

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

7. märts 2024(*)

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Käibemaksu mahaarvamise õigus – Mõiste „maksukohustuslane“ – Neutraalse maksustamise põhimõte – Proportsionaalsuse põhimõte – Mittetegutsev äriühing – Liikmesriigi õigusnormid, mis keelavad sisendkäibemaksu mahaarvamise, tagastamise või tasaarvestamise

Kohtuasjas C-341/22,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Corte suprema di cassazione (Itaalia kassatsioonikohus) 19. mai 2022. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 25. mail 2022, menetluses

Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA

versus

Agenzia delle Entrate,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja president K. Jürimäe, Euroopa Kohtu president K. Lenaerts kolmanda koja kohtuniku ülesannetes, kohtunikud N. Piçarra, N. Jääskinen (ettekandja) ja M. Gavalec,

kohtujurist: A. M. Collins,

kohtusekretär: ametnik C. Di Bella,

arvestades kirjalikku menetlust ja 14. juuni 2023. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA, esindaja: *avvocata* R. Nicastro,
- Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistasid *avvocati dello Stato* D. G. Pintus, P. Pucciariello ja F. Urbani Neri,
- Euroopa Komisjon, esindajad: A. Armenia, F. Moro ja P. Rossi,

olles 28. septembri 2023. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 9 lõiget 1 ja artiklit 167 ning käibemaksu neutraalsuse,

proportsionaalsuse, õiguspärase ootuse kaitse ja õiguskindluse põhimõtteid.

2 Taotlus on esitatud Feudi di San Gregorio Aziende Agricole Spa (edaspidi „äriühing Feudi“) ja Agenzia delle Entrate (Itaalia maksuamet; edaspidi „maksuamet“) vahelises kohtuvaidluses käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise üle.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõikes 1 on sätestatud:

„Maksukohustuslane“ on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

„Majandustegevus“ on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusala tegevus ning kutseala tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.“

4 Käibemaksudirektiivi artiklis 63 on ette nähtud:

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

5 Käibemaksudirektiivi artiklis 167 on sätestatud:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

6 Käibemaksudirektiivi artikkel 168 on sõnastatud järgmiselt:

„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“.

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.

[...]“.

Itaalia õigus

8 23. detsembri 1994. aasta seaduses nr 724 avaliku sektori rahanduse ratsionaliseerimise meetmete kohta (legge n. 724 – Misura di razionalizzazione della finanza pubblica) – (GURI nr 174 regulaarne lisa, 30.12.1994) (edaspidi „seadus nr 724/1994“) on põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni artiklis 30 „Varifirmad. Väärtipaberite hindamine“ sätestatud:

„1. Käesoleva artikli tähenduses loetakse aktsiaseltsid, aktsiakapitaliga usaldusühingud, osaühingud, täisühingud ja usaldusühingud, samuti mitteresidendist äriühingud ja mis tahes liiki üksused, millel on riigi territooriumil püsiv tegevuskoht, mittetegutsevaks, kui nende kogutulud, varude ja tulu suurenemine, välja arvatud erakorraline tulu, jääb kasumiaruandes – kui see on nõutav – tõendatult väiksemaks kui summad, mis on saadud järgmiste protsendimäärade rakendamisel:

[...]

4. Mittetegutsevatele äriühingutele ja ettevõtetele ei tagastata käibedeklaratsioonist tulenevat enammakstud maksu ja see ei saa olla tasaarvestuse [...] ega võõrandamise ese [...]. Juhul kui mittetegutsev äriühing või ettevõtte ei tee kolmel järjestikusel maksustamisperioodil käibemaksuga maksustatavaid tehinguid vähemalt väärtuses, mis tuleneb lõikes 1 sätestatud protsentide kohaldamisel saadud summast, ei saa enammakstud maksu üle kanda, et arvata see maha järgmistel maksustamisperioodidel tasumisele kuuluvast käibemaksust.

4bis. Kui esinevad objektiivsed olukorrad, mis on teinud võimatuks käesolevas artiklis määratletud tulu saamise, varude ja laekumiste juurdekasvu, või mis ei ole lubanud teha lõikes 4 sätestatud käibemaksuga maksustatavaid tehinguid, võib asjasse puutuv äriühing taotleda vastavate maksustamise vältimise vastaste sätete kohaldamata jätmist.

