Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

4. oktoober 2024*

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 287 punkt 19 – Väikeettevõtjate käibemaksust vabastamise kord – Kuritarvitamine uue äriühingu asutamise kaudu

Kohtuasjas C-171/23,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Upravni sud u Zagrebu (Zagrebi halduskohus, Horvaatia) 9. märtsi 2023. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 20. märtsil 2023, menetluses

UP CAFFE d.o.o.

versus

Ministarstvo financija Republike Hrvatske,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

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

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– UP CAFFE d.o.o., esindaja: *odvjetnica* D. Galić,

– Horvaatia valitsus, esindaja: G. Vidović Mesarek,

– Euroopa Komisjon, esindajad: J. Jokubauskaitė ja M. Mataija,

olles 16. mai 2024. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: horvaadi.

kohtuotsuse

1 Eelotsusetaotlusega palutakse tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), mida on muudetud nõukogu 25. mai 2016. aasta direktiiviga (EL) 2016/856 (ELT 2016, L 142, lk 12) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), ning õiguse kuritarvitamise keeldu.

2 Taotlus on esitatud Horvaatia äriühingu UP CAFFE d.o.o. ja Ministarstvo financija Republike Hrvatske (Horvaatia Vabariigi rahandusministeerium) vahelises kohtuvaidluses otsuse üle, millega viimane nõuab äriühingult käibemaksu tasumist.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikli 285 esimeses lõigus on ette nähtud:

„Liikmesriigid, kes ei ole kasutanud [nõukogu 11. aprilli 1967. aasta teise] direktiivi 67/228/EMÜ [kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühise käibemaksusüsteemi ülesehitus ja rakendamiseeskirjad (EÜT 1967, 71, lk 1303)] artikliga 14 sätestatud võimalust, võivad anda maksuvabastuse maksukohustuslastele, kelle aastakäive on maksimaalselt 5000 [eurot] või sellega võrdne summa riigi valuutas.“

4 Käibemaksudirektiivi artikkel 287 on sõnastatud järgmiselt:

„Liikmesriigid, kes ühinesid pärast 1. jaanuari 1978, võivad kohaldada maksuvabastust maksukohustuslaste suhtes, kelle aastakäive riigi valuutas nende ühinemiskuupäeval kehtinud vahetuskursi kohaselt ei ületa järgmisi summasid:

[…]

19) Horvaatia, 35 000 [eurot].“

5 Nõukogu 25. septembri 2017. aasta rakendusotsuse (EL) 2017/1768, millega lubatakse Horvaatia Vabariigil kehtestada erimeede, millega tehakse erand [käibemaksudirektiivi] artiklist 287 (ELT 2017, L 250, lk 71), artiklis 1 on sätestatud:

„Erandina [käibemaksudirektiivi] artikli 287 punktist 19 võib Horvaatia kohaldada käibemaksuvabastust maksukohustuslaste suhtes, kelle aastakäive riigi omavääringus ühinemiskuupäeval kehtinud vahetuskursi kohaselt arvutatult ei ületa 45 000 eurot.“

6 Rakendusotsuse 2017/1768 artikli 2 teises lõigus on ette nähtud, et otsust kohaldatakse alates 1. jaanuarist 2018 kuni 31. detsembrini 2020 või kuupäevani, mil jõustub direktiiv, millega muudetakse [käibemaksudirektiivi] artikleid 281–294, olenevalt sellest, kumb kuupäev on varasem.

Horvaatia õigus

7 Üldise maksuseaduse (Opći porezni zakon, *Narodne novine*, br. 115/16 ja 106/18) artiklis 9 „Kohustus tegutseda heas usus“ on ette nähtud:

„1. Maksuõigussuhte pooled on kohustatud tegutsema heas usus.

2. Heas usus tegutsemine tähendab, et isik tegutseb ausalt ja usaldusväärselt kooskõlas seadusega.

3. Rahandusminister kehtestab määrusega heas usus tegutsemise korra.“

8 Selle seaduse artikli 11 kohaselt määratakse maksustamise seisukohast olulised asjaolud kindlaks „nende majandusliku sisu alusel“.

