

**Kohtuasi C-277/21****Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

9. aprill 2021

**Eelotsusetaotluse esitanud kohus:**

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Leedu kõrgeim halduskohus)

**Eelotsusetaotluse kuupäev:**

31. märts 2021

**Kaebaja:**

HA.EN. UAB

**Vastustaja:**

Valstybinė mokesčių inspekcija

**Põhikohtuasja ese**

Maksuvaidlus kaebaja sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse tunnustamata jätmise üle olukorras, kus kaebaja kinnisasja omandamisel teadis või oleks pidanud teadma, et võõrandaja oma maksejõuetuse tõttu ei maksa tasumisele kuuluvat käibemaksu riigieelarvesse.

**Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus**

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, ja neutraalse maksustamise põhimõtte tõlgendamine.

Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 267 lõige 3.

## Eelotsuse küsimus

Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, 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 kinnisasja omandamisel teadis (või oleks pidanud teadma), et võõrandaja oma maksejõuetuse tõttu ei maksa (või ei ole võimeline maksuma) tasumisele kuuluvat käibemaksu riigieelarvesse?

## Viidatud liidu õigusnormid

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 168 punkt a.

## Viidatud riigisisised õigusnormid

Leedu Vabariigi käibemaksuseaduse (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas) artikli 58 lõike 1 punkt 1 (5. märtsi 2020. aasta seaduse IX-751 redaktsioonis):

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

Leedu Vabariigi tsiviilkohtumenetluse seadustiku (Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas) (muudetud 15. mai 2014. aasta seadusega XII-889) artikli 719 lõige 1:

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

## Põhikohtuasja faktiliste asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte

- 1 „Medicinos bankas“ UAB (edaspidi „pank“) andis 21. septembri 2007. aasta krediidilepinguga „Sostinės būstai“ UAB-le (edaspidi „laenusaja“) laenu kinnisvaraarenduseks ning laenusaja andis lepingu nõuetekohase täitmise tagamiseks lepingulise hüpoteegi ühele Vilniuse linnas asuvale maatükile ja sellele ehitatavale hoonele.
- 2 Kaebaja omandas 27. novembri 2015. aasta nõude loovutamise lepinguga pangalt tasu eest kõik laenusajaga sõlmitud krediidilepingust tulenevad rahalised nõuded ning kõik kohustuste täitmise tagamiseks antud õigused, sealhulgas eespool

nimetatud lepingulise hüpoteegi. Selle kokkuleppe sõlmimisega kinnitas kaebaja muu hulgas, et ta on teadlik laenusaaja majanduslikust ja finantsolukorrast, õiguslikust seisundist ning samuti asjaolust, et laenusaaja on maksejõuetu ja tema suhtes on algatatud saneerimismenetlus.

