

**Kohtuasi C-114/22**

**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1**

**Saabumise kuupäev:**

18. veebruar 2022

**Eelotsusetaotluse esitanud kohus:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus)

**Eelotsusetaotluse kuupäev:**

23. november 2021

**Kaebaja:**

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Varssavi maksuameti juhataja)

**Vastustaja:**

W. Sp. z o.o.

**Põhikohtuasja ese**

Käibemaks (VAT); mahaarvamisõigus

**Eelotsuse küsimuse ese ja õiguslik alus**

Käibemaksudirektiiv; ELTL artikkel 267

**Eelotsuse küsimus**

Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347 lk 1, muudetud), 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 11. märtsi 2004. aasta käibemaksuseaduse (ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług) (*Dz. U.* 2011, nr 177, jrk nr 1054,

muudetud) artikli 88 lõike 3a punkti 4 alapunkt c, mis keelab maksukohustuslasel mahaarvamisõiguse kasutamise sellise õiguse (asja) soetamisel, 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?

### **Viidatud liidu õigusnormid**

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, muudetud 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikkel 167, artikli 168 punkt a, artikli 178 punkt a ja artikkel 273

### **Viidatud liikmesriigi õigusnormid**

11. märtsi 2004. aasta käibemaksuseadus (ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług) (*Dz. U.* 2011, nr 177, jrk nr 1054, muudetud) (edaspidi „käibemaksuseadus“)

Artikli 88 lõike 3a punkti 4 alapunkt c

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

[...]

c) need kinnitavad toimingut, millele kohaldatakse tsiviilseadustiku (Kodeks cywilny) artikleid 58 ja 83 neid toiminguid puudutavas osas.

23. aprilli 1964. aasta tsiviilseadustik (Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny) (terviktekst: *Dz. U.* 2020, jrk nr 1740, muudetud) (edaspidi „tsiviilseadustik“)

Artikkel 58

§ 1. Õigustoiming, mis on seadusega vastuolus või mille eesmärk on seadusest kõrvale hoidmine, on tühine, kui eraldi eeskirjaga ei ole ette nähtud muud tagajärge, eelkõige seda, et õigustoimingute tühised sätted asendatakse asjakohaste seadusesätetega.

§ 2. Sotsiaalse kooseksisteerimise põhimõtetega vastuolus olev õigustoiming on tühine.

[...]

Artikkel 83

§ 1. Tühine on tahteavaldus, mis on esitatud teisele poolele tema nõusolekul fiktiivselt. 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 õigusest, välja arvatud juhul, kui ta tegutseb pahauskselt.

### **Asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte ning poolte peamised argumendid**

- 1 Oma 20. oktoobri 2017. aasta otsusega määras Naczelnik Urzędu Skarbowego W. (W maksuameti juhataja) kaebajale muu hulgas sisendkäibemaksu summa, mis oli suurem kui tagastamisele kuuluv käibemaksusumma, ja sisendkäibemaksu summa, mis oli suurem kui järgnevatel arveldusperioodidel 2015. aasta oktoobri eest mahaarvamisele kuuluv käibemaksusumma. Maksuhaldur kinnitas, et tema poolt vaidlustatud kaubamärkide müük kaebuse esitaja kasuks oli tühine tsiviilseadustiku artikli 58 § 2 tähenduses (vastuolu sotsiaalse kooseksisteerimise põhimõtetega), mille alusel keelati maksukohustuslasel käibemaksuseadustiku artikli 88 lõike 3a punkti 4 alapunkti c alusel mahaarvamisõiguse kasutamine müüja esitatud 27. oktoobri 2015. aasta arve alusel.
- 2 Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Varssavi maksuameti juhataja) jättis oma 11. oktoobri 2018. aasta otsusega ülaltoodud otsuse jõusse, võttes aga keeldumise aluseks asjaolu, et kaubamärkide müügi tehing oli fiktiivne toiming tsiviilseadustiku artikli 83 tähenduses.
- 3 Pool esitas Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Varssavi maksuameti juhataja) otsuse peale kaebuse Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Varssavi vojevoodkonna halduskohus), kes tühistas ülaltoodud otsuse, väites, et maksuhaldur ei ole tõendanud, et kõnealune müügitehing oli fiktiivne.
- 4 Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Varssavi maksuameti juhataja) esitas ülaltoodud otsuse peale kassatsioonkaebuse Naczelnny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus, eelotsusetaotluse esitanud kohus).