9 Käibemaksuseaduse (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, *Narodne novine*, br. 77/13) artikkel 90 on sõnastatud järgmiselt:

„1. „Väikeettevõtja“ käesoleva seaduse tähenduses on juriidiline isik, kelle registrijärgne asukoht või püsiv tegevuskoht on Horvaatias, või füüsiline isik, kelle alaline elukoht või harilik viibimiskoht on Horvaatias, ning kelle kaubatarnete või osutatud teenuste maksumus ei ole eelmisel või jooksval kalendriaastal ületanud 300 000 [Horvaatia kuna (HRK)] [ligikaudu 39 000 euro] suurust summat.

2. Käesoleva artikli lõikes 1 nimetatud maksukohustuslase kaubatarned ja osutatud teenused on käibemaksust vabastatud ning tal ei ole õigust märkida väljastatud arvetele käibemaksu ega õigust sisendkäibemaksu maha arvata.“

Põhikohtuasja asjaolud ja eelotsuse küsimus

10 Horvaatias asuv äriühing UP CAFFE tegeleb toitlustusega.

11 Horvaatia maksuhaldur tegi 17. oktoobril 2018 äriühingu UP CAFFE suhtes ajavahemiku 1. jaanuarist 2018 kuni 31. juulini 2018 kohta maksuotsuse summas 138 234,02 HRK (ligikaudu 18 000 eurot), millele lisandus viivis summas 2425,12 HRK (ligikaudu 320 eurot) (edaspidi „vaidlusalune maksuotsus“).

12 Eelotsusetaotluse kohaselt põhines vaidlusalune maksuotsus maksukontrolli tulemustel, mis näitasid, et UP CAFFE asutamine on osa agressiivsest maksuplaneerimisest – mille eesmärk on säilitada käibemaksuseaduse artiklis 90 ette nähtud käibemaksuvabastus, mida kasutas samuti Horvaatias asutatud äriühing SS-UGO d.o.o. – toitlustustegevuses, mida tegelikult jätkab viimasena nimetatud äriühing. Horvaatia maksuhaldur leidis nimelt, et faktiliselt ei olnud äriühingu SS-UGO tegevus katkenud ning uue äriühingu UP CAFFE asutamine oli tegelikult fiktiivne. Vaidlusaluses maksuotsuses nähti seega ette nii UP CAFFE maksustamine toitlustustegevuse eest tasumisele kuuluva käibemaksuga kui ka selle tegevusega seotud tasumisele kuuluva või tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse tunnustamine.

13 UP CAFFE pöördus eelotsusetaotluse esitanud kohtu, Upravni sud u Zagrebu (Zagrebi halduskohus, Horvaatia) poole, sest ta leidis, et vaidlusalune maksuotsus ei ole seaduslik.

14 See kohus märgib, et liikmesriigi õigusnormid, mis võimaldavad UP CAFFE maksustamisel käibemaksuga tugineda õiguse kuritarvitamisele, võeti vastu alles pärast põhikohtuasjas kõne all olevat maksustamisperioodi ning et Horvaatia Vabariigi põhiseaduse (Ustav Republike Hrvatske) kohaselt on nende tagasiulatuv kohaldamine keelatud.

15 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on siiski tekkinud küsimus, kas Horvaatia maksuhaldur saab maksustamise põhjendamiseks tugineda vahetult liidu õiguse üldpõhimõttele, mis puudutab õiguse kuritarvitamise keeldu, kui võtta arvesse põhimõtteid, mis tulenevad 18. detsembri 2014. aasta kohtuotsusest Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti jt (C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455). Kohus märgib, et tema menetluses oleva kohtuasja asjaolud erinevad siiski nendest, mis olid kõne all nimetatud kohtuotsuse aluseks olnud kohtuasjas, kuna tema menetluses olev kohtuasi ei puuduta õigust käibemaksu mahaarvamisele, maksuvabastusele või käibemaksu tagastamisele, vaid käibemaksuvabastuse kohaldamist.