[...]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

9 Vigna Ottieri Srl (edaspidi „äriühing Vigna“) oli Itaalia õiguse alusel asutatud äriühing, mis tegeles Campania maakonnas (Itaalia) veini tootmise ja turustamisega.

10 Maksuamet saatis 22. detsembril 2010 äriühingule Vigna maksuteate, milles oli muu hulgas märgitud, et viimast käsitatakse 2008. aasta maksustamisperioodil mittetegutseva äriühingu ehk nn varifirmana, kuna tema käibemaksuga maksustatavate deklareeritud müügitehingute summa oli väiksem kui künnis, millest allapoole jäävaid äriühinguid loetakse seaduse nr 724/1994 artikli 30 kohaldamisel mittetegutsevaks. Samuti nähtus maksuteatest, et äriühing Vigna ei olnud kolmel järjestikusel maksustamisperioodil, s.o 2006., 2007. ja 2008. aastal selle künniseni jõudnud. Seetõttu ei lubanud maksuhaldur maha arvata käibemaksu ettemaksu summas 42 108 eurot, mida äriühing Vigna oli taotlenud 2009. aasta maksustamisperioodi eest.

11 Äriühing Vigna esitas nimetatud maksuteate peale kaebuse Commissione tributaria provinciale di Avellinole (Avellino provintsi maksukohus, Itaalia). Nimetatud kohus jättis 18. aprilli 2012. aasta otsusega äriühingu Vigna kaebuse rahuldamata.

12 Äriühing Feudi, kes võttis äriühingu Vigna üle alates 27. septembrist 2012, esitas selle kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse Commissione tributaria regionale della Campania, sezione distaccata di Salernole (Campania maakonna maksukohus, eraldiseisev Salerno osakond, Itaalia), kes jättis apellatsioonkaebuse rahuldamata.

13 Äriühing Feudi esitas 27. märtsil 2014 kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule, Corte suprema di cassazionele (Itaalia kassatsioonikohus). Ta väidab sisuliselt, et käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest keeldumine ei ole liidu õigusega kooskõlas.

14 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib sisuliselt, et kõnealuste Itaalia õigusnormide eesmärk on pärssida varifirmade asutamist ja seega takistada seda, et formaalselt majandustegevusega tegelevad juriidilised isikud, kes reaalselt ei tegutse, saaksid

maksusoodustusi. Selleks näeb seaduse nr 724/1994 artikkel 30 ette hoiatusmehhanismi, mis põhineb eeldusel, et äriühingu mittetegutseva laadi võib tuletada sellest, et tema varadelt mõistlikult oodatav tulu jääb alla selles sättes kindlaks määratud tulukünnise. Äriühing võib selle eelduse siiski ümber lükata, kui ta tõendab, et objektiivsete olukordade tõttu ei olnud tulukünnist teatud perioodil võimalik saavutada.

15 Eelotsusetaotlusest nähtub, et selle sätte kohaselt ei või mittetegutsevad äriühingud saada tagasi oma käibedeklaratsioonis märgitud ettemaksu, mis on tekkinud eelkõige asjaolu tõttu, et mahaarvatav käibemaks on suurem kui tasutud käibemaks. Seda ettemaksu ei saa ka tasaarvestada ega üle kanda. Nimetatud ettemaksu võib siiski maha arvata järgmiste maksustamisperioodide eest tasumisele kuuluvast käibemaksust. Kui aga kolme järjestikuse maksustamisperioodi jooksul ei tee mittetegutsev äriühing käibemaksuga maksustatavaid tehinguid summas, mis on vähemalt võrdne sellest tulukünnisest tuleneva summaga, ei saa seda ettemaksu enam edasi kanda. Selle tagajärjel kaotab äriühing käibemaksu mahaarvamise õiguse.

16 Neil asjaoludel soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus esimesena teada, kas äriühingule, kes teeb käibemaksuga maksustatavaid tehinguid, ent ei saavuta kõnealuste Itaalia õigusnormidega ette nähtud tulukünnist, võib keelduda andmast maksukohustuslase staatust ja seetõttu sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, kui niisugune äriühing ei tõenda, et seda künnist ületava tulu saamist on takistanud objektiivsed olukorrad. Sellega seoses on nimetatud kohtul kahtlusi, kas niisugune praktika on kooskõlas käibemaksudirektiivi artikli 9 lõikega 1, millest nähtub sisuliselt, et maksukohustuslase staatus tuleneb asjaolust, et seda staatust kasutav üksus teostab majandustegevust.