- 3 Kohtutäituri 23. mai 2016. aasta määrusega kuulutati välja laenusaaja kinnisvara ühe osa enampakkumine, kuid ükski ostja ei näidanud üles huvi asjaomase kinnisasja vastu.
- 4 Pärast enampakkumise ebaõnnestumist tehti kaebajale ettepanek laenusaaja kinnisasi (edaspidi „kinnisasi“) omandada, rahuldades sellega osa viimase nõuetest. Kaebaja kasutas seda õigust ja omandaski asjaomase kinnistu.
- 5 Selleks koostati 21. juulil 2016 omandiõiguse üleandmise akt sundtäitmist taotlenud isikule, millega kohtutäitur andis kaebajale üle kinnisasja väärtusega 5 468 000 eurot.
- 6 Laenusaaja esitas 5. augustil 2016 käibemaksuarve, millel märkis, et kinnisvara võõrandati 4 519 008,26 euro eest, millele lisandus käibemaks 948 991,74 eurot. Kaebaja kandis käibemaksuarve oma raamatupidamisarvestusse, arvas maha sisendkäibemaksu ja deklareeris käibemaksu 2016. aasta novembri käibedeklaratsioonis.
- 7 Laenusaaja kandis selle käibemaksuarve oma raamatupidamisarvestusse, deklareeris arvele märgitud tasumisele kuuluva käibemaksu 2016. aasta augusti käibemaksudeklaratsioonis, kuid ei tasunud seda käibemaksu riigieelarvesse. Alates 1. oktoobrist 2016 loeti laenusaaja äriühinguks, mille suhtes on algatatud maksejõuetusmenetlus.
- 8 Kaebaja esitas 20. detsembril 2016 Valstybinė mokesčių inspekcijale (riiklik maksuinspeksioon; edaspidi „inspeksioon“ või „maksuhaldur“) taotluse deklareeritud sisendkäibemaksust tuleneva enammakstud käibemaksu tagastamiseks. Pärast kaebajat puudutava maksukontrolli läbiviimist leidis inspeksioon, et kaebaja oli käitunud ebaausalt ja kuritarvitanud oma õigusi sellega, et ta kinnisasja omandamise tehinguid tehes teadis või oleks pidanud teadma, et laenusaaja ei maksa selle tehingu pealt käibemaksu, ning seega ei tekkinud tal käibemaksu mahaarvamise õigust. Seetõttu ei tunnustanud maksuhaldur 12. juuli 2017. aasta otsusega kaebaja õigust arvata maha käibemaksu summas 948 980 eurot, nõudis temalt käibemaksu tasumisega hilinemise eest intressi 38 148,46 eurot ja määras talle käibemaksutrahvi 284 694 eurot.
- 9 Kaebaja esitas inspeksiooni otsuse peale kaebuse Mokestinų ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybėsile (Leedu Vabariigi valitsuse juures tegutsev maksuvaidluskomisjon; edaspidi „maksuvaidluskomisjon“), kes tühistas 22. jaanuari 2018. aasta otsusega inspeksiooni otsuse osaliselt viivise ja trahvi osas, kuid märkis seejärel, et kaebaja on õigusi kuritarvitanud ja jättis jõusse

maksuhalduri otsuse mitte tunnustada selle maksukohustuslase õigust käibemaks maha arvata.

- 10 Kaebaja esitas maksuvaidluskomisjoni otsuse viimase osa peale kaebuse Vilniaus apygardos administracinis teismasele (Vilniuse piirkondlik halduskohus, Leedu), kes jättis kaebuse 14. novembri 2018. aasta kohtuotsusega põhjendamatusse tõttu rahuldamata.
- 11 Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Leedu kõrgeim halduskohus) rahuldab kaebuse osaliselt ja tühistas 13. mai 2020. aasta kohtumäärusega eelnimetatud esimese astme kohtu otsuse ning saatis asja tagasi sellesse kohtusse uueks läbivaatamiseks, märkides eelkõige, et kohtul tuleb hinnata käesolevas asjas õiguste kuritarvitamise esinemise tingimusi ja sellele viitavaid tõendeid.
- 12 Vilniaus apygardos administracinis teismas (Vilniuse piirkondlik halduskohus, Leedu) leidis pärast maksuvaidluse uuesti läbivaatamist 3. septembri 2020. aasta kohtuotsuses, et kaebaja on õigusi kuritarvitanud, mistõttu inspeksioonil oli õigus keelduda tunnustamast tema õigust sisendkäibemaksu maha arvata. Kaebaja esitas uuesti kaebuse Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasele (Leedu kõrgeim halduskohus).