16 Neil asjaoludel otsustas Upravni sud u Zagrebu (Zagrebi halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas liidu õigus paneb liikmesriigi asutustele ja kohtutele kohustuse määrata käibemaksukohustus (mitte aga jätta rahuldamata käibemaksu tagastamise taotlus) juhul, kui kohtuasja objektiivsed asjaolud viitavad sellele, et toime on pandud käibemaksupettus uue äriühingu asutamisega ehk eelneva äriühingu maksustatava tegevuse järjepidevuse katkestamisega olukorras, kus maksukohustuslane teadis või pidi teadma, et osaleb sellises tegevuses, ja kus liikmesriigi õigus ei näinud maksustatava teokoosseisu tekkimise hetkel ette sellist kohustust?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

17 Kõigepealt tuleb meenutada, et selleks, et oleks võimalik anda põhikohtuasja jaoks tarvilik liidu õiguse tõlgendus, on Euroopa Kohtu kodukorra artiklis 94 pandud eelotsusetaotluse esitanud kohtule kohustus määratleda esitatud küsimuste faktiline ja õiguslik raamistik või vähemalt selgitada faktilisi andmeid, millel eelotsuse küsimused põhinevad.

18 Käesoleval juhul ei puuduta esitatud küsimus konkreetset liidu õiguse sätet, mida tuleb tõlgendada.

19 Lisaks ei tundu ka käibemaksudirektiivi artikkel 285, millele viitavad nii UP CAFFE kui ka Horvaatia valitsus oma kirjalikes seisukohtades, eelotsusetaotluses esitatud faktilisi asjaolusid arvestades põhikohtuasjas asjakohane.

20 Nimelt näib, et kuna põhikohtuasjas kohaldatavad Horvaatia õigusnormid, millega võeti üle käibemaksudirektiiv, näevad käibemaksuvabastuse kohaldamiseks ette 300 000 HRK (ligikaudu 39 000 euro) suuruse künnise, siis ei ole käibemaksudirektiivi asjakohased sätted *a priori* selle direktiivi artikkel 285, milles on maksuvabastuseks ette nähtud 5000 euro suurune künnis, vaid pigem – nagu märgib Euroopa Komisjon oma kirjalikes seisukohtades – selle direktiivi artikli 287 punkt 19, mis näeb Horvaatia Vabariigile ette võimaluse kohaldada 35 000 euro suurust käibemaksuvabastuse künnist, mida suurendati põhikohtuasjas kõne all oleval maksustamisperioodil 45 000 euroni rakendusotsusega 2017/1768.

21 Lõpuks tuleb märkida, et kuigi esitatud küsimuse sõnastus viitab maksupettusele, nähtub eelotsusetaotluses esitatud andmetest, et selles kohtuasjas tõstatatud küsimus puudutab tegelikult kuritarvitamise keelu põhimõtet.

22 Seega, lähtudes eeldusest, et liidu õigust puudutavad eelotsuse küsimused on asjakohased, ja asjaolust, et Euroopa Kohtule on teada vajalikud faktilised ja õiguslikud asjaolud, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimusele (vt selle kohta 25. juuni 2024. aasta kohtuotsus Ilva jt, C-626/22, EU:C:2024:542, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika), tuleb asuda seisukohale, et eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi koostoimes kuritarvitamise keelu põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et kui tuvastatakse, et äriühingu asutamine kujutab endast kuritarvitust, mille eesmärk on säilitada selle direktiivi artikli 287 punktis 19 ette nähtud käibemaksuvabastuse kohaldamine tegevuse suhtes, millega varem tegeles seda vabastust kasutades mõni teine äriühing, nõuab nimetatud direktiiv, et sel viisil asutatud äriühingu suhtes ei saa seda vabastust kohaldada isegi siis, kui liikmesriigi õiguskorras puuduvad erisätted, mis sätestaksid sellise kuritarvitamise keelu.

23 Kõigepealt tuleb märkida, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt eeldab kuritarvituse olemasolu tuvastamine käibemaksu valdkonnas esiteks, et vaatamata käibemaksudirektiivi ja selle üle võtnud riigisiseste õigusnormide asjaomaste sätetega ette nähtud tingimuste formaalsele kohaldamisele saadakse kõnealuse tehingu tulemusel maksusoodustus, mille andmine oleks vastuolus nende sätete eesmärgiga, ning teiseks, et objektiivsetest asjaoludest tuleneb, et kõnealuse tehingu peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine. Õiguse kuritarvitamise keeld ei ole nimelt asjasse puutuv, kui vaidlusaluste tehingute tegemiseks võib olla ka muu põhjus kui lihtsalt maksusoodustuse saamine (vt analoogia alusel 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus Halifax jt, C-255/02, EU:C:2006:121, punktid 74 ja 75).