17 Teisena soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas kõnealused Itaalia õigusnormid on kooskõlas käibemaksudirektiivi artikliga 167 ning käibemaksu neutraalsuse põhimõttega ja proportsionaalsuse põhimõttega. Nimetatud kohus tuletab meelde, et kuigi maksudest kõrvalehoidumise, maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste vastane võitlus on käibemaksudirektiivi tunnustatud ja edendatud eesmärk, ei tohi liikmesriikide võetud meetmed siiski minna kaugemale sellest, mis on vajalik selle eesmärgi saavutamiseks, ning eelkõige ei tohi nende meetmete kasutamine seada süstemaatiliselt kahtluse alla käibemaksu neutraalsuse põhimõtet.

18 Kolmandana küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas seaduse nr 724/1994 artiklis 30 ette nähtud käibemaksu mahaarvamise õiguse piiranguid tuleb pidada õiguskindluse põhimõttega ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõttega vastuolus olevaks. Ta leiab nimelt, et maksukohustuslane ei tea majandustehingu tegemisel kindlalt, kas sellest tehingust võib tekkida käibemaksu mahaarvamise või tagasisaamise õigus, kuna nende õiguste kasutamine sõltub tingimusest, kas ta on saanud teatud maksustamisperioodil tulu, mis ületab kõnealuste Itaalia õigusnormidega ette nähtud künnise.

19 Neil asjaoludel otsustas Corte suprema di cassazione (kassatsioonikohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 9 lõiget 1 saab tõlgendada nii, et maksukohustuslasena ei käsitata ja sellest tulenevalt ei anta tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise või tagastuse saamise õigust isikule, kes teeb käibemaksuga maksustatavaid äritehinguid mahus, mida ei peeta – põhjusel, et see on liiga väike – vastavaks sellele, mida võib seadusega enne kindlaksmääratud kriteeriumide kohaselt mõistlikult eeldada vara puhul, mis on kolmel järjestikusel aastal tema käsutuses, ning ta ei ole selle asjaolu põhjendamiseks võimeline tõendama, et esinevad takistavad objektiivsed olukorrad?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on eitav, siis kas [käibemaksudirektiivi] artikliga 167 ja

käibemaksu neutraalsuse üldpõhimõttega ning käibemaksu mahaarvamise õiguse piiramise proportsionaalsuse üldpõhimõttega on vastuolus riigisisised õigusnormid, mis [seaduse nr 724/1994 artikli 30] kohaselt ei anna ostutehingutelt tasutud mahaarvatava käibemaksu mahaarvamise õigust, selle tagastuse saamise õigust ega õigust seda järgmisel maksustamisperioodil kasutada maksukohustuslasele, kes teeb kolmel järjestikusel maksustamisperioodil käibemaksuga maksustatavaid äritehinguid mahus, mida ei peeta – põhjusel, et see on liiga väike – vastavaks sellele, mida võib seadusega enne kindlaksmääratud kriteeriumide kohaselt mõistlikult eeldada vara puhul, mis on kolmel järjestikusel aastal tema käsutuses, ning ta ei ole selle asjaolu põhjendamiseks võimeline tõendama, et esinevad takistavad objektiivsed olukorrad?

3. Kui vastus teisele küsimusele on eitav, siis kas liidu õiguses kehtiva õiguskindluse põhimõtte ja õiguspärase ootuse põhimõttega on vastuolus riigisisised õigusnormid, mis [seaduse nr 724/1994 artikli 30] kohaselt ei anna ostutehingutelt tasutud mahaarvatava käibemaksu mahaarvamise õigust, selle tagastuse saamise õigust ega õigust seda järgmisel maksustamisperioodil kasutada maksukohustuslasele, kes teeb kolmel järjestikusel maksustamisperioodil käibemaksuga maksustatavaid äritehinguid mahus, mida ei peeta – põhjusel, et see on liiga väike – vastavaks sellele, mida võib seadusega enne kindlaksmääratud kriteeriumide kohaselt mõistlikult eeldada vara puhul, mida ta kolmel järjestikusel aastal omab, ning ta ei ole selle asjaolu põhjendamiseks võimeline tõendama, et esinevad takistavad objektiivsed olukorrad?“

Esimene küsimus

20 Esimese küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas käibemaksudirektiivi artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et see võib viia olukorran, kus maksukohustuslasena ei käsitata isikut, kes teeb teataval maksustamisperioodil käibemaksuga maksustatavaid tehinguid, mille majanduslik väärtus ei ulatu liikmesriigi õigusnormidega kehtestatud künniseni, mis vastab selle isiku käsutuses oleva vara mõistlikult eeldatavale tootlusele, välja arvatud juhul, kui ta tõendab, et selle künnise saavutamist on takistanud objektiivsed olukorrad.

