



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 8. juunil 2017¹

Kohtuasi C-246/16

Enzo Di Maura

versus

Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Siracusa provintsi maksukohus, Itaalia))

Eelotsusetaotlus – Käibemaksualased õigusnormid – Maksustatava väärtuse vähendamise õiguse piiramine lepingupartneripoolse tasu maksmata jätmise korral (kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ artikli 11 C osa lõike 1 teine lause või direktiivi 2006/112/EÜ artikli 90 lõige 2) – Liikmesriikide kaalutlusruum direktiivi ülevõtmisel – Ettevõtja eelrahastamise perioodi proportsionaalsus

I. Sissejuhatus

1. Äritehingute puhul tuleb ikka ja jälle ette, et klient ei tasu oma arveid õigel ajal või ei tasu neid üldse. Juba see iseenesest on ettevõtjale ebameeldiv, seda eelkõige aga juhul, kui need võlad saavutavad teatud suuruse. Eriti ebameeldivaks muutub see siis, kui hoolimata nende arvete maksmata jätmisest tuleb tasuda maksud, mille arvutamisel lähtutakse arve summast ja mille peab tasuma klient.
2. See tuleneb asjaolust, et riik saab käibemaksu valdkonnas „oma“ maksu ettevõtjalt juba kätte, kuigi maksumaksja (teenuse saaja) ei ole seda ettevõtjale veel tasunud. Kokkuvõttes peab ettevõtja kuni arve tasumiseni käibemaksu eelrahastama ning andma sellega riigile intressivaba laenu. Käesoleval juhul on tegemist tasumata arvega aastast 2004.
3. Sellest tulenevalt näevad kõik liikmesriigid ette ettevõtja juba tekkinud käibemaksukohustuse vastava korrigeerimise. Itaalias oli see seni siiski võimalik alles pärast teenuse saaja suhtes algatatud *maksejõuetusmenetluse lõppemist*. Teistes riikides tuginetakse *maksejõuetusmenetluse algatamisele*. Mõlemat saab ettevõtja ise ainult osaliselt mõjutada. Selles mõttes võib enne seda, kui eelrahastamise saab lõpetada, mööduda isegi mitu aastat.

¹ Algkeel: saksa.

4. Käesolevas – nüüd teises – Itaalias toimunud menetluses² esitatakse Euroopa Kohtule seetõttu üks tähtsamaid küsimusi, mis puudutab käibemaksu kaudset sissenõudmist õigusriigis. Kokkuvõttes peab Euroopa Kohus esimest korda otsustama,³ kui kaua saavad liikmesriigid kohustada eraettevõtjat eelrahastama enda kulul maksu, mida ta ei peaks majanduslikus mõttes tasuma, et see kohustus oleks proportsionaalne. Kas ettevõtja peab tõesti ootama kaks, kümme või rohkem aastat, kuni talle tagastatakse tekkinud ja juba tasutud käibemaks? Kas ettevõtja on seejuures kohustatud läbi tegema majanduslikult võib-olla täiesti mõttetu kohtuprotsessi, et tal oleks võimalik tõendada, et kokkulepitud tasu, mis on siiani maksmata, jääb *lõplikult* maksmata?

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

5. Juhtumi liidu õiguse kohase raamistiku moodustab kõnealuse maksustamisperioodi suhtes kohaldatav nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas⁴ (edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 11 C osa lõige 1. See säte on sisu poolest identne kehtiva nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi⁵ (edaspidi „käibemaksudirektiiv“) artikliga 90.

6. Käibemaksudirektiivi artikkel 90 (enne kuuenda direktiivi artikli 11 C osa lõige 1) sätestab maksustatava väärtuse muutmise:

„1. Tühistamise, taganemise, ülesütlemise või osalise või täieliku mittetasumise korral või juhul, kui hinda alandatakse pärast tarne toimumist, vähendatakse maksustatavat väärtust sellele vastavalt ning liikmesriikide poolt kindlaksmääratud tingimustel.

2. Täieliku või osalise mittetasumise korral võivad liikmesriigid lõikest 1 erandi teha.“

B. Itaalia õigus

7. Vabariigi presidendi 26. oktoobri 1972. aasta dekreedid nr 633, millega kehtestatakse käibemaks ja reguleeritakse seda (Decreto del presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, „Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto“, edaspidi „dekreet nr 663/72“) artikli 26 teine lõik (faktiliste asjaolude asetleidmise ajal kehtinud redaktsioonis) sätestab:

„Kui tehing, mille kohta väljastati arve, jääb pärast selle registreerimist vastavalt artiklitele 23 ja 24 tervikuna või osaliselt ära või kui selle maksustatav väärtus väheneb selle lepingu tühisuse tuvastamise või kehtetuks tunnistamise korral või sellest taganemise või selle ülesütlemise või kohtuliku lõpetamise või muu samalaadse põhjuse tõttu või täielikult või osaliselt maksmata jätmise tõttu, mis tuleneb sellest, et maksejõuetus- või täitemenetlused ei andnud tulemusi, või lepingus ette nähtud allahindluste või hinnaalanduste kohaldamise tõttu, on müüjal või teenuseosutajal õigus arvata

2 Teine Itaalias toimunud menetlus, kohtuasi C-202/15 (H3g), on praegu mitteametlikult peatatud, kuna selles menetluses kaalub eelotsusetaotluse esitanud kohus muutunud õiguslike raamtingimuste alusel ilmselt eelotsuse küsimuse tagasivõtmist. Samasugune küsimus on Euroopa Kohtule esitatud ka veel kohtuasjas C-404/16.