24 Selliste käibemaksudirektiivi sätete hulka, mis võivad olla õiguse kuritarvitamise esemeks, tuleb käesoleval juhul lugeda õigus kasutada selle direktiivi artikli 287 punktis 19 ette nähtud maksuvabastuse korda, kuna Horvaatia Vabariik on kasutanud võimalust seda korda kohaldada.

25 Euroopa Kohus on nimelt juba otsustanud, et kuna võimalik keeldumine käibemaksudirektiivist tuleneva õiguse andmisest peegeldab üldpõhimõtet, mille kohaselt keegi ei peaks saama liidu õiguskorrast tulenevaid õigusi kasutada kuritarvituse või pettuse eesmärgil, siis on see keeldumine üldiselt liikmesriigi asutuste ja kohtute pädevuses olenemata sellest, milline käibemaksu valdkonna õigus on kuritarvituse või pettusega seotud (vt selle kohta 18. detsembri 2014. aasta kohtuotsus Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti jt, C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 46).

26 Käesoleval juhul tuleb seega eelotsusetaotluse esitanud kohtul kindlaks teha, kas Horvaatia maksuhaldur tuvastas õigesti, et UP CAFFE asutamine kujutab endast kuritarvitust käesoleva kohtuotsuse punktis 23 viidatud kohtupraktika tähenduses, mille eesmärk on säilitada käibemaksudirektiivi artikli 287 punkti 19 üle võtvates riigisisestes õigusnormides ette nähtud maksuvabastuse korra kohaldamine.

27 Siinkohal tuleb täpsustada, et mis puudutab tingimust, et saadakse maksusoodustus, mille andmine oleks vastuolus käibemaksudirektiivi artikli 287 punktis 19 ette nähtud käibemaksuvabastuse korra eesmärkidega, siis võimaldab selle korraga ette nähtud lihtsustatud haldusmenetlus edendada väikeettevõtjate asutamist, tegevust ja konkurentsivõimet ning alal hoida maksujärelevalvega seotud halduskoormuse ja eeldatava väikese maksutulu vahelist

mõistlikku suhet. Seega on selle korra eesmärk säästa nii väikeettevõtjaid kui ka maksuhaldureid halduskoormusest (9. juuli 2020. aasta kohtuotsus AJPF Caraş-Severin ja DGRFP Timişoara, C-716/18, EU:C:2020:540, punkt 40).

28 Järelikult, kui äriühing asutatakse selleks, et säilitada käibemaksudirektiivi artikli 287 punktis 19 ette nähtud käibemaksuvabastuse korra kohaldamine tegevusele, millega varem tegeles teine äriühing, ning ajal, mil viimane ei täitnud enam selle korra kohaldamiseks vajalikke tingimusi – mida peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus –, ei vastaks sellise maksusoodustuse andmine selle korraga taotletavatele eesmärkidele.

29 Järgmiseks tuleb märkida, et mis puudutab õiguslikke tagajärgi, mis peavad sellise kuritarvituse tuvastamise korral kaasnema, siis tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et maksudest kõrvalehoidumise, maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste vastane võitlus on eesmärk, mida käibemaksudirektiiv tunnustab ja edendab (vt analoogia alusel 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus Halifax jt, C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 71, ning 18. detsembri 2014. aasta kohtuotsus Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti jt, C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 42).

30 Nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 25, on liikmesriigi asutuste ja kohtute ülesanne keelduda käibemaksudirektiivi artikli 287 punktis 19 ette nähtud käibemaksuvabastuse korra kohaldamisest, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tõendatud, et selle korra kohaldamist on kuritarvitatud.

31 Mis puudutab asjaolu, millele eelotsusetaotluse esitanud kohus oma küsimuses viitab ning mille kohaselt ei ole riigisiseses õiguses ette nähtud erisätteid õiguse kuritarvitamise keelu kohta, siis tuleb esiteks meenutada, et liikmesriigi kohtu ülesanne on tõlgendada riigisisest õigust niipalju kui võimalik käibemaksudirektiivi sõnastust ja eesmärki arvestades, et saavutada direktiivis ette nähtud tulemus, mis nõuab, et ta teeks kõik, mis on tema pädevuses, võttes arvesse riigisisest õigust tervikuna ning kasutades riigisiseses õiguses tunnustatud tõlgendusmeetodeid (vt analoogia alusel 18. detsembri 2014. aasta kohtuotsus Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti jt, C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 52).