### **Eelotsusetaotluse põhjendus**

- 5 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul tekitab maksuhalduri nimetatud mahaarvamisõigusest ilmajätmise aluse puhul kahtlust selle põhjendamine käibemaksudirektiiviga.

- 6 Ei ole kahtlust, et kaebaja kandis käibemaksukohustuslaste osturegistrisse 27. oktoobri 2015. aasta arve, mis puudutas kaubamärkide ostmist, ja näitas deklaratsioonis sellelt arvelt käibemaksu mahaarvamist (tagastamist).
- 7 Vaieldamatu on ka fakt, et müüja esitas käibedeklaratsiooni, milles näitas muu hulgas ülaltoodud tehingut maksustatuna 23% käibemaksumääraga, nagu on kindel ka selle maksu tasumise fakt.
- 8 Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Varssavi maksuameti juhataja) keelas mahaarvamisõiguse kasutamise, leides, et kõnealune tehing oli fiktiivne toiming tsiviilseadustiku artikli 83 tähenduses.
- 9 Tsiviilseadustiku artikkel 83 reguleerib poolte tahteavalduste fiktiivsuse mõju tsiviilõiguse valdkonna õigustoimingutele.
- 10 Käibemaksuseaduse artikli 88 lõike 3a punkti 4 alapunkti c kohaselt jätab see õigusakt käibemaksukohustuslase ilma käibemaksu mahaarvamise õigusest juhul, kui maksuhaldur tõestab, et maksukohustuslane on teinud tsiviilseadustiku artikli 58 või 83 tähenduses tühise tehingu.
- 11 Käibemaksudirektiivist aga ei tulene üldse võimalust keelata käibemaksukohustuslasel mahaarvamisõiguse kasutamine tehingu mittevastavuse tõttu liikmesriigi tsiviilõiguse nõuetele. Euroopa Kohtu praktika kohaselt on käibemaksu mahaarvamise õigus käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei saa põhimõtteliselt kitsendada. Seega ei tohiks õigustoimingu võimalik tühisus tsiviilõiguse kontekstis viia automaatselt mahaarvamisõiguse välistamiseni. Seda toetab käibemaksu autonoomsus tsiviilõiguse normide suhtes ja selle neutraalsus majanduskäibes osalevate üksuste jaoks.
- 12 Euroopa Kohtu praktikast nähtub, et maksukohustuslase tehingute tsiviilõiguslik tühisus võib viia sellise tehingu ostja ilmajätmiseni käibemaksu mahaarvamise õigusest, kui leiab kinnitust, et tehingu kavandatud tagajärjeks oli maksusoodustus, mille andmine oleks vastuolus direktiivi ühe või mitme eesmärgiga ja et see oli vastuvõetud lepingulise lahenduse põhieesmärk, mis viitaks õiguse kuritarvitamisele.
- 13 Kuritarvitamise fakti kinnitamiseks peab, esiteks, kõnealuste tehingute tagajärjel – olenemata sellest, et kuuenda direktiivi ja selle direktiivi üle võtnud liikmesriigi õigusnormide asjakohaseid sätteid on formaalselt täidetud – tekkima niisugune maksusoodustus, mille võimaldamine oleks vastuolus nende sätete eesmärgiga.
- 14 Teiseks peab objektiivsetest asjaoludest järelduma, et kõnealuste tehingute peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine. Hindamaks, kas vaidlusaluste tehingute eesmärk oli maksusoodustuse saamine, tuleb teha kindlaks selliste tehingute tegelik sisu ja tähendus.

