

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

15. september 2022(*)

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus – Kinnisasja võõrandamine ühelt maksukohustuslaselt teisele – Võõrandaja, kelle suhtes on algatatud maksejõuetusmenetlus – Liikmesriigi halduspraktika, mis seisneb omandajale mahaarvamiseõiguse andmisest keeldumises põhjusel, et ta teadis või oleks pidanud teadma, et võõrandajal on raskusi tasumisele kuuluva käibemaksu tasumisel – Pettus ja õiguse kuritarvitamine – Tingimused

Kohtuasjas C-227/21,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Leedu kõrgeim halduskohus) 31. märtsi 2021. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 9. aprillil 2021, menetluses

UAB „HA.EN.“

versus

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

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

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- UAB „HA.EN.“ esindajad: *advokatai* G. Kaminskas ja Z. Stuglyt,
- Leedu valitsus, esindajad: K. Dieninis ja V. Kazlauskaitė-Švenčionienė,
- Tšehhi valitsus, esindajad: O. Serdula, M. Smolek ja J. Vlášil,
- Euroopa Komisjon, esindajad: J. Jokubauskaitė ja L. Lozano Palacios,

olles 5. mai 2022. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“).

2 Taotlus on esitatud äriühingu UAB „HA.EN.“ ja Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos’e (Leedu Vabariigi rahandusministeeriumi haldusalas tegutsev riiklik maksuhaldur, edaspidi „maksuhaldur“) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest keeldumist HA.EN.-i väidetavalt toime pandud õiguste kuritarvitamise tõttu.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi põhjendused 7 ja 42 on sõnastatud järgmiselt:

„(7) Ühine käibemaksusüsteem peaks isegi sellisel juhul, kui maksumäärad ja ?vabastused ei ole täielikult ühtlustatud, tagama konkurentsi neutraalsuse selliselt, et iga liikmesriigi territooriumil oleks ühesugustel kaupadel ja teenustel ühesugune maksukoormus tootmis- ja turustusketi pikkusest olenemata.

[...]

(42) Liikmesriikidel peaks olema võimalik teatavatel juhtudel panna vastutus käibemaksu maksmise eest tarne või teenuse saajale. See aitaks liikmesriikidel eeskirju lihtsustada ning võidelda maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega teatavates kindlaksmääratud sektorites ja teatavat liiki tehingute puhul.“

4 Selle direktiivi artiklis 168 on ette nähtud:

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

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

[...]“.

5 Direktiivi artiklis 193 on sätestatud:

„Käibemaksu tasub maksukohustuslane, kelle kaubatarned või teenuste osutamine on maksustatav, välja arvatud juhtudel, kui vastavalt artiklitele 194–199 ja artiklile 202 tasub maksu teine isik.“

6 Sama direktiivi artikli 199 lõige 1 näeb ette:

„Liikmesriigid võivad sätestada, et käibemaksu tasumise eest vastutav isik on maksukohustuslane, kellele osutatakse ükskõik millist järgmist teenust või tehakse ükskõik milline järgmine tarne:

[...]

g) kinnisvara võõrandamine sundmüügi puhul võlgniku poolt kohtuotsuse alusel.“

7 Käibemaksudirektiivi artikkel 273 on sõnastatud järgmiselt:

„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.

[...]“.

Leedu õigus

8 Leedu Vabariigi käibemaksuseaduse (Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas) artikli 58 lõige 1 (5. märtsi 2002. aasta seaduse nr IX-751 redaktsioonis) sätestab:

„Käibemaksukohustuslasel on õigus maha arvata sisend- või impordikäibemaks kaupadelt või teenustelt, mis on soetatud või imporditud, kui need kaubad või teenused on ette nähtud kasutamiseks käibemaksukohustuslase järgmisteks tegevusteks: [...] kaubatarned või teenuste osutamine, mis on käibemaksuga maksustatavad;

[...]“.