### **Eelotsusetaotluse põhjenduste lühikokkuvõte**

#### *Sissejuhatavad märkused*

- 13 Käesolevas asjas keeldus maksuhaldur eelkõige tunnustamast kaebaja mahaarvamisoõigust, olles otsustanud, et kui kaebaja omandas kinnisasja ja taotles sisendkäibemaksu mahaarvamist, siis kuritarvitas ta õigusi, kuna ta teadis või oleks pidanud teadma, et laenusaja ei tasunud tasumisele kuuluvat käibemaksu riigieelarvesse, see tähendab ta teadis või oleks pidanud teadma, et ta aitas kaasa maksude tasumata jätmisele, kuid tegi sellest hoolimata sellise tehingu.
- 14 Neil põhjustel leidis maksuhaldur ka, et kaebaja on „ebaau“, märkides, et ta osales maksustamise vältimise või maksupettusega seotud tehingus.
- 15 Juhtumi asjaolud põhjendavad järeldust, et kaebaja teadis või oleks pidanud teadma, et pärast tema poolt kinnisasja omandamist ei ole laenusaja võimeline käibemaksu riigieelarvesse tasuma, sest:
  - 1) eespool nimetatud lepingute sõlmimisel pangaga sai kaebaja teadlikuks laenusaja finantsolukorrast ning teda teavitati algatatud saneerimismenetlustest ja panga varasematest kavatsustest algatada laenusaja maksejõuetuse tõttu maksejõuetusmenetlus;
  - 2) kinnisasja eest tasumisel seisnes tasu kinnisasja eest nõude tasaarveldamises ja laenusaja ei saanud tegelikult rahalisi vahendeid;

- 3) kinnisasja omandamise ajal oli üks kaebaja aktsionäridest ka ise eraldiseisvalt laenusaaaja võlausaldaja ja saneeritava laenusaaaja võlausaldajate koosoleku juhataja ning ta teadis kahtlemata, et laenusaajal ei ole muud vara ja et pärast seda, kui kaebaja on laenusaaaja ainsa vara omandanud, ei ole laenusaajal enam võimalik tasuda riigieelarvesse käibemaksu ega rahuldada teiste võlausaldajate nõudeid.
- 16 Samuti tuleb märkida, et laenusaaaja võõrandas kinnisasja, teades, et oma maksejõuetuse tõttu ta käibemaksu riigieelarvesse ei maksa.
- Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, kui võõrandaja ei ole tasunud tasumisele kuuluvat käibemaksu riigieelarvesse*
- 17 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt kujutab maksukohustuslaste õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaksu, mille nad on tasunud saadud kaupade või teenuste eest, endast liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet (vt 11. detsembri 2014. aasta kohtuotsus *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika). Euroopa Kohus on korduvalt otsustanud, et see õigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei või põhimõtteliselt piirata (vt 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 37, ja 16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 18 Ühine käibemaksusüsteem kindlustab kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärgist või tulemist, tingimusel, et nimetatud tegevused ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatavad (vt 3. juuli 2019. aasta kohtuotsus *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 18. märtsi 2021. aasta kohtuotsus *A.* (Mahaarvamisõiguse kasutamine), C-895/19, EU:C:2021, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika). Seega, kui tehingute hindamisel selgub, et asjaomased kaubatarned on tegelikult tehtud ja et mahaarvamist taotlev isik kasutas neid kaupu oma maksustatavate tehingute tarbeks, ei või põhimõtteliselt keelata sellel isikul mahaarvamisõigust kasutada (6. detsembri 2012. aasta kohtuotsus *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, punkt 33).
- 19 Kolleegiumi arvates, arvestades menetlusosaliste argumente ja käesolevas asjas kättesaadavaid objektiivseid andmeid, on eespool nimetatud käibemaksu mahaarvamise õiguse tingimused käesoleval juhul täidetud.
- 20 Samas on maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste vastane võitlus käibemaksudirektiivi tunnustatud ja edendatud eesmärk ning Euroopa Kohus on korduvalt leidnud, et õigussubjektid ei või liidu õigusnorme ära kasutada pettuse või kuritarvituse eesmärgil. Sellepärast on liikmesriigi kohtute ja õigusasutuste pädevuses keelata mahaarvamisõiguse