32 Seega on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne teha kindlaks, kas Horvaatia õiguses on olemas norm, st kas säte või üldpõhimõte, mille kohaselt õiguse kuritarvitamine on keelatud, või muud sätted maksupettuse või maksustamise vältimise kohta, mida võiks tõlgendada kooskõlas liidu õiguse nõuetega maksupettuse vastu võitlemise valdkonnas (vt selle kohta 18. detsembri 2014. aasta kohtuotsus Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti jt, C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 53 ja seal viidatud kohtupraktika).

33 Käesoleval juhul on seega eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne teha kindlaks, kas mingil juhul ei ole mõeldav, et sellist keeldumist saaks põhjendada üldise maksuseaduse artikli 9 või artikli 11 liidu õigusega kooskõlalise tõlgendusega, nagu soovitab komisjon.

34 Teiseks ja kindlasti siis, kui ilmneb, et Horvaatia õigus ei sisalda norme, mida saab kooskõlaliselt tõlgendada, ei saa sellest järeldada, et liikmesriigi asutustel ja kohtutel ei oleks võimalik järgida käibemaksudirektiivi nõudeid ega keelduda seega kuritarvituse korral selles direktiivis ette nähtud õigusest tuleneva soodustuse andmisest (vt analoogia alusel 18. detsembri 2014. aasta kohtuotsus Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti jt, C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 54).

35 Kuigi väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei saa direktiivi kui sellisega panna eraõiguslikule isikule kohustusi ja liikmesriik ei saa seda seega isiku vastu kasutada, ei kuulu kuritarvituse tõttu õiguse andmisest keeldumine selle kohtupraktikaga viidatud juhtude alla (vt selle kohta 18. detsembri 2014. aasta kohtuotsus Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti jt, C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 55).

36 Taoline keeldumine vastab käesoleva kohtuotsuse punktis 25 meenutatud põhimõttele, mille kohaselt ei või keegi liidu õigusnormidele tugineda kuritarvituse eesmärgil, kuna nende kohaldamist ei saa laiendada nii, et need hõlmaksid kuritarvitusi (vt selle kohta 18. detsembri 2014. aasta kohtuotsus Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti jt, C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 56, ning 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus Cussens jt, C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

37 Niisiis, kuna kuritarvituse asjaolud ei saa anda alust liidu õiguskorras ette nähtud õigusele, siis käibemaksudirektiivis sätestatud soodustuse andmisest keeldumine ei tähenda käesoleval juhul asjaomasele isikule selle direktiivi alusel kohustuse panemist, vaid see on lihtsalt tagajärg, mis tuleneb selle tuvastamisest, et taotletava soodustuse saamiseks nõutavad objektiivsed kriteeriumid, mis on nimetatud direktiivis selle õiguse kohta ette nähtud, ei ole tegelikult täidetud, ning seega ei nõua selline keeldumine konkreetset õiguslikku alust (vt analoogia alusel 18. detsembri 2014. aasta kohtuotsus Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti jt, C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 57, ning 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus Cussens jt, C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

38 Seega on niisugusel juhul tegemist pigem sellega, et maksukohustuslasel ei ole võimalik tugineda käibemaksudirektiivis ette nähtud õigusele, mille andmise objektiivsed tingimused ei ole täidetud, kuna maksukohustuslane ise on teinud pettusega seotud tehingu (vt analoogia alusel 18. detsembri 2014. aasta kohtuotsus Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti jt, C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 58). Järelikult, kui tegemist on kuritarvitusega, mille eesmärk on käibemaksudirektiivi artikli 287 punktis 19 ette nähtud käibemaksuvabastuse kohaldamine, peavad liikmesriigi asutused ja kohtud keelduma selle kohaldamisest isegi vastavate riigisiseste erisätete puudumisel (vt analoogia alusel 18. detsembri 2014. aasta kohtuotsus Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti jt, C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 62, ning 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus Cussens jt, C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 33).