9 Leedu Vabariigi tsiviilkohtumenetluse seadustiku (Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas) 15. mai 2014. aasta seadusega nr XII-889 muudetud redaktsiooni artikli 719 lõikes 1 on sätestatud:

„Kui [...] enampakkumine tunnistatakse pakkujate puudumise tõttu ebaõnnestunuks, läheb enampakkumisele pandud vara sundtäitmist taotlevale isikule üle enampakkumise alghinnaga.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

10 UAB „Medicinos Bankas“ (edaspidi „pank“) andis 21. septembri 2007. aasta laenulepinguga UAB „Sostin?s b?stai“-le (edaspidi „võõrandaja“) laenu tegevuste läbiviimiseks kinnisvaraarenduse valdkonnas. Lepingu nõuetekohase täitmise tagamiseks seadis laenu saaja pangale hüpoteegi ühele Vilniuse (Leedu) linnas asuvale kinnisasjale, millel asub ehitusjärgus hoone.

11 HA.EN omandas 27. novembri 2015. aasta nõude loovutamise lepinguga laenu andnud pangalt tasu eest kõik panga ja võõrandaja vahel sõlmitud laenulepingust tulenevad rahalised nõuded ning kõik kohustuste täitmise tagamiseks antud õigused, sealhulgas eespool nimetatud hüpoteegi. Selle lepingu sõlmimisega kinnitas HA.EN muu hulgas, et on teadlik võõrandaja majanduslikust ja finantsolukorrast, õiguslikust seisundist ning samuti asjaolust, et võõrandaja on maksejõuetu ja tema suhtes on Vilniaus apygardos teismases (Vilniuse piirkondlik halduskohus, Leedu) algatatud saneerimismenetlus. Pank loovutas võõrandaja kinnisasjale seatud hüpoteegi 18. detsembri 2015. aasta lepinguga HA.EN.-ile.

12 Võõrandaja kinnisasjast ühe osa (edaspidi „kõnealune kinnisasi“) enampakkumisele panemine avaldati kohtutäituri 23. mai 2016. aasta kuulutuses, kuid ükski ostja ei ilmutanud selle soetamise vastu huvi. Pärast enampakkumise ebaõnnestumist tehti HA.EN.-ile enampakkumismenetluses ettepanek võtta kõnealune kinnisasi üle enampakkumise alghinnaga, mis rahuldaks osa viimase nõuetest. HA.EN. kasutas seda õigust ja võttis kõnealuse kinnisasja üle.

13 Selleks koostas kohtutäitur 21. juulil 2016 kõnealuse kinnisasja omandiõiguse HA.EN.-ile

üleandmise akti.

14 Võõrandaja väljastas 5. augustil 2016 arve, milles oli märgitud, et selle aktiga anti kõnealuse kinnisasja omandiõigus üle HA.EN.-ile kogusummas 5 468 000 eurot, st 4 519 008,26 eurot, millele lisandus käibemaks 948 991,74 eurot. HA.EN. kandis selle arve oma raamatupidamisarvestusse ja arvas 2016. aasta novembri käibemaksudeklaratsioonis sisendkäibemaksu maha. Ka võõrandaja kandis käibemaksuarve oma raamatupidamisarvestusse, deklareeris sellele arvele märgitud tasumisele kuuluva käibemaksu 2016. aasta augusti käibemaksudeklaratsioonis, kuid jättis käibemaksu riigikassasse tasumata.

15 Võõrandaja pankrot kuulutati välja 1. oktoobril 2016.

16 HA.EN. palus 20. detsembril 2016 maksuhalduril tagastada talle enammakstud käibemaks, mis tulenes sisendkäibemaksu mahaarvamisest, s.o 948 991,74 eurot. Pärast HA.EN.-i juures maksukontrolli läbiviimist leidis maksuhaldur, et kuna HA.EN tegi kõnealuse kinnisasja omandamise tehingu, kuigi ta teadis või oleks pidanud teadma, et võõrandaja ei maksa riigikassasse selle tehinguga seotud käibemaksu, on ta tegutsenud ebaausalt ja on kuritarvitanud õigusi. Seetõttu keeldus maksuhaldur 12. juuli 2017. aasta otsusega HA.EN.-ile sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest, arvestas talle käibemaksu tasumisega viivitamise eest viivist 38 148,46 eurot ja määras trahvi summas 284 694 eurot.