3 Erinevalt kohtuotsustest, 3.7.1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339); 15.5.2014, Almos Agrärkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328); 2.7.2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440); 26.3.2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201); 3.9.2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131) ja 26.1.2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40).

4 EÜT 1997, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23.

5 EÜT 2006, L 347, lk 1.

artikli 19 alusel maha muutusele vastav maks, registreerides selle artikli 25 kohaselt. Ostja või teenuse saaja, kes on tehingu viimati nimetatud artikli kohaselt juba registreerinud, peab niisugusel juhul registreerima muutuse artikli 23 või artikli 24 järgi, ilma et see mõjutaks tema õigust saada tagasi müüjale või teenuseosutajale maksuna makstud summa.“

8. Konsolideeritud tulumaksuseaduse (Testo Unico delle Imposte sui Redditi, edaspidi „TUIR“) artikli 101 lõige 5 sätestab seevastu:

„Lõikes 1 osundatud vara kaotus [...] ja muu krediidikahjum peale [...] kohaselt mahaarvatava, on mahaarvatav, kui see on kindlalt ja täpselt tõendatud – ning mis puudutab krediidikahjumit, siis igal juhul siis, kui võlgniku suhtes on algatatud maksejõuetusmenetlus või kui ta on sõlminud heakskiidetud võlgade restruktureerimise kokkuleppe [...]. Käesoleva lõike kohaldamisel loetakse, et võlgniku suhtes on algatatud maksejõuetusmenetlus alates lahendist, millega kuulutati välja pankrot, või meetmest, millega määrati sundlikvideerimine või [...]“

9. Eelotsusetaotluse esitanud kohus on lisaks teatanud, et dekreeedi nr 633/72 artikli 26 teist lõiku muudeti 28. novembri 2015. aasta seadusega nr 208 selliselt, et asjaomase hinna maksmata jätmise korral on käibemaksu mahaarvamine sõnaselgelt lubatud alates maksejõuetusmenetluse algatamisest. See säte kehtib siiski ainult maksejõuetusmenetluste kohta, mis algatati pärast 31. detsembrist 2016.

III. Põhikohtuasi

10. E. di Maura (edaspidi „kaebaja“) väljastas – ilmselt pärast vastava tarne tegemist või teenuse osutamist 2004. aastal – samal aastal arve summas 35 000 eurot, mida äriühing Sertenko srl, kes oli arve saaja, ei tasunud, sest 30. novembri 2004. aasta kohtuotsusega kuulutati välja tema maksejõuetus. Lähtudes sellest kohtuotsusest vähendas kaebaja 31. detsembril 2004. aastal maksustatavat väärtust selle summa võrra, muutes esialgu väljastatud arvet ning arvates muutusele vastava maksu maha.

11. Agenzia delle Entrate (maksuosakond, Itaalia) nõudis siiski 2004. aasta eest tagantjärele sisse tulumaksu, kohaliku ettevõtlusmaksu ja käibemaksu ning määras trahvid. Tema arvates võimaldab nimelt dekreeedi nr 633/72 artikli 26 teine lõik asjaomasel isikul riigikassasse juba tasutud maksu võlgniku maksjõuetuse korral tagasi saada ainult juhul, kui on tuvastatud võlgniku finantsvahendite puudumine ja seega nõude rahuldamise võimatus.

12. Kaebaja esitas Commissione tributaria provinciale di Siracusale (Siracusa provintsi maksukohus, Itaalia) kaebuse, milles palus selle maksuotsuse tühistada. Kaebaja arvates tuleb dekreeedi nr 633/72 artiklit 26 tõlgendada nii, et kui teenuste eest ei tasuta, on maksustatavat väärtust võimalik vähendada juba pankroti väljakuulutamisel, sest maksejõuetusmenetluse tavapärane kestus on väga pikk. Peale selle on võlausaldaja konsolideeritud tulumaksuseaduse artikli 101 lõike 5 kohaselt vabastatud kohustusest tõendada, et kahjum on lõplik, ning see võimaldab sõnaselgelt arvata nõuded äriühingute vastu, kelle suhtes on algatatud maksejõuetusmenetlus, maha alates menetluse algatamise kuupäevast.

13. Maksukohtus toimunud menetluses nõustus maksuosakond kaebaja seisukohtadega tulumaksu ja kohaliku ettevõtlusmaksu osas vastavalt TUIR artikli 101 lõikele 5, kuid mitte käibemaksu osas. Tema meelest tuleneb käibemaksu vähendamise võimatus dekreeedi nr 633/72 artikli 26 ettevalmistavatest materjalidest. Sellest järeldub, et maksejõuetusmenetluste puhul kehtib tulemusetuse tingimus.

