

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (kümnes koda)

25. mai 2023(*)

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Käibemaksu mahaarvamise õigus – Keeldumine – Keeldumine, mis põhineb tehingu tühisusel riigisisese tsiviilõiguse alusel

Kohtuasjas C-114/22,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) 23. novembri 2021. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 18. veebruaril 2022, menetluses

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie

versus

W. sp. z o.o.,

EUROOPA KOHUS (kümnes koda),

koosseisus: koja president D. Gratsias, kohtunikud I. Jarukaitis (ettekandja) ja Z. Csehi,

kohtujurist: T. Žapeta,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, esindajad: B. Kołodziej, D. Pach ja T. Wojciechowski,
- W. sp. z o.o., esindaja: *doradca podatkowy* M. Kwietko-Bładowski,
- Poola valitsus, esindaja: B. Majczyna,
- Euroopa Komisjon, esindajad: A. Armenia ja I. Barcew,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), mida on muudetud nõukogu 13. juuli

2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL (ELT 2010, L 189, lk 1) (edaspidi „direktiiv 2006/112“), artikli 167, artikli 168 punkti a, artikli 178 punkti a ja artikli 273 tõlgendamist, arvestades neutraalse maksustamise põhimõtet ja proportsionaalsuse põhimõtet.

2 Taotlus on esitatud Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Varssavi maksuameti juhataja, Poola; edaspidi „maksuameti juhataja“) ja W. sp. z o.o. vahelises kohtuvaidluses W?le 27. oktoobril 2015 saadetud arvele märgitud käibemaksu mahaarvamise õiguse üle.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Direktiivi 2006/112 artiklis 63 on sätestatud:

„[...] käibemaks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest.“

4 Sama direktiivi artiklis 167 on ette nähtud:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

5 Direktiivi 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.

[...]“.

6 Direktiivi 2006/112 artiklis 178 on sätestatud:

„Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane täitma järgmised tingimused:

a) artikli 168 punktis a osutatud mahaarvamise korral seoses kaubatarnetega või teenuste osutamisega peab tal olema XI jaotise 3. peatüki 3.–6. jao kohaselt koostatud arve;

[...]“.

7 Direktiivi artiklis 273 on ette nähtud:

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

Esimeses lõigus sisalduvat võimalust ei või kasutada selleks, et kehtestada täiendavaid arvetega seotud kohustusi lisaks 3. peatükis sätestatud kohustustele.“

Poola õigus

8 11. märtsi 2004. aasta käibemaksuseaduse (ustawa o podatku od towarów i usług; Dz. U. 2011, nr 177, jrk nr 1054) põhikohtuasja asjaoludele kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „käibemaksuseadus“) on artikli 88 lõike 3a punkti 4 alapunktis c sätestatud:

„3a. Arved ja tollidokumendid ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamise ja enammakstud maksusumma või sisendkäibemaksu tagastamise alus, kui:

[...]

4) väljastatud: arved, parandusarved või tollidokumendid:

[...]

c) kinnitavad tehingut, millele kohaldatakse tsiviilseadustiku (Kodeks cywilny) artikleid 58 ja 83 neid tehinguid puudutavas osas.“

9 23. aprilli 1964. aasta seaduse tsiviilseadustiku kohta (ustawa – Kodeks cywilny), konsolideeritud tekst (Dz. U. 2020, jrk nr 1740) (edaspidi „tsiviilseadustik“), artiklis 58 on ette nähtud:

„1. Õigustoiming, mis on seadusega vastuolus või mille eesmärk on seadusest kõrvale hoidmine, on tühine, kui asjakohase sättega ei ole ette nähtud teisiti [...].

2. Heade kommetega vastuolus olev õigustoiming on tühine.

3. Kui tühisus puudutab ainult osa tehingust, jääb tehing ülejäänud osas kehtivaks, kui asjaoludest ei tulene, et ilma tingimusteta, mille tühisus tuvastati, ei oleks tehingut tehtud.“

10 Tsiviilseadustiku artiklis 83 on sätestatud:

„1. Tahteavaldus, mis on esitatud teisele poolele tema nõusolekul fiktiivselt, on tühine. Kui selline tahteavaldus on esitatud teise õigustoimingu varjamiseks, hinnatakse tahteavalduse kehtivust selle toimingu omaduste alusel.