- kasutamine, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tõendatud, et seda õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega (vt 16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 21 Olgu märgitud, et kaebajal õigust käibemaksu maha arvata ei tunnustatud sisuliselt pärast seda, kui oli tuvastatud nii õiguste kuritarvitamine kui ka ebaausus tema poolt.
  - 22 Mis puudutab õiguste kuritarvitamist, siis on Euroopa Kohus selgitanud, et kuritarvituse olemasolu tuvastamine käibemaksu valdkonnas eeldab, et täidetud on kaks tingimust, nimelt esiteks, et vaatamata direktiivi ja selle üle võtnud riigisiseste õigusnormide asjaomaste sätetega ette nähtud tingimuste formaalsele kohaldamisele saadakse kõnealuste tehingute tulemusel maksusoodustus, mille andmine oleks vastuolus direktiivi kohaldatavate sätetega taotletava eesmärgiga, ja teiseks peab objektiivsetest asjaoludest tulenema, et kõnealuste tehingute peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine (vt 10. juuli 2019. aasta kohtuotsus *Kuršu zeme*, C-273/18, EU:C:2019:588, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika). Õiguse kuritarvitamise keelu põhimõte tähendab, et keelustatakse pelgalt fiktiivsed tehingud, millel puudub tegelik majanduslik sisu ja mille ainus eesmärk on saada maksusoodustust (vt selle kohta 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, punktid 35 ja 36 ning seal viidatud kohtupraktika).
  - 23 Käesolevas asjas tekib esiteks küsimus, kas sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise eesmärk on vastuolus selle õiguse kehtestavate käibemaksudirektiivi sätetega taotletavate eesmärkidega, kuna käibemaksu, mille mahaarvamist taotletakse, ei kantud võõrandaja maksejõuetuse tõttu riigieelarvesse, isegi kui maksukohustuslane seda teadis või oleks pidanud teadma.
  - 24 Sellega seoses on Euroopa Kohus korduvalt otsustanud, et see, kas asjaomaste kaupadega seotud varasematelt tehingutelt tasumisele kuuluv käibemaks on või ei ole kantud riigieelarvesse, ei ole käibemaksu mahaarvamise õiguse seisukohast oluline (3. septembri 2020. aasta kohtumäärus *Vikingo Fövállalkozó*, C-610/19, EU:C:2020:673, punkt 62; 12. jaanuari 2006. aasta kohtuotsus *Optigen jt*, C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, EU:C:2006:16, punkt 54; 6. detsembri 2012. aasta kohtuotsus *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, punkt 28, ja 9. novembri 2017. aasta kohtuotsus *Wind Innovation 1*, C-552/16, EU:C:2017:849, punkt 44). Euroopa Kohus on seda kinnitanud ka käibemaksudirektiivi artikli 168 punktis a kasutatud mõiste „kuulub tasumisele või on tasutud“ tõlgendamisel (vt selle kohta 29. märtsi 2012. aasta kohtuotsus *Véleclair*, C-414/10, EU:C:2012:183, punkt 25, ja 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus *PPUH Stehcomp*, C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 45).
  - 25 Lisaks võib Euroopa Kohtu poolt 29. märtsi 2012. aasta kohtuotsuses *Véleclair* (C-414/10, EU:C:2012:183) antud hinnangust järeldada, et maksukohustuslase

tegevus, mis on toonud kaasa impordikäibemaksu tasumata jätmise, ei välista tema õigust arvata impordikäibemaks maha hiljem, isegi kui käibemaksu selle isiku suhtes algatatud maksejõuetusmenetluse tõttu riigieelarvesse lõpuks ei kanta. Teisisõnu võib asuda seisukohale, et selles eelotsuses tunnustati sisuliselt õigust arvata maha impordikäibemaks, isegi kui seda õigust soovitakse kasutada teades, et seda käibemaksu ei maksta.