- 15 Kuritarvituse keelamine ei puutu asjasse, kui kõnealuseid tehinguid võib põhjendada teisiti kui üksnes maksusoodustuse saamisega (21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus Halifax, C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 75).
- 16 Oma 21. veebruari 2008. aasta otsuses Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 58) on Euroopa Kohus aga märkinud, et hindamaks, kas kõnealused toimingud kujutavad endast kuritarvitust, „tuleb liikmesriigi kohtul esmajärjekorras kontrollida, kas nende soovitatav tulemus on maksusoodustuse saamine, mille andmine oleks vastuolus ühe või mitme kuuenda direktiivi sättega ning seejärel, kas see kujutab endast valitud lepingulise lahenduse peamist eesmärki“.
- 17 Käibemaksuseaduses kehtivad alates 1. juulist 2016 õiguse kuritarvitamise mõistega seotud sätted.
- 18 Käibemaksuseaduse artikli 5 lõikes 4 on sätestatud, et õiguse kuritarvitamise korral toovad lõikes 1 viidatud toimingud kaasa ainult selliseid maksutagajärgi, mis peaksid aset leidma ilma õiguse kuritarvitamiseta.
- 19 Käibemaksuseaduse artikli 5 lõikes 5 on aga sätestatud, et õiguse kuritarvitamisena mõistetakse lõikes 1 nimetatud toiminguid selliste tehingute raames, mille puhul peale seaduses ette nähtud formaalsete tingimuste täitmise oli eesmärgiks sellise maksusoodustuse saamine, mille andmine oleks olnud vastuolus nende sätete eesmärgiga.
- 20 Need sätted vastavad oma olemuselt maksuõiguse kuritarvitamisele Euroopa Kohtu praktikas sõnastatud tähenduses.
- 21 Asi on aga selles, et käibemaksuseaduse artikli 5 lõikes 5 määratletud õiguse kuritarvitamise mõiste ei toonud kaasa muudatusi liikmesriigi õigusaktides, mis reguleerivad maksukohustusele mahaarvamisoõiguse kasutamise keelamist. Ükski käibemaksuseaduse artikli 88 õigusnormidest ei puuduta käibemaksuseaduse artikli 5 lõike 5 sätteid ega käibemaksualaseid tagajärgi seoses maksuseaduse kuritarvitamise tingimustes tehtud toimingutega. Liikmesriigi maksupraktikas on asutud seisukohale, et maksuõiguse kuritarvitamise tagajärgede määratlemisel tuleb lähtuda käibemaksuseaduse artikli 88 lõike 3a punkti 4 alapunktist c. Samas tuleb siinkohal arvestada, nagu Euroopa Kohus on korduvalt sedastanud, et käibemaksudirektiivi artiklis 167 ja järgnevates artiklites ette nähtud mahaarvamisoõigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei saa põhimõtteliselt kitsendada. Seda tuleb kasutada kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu puhul (vt muu hulgas 21. märtsi 2001. aasta otsus Gabalfrisa jt, C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, punkt 43; 6. juuli 2006. aasta otsus Kittel ja Recolta Recycling, C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, punkt 47).
- 22 Mahaarvamissüsteemi eesmärk on ju leevendada ettevõtja poolt kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormat. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega igasuguse majandustegevuse