21 Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 esimese lõigu kohaselt on „maksukohustuslane“ iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest. Mõiste „majandustegevus“ on selle direktiivi artikli 9 lõike 1 teises lõigus määratletud kui tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusala tegevus ning kutseala tegevus. Lisaks on täpsustatud, et majandustegevusena käsitatakse „materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil“.

22 Kõigepealt tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 sõnastuse analüüsis, milles on rõhutatud mõiste „majandustegevus“ kohaldamisala ulatust, täpsustatakse ka selle mõiste objektiivset laadi selles mõttes, et tegevust käsitatakse niisugusena, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest (25. veebruari 2021. aasta kohtuotsus Gmina Wroc?aw (päruskasutusvalduse muutmine), C?604/19, EU:C:2021:132, punkt 69 ja seal viidatud kohtupraktika).

23 Sellest tuleneb, et käibemaksukohustuslase staatus ei sõltu tingimusest, et isik peab tegema käibemaksuga maksustatavaid tehinguid, mille majanduslik väärtus ületab eelnevalt kindlaks määratud tulukünnise, mis vastab selle isiku varalt mõistlikult oodatavale tulule. Nimelt on selles osas oluline üksnes küsimus, kas nimetatud isik tegeleb reaalselt majandustegevusega ja – nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 21 – kas ta kasutab materiaalsel või immateriaalsel vara kestva tulu saamise eesmärgil.

24 Käesoleval juhul on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne kindlaks teha, kas vaidlusalustel maksustamisperioodidel, st 2008. aasta maksustamisperioodil ja kahel eelneval maksustamisperioodil, mille puhul maksuamet leidis, et äriühing Vigna ei olnud tegutsev, tegeles see äriühing majandustegevusega käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 esimese lõigu tähenduses, nagu seda on tõlgendatud käesoleva kohtuotsuse punktis 22 viidatud kohtupraktikas.

25 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et see ei või viia olukorrani, kus käibemaksukohustuslasena ei käsitata isikut, kes konkreetsetel maksustamisperioodil teeb käibemaksuga maksustatavaid tehinguid, mille majanduslik väärtus ei ulatu liikmesriigi õigusnormidega kehtestatud künniseni, mis vastab selle isiku varalt mõistlikult oodatavale tulule.

Teine küsimus

26 Teise küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas käibemaksudirektiivi artiklit 167 ning käibemaksu neutraalsuse põhimõtet ja proportsionaalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt ei anta maksukohustuslasele sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust põhjusel, et tema käibemaksuga maksustatavate müügitehingute summat peetakse ebapiisavaks.

27 Sellega seoses tuleb esiteks 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. Käibemaksudirektiivi artiklis 167 ja järgmistes artiklites sätestatud mahaarvamiseõigus on seega käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei või üldjuhul kitsendada. Seda õigust rakendatakse kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas. Mahaarvamissüsteemi eesmärk on vabastada ettevõtja täielikult kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab, et igasugune majandustegevus, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest, maksustatakse täiesti neutraalselt juhul, kui see tegevus ise on käibemaksuga maksustatav. Kui maksukohustuslane, kes tegutseb sellena kauba või teenuse omandamise hetkel, kasutab seda kaupa või teenust oma maksustatavate tehingutega seoses, on tal õigus maha arvata selle kauba või teenuse eest tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks (vt selle kohta 25. novembri 2021. aasta kohtuotsus *Amper Metal*, C-334/20, EU:C:2021:961, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 25. mai 2023. aasta kohtuotsus *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie* (käibemaks – fiktiivne soetamine), C-114/22, EU:C:2023:430, punktid 27 ja 28 ning seal viidatud kohtupraktika).

