest teadis või pidanuks teadma.

58. Sellega seoses väärib märkimist, et õigus tutvuda kehtib olenemata dokumendi päritolust ja selle dokumendi saamise kontekstist (näiteks sellest, kas see saadi teise maksukohustuslase suhtes algatatud paralleelses haldus- või kriminaalmenetluses), mõistagi juhul, kui ei kohaldu mõni erand.[21] Ei ole oluline, kas dokumendid, millele ametiasutused tuginesid, on füüsiliselt ühest toimikust teise üle kantud: kui neid dokumente soovitakse kasutada tõenditena hilisemas menetluses, tuleb need selles hilisemas menetluses osalevale maksukohustuslasele avaldada. Kas seda tehakse taotletavate dokumentide koopia andmise teel või lubades maksukohustuslasel seotud menetluse toimikuga (vajaduse korral osaliselt) tutvuda, on asjaomase liikmesriigi otsustada. Loeb see, et maksukohustuslasel on tegelik võimalus originaaltõenditega tutvuda.

59. Teiseks laieneb õigus teabega tutvuda igal juhul teistelegi dokumentidele, millele ametiasutused ei pruugi oma otsuse põhjendamisel küll otseselt tugineda, kuid mis puudutavad uurimisaluse maksukohustuslase tegevust. Nagu Euroopa Inimõiguste Kohus (edaspidi „EIK“) on järjepidevalt märkinud, peab uurimisalustel isikutel olema inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooni (edaspidi „EIÕK“) artikli 6 kohaselt võimalus tutvuda mitte üksnes „tõenditega, mis on juhtumi faktiliste asjaolude suhtes *otseselt olulised*“, vaid ka „*muude tõenditega*, mis võivad olla seotud nende vastuvõetavuse, usaldusväärsuse ja täielikkusega“.[22]

60. Kolmandaks hõlmab õigus teabega tutvuda mitte üksnes süüstavaid tõendeid, vaid ka *süüst vabastavaid* tõendeid, mida maksuhaldur võib olla kogunud.[23] See tähendab, et maksukohustuslane peab saama tutvuda dokumentide ja teabega, mis võivad olla talle soodsad, sest need võivad ta süüst vabastada või üldisemalt olla vastuolus järeldustega, mida maksuhaldur on teinud oma käsutuses olevate ülejäänud tõendite põhjal.[24]

19 Olukord võib siiski olla teistsugune, kui haldusasutuse otsuse peale algatatud menetlus „[peatab] automaatselt ebasoodsa otsuse täitmis[e] ja [muudab] se[lle] kohe kohaldamatuks“. 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, punkt 54 jj).

20 Vt nt 9. novembri 2017. aasta kohtuotsus Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, punkt 32).

21 Vt käesoleva ettepaneku punktid 63 ja 64.

22 Vt EIK 11. detsembri 2008. aasta otsus Mirilashvili *vs.* Venemaa (CE:ECHR:2008:1211JUD000629304, punkt 200 ja seal viidatud kohtupraktika). Kohtujuristi kursiiv. Ehkki EIÕK artikli 6 lõikel 1 on eeskätt tsiviil- ja kriminaalõiguslik osa, on EIK kohaldanud EIÕK artikli 6 lõiget 1 teatavat liiki maksumenetluste suhtes. Seetõttu võivad EIK kujundatud põhimõtted anda ka üldist inspiratsiooni selle kohta, millist standardit tuleb kohaldada niisugusele küsimusele nagu põhikohtuasjas, olenemata (eraldi) analüüsist selle kohta, kas konkreetsel juhul saab määratud trahvi pidada laadilt karistusõiguslikuks või mitte.

23 Vt analoogia alusel 13. septembri 2018. aasta kohtuotsus UBS Europe jt (C-358/16, EU:C:2018:715, punkt 66 ja seal viidatud kohtupraktika). Vt samuti EIK 5. aprilli 2012. aasta otsus Chambaz *vs.* Šveits (CE:ECHR:2012:0405JUD001166304, punkt 61 ja seal viidatud kohtupraktika).