- 26 Teiseks, kuigi kaebuse esitaja teadis või oleks pidanud teadma, et laenusaaja ei ole võimeline maksma tasumisele kuuluvat käibemaksu riigieelarvesse, valis ta käesoleval juhul nõude rahuldamise viisi, mis võimaldas tal tekitada sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse, st andis talle vastava maksusoodustuse. Samas tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt on maksukohustuslastel üldjuhul vabadus valida selline organisatsiooniline ülesehitus ja tehingu tegemise viis, mida nad peavad oma majandustegevuse ja maksukoormuse piiramise seisukohalt kõige kohasemaks (vt 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 42), ning nad ei ole kohustatud valima tehingut, mis toob kaasa suurema käibemaksusumma maksmise (vt 22. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Weald Leasing, EU:C:2010:10, punkt 27).
- 27 Kolmandaks tuleb asuda seisukohale, et käesoleval juhul ei võimalda *pelk asjaolu*, et kaebaja omandas oma nõude osalise realiseerimise teel seaduses ette nähtud korras võlgnikult suure väärtusega kinnisasja omandiõiguse, järeldada, et selle tehingu ainus või peamine eesmärk oli maksusoodustuse saamine.
- 28 Mis puudutab kaebaja ebaausust kui tema käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest keeldumise eeltingimust, siis tuleb meenutada, et maksukohustuslase mahaarvamisõiguse andmisest tuleb keelduda eelkõige siis, kui ta teadis või oleks pidanud teadma, et oma ostuga osaleb ta käibemaksupettusega seotud tehingus (vt nt 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:37, punkt 46, ja 16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 35).
- 29 Siiski on küsitav, kas on võimalik asuda seisukohale, et tegemist on Euroopa Kohtu praktikas käsitletud käibemaksupettusega (või maksustamise vältimisega), kui 1) kinnisasi võõrandatakse olukorras, kus kohtutäitur pöörab täitmise võõrandaja varale, 2) võõrandaja deklareerib väljundkäibemaksu, kuid 3) võõrandaja ei maksa tasumisele kuuluvat käibemaksu oma maksejõuetuse tõttu (st võõrandajal ei ole objektiivselt vahendeid, et täita oma kohustust riigi ees).
- 30 Seevastu selleks, et otsustada, mida tuleks käesoleval juhul pidada „käibemaksupettuseks“, tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi asjakohastest sätetest ei nähtu kõnealuse mõiste sisu. Samuti ei ole Euroopa Kohus sõnaselgelt määratlenud selle mõiste sisu elemente.
- 31 Arvestades käibemaksudirektiivi eesmarke, mis on seotud ühise käibemaksusüsteemi kehtestamisega, tuleb asuda seisukohale, et Euroopa Kohtu

praktikas kasutatud mõiste „käibemaksupettus“ on liidu õiguse mõiste; seega võib selle mõiste erinev tõlgendamine riigisiseses õiguses, mis on maksukohustuslase mahaarvamise õiguse andmisest keeldumise eeltingimus, olla vastuolus direktiivi eesmärkidega. Seetõttu on vaja selgitada, kuidas tuleb hinnata olukorda, kus toimub maksustatav kaubatarne ja koostatakse käibemaksuarve, kuid võõrandaja ei kavatse tasuda tasumisele kuuluvat käibemaksu riigieelarvesse maksejõuetuse ja/või eelseisva maksejõuetusmenetluse tõttu.

- 32 Tuleb märkida, et Leedu maksuhalduri praktikas ja riigisiseste kohtute praktikas on jäetud maksukohustuslase sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus korduvalt tunnustamata, kui maksukohustulane teadis või oleks pidanud teadma, et võõrandaja ei maksa finantsraskuste või ähvardava maksejõuetuse tõttu tasumisele kuuluvat käibemaksu riigieelarvesse ja/või kasutab saadud vahendeid eelkõige oma tegevuskulude katmiseks ja/või teiste võlausaldajatega nõuete rahuldamiseks.
- 33 Vastus eelotsuse küsimusele on käesolevas kohtuasjas otsustava tähtsusega, kuna see võimaldab – tagades ühtlasi liidu õiguse ülimuslikkuse – teha ühemõttelise ja selge otsuse kaebaja käibemaksu mahaarvamise õiguse kohta käesolevas asjas.