28 Konkreetsemalt nähtub käibemaksudirektiivi artiklist 168, et mahaarvamiseõiguse kasutamiseks peavad olema täidetud kaks tingimust. Esiteks peab asjaomane isik olema „maksukohustuslane“ selle direktiivi tähenduses. Teiseks peab maksukohustuslane kasutama selle õiguse aluseks olevaid kaupu või teenuseid oma maksustatavate tehingute tegemiseks ning neid kaupu peab tarnima või teenuseid osutama teine maksukohustuslane (vt selle kohta 8. septembri 2022. aasta kohtuotsus *Finanzamt R* (osaniku sissemaksuga seotud käibemaksu mahaarvamine), C-98/21, EU:C:2022:645, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).

29 Mis puudutab teist tingimust, mis on ainus käesolevas küsimuses nimetatud tingimus, siis tuleb meenutada, et selleks, et maksukohustuslasel tekiks sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, on üldjuhul vajalik, et konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamiseõigust tekitava müügitehingu vahel esineks otsene ja vahetu seos. Kaupade ja teenuste soetamisel tasutava käibemaksu mahaarvamise õigus eeldab, et kaupade ja teenuste soetamisega kaasnenud kulud moodustavad osa mahaarvamiseõigust andva maksustatava müügitehingu hinnast (8. septembri

2022. aasta kohtuotsus Finanzamt R (osakapitali sissemaksuga seotud käibemaksu mahaarvamine), C-98/21, EU:C:2022:645, punkt 45 ja seal viidatud kohtupraktika).

30 Maksukohustuslase mahaarvamisõigust tunnustatakse aga isegi siis, kui puudub otsene ja vahetu seos konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust andva müügitehingu vahel, kui kõnealuste kaupade ja teenuste osutamise kulud kuuluvad tema üldkulude hulka ja moodustavad sellisena tema poolt tarnitava kauba või teenuse hinna ühe osa. Need kulud on otseselt ja vahetult seotud maksukohustuslase majandustegevusega tervikuna (vt selle kohta 12. novembri 2020. aasta kohtuotsus Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Eeltoodud põhjendustest tuleneb, et ükski käibemaksudirektiivi sätte ei sea mahaarvamisõiguse tingimuseks nõuet, et maksukohustuslase poolt teatud perioodil tehtud käibemaksuga maksustatavate tehingute summa peab jõudma teatud künniseni. Vastupidi, käesoleva kohtuotsuse punktis 27 viidatud kohtupraktikast tuleneb, et käibemaksu mahaarvamise õigus on tagatud, kui nõutavad tingimused on täidetud – mida tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul – sõltumata asjaomase maksukohustuslase majandustegevuse tulemustest.

32 Teiseks tuleb siiski märkida, et maksukohustuslasele võib käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest keelduda, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tõendatud, et ta kasutas seda õigust pettuse või kuritarvituse kavatsusega.

33 Maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste vastane võitlus on nimelt käibemaksudirektiivi tunnustatud ja edendatud eesmärk ning Euroopa Kohus on korduvalt leidnud, et õigussubjektid ei või liidu õigusnorme ära kasutada pettuse või kuritarvituse eesmärgil. Seega, isegi kui mahaarvamisõiguse materiaalsooalõiguslikud tingimused on täidetud, on liikmesriigi ametiasutuste ja kohtute ülesanne keelduda mahaarvamisõiguse andmisest, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tõendatud, et seda õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega (vt selle kohta 3. märtsi 2005. aasta kohtuotsus Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, punktid 34 ja 35, ning 25. mai 2023. aasta kohtuotsus Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (käibemaks – fiktiivne soetamine), C-114/22, EU:C:2023:430, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).

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

35 Mis puudutab õiguse kuritarvitamist, siis tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et kuritarvituse tuvastamine käibemaksu valdkonnas eeldab esiteks seda, et vaatamata käibemaksudirektiivi 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. 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, ning 25. mai 2023. aasta kohtuotsus Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (käibemaks – fiktiivne soetamine), C-114/22, EU:C:2023:430, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).

36 Seega tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et käibemaksu valdkonnas kohaldatav kuritarvituste keelu põhimõte keelab pelgalt fiktiivsed skeemid, millel puudub majanduslik sisu ja mille ainus eesmärk on saada maksusoodustus, mille andmine oleks vastuolus käibemaksudirektiivi eesmärkidega (16. juuli 1998. aasta kohtuotsus ICI, C?264/96, EU:C:1998:370, punkt 26, ja 25. mai 2023. aasta kohtuotsus Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (käibemaks – fiktiivne soetamine), C?114/22, EU:C:2023:430, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika).