17 HA.EN. esitas selle otsuse peale vaide Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausyb?sile (Leedu Vabariigi valitsuse juures tegutsev maksuvaidluskomisjon), kes 22. jaanuari 2018. aasta vaideotsusega tühistas maksuhalduri otsuse osaliselt viivise ja trahvi osas, ent kuna tema hinnangul oli HA.EN. õigusi kuritarvitanud, jättis muutmata maksuhalduri otsuse mitte tunnustada selle maksukohustuslase õigust käibemaksu maha arvata.

18 HA.EN. esitas Leedu Vabariigi valitsuse juures tegutseva maksuvaidluste komisjoni otsuse peale kaebuse Vilniaus apygardos administracinis teismasele (Vilniuse piirkondlik halduskohus, Leedu), kes kinnitas 14. novembri 2018. aasta otsusega maksuhalduri seisukohta ja jättis kaebuse põhjendamata.

19 HA.EN. esitas 12. detsembril 2018 edasikaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasele (Leedu kõrgeim halduskohus), kes 13. mai 2020. aasta määrusega selle osaliselt rahuldab, tühistas Vilniaus apygardos administracinis teismase (Vilniuse piirkondlik halduskohus) otsuse ja saatis asja viimasele tagasi, märkides muu hulgas, et käesoleva juhtumi puhul tuleb kontrollida õiguste kuritarvitamise tingimusi ja tunnuseid.

20 Vilniaus apygardos administracinis teismas (Vilniuse piirkondlik halduskohus) leidis pärast maksuvaidluse uuesti läbivaatamist 3. septembri 2020. aasta kohtuotsuses taas, et HA.EN. on õigusi kuritarvitanud, ja otsustas seetõttu, et maksuhalduril oli õigus keelduda tunnustamast tema õigust sisendkäibemaksu maha arvata. HA.EN. esitas seejärel eelotsusetaotluse esitanud kohtule uue kaebuse.

21 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et kuna sundmüügi kohta esitatud arvel oli märgitud netosumma 4 519 008,26 eurot ning käibemaks 948 991,74 eurot, kandis tegelikult käibemaksu koormust HA.EN. Selle põhjal leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et maksuhalduril puudus igasugune alus asuda *a priori* seisukohale, et käibemaksudirektiivis ette nähtud sisulised ja vormilised tingimused HA.EN.-i poolt mahaarvamiseõiguse kasutamiseks ei olnud täidetud.

22 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on siiski tekkinud küsimus, kas kõnealuse kinnisasja omandamisega seotud käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest keeldumiseks võis

maksuhaldur põhjendatult tugineda asjaolule, et HA.EN. teadis või pidi teadma, et oma finantsraskuste ja võimaliku maksejõuetuse tõttu võõrandaja ei maksa või ei saa maksta riigikassasse käibemaksu.

23 Neil asjaoludel otsustas Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Leedu kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [käibemaksudirektiivi] koostoimes neutraalse maksustamise põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus või ei ole vastuolus liikmesriigi ametiasutuste praktika, mille kohaselt ei ole maksukohustuslasel õigust sisendkäibemaksu maha arvata, kui ta kinnisaja omandamisel teadis (või oleks pidanud teadma), et võõrandaja oma maksejõuetuse tõttu ei maksa (või ei ole võimeline maksuma) riigikassasse tasumisele kuuluvat käibemaksu?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

24 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma küsimusega sisuliselt selgitada, kas käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a koostoimes neutraalse maksustamise põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi halduspraktika, mille kohaselt kinnisaja võõrandamise korral ühelt maksukohustuslaselt teisele keeldutakse andmast omandajale õigust sisendkäibemaksu maha arvata üksnes põhjusel, et viimane teadis või oleks pidanud teadma, et võõrandaja oli finantsraskustes või maksejõuetu ning see asjaolu võis kaasa tuua selle, et viimane ei maksa või ei ole võimeline riigikassasse käibemaksu maksuma.