2. Tahteavalduse fiktiivsus ei mõjuta sellise tasulise õigustoimingu kehtivust, mis on tehtud fiktiivse tahteavalduse alusel, kui selle toimingu tagajärjel omandab kolmas isik õiguse või vabastatakse kohustusest, välja arvatud juhul, kui kolmas isik tegutses pahauskelt.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

11 M. sp. z o.o. S.K.A. väljastas 27. oktoobril 2015 W-le arve kaubamärkide võõrandamise kohta, mis on maksustatav käibemaksuga, mille W. deklareeris ja tasus.

12 Maksuhaldur seadis 20. oktoobri 2017. aasta otsusega kahtluse alla käibemaksu mahaarvamise õiguse, mida W. oli seoses selle arvega kasutanud käibemaksuseaduse artikli 88 lõike 3a punkti 4 alapunkti c alusel, kuna maksuhaldur leidis, et kõnealuste kaubamärkide võõrandamine on tsiviilseadustiku artikli 58 lõike 2 kohaselt tühine, sest see on vastuolus heade kommetega selle sätte tähenduses.

13 Maksuameti juhataja jättis selle otsuse 11. oktoobri 2018. aasta otsusega muutmata, leides samas, et kõnealuste kaubamärkide võõrandamine on näilik tehing tsiviilseadustiku artikli 83 tähenduses.

14 W. esitas viimati nimetatud otsuse peale kaebuse Wojewódzki Sąd Administracyjny w

Warszawiele (vojevoodkonna halduskohus Varssavis, Poola), kes tühistas selle otsuse 29. mai 2019. aasta kohtuotsusega põhjendusel, et maksuhaldur ei ole tõendanud, et asjaomane tehing on näilik.

15 Maksuameti juhataja kaebas selle kohtuotsuse edasi Naczelný Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus), kes on eelotsusetaotluse esitanud kohus.

16 See kohus kahtleb, kas käibemaksuseaduse artikli 88 lõike 3a punkti 4 alapunkt c on direktiiviga 2006/112 kooskõlas.

17 Ta toob esile, et direktiivist ei tulene, et maksukohustuslane võiks kaotada talle esitatud arvetele märgitud käibemaksu mahaarvamise õiguse põhjusel, et kõnealune tehing ei ole kooskõlas riigisisese tsiviilõigusega, kuna mahaarvamisõigus on Euroopa Kohtu praktika kohaselt käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei saa põhimõtteliselt piirata. Ta leiab, et käibemaksu sõltumatus liikmesriigi tsiviilõiguse normidest ja käibemaksu neutraalsus räägivad selle poolt, et õigustehingu kehtetus selle õiguse seisukohast ei peaks automaatselt kaasa tooma mahaarvamisõiguse välistamist.

18 Ta märgib sellega seoses, et Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et käibemaksu mahaarvamise õiguse erandid on lubatud üksnes direktiivi 2006/112 sätetes sõnaselgelt ette nähtud juhtudel, neid erandeid tuleb tõlgendada kitsalt ja selle õiguse andmisest tuleb keelduda, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tõendatud, et seda kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega.

19 Ta lisab, et kuigi direktiivi 2006/112 artikli 273 kohaselt on liikmesriikidel õigus võtta meetmeid käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ja maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks, on nad siiski kohustatud oma pädevust teostades järgima liidu õigust ja selle üldpõhimõtteid, sh neutraalsuse põhimõtet, ning järgima proportsionaalsuse põhimõtet.