24 Vt 1. juuli 2010. aasta kohtuotsus Knauf Gips *vs.* komisjon (C-407/08 P, EU:C:2010:389, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

61. Seevastu, nagu pakkusin välja kohtuasjas Ispas, ei saa õigust toimikuga tutvuda tõlgendada nii, et selle kohaselt on maksukohustuslasel õigus „näha kogu toimikut“, kui selle all mõistetakse „täielikku dokumentide kogumit, mis sisaldub kogu menetlust hõlmavas haldustoimikus“, sealhulgas „neidki dokumente, mis ei pruugi olla vahetult seotud tehtud otsusega, nagu sisemised märkmed, projektid, abistavad arvutused ja kogu kolmandatelt isikutelt saadud teave“. [25]

62. Seda enam ei näe ma alust nõuda õigust täielikult tutvuda toimikutega *teiste maksukohustuslaste* suhtes läbi viidud paralleelsete menetluste kohta, mõistagi kui kõik asjakohased dokumendid, millele maksuhaldur soovib tugineda, on „üle kantud“ hilisema menetluse toimikusse ja nendega on võimaldatud tutvuda selle toimiku kaudu. [26]

63. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei ole liidu õiguses kehtiv kaitseõiguste tagamise üldpõhimõte absoluutne õigus, vaid sellele võib seada 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. [27] Nii võib toimikuga tutvumist piirata juhtudel, kui ilmneb range vajadus tagada, et olulised üldised huvid (näiteks käimasoleva kriminaalmenetluse konfidentsiaalsuse suhtes) on kaitstud või et teiste isikute põhiõigusi (näiteks isikuandmete või ärisaladuste konfidentsiaalsust) nõuetevastaselt ei riivata. [28]

64. Siiski on ametiasutuste ülesanne tõendada, et nende erandite tingimused on täidetud, ja see on kohtus kontrollitav. [29] Sellegipoolest on ametiasutused kohustatud kaaluma, kas nendest eranditest ühega hõlmatud dokumendid võib avaldada *osaliselt*: selleks tuleb eeskätt kontrollida, kas on võimalik võimaldada tutvumist vaid teatavate dokumendi osadega, ja see ei eelda ebaproportsionaalsel hulgal ametiasutuste tööd. [30] Sellega seoses tuleb meeles pidada, et tänapäevases infotehnoloogilises keskkonnas on suures mahus dokumentide käsitlemine ja vajaduse korral redigeerimine muutunud oluliselt lihtsamaks kui varem.

65. Lõpuks toonitan selle kohta, kuidas tuleb võimaldada teabega tutvumist, et käesoleva ettepaneku punktis 58 selgitatud põhjustel ei piisa pelgalt viitamisest varasematele otsustele, milles asjakohaseid dokumente tõenditena kasutati. Samamoodi ei rahulda maksuhalduri valduses olevate tõendite kokkuvõtlik kirjeldus maksukohustuslase õigust teabega tutvuda, kui ta ei saa nõuda konkreetsete dokumentidega tutvumist ja vahest ka nende koopiaid. On tõepoolest äärmiselt oluline, et maksukohustuslane saaks „heita pilgu“ originaaldokumentidele, kui ta soovib seda teha.

D. Kohtulik kontroll

66. Lõpuks on vaja põgusalt käsitleda seda, millises ulatuses tuleb liikmesriigi kohtutel kontrollida maksuhalduri otsust mitte lubada maksukohustuslasel teatavas osas käibemaksu maha arvata.

67. Pädev kohus peab hindama kõiki tema menetluses oleva juhtumi faktilisi jm asjaolusid, et teha kindlaks, kas asjaomasel maksukohustuslasel oli õigus arvata maha käibemaks tarnetelt, millega seoses kõnealune maksudest kõrvalehoidumine tekkis.

25 Vt minu ettepanek kohtuasjas Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, punktid 100, 116 ja 121).

26 Käesoleva ettepaneku punkt 58.

27 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, punkt 42) ning 9. novembri 2017. aasta kohtuotsus Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, punkt 35).