14. See, et maksejõuetusmenetlused ei andnud tulemusi, on tõendatud ainult siis, kui vara jaotamine on lõpetatud ning on möödunud jaotamiskava kohta seisukohtade esitamise tähtaeg, või jaotamiskava puudumise korral siis, kui on möödunud tähtaeg, mille jooksul saab vaidlustada maksejõuetusmenetlust lõpetava lahendi. Dekreeedi nr 633/72 artikli 26 selline tõlgendus on kooskõlas nii maksuosakonna kohaldatava praktika kui ka siseriikliku kohtupraktikaga.

15. Siracusa provintsi maksukohus otsustas menetluse peatada ja alustada eelotsusemenetluse.

IV. Menetlus Euroopa Kohtus

16. Kohtuasja menetlev Siracusa provintsi maksukohus esitas Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas võttes arvesse direktiivi 77/388/EMÜ artikli 11 C osa lõiget 1 ja artikli 20 lõike 1 punkti b teist taanet – mis käsitlevad vastavalt maksustatava väärtuse vähendamist ja maksustavatelt tehingutelt tasumisele kuuluva käibemaksu korrigeerimist poolte vahel kokku lepitud tasu täieliku või osalise maksmata jätmise korral – on EL toimimise lepinguga tagatud proportsionaalsuse ja tõhususe põhimõtetega ning neutraalse maksustamise põhimõttega, mis käibemaksu kohaldamist reguleerib, kooskõlas see, kui kehtestatakse piirangud, mis muudavad maksukohustuslasele täielikult või osaliselt maksmata jäetud tasult tasutud maksu tagasisaamise võimatuks või liiga kulukaks – ka ajalises mõttes, sest maksejõuetusmenetluse kestust ei ole võimalik ette näha?
2. Kas juhul, kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, on eespool nimetatud põhimõtetega kooskõlas niisugune õigusnorm nagu vabariigi presidendi dekree di 633/1972 artikli 26 teine lõik (redaktsioonis, mis kehtis enne 28. detsembri 2015. aasta seaduse nr 208 artikli 1 lõigetega 126 ja 127 tehtud muudatusi), mille kohaselt peab maksu tagasisaamise õiguse olemasoluks olema tõendatud, et eelnevalt on tulemuselt läbi viidud maksejõuetusmenetlused; st kohtupraktika ja liidu liikmesriigi maksuhalduri praktika kohaselt siis, kui vara lõplik jaotamine ei andnud tulemusi või – kui vara jaotamist ei toimu – siis, kui maksejõuetusmenetlust lõpetav lahend on jõustunud; arvestades seejuures seda, et vastavate menetluste algatamist võib mõistlikult pidada majanduslikult ebatulusaks võlanõude väiksuse, selle rahuldamise tõenäosuse ja maksejõuetusmenetluste kulude tõttu, ning seda, et sellised eeldused võivad täituda alles aastaid pärast maksejõuetusmenetluse algatamist?“
17. Euroopa Kohtu menetluses esitasid nende küsimuste kohta kirjalikud seisukohad Itaalia Vabariik, Ühendkuningriik ja Euroopa Komisjon.

V. Õiguslik hinnang

A. Eelotsuse küsimuste analüüs

1. Üldist

18. Oma mõlema eelotsuse küsimusega – mida tuleb käsitleda koos – küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus kokkuvõttes, millistel tingimustel võivad liikmesriigid kasutada kuuenda direktiivi artikli 11 C osa lõike 1 teises lauses (praegu käibemaksudirektiivi artikli 90 lõige 2) ette nähtud kuuenda direktiivi artikli 11 C osa lõike 1 esimesest lausest (praegu käibemaksudirektiivi artikli 90 lõige 1) erandi tegemise võimalust.⁶ Täpsemalt soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas liidu õigus lubab Itaalia seadusandjal seada maksustatava väärtuse korrigeerimise sõltuvusse selle tõendamisest, et enne seda toimus tulemuselt maksejõuetusmenetlus, seda ka juhul, kui see menetlus võib teatud asjaoludel kesta üle kümne aasta.

⁶ Kuna kuuenda direktiivi artikli 11 C osa lõige 1 ning käibemaksudirektiivi artikkel 90 ja ka järgmised käesoleval juhul tähtsad sätted on sisuliselt identsed, kuid kuna viimastele on lihtsam viidata, siis lihtsuse huvides lähtutakse järgnevas kehtivatest sätetest.

19. Käibemaksudirektiivi artikli 90 lõige 2 ei sätesta seda, millistel tingimustel võib piirata käibemaksudirektiivi artikli 90 lõiget 1. Eespool esitatud küsimusele saab seega vastuse tuletada üksnes käibemaksuõiguses kohaldatavatest põhimõtetest.