20 Neil asjaoludel otsustas Naczelný Sąd Administracyjny (kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas direktiivi 2006/112[...] artiklit 167, artikli 168 punkti a, artikli 178 punkti a ja artiklit 273 ning neutraalsuse ja proportsionaalsuse põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus selline liikmesriigi õigusnorm nagu [käibemaksuseaduse] artikli 88 lõike 3a punkti 4 alapunkt c, mis jätab maksukohustuslase ilma õigusest arvata maha käibemaks sellise õiguse (asja) soetamiselt, mis on tunnistatud fiktiivseks liikmesriigi tsiviilõiguse tähenduses, olenemata sellest, kas tehti kindlaks, kas tehingu kavandatud tagajärjeks oli maksusoodustus, mille andmine oleks vastuolus direktiivi ühe või mitme eesmärgiga, ja kas see oli vastuvõetud lepingulise lahenduse põhieesmärk?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

21 Sissejuhatuseks tuleb märkida, et maksuameti juhataja leiab, et eelotsusetaotlus tuleb tunnistada vastuvõetamatuks Euroopa Kohtu kodukorra artikli 94 punkti a alusel, kuna selles ei ole esitatud põhikohtuasjas tähtsust omavaid faktilisi asjaolusid ega eelotsuse küsimuse aluseks olevaid faktilisi andmeid, sest täpsustamata on põhjused, miks vaidlusalune tehing on näilik.

22 Sellega seoses tuleb korrata, et väljakujunenud kohtupraktika ja kodukorra artikli 94 kohaselt nõuab vajadus anda liidu õiguse tõlgendus, mis on liikmesriigi kohtule vajalik, seda, et see kohus määratlaks esitatud küsimuste faktilise ja õigusliku raamistiku või vähemalt selgitaks faktilisi oletusi, millel küsimused põhinevad. Lisaks peavad eelotsusetaotluses olema toodud täpsed põhjused, miks liikmesriigi kohtul on liidu õiguse tõlgendamise küsimus tekkinud ja miks ta

on pidanud vajalikuks esitada Euroopa Kohtule eelotsuse küsimuse (24. veebruari 2022. aasta kohtuotsus *Suzlon Wind Energy Portugal*, C?605/20, EU:C:2022:116, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

23 Käesoleval juhul on tõsi, et eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole esitanud teavet põhjuste kohta, miks maksuameti juhataja pidas põhikohtuasjas arutusel olevat tehingut näilikuks. Seevastu on ta kokkuvõtlikult, kuid selgelt esitanud maksuameti juhataja otsuse sisu, millega keelduti mahaarvamisõiguse andmisest ja mis on selle vaidluse ese, ning on täpselt selgitanud põhjusi, miks ta kahtleb, kas otsuse õiguslikuks aluseks olev riigisisene õigusnorm on kooskõlas direktiiviga 2006/112 ning neutraalse maksustamise põhimõtte ja proportsionaalsuse põhimõttega.

24 Sellest tuleneb, et eelotsusetaotlus on vastuvõetav.

25 Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas direktiivi 2006/112 artiklit 167, artikli 168 punkti a, artikli 178 punkti a ja artiklit 273 tuleb koostoimes neutraalse maksustamise põhimõtte ja proportsionaalsuse põhimõttega tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnorm, mille kohaselt jäetakse maksukohustuslane ilma õigusest sisendkäibemaks maha arvata üksnes seetõttu, et tehingut peetakse liikmesriigi tsiviilõiguse kohaselt näilikuks ja tühiseks, ilma et oleks vaja tõendada, et tehinguga pandi toime käibemaksupettus või õiguse kuritarvitamine.

26 Nagu nähtub eelotsusetaotlusest, on küsimus esitatud kohtuvaidluses, milles maksuameti juhataja jättis rahuldamata maksukohustuslase kaebuse otsuse peale, millega seati käibemaksu mahaarvamise õigus kahtluse alla põhjusel, et varasem kaubamärkide võõrandamise tehing oli näilik, võttes aluseks käibemaksuseaduse sätte, mis keelab sellist õigust anda, kui asjaomase maksustatava tehingu suhtes on kohaldatav tsiviilseadustiku norm, mille kohaselt tahteavaldus, mis on esitatud teisele poolele tema nõusolekul fiktiivselt, on tühine.