37 Samuti tuleb meelde tuletada, et meetmed, mida liikmesriigid võivad käibemaksudirektiivi 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 25. mai 2023. aasta kohtuotsus Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (käibemaks – fiktiivne soetamine), C?114/22, EU:C:2023:430, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika).

38 Käesoleval juhul selgitab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et seaduse nr 724/1994 artikli 30 eesmärk on võidelda pettuste vastu, takistades varifirmade asutamist. Seega põhineb nimetatud artikliga kehtestatud mehhanism eeldusel, et kui äriühingu müügitehingute summa konkreetset maksustamisperioodil ei ulatu künniseni, mis on arvutatud selles artiklis ette nähtud kriteeriume kohaldades, ei ole see äriühing tegutsev äriühing, v.a juhul, kui ta suudab tõendada, et ta ei suutnud künnist saavutada objektiivsete asjaolude tõttu. Juhul kui äriühingut peetakse mittetegutsevaks äriühinguks, siis ei saa ta enam kasutada käibemaksu mahaarvamise õigust tehingute puhul, mida ta tegi vaidlusalusel maksustamisperioodil.

39 Selline eeldus põhineb aga kriteeriumil, milleks on tulukünnise kriteerium, mis ei ole seotud pettuse või kuritarvituse tõendamiseks nõutavate kriteeriumidega, nagu need tulenevad käesoleva kohtuotsuse punktides 33–36 viidatud kohtupraktikast. See eeldus nimelt ei põhine antud maksustamisperioodil tehtud käibemaksuga maksustatavate tehingute tegeliku toimumise hindamisel ega selle hindamisel, kas neid tegelikult on kasutatud müügitehingute tegemiseks, vaid üksnes nende mahu hindamisel. Võttes arvesse käesoleva kohtuotsuse punktis 34 viidatud kohtupraktikat, ei saa seda eeldust järelikult pidada niisuguseks, mis tõendab, et käibemaksu mahaarvamise õigust on kasutatud pettuse või kuritarvituse kavatsusega.

40 Mahaarvamisõiguse andmisest võib keelduda üksnes juhul, kui pettuse või kuritarvitamise tõendamiseks tuginetavad asjaolud on tuvastatud õiguslikult piisavalt, mitte ainult oletustega (vt selle kohta 11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punkt 52 ja seal viidatud kohtupraktika).

41 Lisaks on Euroopa Kohus juba otsustanud, et üldine pettuste või kuritarvituste eeldus ei saa põhjendada maksumeedet, mis kahjustab direktiivi eesmärke (vt selle kohta 7. septembri 2017. aasta kohtuotsus Egiom ja Enka, C?6/16, EU:C:2017:641, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika). Samuti ei saa nõustuda sellega, et selline eeldus, isegi kui see on ümberlükatav, viiks sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest keeldumiseni põhjustel, mis ei ole seotud selle õiguse pettuse või kuritarvitamise tuvastamisega.

42 Sellest järeldub, et käesoleva kohtuotsuse punktis 38 kirjeldatud eeldus läheb kaugemale sellest, mis on vajalik pettuste ja kuritarvituste ärahoidmise eesmärgi saavutamiseks.

43 Kõiki eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes tuleb teisele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 167 ning käibemaksu neutraalsuse põhimõtet ja proportsionaalsuse

põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt ei anta maksukohustuslasele sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust põhjusel, et tema käibemaksuga maksustatavate müügitehingute summat peetakse ebapiisavaks.

Kolmas küsimus

44 Arvestades teisele küsimusele antud vastust ja kuna kolmas küsimus on esitatud ainult juhuks, kui vastus teisele küsimusele on eitav, siis ei ole kolmandale küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

45 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 (kolmas koda) otsustab:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et see ei või viia olukorrani, kus käibemaksukohustuslasena ei käsitata isikut, kes konkreetsel maksustamisperioodil teeb käibemaksuga maksustatavaid tehinguid, mille majanduslik väärtus ei ulatu liikmesriigi õigusnormidega kehtestatud künniseni, mis vastab selle isiku varalt mõistlikult oodatavale tulule.

2. Direktiivi 2006/112 artiklit 167 ning käibemaksu neutraalsuse põhimõtet ja proportsionaalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt ei anta maksukohustuslasele sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust põhjusel, et tema käibemaksuga maksustatavate müügitehingute summat peetakse ebapiisavaks.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: itaalia.