20. Selleks selgitan esmalt käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 1 tähendust (punkt 21 jj). Seejärel käsitlen käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikes 2 sätestatud erandit (punkt 32 jj). Seejuures põhjendan, miks tuleb sõnastust tõlgendada kitsalt. Korrigeerimisvõimaluse piiramiseks tuleb eelkõige arvesse võtta käibemaksu neutraalsuse põhimõtet (vt selle kohta punkt 40 jj), ettevõtjale käibemaksualaste õigusnormidega antavat seisundit ja ettevõtja põhiõigusi (vt selle kohta punkt 45 jj). Seejärel kirjeldan käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 2 proportsionaalse kohaldamise kriteeriume (vt selle kohta punkt 53 jj).

2. Käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 1 tähendus

21. Hoolimata Ühendkuningriigi ja Itaalia Vabariigi märkustest peaks lähtepunkti suhtes valitsema üksmeel. Käibemaksu peab käibemaksukohustuslasena tasuma nimelt ettevõtja. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast ilmneb siiski, et käibemaks on kaudne tarbijamaks, mille tasub lõpptarbijaja.⁷ Maksukohustuslasest ettevõtja tegutseb „üksnes“ maksukogujana riigile.⁸

22. Käibemaksuga kui üldise tarbimismaksuga maksustatakse tarbija suutlikkust, mis ilmneb tema *varalistes kulutustes*, et saada tarbitavat kasu.⁹ See ilmneb käibemaksudirektiivi artikli 2 lõikest 1 („tasu eest“), käibemaksudirektiivi artiklist 65 (maksu sissenõutavaks muutumine vastavalt eelnevalt saadud summadele) ja eelkõige käibemaksudirektiivi artiklist 73. Selle kohaselt on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija *saab*.

23. Euroopa Kohus¹⁰ on järelikult mitmel korral sõnaselgelt otsustanud, et „summa, mille maksuamet võtab aluseks sissenõutava käibemaksu arvutamisel, ei või ületada tasu, mida lõpptarbijaja tegelikult maksis ja mille alusel arvutatakse käibemaks, mille ta lõpuks tasuma peab.“ Kui lõpptarbijaja ettevõtjale tasu ei maksa, siis ei pea ta seega *sisuliselt* käibemaksu tasuma. Käibemaksuga koormamise alus ei ole asjakohane, sest ettevõtja ei ole kokkuvõttes tarnet teostanud ega muud teenust käibemaksudirektiivi artikli 2 tähenduses *tasu eest* osutanud.

24. Vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 63 muutub käibemaks sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest. Otsustava tähtsusega ei ole see, et tarne või teenuse saaja on selle eest ka tasu maksnud (kokkulepitud summa põhimõte). Selline maksu tekkimise mehhanism põhineb selgelt oletusel, et kokkulepitud tasu makstakse suhteliselt kiiresti pärast tarnet või muud teenust.

25. Kui aga materiaaloiguslikult maksustatakse ainult saaja *tegelik kulu* kaupadele või teenustele, kuid maksustamismehhanism tugineb *kokkulepitud kulule*, siis tuleb mõlemad süsteemid mingil hetkel kooskõlla viia. Selle tagab käibemaksudirektiivi artikli 90 lõige 1, võimaldades korrigeerida teenust osutava ettevõtja esialgu tekkinud maksukohustust.

⁷ Kohtuotsused, 24.10.1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 19), ja 7.11.2013, Tulică ja Plavoşin (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 34), ning kohtumäärus, 9.12.2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, ei avaldata, EU:C:2011:825, punkt 21).

⁸ Kohtuotsused, 20.10.1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punkt 25), ja 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 21).

⁹ Vt nt kohtuotsus, 18.12.1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punktid 20 ja 23), ja 11.10.2007, KÖGÁZ jt (C-283/06 ja C-312/06, EU:C:2007:598, punkt 37 – „maksusumma määramine proportsionaalselt hinnaga, mida maksukohustuslane tarnitud kaupade ja osutatud teenuste eest sai“).

¹⁰ Kohtuotsus, 24.10.1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 19), nii ka kohtuotsused, 15.10.2002, komisjon vs. Saksamaa (C-427/98, EU:C:2002:581, punkt 30), ja 16.1.2003, Yorkshire Co-operatives (C-398/99, EU:C:2003:20, punkt 19), samuti kohtujuristi ettepanek, Léger, kohtuasi MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, punkt 69).