27 Sellega seoses tuleb märkida, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kujutab maksukohustuslase õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaks, mille ta on tasunud saadud kaupade või teenuste eest, endast liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet. Direktiivi 2006/112 artiklis 167 ja järgmistes artiklites ette nähtud mahaarvamisõigus on seega käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei saa põhimõtteliselt piirata, kui maksukohustuslane, kes soovib seda õigust kasutada, on järginud nii materiaalsoiguslikke kui ka vormilisi nõudeid või tingimusi (28. juuli 2011. aasta kohtuotsus komisjon vs. Ungari, C?274/10, EU:C:2011:530, punktid 42 ja 43, ning 24. novembri 2022. aasta kohtuotsus Finanzamt M (käibemaksu mahaarvamise õiguse ulatus), C?596/21, EU:C:2022:921, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika).

28 Mahaarvamisüsteemi eesmärk on ettevõtja kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastada. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega kogu majandustegevuse neutraalse maksustamise, olenemata tegevuse eesmärkidest või tulemustest, tingimusel, et tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (14. veebruari 1985. aasta kohtuotsus *Rompelman*, 268/83, EU:C:1985:74, punkt 19; 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus *Mahagében ja Dávid*, C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, punkt 39, ning 24. novembri 2022. aasta kohtuotsus Finanzamt M (käibemaksu mahaarvamise õiguse ulatus), C?596/21, EU:C:2022:921, punkt 22).

29 Käibemaksu mahaarvamise õiguse puhul tuleb siiski järgida nii materiaalsoiguslikke kui ka vormilist laadi nõudeid või tingimusi.

30 Selle õiguse tekkimiseks nõutavad sisulised nõuded või tingimused on loetletud direktiivi 2006/112 artiklis 168. Seega peab isik selleks, et ta saaks seda õigust kasutada, olema esiteks

„maksukohustuslane“ selle direktiivi tähenduses ja teiseks peab maksukohustuslane kaupu või teenuseid, millele ta käibemaksu mahaarvamise õiguse alusena tugineb, kasutama edaspidi oma maksustatavate tehingute tarbeks ning nagu on täpsustatud selle artikli punktis a, peab neid kaupu tarnima või teenuseid osutama mõni teine maksukohustuslane.

31 Pealegi tekib direktiivi 2006/112 artikli 167 kohaselt mahaarvamisõigus mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal ja maks muutub vastavalt selle direktiivi artiklile 63 sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest. Sellest järeldub, et mahaarvamisõigus sõltub põhimõtteliselt tehingu tegeliku toimumise tõendamisest (vt selle kohta 26. mai 2005. aasta kohtuotsus António Jorge, C?536/03, EU:C:2005:323, punktid 24 ja 25; 27. juuni 2018. aasta kohtuotsus SGI ja Valériane, C?459/17 ja C?460/17, EU:C:2018:501, punktid 34 ja 35, ning 29. septembri 2022. aasta kohtuotsus Raiffeisen Leasing, C?235/21, EU:C:2022:739, punkt 40). Seega, kui kaupu tegelikult ei tarnita või teenuseid tegelikult ei osutata, ei saagi tekkida mahaarvamisõigust.

32 Euroopa Kohus on ühtlasi juba selgitanud, et käibemaksusüsteemile on omane, et näilik omandamistehing ei saa tekitada mingit õigust maksu maha arvata, kuna sellisel tehingul ei saa olla mingit seost edaspidiste maksustatavate tehingutega (8. mai 2019. aasta kohtuotsus EN.SA., C?712/17, EU:C:2019:374, punktid 24 ja 25 ning seal viidatud kohtupraktika).

33 Esiteks võib maksukohustuslasele mahaarvamisõiguse andmisest keeldumist sellistel asjaoludel, nagu on arutusel põhikohtuasjas, põhjendada järeldusega, et selle tehingu tegelikku toimumist, mille alusel mahaarvamisõigust taotletakse, ei ole tõendatud.

34 Selleks et saaks järeldada, et sellistel asjaoludel on mahaarvamisõigus põhimõtteliselt olemas, tuleb kontrollida, kas kaubamärkide võõrandamine, millele tuginetakse kui mahaarvamisõiguse alusele, on tegelikult toimunud ja kas maksukohustuslane on neid kaubamärke kasutanud oma maksustatavate tehingute tarbeks.