- maksustamise neutraalsuse, olenemata selle eesmärkidest ja tulemustest, tingimusel et tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (vt muu hulgas 21. veebruari 2006. aasta otsus Halifax jt, C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 78; 6. juuli 2006. aasta otsus Kittel ja Recolta Recycling, C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, punkt 48).
- 23 Sellest tuleneb, et kui maksukohustuslane, kes sellena tegutseb asja omandamise või teenuse saamise hetkel, kasutab seda asja või teenust oma maksustatavate tehingutega seoses, on tal õigus maha arvata selle asja või teenuse eest tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks (vt 14. septembri 2017. aasta otsus Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).
  - 24 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb ka, et erandeid käibemaksu mahaarvamise õigusest võib teha üksnes direktiivis sõnaselgelt sätestatud juhtudel (vt muu hulgas 19. septembri 2000. aasta otsus Ampafrance ja Sanofi, C-177/99 ja C-181/99, EU:C:2000:470, punkt 34) ning neid tuleb tõlgendada kitsalt (22. detsembri 2008. aasta otsus Magoora, C-414/07, EU:C:2008:766, punkt 28).
  - 25 Lisaks märgib Euroopa Kohus, et maksukuritegude, maksudest kõrvalehoidmise ning muude võimalike kuritarvituste vastane võitlus on kuuenda käibemaksudirektiivi tunnustatud ja julgustatud eesmärk (vt muu hulgas 21. veebruari 2006. aasta otsus Halifax jt, C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 71; 7. detsembri 2010. aasta otsus R., C-285/09, EU:C:2010:742, punkt 36). Selle kohta on Euroopa Kohus juba otsustanud, et ühenduse õigusnorme ei saa ära kasutada pettuse või kuritarvituse eesmärgil (vt eelkõige 3. märtsi 2005. aasta otsus Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, punkt 32).
  - 26 Liikmesriigi ametiasutusel ja liikmesriigi kohtul tuleb seega mahaarvamisoiguse kasutamine keelata, kui objektiivseid asjaolusid arvestades on tuvastatud, et seda õigust kasutatakse pettuse või kuritarvituse eesmärgil (vt muu hulgas 29. märtsi 2012. aasta otsus Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, punkt 32).
  - 27 Käibemaksudirektiivi artikli 273 alusel on liikmesriikidel lubatud võtta meetmeid, et tagada maksu täpne kogumine ja maksudest kõrvalehoidmise vältimine. Kuna liidu õiguse sätted selles küsimuses puuduvad, siis on liikmesriigid pädevad valima karistused, mida nad peavad asjakohaseks mahaarvamisoiguse kasutamist puudutavates liidu õigusnormides ettenähtud tingimuste mittejärgimise korral (8. mai 2019. aasta otsus EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).
  - 28 Liikmesriigid on siiski kohustatud nimetatud pädevust teostama, järgides liidu õigust ja selle üldpõhimõtteid ning seega ka neutraalsuse ja proportsionaalsuse põhimõtet (vt 26. aprilli 2017. aasta otsus Spliethoff's Bevrachtungskantoor vs. komisjon, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 59 ja seal viidatud kohtupraktika).
  - 29 Selles kontekstis tundub, et maksukohustuslasel mahaarvamisoiguse kasutamise keelamine käibemaksudirektiivi artikli 273 alusel tähendaks seda, et liikmesriigi