25 Sissejuhatuseks tuleb märkida, et vastavalt Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikale kujutab maksukohustuslaste õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaks, mis kuulub tasumisele või mille nad on tasunud saadud kaupade või teenuste eest, endast ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet, mis on kehtestatud liidu õigusaktidega. Mahaarvamissüsteemi, mille alla kuulub käibemaksudirektiivi artikkel 168, eesmärk on vabastada ettevõtja täielikult tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab selle tagajärjel kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusel, et nimetatud tegevused ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatavad (vt selle kohta 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punktid 26 ja 27 ning seal viidatud kohtupraktika). Nagu Euroopa Kohus on korduvalt sedastanud, on käibemaksudirektiivi artiklites 167 ja järgmistes artiklites sätestatud mahaarvamisõigus käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ning seda ei saa põhimõtteliselt kitsendada (16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

26 Selle kohta on Euroopa Kohus juba otsustanud, et küsimus, kas kauba tarnija maksis või ei maksnud neilt müügitehingutelt tasumisele kuuluva käibemaksu riigikassasse, ei mõjuta maksukohustuslase õigust tasutud sisendkäibemaksu arvata maha (22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 45 ja seal viidatud kohtupraktika). Käibemaksu mahaarvamise õiguse sõltuvusse seadmine asjaolust, kas kauba tarnija on seda tegelikult tasunud, tooks kaasa selle, et maksukohustuslasel lasub teatava aja vältel majanduslik koormus, mida tal ei peaks olema ning mille vältimine on just mahaarvamissüsteemi eesmärk (vt selle kohta 29. märtsi 2012. aasta kohtuotsus Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, punkt 30).

27 Samas on maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise ning muude võimalike kuritarvituste vastane võitlus käibemaksudirektiivi tunnustatud ja edendatud eesmärk ning Euroopa Kohus on järjepidevalt leidnud, et õigussubjektid ei või liidu õigusnorme ära kasutada pettuse või kuritarvituse eesmärgil. Seega on liikmesriigi ametiasutuste ja kohtute pädevuses keelduda mahaarvamisõiguse andmisest, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tõendatud, et seda õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega (10. juuli 2019. aasta kohtuotsus Kuršu zeme,

C?273/18, EU:C:2019:588, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

28 Ent kuna mahaarvamisõiguse andmisest keeldumine on erand sellest aluspõhimõttest, mida see õigus endast kujutab, tuleb maksuhalduril õiguslikult piisavalt kindlaks teha objektiivsed asjaolud, mis võimaldavad järeldada, et maksukohustuslane pani toime pettuse või õiguse kuritarvituse ning teadis või oleks pidanud teadma, et tehing, mille alusel mahaarvamisõigust taotletakse, on seotud pettusega. Liikmesriikide kohtutel tuleb kontrollida, kas asjaomane maksuhaldur on tuvastanud, et need objektiivsed tingimused on täidetud (vt selle kohta 11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika).

29 Seda kohtupraktikat arvestades tuleb kindlaks teha, kas liikmesriigi maksuhaldur võib finantsraskustes oleva äriühingu poolt kinnisasja võõrandamisel selle asja omandajale õiguspäraselt keelduda sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest põhjusel, et kuna viimane oli teadlik sellest finantsraskusest ja selle võimalikest tagajärgedest käibemaksu riigikassasse tasumisel, siis omandaja teadis või oleks pidanud teadma, et ta osales käibemaksupettusega seotud tehingus või kuritarvitas õigusi.

30 Esiteks, mis puudutab kinnisasja omandaja võimalikku osalemist tehingus, mis on seotud käibemaksupettusega, siis tuleb rõhutada, et liidu finantshuvid hõlmavad muu hulgas käibemaksust saadavat tulu (2. mai 2018. aasta kohtuotsus Scialdone, kohtuotsus C?574/15, EU:C:2018:295, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Samuti tuleb meenutada, et mõiste „Euroopa ühenduste finantshuve kahjustav pettus“, nagu see on määratletud Euroopa Liidu lepingu artikli K.3 alusel koostatud Euroopa ühenduste finantshuvide kaitse konventsiooni, mis on allkirjastatud Brüsselis 26. juulil 1995 ja mis on lisatud nõukogu 26. juuli 1995. aasta aktile (EÜT 1995, C 316, lk 48), artiklis 1, hõlmab eelkõige „iga tahtlikku tegevust või tegevusetust, mis on seotud valede, ebatäpsete või ebatäielike väidete või dokumentide kasutamise või esitamisega, mille tagajärjel on Euroopa ühenduste üldelarve või Euroopa ühenduste poolt või nimel juhitava eelarve rahalised vahendid ebaseaduslikult vähenenud“. Järelikult, nagu nähtub eelmisest punktist, hõlmab see mõiste iga tahtlikku tegevust või tegevusetust, mis puudutab liidu õigusnormidega kindlaks määratud ühtlustatud käibemaksumäära kohaldamisest saadud tulu (vt selle kohta 8. septembri 2015. aasta kohtuotsus Taricco jt, C?105/14, EU:C:2015:555, punkt 41).