26. See vastab Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikale, kuna käibemaksudirektiivi artikli 90 lõige 1 väljendab käibemaksudirektiivi *aluspõhimõtet*, mille kohaselt koosneb maksustatav väärtus tegelikult saadud tasust ning millest tuleneb, et maksuhaldur ei saa käibemaksuna koguda suuremat summat, kui maksukohustuslane sai.¹¹

27. Käibemaksudirektiivi artikli 90 lõige 1 kujutab endast seega vajalikku vastukaalu käibemaksudirektiivi artiklis 63 sätestatud maksustamismehhanismile (kokkulepitud summa põhimõte).¹² See kohustab liikmesriiki maksustavat väärtust vastavalt vähendama.¹³

28. Euroopa Kohus otsustas sellest tulenevalt kohtuotsuses *Goldsmiths*, et kõrvalekaldumist sellest käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikes 1 sätestatud aluspõhimõttest tuleb põhjendada selleks, et käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 2 alusel võetavad liikmesriikide meetmed ei nurjaks maksude ühtlustamise eesmärki.¹⁴

29. Euroopa Kohus märkis siiski kohtuotsuses *Almos Agrárkülkereskedelmi*, et maksukohustuslased ei saa tugineda käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 1 alusel käibemaksu arvutamisel maksustatava väärtuse vähendamise õigusele hinna mittetasumise korral, kui asjaomane liikmesriik on otsustanud kohaldada selle direktiivi artikli 90 lõikes 2 sätestatud erandit.¹⁵

30. Sellele tuginevad põhiliselt Ühendkuningriigi ja Itaalia Vabariigi seisukohad. Kui see on tõepoolest nii, et korrigeerimise saaks tervikuna välistada, siis oleks Ühendkuningriigi käsitlese kohaselt korrigeerimine lubatav alles pärast mitu aastat kestnud maksejõuetusmenetluse lõppemist. Samas ei ole siiski ilmselge, et Euroopa Kohus tahtis oma otsusega kohtuasjas *Almos Agrárkülkereskedelmi* tegelikult loobuda – minu arvates õigest – otsusest kohtuasjas *Goldsmiths*.

31. Seega tuleb otsustada, kas käibemaksudirektiivi artikli 90 lõige 2 annab liikmesriigile täieliku vabaduse käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikest 1 piiramatult kõrvale kalduda või tuleb erandite tegemist põhjendada.

3. Käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikes 2 ette nähtud erand

a) Üldist

32. Käibemaksudirektiivi artikli 90 lõige 2 lubab selle sõnastuse kohaselt liikmesriikidel täieliku või osalise mittetasumise korral lõikest 1 erandi teha. Seega võivad liikmesriigid ette näha erandi korrigeerimise põhimõttest. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt tuleb erandeid siiski tõlgendada kitsalt.¹⁶

11 Kohtuotsused, 3.7.1997, *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339 punkt 15); 26.1.2012, *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40 punkt 27); 15.5.2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 22); 3.9.2014, *GMAC UK* (C-589/12, EU:C:2014:2131, punkt 37), ja 2.7.2015, *NLB Leasing* (C-209/14, EU:C:2015:440 punkt 35).

12 Sama funktsiooni sisaldavad käibemaksudirektiivi artiklid 184 ja 185, mis kujutavad endast vastukaalu sisendkäibemaksu mahaarvamisele kokkulepitud summa põhimõtte kohaselt vastavalt käibemaksudirektiivi artiklitele 168 ja 178 ning korrigeerivad esmalt liiga suurt sisendkäibemaksu mahaarvamist. Käibemaksudirektiivi artikli 185 lõige 2 võimaldab eelkõige tagada, et mahaarvamine kohandatakse kokkuvõttes tegelikule käibemaksuga koormamisele. Teenuse saajat, kes ei pea tasu maksmata jätmise tõttu käibemaksu maksuma, ei tule ka sisendkäibemaksu mahaarvamise teel vabastada (fiktiivselt) koormamisest.

13 Nii sõnaselgelt ka kohtuotsus, 3.9.2014, *GMAC UK* (C-589/12, EU:C:2014:2131, punkt 31), ja 26.1.2012, *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40, punkt 26).

14 Kohtuotsus, 3.7.1997, *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, punkt 18).

15 Kohtuotsus, 15.5.2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 23).

16 Siiski ainult niivõrd, kui erandi otstarve sellega säilitatakse. Vt selle kohta Euroopa Kohtu nüüdseks väljakujunenud praktika käibemaksu kohta – kohtuotsused, 21.3.2013, *PFC Clinic* (C-91/12, EU:C:2013:198, punkt 23), 14.6.2007, *Horizon College* (C-434/05, EU:C:2007:343, punkt 16), 20.6.2002, komisjon vs. Saksamaa (C-287/00, EU:C:2002:388, punkt 47), ja minu ettepanek kohtuasjas *Brockenhurst College* (C-699/15, EU:C:2016:991, punkt 41). Sisuliselt manitseb Euroopa Kohus nende formuleeringutega tõlgendama erandeid mitte kitsalt, vaid täpselt.

33. Kui ka käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 2 sõnastus lubab, et liikmesriigid võivad täieliku või osalise mittetasumise korral teha erandi lõikes 1 ette nähtud maksustatava väärtuse vähendamisest, ei saa see sõnastus juba seetõttu – erinevalt Ühendkuningriigi ja Itaalia valitsuse arvamusest – lubada korrigeerimisvõimaluse täielikku välistamist.