35 Sellega seoses tuleb märkida, et tõendamiskoormis lasub maksukohustuslasel, kes on kohustatud esitama objektiivsed tõendid selle kohta, et kaubad või teenused on talle teise maksukohustuslase poolt tegelikult tarnitud või osutatud tema enda käibemaksuga maksustatavate tehingute tarbeks ning et ta on tegelikult tasunud neilt käibemaksu (21. novembri 2018. aasta kohtuotsus V?dan, C?664/16, EU:C:2018:933, punkt 44; 11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punkt 39, ja 16. veebruari 2023. aasta kohtuotsus DGRFP Cluj, C?519/21, EU:C:2023:106, punkt 100).

36 Mis puudutab maksustatava tehingu olemasolu tõendamiseks esitatud tõendite hindamist, siis peab selle läbi viima liikmesriigi kohus, andes vastavalt liikmesriigi õiguse tõendamisreeglitele üldise hinnangu kõikidele kohtuasja faktilistele asjaoludele (6. septembri 2012. aasta kohtuotsus Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, punkt 53, ja 9. jaanuari 2023. aasta kohtumäärus A.T.S. 2003, C?289/22, EU:C:2023:26, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika).

37 Kui põhikohtuasjas tuleneb sellest hinnangust, mille andmine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne, et kaubamärkide võõrandamist, millele tuginetakse, ei ole tegelikult toimunud, ei saa mahaarvamisõigust tekkida.

38 Selles kontekstis, nagu väidab Poola valitsus oma kirjalikes seisukohtades, võib eelotsusetaotluse esitanud kohus võtta arvesse asjaolu – eeldusel, et see on tõendatud –, et vaatamata võõrandamislepingu näilikule sõlmimisele jätkasid pooled tegelikult tegutsemist nii, nagu oleks võõrandaja endiselt asjaomaste kaubamärkide omanik, kusjuures W. oli üksnes ajutine valdaja.

39 Kui aga sellest üldisest hinnangust nähtub, et võõrandamine on tegelikult toimunud ja maksukohustuslane on võõrandatud kaubamärke edaspidi oma maksustatavate tehingute tarbeks kasutanud, siis ei saa talle mahaarvamisoiguse andmisest põhimõtteliselt keelduda.

40 Teiseks võib maksukohustuslasele selle õiguse andmisest siiski keelduda, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tõendatud, et sellele on tuginetud pettuse või kuritarvituse eesmärgil.

41 Maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste vastane võitlus on nimelt direktiivi 2006/112 tunnustatud ja edendatud eesmärk ning Euroopa Kohus on korduvalt leidnud, et õigussubjektid ei või liidu õigusnorme ära kasutada pettuse või kuritarvituse eesmärgil. Seega, isegi kui mahaarvamisoiguse kasutamise materiaalõiguslikud tingimused on täidetud, on liikmesriigi ametiasutuste ja kohtute pädevuses keelata mahaarvamisoiguse kasutamine, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tõendatud, et seda õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega (3. märtsi 2005. aasta kohtuotsus Fini H, C?32/03, EU:C:2005:128, punktid 34 ja 35; 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, punkt 43, ja 1. detsembri 2022. aasta kohtuotsus Aquila Part Prod Com, C?512/21, EU:C:2022:950, punkt 26).

42 Pettuse korral ei tule väljakujunenud kohtupraktika kohaselt mahaarvamisoiguse kasutamist keelata mitte ainult siis, kui käibemaksust hoiab kõvale maksukohustuslane ise, vaid ka siis, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tõendatud, et maksukohustuslane, kellele tarniti kaupa või osutati teenuseid, mis on mahaarvamise aluseks, teadis või oleks pidanud teadma, et kaupa soetades või teenust saades osales ta käibemaksupettusega seotud tehingus (vt selle kohta 6. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, punkt 40; 11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punkt 48, ning 1. detsembri 2022. aasta kohtuotsus Aquila Part Prod Com, C?512/21, EU:C:2022:950, punkt 27).