32 Euroopa Kohus on juba otsustanud, et kui maksukohustuslane on nõuetekohaselt täitnud käibemaksu deklareerimise kohustuse, ei saa ainuüksi nõuetekohaselt deklareeritud käibemaksu tasumata jätmine kujutada endast käibemaksupettust, sõltumata sellest, kas see on tahtlik või mitte (vt selle kohta 2. mai 2018. aasta kohtuotsus Scialdone, C?574/15, EU:C:2018:295, punktid 38–41).

33 Seega ei saa asuda seisukohale, et finantsraskustes maksukohustuslane, kellel tuleb tasuda täitmisele pööratav nõue ja kes müüb seadusega korraldatud sundmüüginenetluses ühte osa oma varast võlgade tasumiseks, seejärel deklareerib selle eest tasumisele kuuluva käibemaksu, kuid ei saa nimetatud raskuste tõttu käibemaksu täielikult või osaliselt tasuda, on juba ainuüksi selle asjaolu tõttu süüdi käibemaksupettuse toimepanemises. Järelikult ei saa sellises olukorras niisuguse asja omandajale ette heita, et ta teadis või oleks pidanud teadma, et selle kauba ostmisel osaleb ta tehingus, mis on seotud käibemaksupettusega.

34 Teiseks, mis puudutab kinnisasja omandaja võimalikku õiguste kuritarvitamist, siis tuleb meenutada, et liidu käibemaksuõigusega on vastuolus maksukohustuslase õigus sisendkäibemaksu maha arvata, kui selle õiguse aluseks olevad tehingud kujutavad endast kuritarvitust (21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus Halifax jt, C?255/02, EU:C:2006:121, punkt 85).

Seda õigust ei saa nimelt laiendada nii, et need hõlmavad ettevõtjate kuritarvitusega seotud tegevusi, st tehinguid, mida ei tehta tavapärase majandustehingute raames, vaid üksnes eesmärgiga kasutada kuritarvituse läbi liidu õigusega ette nähtud soodustusi (vt selle kohta 22. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, punkt 26).

35 Käibemaksu valdkonnas peab kuritarvituse tuvastamiseks olema täidetud kaks tingimust. Esimesena, vaatamata käibemaksudirektiivi ja selle üle võtnud riigisiseste õigusnormide asjaomaste sätetega ette nähtud tingimuste formaalsele kohaldamisele, peab kõnealuste tehingute tulemuseks olema maksusoodustuse saamine, mille andmine oleks vastuolus nende sätetega taotletava eesmärgiga. Teisena peab objektiivsetest asjaoludest ilmnema, et kõnealuste tehingute põhieesmärk piirdub selle maksusoodustuse saamisega (vt selle kohta 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus Halifax jt, C-255/02, EU:C:2006:121, punktid 74 ja 75, ning 11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punkt 54 ja seal viidatud kohtupraktika). Sellega seoses tuleb liikmesriigi kohtul kontrollida kooskõlas riigisisese õiguse tõendamisnormidega, kas kuritarvituse koosseis on täidetud. Euroopa Kohus võib aga eelotsusetaotluse kohta otsust tehes esitada vajaduse korral täpsustusi, mille eesmärk on suunata liikmesriigi kohut temapoolisel tõlgendusel (vt selle kohta 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus Halifax jt, C-255/02, EU:C:2006:121, punktid 76 ja 77).