34. Korrigeerimisvõimaluse täielik välistamine on nimelt midagi muud kui erandi tegemine kohesest korrigeerimisvõimalusest ning oleks vastuolus eespool mainitud ja käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikes 1 sätestatud tarbimismaksu põhimõttega. Täielik välistamine ei ole ka mõiste „erandi tegemine“ kitsas tõlgendus.

b) Lõikes 2 sätestatud erandi mõte ja eesmärk

35. Ka lõikes 2 sätestatud erandi mõte ja eesmärk räägib loa andmise vastu korrigeerimisvõimaluse välistamiseks täieliku või osalise mittetasumise korral. Lõike 2 sõnastus võimaldab üksnes aimata, mis oli selle erandi tegemise võimaluse tagapõhi. Erinevalt lõikega 2 hõlmamata juhtumistest tühistamise, taganemise, ülesütlemise või hinna alandamise korral pärast tehingu toimumist, on hinna täielik või osaline mittetasumine üksnes *ebakindlam*.¹⁷

36. Eelkõige jääb kehtima õigus tasu saamisele (st võlanõue), nii et hilisemad tasumised ei ole välistatud. Seega on otstarbekas, kui liikmesriigid saavad seda ebakindlust vältida õigusnormide abil, mis sätestavad erandi lõikest 1. Sellest mõttest lähtudes kohaldatakse liikmesriikide erandi tegemise õigust aga ainult selle ebakindluse suhtes, aga mitte küsimuse suhtes, kas korrigeerimine peab aset leidma. Järelikult takistab ka see – vastupidi Itaalia Vabariigi arvamusele – korrigeerimisvõimaluse välistamist liikmesriigi poolt.

37. Ma ei saa nõustuda komisjoni argumendiga, et lõike 2 kohaseid erandeid on võimalik õigustada kuritarvituste vältimisega. Esiteks on seadusandja näinud sellise võimaluse ette käibemaksudirektiivi artiklis 273 ja mitte artikli 90 lõikes 2. Teiseks ei või meetmed, mida liikmesriigid maksu täpseks kogumiseks ja maksudest kõrvalehoidumise vältimiseks võivad käibemaksudirektiivi artikli 273 kohaselt võtta, minna kaugemale sellest, mis on vajalik nende eesmärkide saavutamiseks, ega seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust.¹⁸ Tasu maksja süüst sõltumatu vastutus, mis kehtib kuni kindla kuupäevani (käesoleval juhul maksejõuetusmenetluse lõpp), läheb aga kaugemale sellest, mis on vajalik riigikassa nõuete tagamiseks.¹⁹

38. Eelkõige ei ole arusaadav, mil viisil peaks maksukohustuse korrigeerimise piiramine kuni teatud sündmuse saabumiseni olema sobiv käibemaksualaste kuritarvituste vastu võitlemiseks. Kui korrigeerimine tõepoolest väljendab *käibemaksudirektiivi aluspõhimõtet*, mille kohaselt koosneb maksustatav väärtus tegelikult saadud tasust ning millest tuleneb, et maksuhaldur ei saa käibemaksuna koguda suuremat summat, kui maksukohustuslane sai,²⁰ siis on otsustava tähtsusega üksnes tasu maksmata jätmine.

39. Kui tegemist ei oleks tasu maksmata jätmisega, vaid tegelikult tasuta tarne või muu tasuta teenusega, siis võrdsustataks see käibemaksu valdkonnas käibemaksudirektiivi artikli 16 või artikli 26 kohaselt tasulise tarne või teenusega. Maksuhaldur peab sellise piiritlemise ilma pikemata ette võtma. Seega ei ole kuritarvitamine teenust osutava ettevõtja poolt õigupoolest võimalik. Kuritarvitamine

¹⁷ Selle kohta kohtuotsus, 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 25).

¹⁸ Vt nt kohtuotsus, 9.7.2015, Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 62 ja seal viidatud kohtupraktika).

¹⁹ Kohtuotsused, 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punkt 42), ja 21.6.2012, Mahagében (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 48).

²⁰ Kohtuotsused, 3.7.1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339 punkt 15), 26.1.2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40 punkt 27), 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 22), 3.9.2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, punkt 37), ja 2.7.2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440 punkt 35).

tuleks kõne alla ainult teenuse saaja puhul, kes tasu ei maksa, kui ta hoolimata tasu maksmata jätmisest soovib sisendkäibemaksu maha arvata. Sel juhul mõeldavat kuritarvitamist ennetab aga käibemaksudirektiivi artikli 185 lõige 2. See säte lubab sisendkäibemaksu mahaarvamist korrigeerida ettevõtja puhul, keda ei maksustata mittetasumise tõttu käibemaksuga.

c) Käibemaksuõiguse neutraalsuse põhimõte

40. Peale selle tuleb neutraalse maksustamise põhimõtet arvesse võtta ka käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 2 tõlgendamisel. Neutraalsuse põhimõte kujutab endast käibemaksu aluspõhimõtet, mis tuleneb tarbimismaksu olemusest²¹ ja väljendab kahte kesket mõtet.

41. Esiteks keelab see samalaadseid tehinguid tegevate ettevõtjate erineva kohtlemise käibemaksuga maksustamisel.²² See omandab tähtsuse seoses käibemaksudirektiivis endas ette nähtud maksustamise eranditega pärast kokkulepitud tasu (vt selle kohta allpool punktid 56 ja 57).