- õiguskorras tuleks, arvestades artikleid 167, 168 ja 178 ning neutraalsuse ja proportsionaalsuse põhimõtteid, kasutusele võtta ühetähenduslik õigusnorm, mis sätestaks, et sisendkäibemaksu arvestamise ja enammakstud käibemaksu tagastamise aluseks ei saa olla arved ja tollidokumendid, kui esitatud arved, korrigeerimisarved või tollidokumendid tõendavad toiminguid, mis on seotud kuriteoga või maksuõiguse kuritarvitamisega käibemaksuseaduse artikli 5 lõike 5 tähenduses.
- 30 Selliseid õigusnorme nagu käibemaksuseaduse artikli 88 lõike 3a punkti 4 alapunkt c, mis viitavad selles valdkonnas „toimingutele, millele kohaldatakse tsiviilseadustiku artikleid 58 ja 83“, ei saa pidada identseks õigusnormiga, mis puudutab maksuõiguse kuritarvitamise mõistet, sh käibemaksuseaduse artikli 5 lõike 5 tähenduses.
- 31 Nagu juba märgitud, siis viitavad tsiviilseadustiku artiklid 58 ja 83 juhtumitele, kus tehing on tühine tsiviilõiguse kontekstis, mitte aga maksuõiguse kuritarvitamise kontekstis. Toimingute tühisuse küsimus tsiviilõiguslikes suhetes fiktiivsuse tõttu on käibemaksu seisukohalt üleliigne, kui need tehingud võivad olla õigustatud muul viisil kui lihtsalt maksusoodustuste saamisega.
- 32 Sellise õigusnormi tagajärjed on nähtavad selliste juhtumite lahendamisel, kus maksuhaldur keskendus tsiviilõigusliku toimingu tühisuse tõendamisele vaidlusaluse tehingu fiktiivsuse alusel, viidates lühidalt maksuõiguse kuritarvitamise küsimusele.
- 33 Kui põhimõtteliselt käibemaksukohustuslasel õigus arvata maha sisendkäibemaks, mis on tõendatud kaupade või teenuste omandamist näitavate arvetega, ja see õigus ei ole mingi leevendus ega vabastus, vaid käibemaksu ülesehituslik põhiomadus, mis tagab käibemaksukohustuslaste jaoks selle maksu neutraalsuse, siis kõik selle õiguse kitsendused, sh tulenevalt käibemaksudirektiivi artikli 273 kohaldamisest, peavad olema maksukohustuslaste jaoks ühetähenduslikult normatiivselt määratletud ja neid tuleb tõlgendada rangelt nende õigusnormide kohaselt, mitte viisil, mis ei tulene kehtestatud õigusnormide sisust. Vaid sellises olukorras saab maksukohustuslane oma majandustegevuse raames olla kindel oma õigusliku tegevuse ulatuses, mille järgimine ei põhjusta talle negatiivseid maksutagajärgi (õiguskindlus). Käibemaksuseaduse vaidlusalune säte aga muudab maksukohustuslase olukorra ebakindlaks, sest see tähendab, et maksuhaldur võib, lähtudes tsiviilõigusest tulevatest tühisuse kriteeriumitest, püüda maksukohustuslasel keelata mahaarvamisõiguse kasutamist, väites, et igal sellisel tühisusel on tagajärjed maksuõiguse alal, mida näitab liikmesriigi selle valdkonna maksupraktika.
- 34 On ilmselge, et liikmesriigi kohus peab liikmesriigi õiguse kohaldamisel tõlgendama liikmesriigi õigust võimalikult suures ulatuses asjakohase direktiivi sõnastust ja eesmärki arvestades, et saavutada direktiiviga sätestatud eesmärk. Siiski näib, et selle asjade seisu parandamine liikmesriigi kohtute praktikaga, mis nõuab sellise sätte nagu käibemaksuseaduse artikli 88 lõike 3a punkti 4 alapunkt c

tõlgendamist kuritarvitamise mõiste kaudu, kahjustab õiguskindluse põhimõtet mõistetuna selgete ja avatud reeglite süsteemina, mis võimaldab adressaatidel ennustada oma õiguslikku olukorda ja oma tegevuse õiguslikke tagajärgi, kuna käibemaksuseaduse neutraalsuse põhimõtet realiseeriva struktuurilemendi, milleks on mahaarvamisõigus, valdkonnas nõuab see selle õiguse kitsendamist nimetatud õigusnormist mittetuleneva kriteeriumi alusel. See tähendaks viitamist direktiivi otsesele õigusmõjule füüsiliste ja juriidiliste isikute (maksukohustuslaste) suhtes, lähtudes direktiivi eesmärkidele vastavast tõlgendusest, olukorras, kus asjakohast maksukohustuslase õiguste olulise piiramise kriteeriumi, mis on kooskõlas käibemaksudirektiiviga, ei ole tõlgendatava õigusnormi sõnastuses üldse mainitud.

- 35 Seega tundub, et tõlgendatava sätte tõlgendamine kooskõlas direktiivi eesmärkidega läheb kaugemale võimalikest tõlgenduspiiridest, mille puhul liikmesriigi kohus võib otsuse teha, ilma et see rikuks maksukohustuslase õiguskindluse tagatist.