36 Esimese tingimuse kohta tuleb märkida, et isegi kui eeldada, et kinnisasja omandaja taotletud käibemaksu mahaarvamist, mille ta sisendkäibemaksuna kinnisasja ülevõtmisel tasus, võib kvalifitseerida maksusoodustuseks, ei saa seda pidada käibemaksudirektiivi eesmärkidega vastuolus olevaks. Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 40–44 rõhutas, võimaldab just käibemaksudirektiivi artikli 199 lõike 1 punktis g märgitu liikmesriikidel kasutada pöördmaksustamise mehhanismi ja kanda käibemaksu tasumise kohustus edasi maksukohustuslasele, kellele maksustatav tehing tehti, kui kinnisvara võõrandamine toimub sundmüügi puhul võlgniku poolt kohtuotsuse alusel. Kuigi Leedu Vabariik otsustas seda mehhanismi mitte kasutada, annab juba selles sättes ette nähtud võimaluse olemasolu tunnistust sellest, et liidu seadusandja ei pidanud sundmüügi puhul kinnisasja omandaja poolt tasutud käibemaksu mahaarvamist käibemaksudirektiivi eesmärkidega vastuolus olevaks.

37 On tõsi, et 20. mai 2017. aasta kohtuotsuse ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397) punktides 42–45 otsustas Euroopa Kohus sisuliselt, et käibemaksudirektiiviga ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt loetakse käibemaksu tasumise eest vastutava isiku lepingupartner, kelle puhul on kindlaks tehtud, et ta teadis või oleks pidanud teadma, et see maksukohustuslane jätab maksu tasumata, kuigi ta ise kasutas oma sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, tasumata jäänud käibemaksu ja lisakohustuste eest solidaarselt vastutavaks.

38 Siiski tuleb kohtujuristi ettepaneku punktides 46 ja 47 esitatud põhjustel tõdeda, et sellise maksukohustuslase olukord, kes ostab kinnisasja seaduses ette nähtud sundmüügi tulemusel ametivõimude järelevalve all, ei ole võrreldav käibemaksu tasuma kohustatud isiku lepingupartneri olukorraga, mida käsitleti nimetatud kohtuotsuse aluseks olnud kohtuasjas. Üksnes finantsraskustest, mis on võlgnikul, kelle vara müüakse sundtäitmise teel, ei saa tuletada tema õigusvastast kavatsust jätta käibemaks tasumata. Seega ei saa ainuüksi selle põhjal asuda seisukohale, et kui asja omandaja teeb võlgnikuga äritehingu, kuritarvitab ta õigusi.

39 Õiguste kuritarvitamise teise tingimuse kohaselt peab objektiivsete asjaolude kogumist tulenema, et kõnealuse tehingu peamine eesmärk on üksnes maksusoodustuse saamine. Sellega seoses tuleb kõigepealt märkida, et Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust nähtub, et põhikohtuasjas oli HA.EN. võõrandaja võlausaldaja ja tema kasuks oli seatud hüpoteek kõnealusele kinnisasjale, mis müüdi sundkorras. Neil asjaoludel tuleb asuda seisukohale, et pärast ebaõnnestunud enampakkumist võib võlausaldaja poolt niisuguse kinnisasja ülevõtmine, mille

suhtes tal oli selline tagatis, olla peamiselt põhjendatud mitte maksusoodustuse saamisega, vaid sooviga rahuldada tema käsutuses olevate seaduslike vahendite, näiteks sundmüügi abil terves ulatuses või osaliselt nõue, mis tal on saneerimisel oleva võlgniku ees.

40 Võttes arvesse asjaolu, et seadusega korraldatud menetluse raames, mida kohaldatakse küll erandlikus kontekstis, näiteks ettevõtja maksejõuetusmenetluses, ent mis on siiski seotud majandustegevusega, ja arvestades selle *a priori* õiguspärasest eesmärgi, ei saa niisugust tehingut samastada puhtalt fiktiivse tehinguga, millel puudub tegelik majanduslik sisu ja mille ainus eesmärk on saada maksusoodustust, mida õiguste kuritarvitamise keelu põhimõtte keelab (vt selle kohta 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 20. mai 2021. aasta kohtuotsus ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

41 Sellega seoses näib asjaolu, et omandaja oli teadlik võõrandaja finantsraskustest, tema võimalikust maksejõuetusest või, nagu käesolevas asjas, saneerimismenetluse algatamisest, samuti nende asjaolude võimalikust mõjust tehinguga seotud käibemaksu riigikassasse tasumisele, olevat lahutamatult seotud sundmüügimenetlusega ega ole iseenesest piisav tuvastamiseks, et kõnealuse tehinguga kaasneb õiguste kuritarvitamine, ega põhjendamaks mahaarvamisõiguse andmisest keeldumist.