42. Teiseks on neutraalsuse põhimõtte eesmärk vabastada ettevõtja riigi maksukogujana põhimõtteliselt lõplikust käibemaksukoormast,²³ tingimusel et ettevõtlustegevus ise on (põhimõtteliselt) käibemaksuga maksustatud.²⁴

43. Kui teenust osutav ettevõtja on aga maksustamismehhanismi tõttu kohustatud aastate jooksul tasuma käibemaksu, mida ta ei suutnud koguda, siis koormab see eelrahastamine ettevõtjat suurel määral. Käibemaksu täielikust²⁵ neutraalsusest ei saa siis enam rääkida.

44. Põhimõtteliselt eeldab seega ka neutraalsuse põhimõtte tasu maksmata jätmise korral korrigeerimise võimalust. Käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikes 2 ette nähtud piirangu kehtestamise võimalust tuleb niisiis seoses neutraalsuse põhimõttega samuti *kitsalt tõlgendada* ning piirangut on vaja põhjendada, nagu märkis Euroopa Kohus kohtuasjas *Goldsmiths*.²⁶

d) Ettevõtja põhiõigused käibemaksu valdkonnas

45. Peale selle tuleb arvesse võtta, et eraisik (käibemaksu valdkonnas on nendeks enamik maksukohustuslasi) on ka maksu tasumise eest vastutava isikuna põhiõiguste kandja. Eraisiku kohustus koguda kolmandatelt isikutelt (teenuse saajatelt) maksuhalduri asemel riigile maksu, kujutab endast tema põhiõiguste hartas sätestatud põhiõiguste riivet.

46. Käibemaksu eelrahastamine puudutab kutsevabadust, ettevõtlusvabadust ja õigust omandile (harta artiklid 15, 16 ja 17). Ka enne harta jõustumist kaitses Euroopa Kohus õiguse üldpõhimõtetena ühtviisi kutsevabadust ja ettevõtlusvabadust.²⁷ Peale selle kuulub ettevõtjate harta artikli 20 kohane ebavõrdne kohtlemine valdkonda, kus ettevõtjate suhtes tekib maksunõue käibemaksudirektiivi artikli 66 punkti b kohaselt alles tasu kättesaamisel (maksustamine tegeliku tasumise korral).

21 Euroopa Kohus räägib 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsuses *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, punkt 43) tõlgendamise põhimõttest.

22 Kohtuotsused, 7.9.1999, *Gregg* (C-216/97, EU:C:1999:390, punkt 20), 16.10.2008, *Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571, punkt 30), ja 11.6.1998, *Fischer* (C-283/95, EU:C:1998:276, punkt 22).

23 Kohtuotsused, 13.3.2008, *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 25), ja 1.4.2004, *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206, punkt 39).

24 Kohtuotsused, 13.3.2014, *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, punkt 41), 21.4.2005, *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241, punkt 57), 15.12.2005, *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, punkt 51), ja minu ettepanek kohtuasjas *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:185, punkt 25).

25 Nii veel kohtuotsus, 24.10.1996, *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 23).

26 Kohtuotsus, 3.7.1997, *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, punkt 18).

27 Kohtuotsus, 14.5.1974, *Nold vs. komisjon* (4/73, EU:C:1974:51, punkt 14).

47. Nende tunnustatud õiguste ja vabaduste mis tahes piiramine – see kehtib ka aja kohta enne harta artikli 52 lõike 1 vastuvõtmist – peab olema proportsionaalne. Seega tuleb esmalt kontrollida, kui kaua on eelrahastamise kujul (kolmandate isikute maksude kogumine ja tasumine maksukandjalt rahasummat saamata) esinev riive proportsionaalne. Selles mõttes avaldab komisjon ka õigesti kahtlusi seoses Itaalias lõpetatud maksejõuetusmenetluse pikkusega.

48. Proportsionaalsuse põhimõte, mis kuulub liidu õiguse üldpõhimõtete hulka, nõuab riigi tegevuselt, et piirav meede oleks „sellega järgitava eesmärgi suhtes sobiv, vajalik ja proportsionaalne“.^{28, 29}

49. Maksu sissenõudmine ettevõtjalt *enne* tasu saamist ei ole seaduse eesmärgi saavutamiseks igal juhul vajalik. Seaduse eesmärk seisneb tarbija maksustamises, kui talle tehakse *tasu eest* tarne või osutatakse muu teenus (käibemaksudirektiivi artikli 2 lõige 1). Leebem ja lihtsam ning sama tõhus vahend on selleks tegelikult saadud tasu maksustamine.

50. Proportsionaalsuse põhimõte nõuab lisaks, et ettevõtjalt ei või „riigi maksukogujana“ rohkem nõuda, kui ta suudab täita. Tema (finants)võimekus on – kaudse tarbimismaksu korral – põhimõtteliselt sellega piiratud, mis ta suutis tegelikult maksukandjalt koguda. Kõik, mida ta ei suutnud koguda, peab ta oma varast eelrahastama. Käibemaksu eesmärk ei ole aga maksustada maksukohustuslase vara.