39 Lisaks ei lükka seda järeldust ümber 5. juuli 2007. aasta kohtuotsus Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), millele UP CAFFE tugineb, väitmaks, et käibemaksuvabastuse korra kohaldamisest keeldumise põhjendamiseks on siiski vaja õiguste kuritarvitamist käsitlevaid riigisiseseid erisätteid. Nimelt ei andnud Euroopa Kohus selle otsuse punktides 38 ja 48 hinnangut kuritarvituste keelu põhimõtte, vaid direktiivi konkreetse sätte kohaldamise tingimuste kohta, mis võimaldavad liikmesriikidel keelduda direktiivis ette nähtud maksuvabastuse andmisest, kui asjaomase tehingu peamine eesmärk või üks peamistest eesmärkidest on maksudest kõrvalehoidumine või maksustamise vältimine. Kuigi Euroopa Kohus pidas nimetatud kohtuotsuse punktis 48 oluliseks õiguse kuritarvitamise, maksudest kõrvalehoidumise või maksustamise vältimist käsitlevate liikmesriigi õigusnormide olemasolu, mida saaks tõlgendada kooskõlas liidu õigusega, käsitleb nimetatud kohtupraktika pealegi kõnealust teisese õiguse sätet ega ole seetõttu kohaldatav õiguse kuritarvitamise keelu üldpõhimõttele (vt selle kohta 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus Cussens jt, C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 38).

40 Lõpuks tuleb lisada, et kuritarvituse korral tuleb sellega seotud tehingud uuesti määratleda, et taastada selline olukord, nagu oleks olnud siis, kui kuritarvituslikke tehinguid ei oleks tehtud, ning et selline uuesti määratlemine ei või siiski minna kaugemale sellest, mis on vajalik käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksupettuse vältimiseks (vt selle kohta 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus Halifax jt, C-255/02, EU:C:2006:121, punktid 92, 94 ja 98; 22. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, punktid 48 ja 52, ning 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus Cussens jt, C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 46).

41 Lisaks on Euroopa Kohus täpsustanud, et õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtte kohaldamine käibemaksuvaldkonnas seisneb esmalt sellise olukorra väljaselgitamises, mis oleks olnud siis, kui kuritarvitusega seotud tehinguid ei oleks tehtud, ning seejärel määratletud olukorra uuesti hindamises asjasse puutuvate liikmesriigi õigusnormide ja käibemaksudirektiivi sätete põhjal (vt analoogia alusel 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus Cussens jt, C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 47).

42 Käesoleval juhul tähendavad need põhimõtted vähemalt seda, et äriühingule, mille asutamine kujutab endast kuritarvitamist, tuleb kohaldada käibemaksu, mis oleks olnud kohaldatav sellise kuritarvituse puudumisel, ning kui vastavad tingimused on täidetud, on tal õigus maha arvata tema tegevusega seotud tasumisele kuuluv või tasutud sisendkäibemaks; seda peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.

43 Eeltoodut arvesse võttes tuleb esitatud küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi koostoimes kuritarvitamise keelu põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et kui tuvastatakse, et äriühingu asutamine kujutab endast kuritarvitust, mille eesmärk on säilitada selle direktiivi artikli 287 punktis 19 ette nähtud käibemaksuvabastuse kohaldamine tegevuse suhtes, millega varem tegeles seda vabastust kasutades mõni teine äriühing, nõuab nimetatud direktiiv, et sel viisil asutatud äriühingu suhtes ei saa seda vabastust kohaldada isegi siis, kui liikmesriigi õiguskorras puuduvad erisätted, mis sätestaksid sellise kuritarvitamise keelu.

Kohtukulud

44 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, mida on muudetud nõukogu 25. mai 2016. aasta direktiiviga (EL) 2016/856, koostoimes kuritarvitamise keelu põhimõttega

tuleb tõlgendada nii, et

kui tuvastatakse, et äriühingu asutamine kujutab endast kuritarvitust, mille eesmärk on säilitada direktiivi 2006/112 artikli 287 punktis 19 ette nähtud käibemaksuvabastuse kohaldamine tegevuse suhtes, millega varem tegeles seda vabastust kasutades mõni teine äriühing, nõuab nimetatud direktiiv 2006/112, et sel viisil asutatud äriühingu suhtes ei saa seda vabastust kohaldada isegi siis, kui liikmesriigi õiguskorras puuduvad erisätted, mis sätestaksid sellise kuritarvitamise keelu.

Allkirjad