28 Vt selle kohta 9. novembri 2017. aasta kohtuotsus Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, punkt 36).

29 Vt selle kohta EIK 16. veebruari 2000. aasta otsus Jasper *vs.* Ühendkuningriik (CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, punkt 56).

30 Vt selle kohta analoogia alusel 28. juuni 2012. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Agrofert Holding (C-477/10 P, EU:C:2012:394, punkt 79).

68. Mõistagi ei saa asjaolud, mida maksuhaldur on vaidlusalustes otsustes või teiste maksukohustuslaste suhtes tehtud otsustes tuvastanud, olla seda küsimust analüüsivale liikmesriigi kohtule siduvad, isegi kui need otsused on jõustunud.

69. Harta artikli 47 kohaselt peab liikmesriigi kohtute pädevus hõlmama kõiki õiguslikke ja faktilisi asjaolusid, mis määravad menetluse lahendi.[31] Selleks et nõuded, mis on seotud õigusega õiglasele kohtulikule arutamisele, oleksid täidetud, on sellega seoses oluline, et pooled oleksid kõikide nende asjaoludega tutvunud, saaksid nende üle vaielda ja olla ära kuulatud.[32]

70. Kohtumenetluse kontekstis peab liikmesriigi kohus samuti saama kontrollida (vajaduse korral vahemenetluses) maksukohustuslase vastu kasutatud, sealhulgas teisest menetlusest „üle kantud" tõendite õiguspärasust liidu õiguse seisukohast. Nagu Euroopa Kohus on oma otsuses WebMindLicenses märkinud, peab selleks, et harta artikliga 47 tagatud kohtulik kontroll oleks tõhus, „sellise otsuse õiguspärasust kontrolliv kohus, millega rakendatakse liidu õigust, […] saama kontrollida, ega tõendeid, millel see otsus põhineb, ei ole kogutud ja kasutatud liidu õigusega, eelkõige hartaga tagatud õigusi rikkudes". See nõue on täidetud, „kui kohus, kellele on esitatud kaebus maksuhalduri sellise otsuse peale, millega tehakse käibemaksu ümberarvutus, on pädev kontrollima, kas paralleelselt läbiviidavast ja lõpetamata kriminaalmenetlusest pärit tõendid, millel see otsus põhineb, on kriminaalmenetluse käigus saadud kooskõlas liidu õigusega tagatud õigustega või vähemalt võib kriminaalkohtu poolt võistlevas menetluses juba läbi viidud kontrollimise põhjal kinnitada, et need tõendid on saadud selle õigusega kooskõlas".[33]

71. On oluline, et samas kohtuotsuses lisas Euroopa Kohus: „[k]ui see nõue ei ole täidetud ja seega õigus kohtulikule kaitsele ei ole tõhus või mõne muu liidu õigusega tagatud õiguse rikkumise korral tuleb kriminaalmenetluse käigus kogutud ja haldusmenetluse raames kasutatavad tõendid jätta arvestamata ning vaidlustatud otsus, mis põhineb nendel tõenditel, tuleb tühistada, kui selle asjaolu tõttu muutub otsus alusetuks."[34]

72. Kui eelotsusetaotluse esitanud kohus ei saa kontrollida maksuhalduri tuvastatud asjaolusid või seda, kuidas nende esitatud tõendid koguti, rikutaks sellega ka poolte võrdsuse põhimõtet, mis järeldub harta artiklis 47 sätestatud õigusest õiglasele kohtulikule arutamisele.

73. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tähendab poolte võrdsuse põhimõte kohustust anda kummalegi poolele mõistlik võimalus oma seisukoha ja tõendite esitamiseks tingimustes, mis ei asetaks ühte neist oma vastasega võrreldes oluliselt ebasoodsamasse olukorda. Selle põhimõtte eesmärk on tagada kohtumenetluse poolte menetluslik võrdsus, tagades nende poolte õiguste ja kohustuste võrdsuse muu hulgas tõendite esitamist reguleerivate normide ja kohtuvaidluse seisukohast.[35]

31 Vt analoogia alusel 4. juuni 2013. aasta kohtuotsus ZZ (C-300/11, EU:C:2013:363, punkt 62).

32 Vt analoogia alusel 2. detsembri 2009. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Iirimaa jt (C-89/08 P, EU:C:2009:742, punkt 56).

33 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus (C-419/14, EU:C:2015:832, punktid 87 ja 88).

34 Sealsamas, punkt 89.

35 Vt nt 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Ordre des barreaux francophones et germanophone jt (C-543/14, EU:C:2016:605, punktid 40 ja 41 ning seal viidatud kohtupraktika).

74. Üldisemal tasandil tuleb toonitada, et kui mõni väiksem erand välja arvata, ei ole haldusasutuste seisukohad ja tuvastatud asjaolud – ega saagi olla – kohtutele siduvad ega takista neid täielikku kohtulikku kontrolli läbi viimast. Jällegi, nagu Euroopa Kohus on hiljuti rõhutanud, eeldab sõltumatuse mõiste muu hulgas seda, et asjasse puutuv organ täidab kohtu ülesandeid täiesti iseseisvalt, olemata kellegagi hierarhilises või alluvussuhtes, olgu otseselt (saades kelleltki korraldusi või juhiseid [36]) või kaudselt (olles hinnangu tulemuse suhtes seotud mingi muu akti või otsusega, eeskätt haldusaktidega, mis on kohtuliku kontrolli alt õigupoolest välja arvatud [37]).

75. Nendel põhjustel peab liikmesriigi kohus, kes menetleb maksukohustuslase kaebust maksuhalduri otsuse peale, saama kontrollida kõiki selles otsuses kajastuvaid faktilisi ja õiguslikke asjaolusid, sealhulgas seda, kas tõendeid koguti õiguspäraselt, olenemata nende tõendite päritolust.

V. Ettepanek

76. Teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bírósági (Budapesti haldus- ja töökohus, Ungari) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

– Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, sätetega, kui tõlgendada neid Euroopa Liidu põhiõiguste harta artiklit 47 ja artikli 48 lõiget 2 arvesse võttes, ei ole vastuolus liikmesriigi säte või praktika, mille kohaselt peab maksuhaldur, kui ta kontrollib maksukohustuslase õigust käibemaks maha arvata, arvesse võtma asjaolusid, mis ta on tuvastanud asjaga seotud jõustunud otsustes, kui:

  – selline säte või praktika järgib käibemaksusüsteemi loogikat ja ülesehitust ega takista maksuhaldurit *de jure* ega *de facto* jõudmast teistsuguste menetluste kontekstis, kui talle esitatakse uusi argumente või uusi tõendeid, teistsugusele järeldusele;

  – maksuhaldur on põhimõtteliselt kohustatud enne lõpliku otsuse tegemist võimaldama tutvuda kõikide dokumentidega, mis on olulised seoses maksukohustuslase kaitseõigustega, sealhulgas niisuguste dokumentidega, mis on kogutud asjaga seotud haldus- või kriminaalmenetluse kontekstis. Tõendite kokkuvõtlikust kirjeldusest ei piisa, kui maksukohustuslane ei saa nõuda konkreetsete dokumentidega tutvumist ja vahest ka konkreetsete dokumentide koopiaid;

  – liikmesriigi kohus, kes menetleb maksuhalduri otsuse peale esitatud kaebust, saab kontrollida kõiki selles otsuses kajastuvaid faktilisi ja õiguslikke asjaolusid, sealhulgas seda, kas tõendeid koguti õiguspäraselt, olenemata nende tõendite päritolust.

36 Vt selle kohta 27. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, punktid 42 ja 44 ning seal viidatud kohtupraktika).

37 Vt minu ettepanek kohtuasjas Torubarov (C-556/17, EU:C:2019:339, punktid 50–51 ja 102).