43 Kuna mahaarvamisoiguse andmisest keeldumine on erand aluspõhimõttest, mida see õigus endast kujutab, tuleb maksuhalduril õiguslikult piisavalt kindlaks teha objektiivsed asjaolud, mis võimaldavad järeldada, et maksukohustuslane pani toime käibemaksupettuse või teadis või oleks pidanud teadma, et tehing, mille alusel mahaarvamisoigust taotletakse, on seotud pettusega. Liikmesriikide kohtutel tuleb kontrollida, kas maksuhaldur on tuvastanud, et need objektiivsed tingimused on täidetud (9. jaanuari 2023. aasta kohtumäärus A.T.S. 2003, C?289/22, EU:C:2023:26, punkt 53 ja seal viidatud kohtupraktika).

44 Mis puudutab õiguse kuritarvitamist, siis tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et kuritarvituse tuvastamine käibemaksu valdkonnas eeldab esiteks seda, et vaatamata direktiivi 2006/112 ja selle üle võtnud riigisiseste õigusaktide asjasse puutuvate sätetega ette nähtud tingimuste formaalsele kohaldamisele saadakse kõnealuste tehingute tulemusel maksusoodustus, mille andmine oleks vastuolus nende sätetega taotletava eesmärgiga, ja teiseks peab objektiivsetest asjaoludest tulenema, et nende tehingute peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine (21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus Halifax jt, C?255/02, EU:C:2006:121, punktid 74 ja 75; 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, punkt 36, ja 15. septembri 2022. aasta kohtuotsus HA.EN., C?227/21, EU:C:2022:687, punkt 35).

45 Mis puudutab küsimust, kas tehingu peamine eesmärk piirdub maksusoodustuse saamisega, siis tuleb korjata, et käibemaksu valdkonnas on Euroopa Kohus juba järeldanud, et kui maksukohustuslasel on valida kahe tehingu vahel, ei ole ta kohustatud valima seda, mille puhul on tasutava käibemaksu summa suurim, vaid tal on õigus valida selline tegevuse struktuur, mis piirab tema maksukohustust. Maksukohustuslastel on üldjuhul vabadus valida selline organisatsiooniline ülesehitus ja tehingu tegemise viis, mida nad peavad oma majandustegevuse ja maksukoormuse piiramise seisukohalt kõige sobivamaks (17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus WebMindLicenses,

C?419/14, EU:C:2015:832, punkt 42, ja 9. jaanuari 2023. aasta kohtumäärus A.T.S. 2003, C?289/22, EU:C:2023:26, punkt 40).

46 Järelikult keelab käibemaksu valdkonnas kohaldatav kuritarvituste keelu põhimõtte pelgalt fiktiivsed skeemid, millel puudub majanduslik sisu ja mille ainus eesmärk on saada maksusoodustus, mille andmine oleks vastuolus direktiivi 2006/112 eesmärkidega (16. juuli 1998. aasta kohtuotsus ICI, C?264/96, EU:C:1998:370, punkt 26; 27. oktoobri 2011. aasta kohtuotsus Tanoarch, C?504/10, EU:C:2011:707, punkt 51, ja 9. jaanuari 2023. aasta kohtumäärus A.T.S. 2003, C?289/22, EU:C:2023:26, punkt 41).

47 Samuti tuleb korrata, et meetmed, mida liikmesriigid võivad direktiivi 2006/112 artikli 273 kohaselt võtta selleks, et tagada käibemaksu nõuetekohane kogumine ja vältida maksudest kõrvalehoidumist, ei tohi minna kaugemale nende eesmärkide saavutamiseks vajalikust. Seetõttu ei tohi nende meetmete kasutamine seada süstemaatiliselt kahtluse alla käibemaksu mahaarvamise õigust ja sellest tulenevalt käibemaksu neutraalsust (9. detsembri 2021. aasta kohtuotsus Kemwater ProChemie, C?154/20, EU:C:2021:989, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

48 Käesoleval juhul tuleb esiteks toonitada, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu selgitustest ei nähtu, et asjaolud, mille alusel võib käibemaksuga maksustatava tehinguga seotud õigustoimingu kvalifitseerida fiktiivseks ja seega liikmesriigi tsiviilõiguse alusel tühisteks tunnistada, langevad kokku asjaoludega, mis vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktides 33–38 esitatud andmetele võimaldavad liidu õiguse alusel kvalifitseerida selle maksuga maksustatava majandustehingu näilikuks tehinguks ja seega põhjendada vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktis 32 viidatud kohtupraktikale maksukohustuslasele mahaarvamisõiguse andmisest keeldumist. Sellise tühisusega ei saa seega põhimõtteliselt keeldumist põhjendada.