42 Eeltoodut arvestades ei saa liikmesriigi maksuhaldur liidu õiguse seisukohast õiguspäraselt asuda seisukohale, et kinnisasja ühelt maksukohustuslaselt teisele võõrandamise korral pärast seaduses ette nähtud sundmüügi menetlust, tähendab ainuüksi asjaolu, et omandaja teadis või oleks pidanud teadma, et võõrandajal olid finantsraskused ja et selle tagajärjel ei pruugi viimane riigikassasse käibemaksu tasuda, et omandaja on toime pannud õiguste kuritarvitamise, ega keelduda talle sisendkäibemaksu mahaarvamisõiguse andmisest.

43 Selline riigisisene praktika on vastuolus ka neutraalse maksustamise põhimõttega, kuna see tähendab, et kinnisasjade omandajatel ei ole õigust maha arvata sisendkäibemaksu, mille nad on tasunud sundmüügimenetluses, mis tähendab, et nad kannavad selle maksu koormust, samas kui neutraalse maksustamise põhimõtte eesmärk on just nimelt vabastada ettevõtja täielikult kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast (vt selle kohta 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).

44 Viidatud praktika viiks selleni, et niisugustel omandajatel tuleb kanda vastutust, mis kaasneb võõrandaja maksejõuetusega käibemaksu tegelikule tasumisele riigikassasse, sellega kaasnevat riski peaks aga üldjuhul kandma riigikassa.

45 Selline järeldus kehtib seda enam, et Leedu Vabariik otsustas mitte kasutada käibemaksudirektiivi artikli 199 lõike 1 punktiga g antud võimalust kehtestada neil konkreetsetel asjaoludel pöördmaksustamise mehhanism, mille eesmärk on just leevendada käibemaksuvõlgniku maksejõuetuse ohtu (vt selle kohta 13. juuni 2013. aasta kohtuotsus Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, punkt 28).

46 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 47, 51 ja 52 märkis, võib see praktika, kuivõrd see jätab sundmüügimenetluses kinnisasja omandanud maksukohustuslased mahaarvamisõigusest ilma, samuti piirata potentsiaalsete omandajate ringi. Järelikult on see vastuolus seda liiki menetluste eesmärgiga, mis on võlgniku varade optimaalne realiseerimine, et rahuldada parimal määral tema võlausaldajate nõuded. Selle eesmärk on ka eraldada finantsraskustes olevad ettevõtjad ja takistada neil teha tehinguid viisil, mis ei ole kooskõlas neutraalse maksustamise põhimõttega; maksukohustuslaste eristamine nende finantsolukorra põhjal on selle põhimõttega vastuolus.

47 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a koostoimes neutraalse maksustamise põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi halduspraktika, mille kohaselt kinnisasja võõrandamise korral ühelt maksukohustuslaselt teisele keeldutakse andmast omandajale õigust sisendkäibemaksu maha arvata üksnes põhjusel, et viimane teadis või oleks pidanud teadma, et võõrandaja oli finantsraskustes või maksejõuetu ning see asjaolu võis kaasa tuua selle, et viimane ei maksa või ei ole võimeline riigikassasse käibemaksu maksma.

Kohtukulud

48 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 (neljas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, tuleb koostoimes neutraalse maksustamise põhimõttega

tõlgendada nii, et

sellega on vastuolus liikmesriigi halduspraktika, mille kohaselt kinnisasja võõrandamise korral ühelt maksukohustuslaselt teisele keeldutakse andmast omandajale õigust sisendkäibemaksu maha arvata üksnes põhjusel, et viimane teadis või oleks pidanud teadma, et võõrandaja oli finantsraskustes või maksejõuetu ning see asjaolu võis kaasa tuua selle, et viimane ei maksa või ei ole võimeline riigikassasse käibemaksu maksma.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: leedu.