49 Teiseks nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu tuvastatud asjaoludest, et vaidlusalused riigisisised õigusnormid puudutavad üldiselt kõiki olukordi, kus maksukohustuslane on teinud õigustoimingu, mida tsiviilseadustiku kohaselt peetakse näilikuks ja seega tühisteks, ilma et oleks vaja kehtivatest tsiviilõiguse normidest sõltumatult ja objektiivsete asjaolude põhjal tõendada, et seda õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega. Kuigi asjaolu, et maksukohustuslase ja arve väljastaja vahel sõlmitud leping on liikmesriigi tsiviilõigusnormide kohaselt näilik, võib kujutada endast kaudset tõendit pettuse või kuritarvituse kohta direktiivi 2006/112 tähenduses ja selle kohaldamiseks, ei saa ainuüksi selle asjaolu põhjal järeldada, et tegemist on niisuguse tegevusega.

50 Neil asjaoludel ja kõike eeltoodut arvestades tuleb järeldada, et kuna sellised liikmesriigi õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, näevad ette, et fiktiivseks peetava õigustoimingu tsiviilõigusnormi alusel tühisteks tunnistamine toob kaasa käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest keeldumise, ilma et oleks vaja tõendada, et esinevad asjaolud, mis võimaldavad maksustatava majandustehingu liidu õiguse alusel fiktiivseks tehinguks kvalifitseerida, või juhul, kui tehing on tegelikult tehtud, tõendada, et mahaarvamisõigust kasutati pettuse või kuritarvituse eesmärgil, siis lähevad need õigusnormid kaugemale sellest, mis on vajalik, et saavutada direktiivi 2006/112 eesmärgid, milleks on tagada käibemaksu nõuetekohane kogumine ja maksudest kõrvalehoidumise vältimine.

51 Seega tuleb esitatud küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artiklit 167, artikli 168 punkti a, artikli 178 punkti a ja artiklit 273 tuleb koostoimes neutraalse maksustamise põhimõtte ja proportsionaalsuse põhimõttega tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnorm, mille kohaselt jäetakse maksukohustuslane ilma õigusest sisendkäibemaks maha arvata üksnes seetõttu, et maksustatavat majandustehingut peetakse liikmesriigi tsiviilõiguse kohaselt näilikuks ja tühisteks, ilma et oleks vaja tõendada, et esinevad asjaolud, mis võimaldavad tehingu liidu õiguse

alusel fiktiivseks tehinguks kvalifitseerida, või juhul, kui nimetatud tehing on tegelikult tehtud, tõendada, et see toimus käibemaksupettuse või kuritarvituse eesmärgil.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kümnes koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, muudetud nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL, artiklit 167, artikli 168 punkti a, artikli 178 punkti a ja artiklit 273 tuleb koostoimes neutraalse maksustamise põhimõtte ja proportsionaalsuse põhimõttega

tõlgendada nii, et

nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnorm, mille kohaselt jäetakse maksukohustuslane ilma õigusest sisendkäibemaks maha arvata üksnes seetõttu, et maksustatavat majandustehingut peetakse liikmesriigi tsiviilõiguse kohaselt näilikuks ja tühiseks, ilma et oleks vaja tõendada, et esinevad asjaolud, mis võimaldavad tehingu liidu õiguse alusel fiktiivseks tehinguks kvalifitseerida, või juhul, kui nimetatud tehing on tegelikult tehtud, tõendada, et see toimus käibemaksupettuse või kuritarvituse eesmärgil.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: poola.