51. Minu arvates on seega tingimata vajalik, et kaudse maksu korral põhineb maksukohustus *teenuse osutaja kulu hüvitamisel*, sest ainult siis on teenuse osutaja ka objektiivselt võimeline oma maksukohustust täitma ja selle (kogutud) käibemaksu ära maksma. Maksustamine üksnes kokkulepitud tasu järgi (kokkulepitud summa põhimõte) kaldub sellest kõrvale ja oleks ilma käibemaksudirektiivi artikli 90 lõiketa 1 eba-proportsionaalne.

52. Ka sel põhjusel tuleb käibemaksudirektiivi artikli 90 lõiget 2 tingimata kitsalt tõlgendada. Liikmesriigid võivad käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikes 1 ette nähtud *kohesest* korrigeerimisest täielikult või osaliselt maksmata jätmise tõttu erandi teha. Seda võivad nad kooskõlas kohtuotsusega *Goldsmiths*³⁰ teha siiski ainult *proportsionaalsel viisil*, mis on kooskõlas käibemaksu tarbimismaksu olemuse, neutraalsuse põhimõtte ja ettevõtja põhiõigustega.

4. Artikli 90 lõike 2 kohase erandi põhjendamine

a) Korrigeerimise koosseisu autonoomne tõlgendamine

53. Seega ei ole otsustava tähtsusega mitte see küsimus, kas liikmesriik võib tasu maksmata jätmise korral korrigeerimise välistada. Eeltoodu põhjal ei saa ta seda teha. Otsustava tähtsusega on pigem see, mis ajani on erandi tegemine käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 1 kohasest korrigeerimisest *põhjendatud* ehk ümberpöörduvalt, hiljemalt millal tuleb tasu täieliku või osalise maksmatajätmise korral anda maksukohustuslasele korrigeerimisvõimalus vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikele 1.

28 Sõnastuse kohta vt minu ettepanek kohtuasjas G4S Secure Solutions (C-157/15, EU:C:2016:382, punkt 98), mis tugineb Conseil constitutionnel'i (Prantsusmaa konstitutsioonikohus) otsustele nr 2015-527 QPC, 22.12.2015 (FR:CC:2015:2015.527.QPC, punktid 4 ja 12) ja nr 2016-536 QPC, 19.2.2016 (FR:CC:2016:2016.536.QPC, punktid 3 ja 10); samuti ka Conseil d'État (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu), kohtuotsus nr 317827, 26.10.2011 (FR:CEASS:2011:317827.20111026); vt ka Bundesverfassungsgericht (Saksamaa Liitvabariigi konstitutsioonikohus), BVerfGE 120, 274, 318 ja 319. (DE:BVerfG:2008:rs20080227.1bvr037007, punkt 218).

29 Vt nt kohtuotsus, 4.5.2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika), samamoodi käibemaksuõiguses: kohtuotsus, 2.9.2015, CGIL ja INCA (C-309/14, EU:C:2015:523, punkt 24), 26.4.2012, komisjon vs. Madalmaad (C-508/10, EU:C:2012:243, punkt 75), ja 26.3.2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, punkt 48 jj).

30 Kohtuotsus, 3.7.1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339).

54. Käesoleval juhul tipneb see küsimusega, kas Itaalia seadusandja saab takistada korrigeerimist seni, kuni nõude äralangemine on maksejõuetusmenetluse lõppemisega (*lõplikult*) kindel (mis võib teatud asjaoludel kesta üle kümne aasta) või kas korrigeerimine nähakse ette juba juhul, kui tasu maksmisega ei saa *suure tõenäosusega* enam (lähima aja jooksul) arvestada.

55. See küsimus on olemuslikult käibemaksuõiguslane küsimus, mida tuleb käsitleda muudest maksuliikidest või isegi bilansilistest hinnangutest sõltumatult. Itaalia tulumaksuõiguse analoogia alusel kohaldamist käibemaksuõigus ei nõua. Seega ei oma Itaalia tulumaksu teistsugune regulatsioon mingisugust tähtsust. Siiski peab nii maksuhaldur kui ka maksukohustuslane suutma täie õiguskindlusega otsustada, millal peab hiljemalt toimuma tekkinud käibemaksukohustuse käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 1 kohane korrigeerimine.

b) Kõigi ettevõtjate võrdne kohtlemine

56. Käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 2 tõlgendamisel tuleb arvesse võtta ka artikli 66 punkti b ja artiklit 194 ning sellele järgnevaid artikleid seoses võrdse kohtlemise põhimõttega (nüüd sätestatud ka põhiõiguste harta artiklis 20). See nõuab *kiiret* korrigeerimisvõimalust.

57. Vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 66 punktile b võivad liikmesriigid kehtestada teatud rühma maksukohustuslaste jaoks käibemaksunõude tekkimiseks „tasu kättesaamise“ (maksustamine tegeliku tasumise korral). Liikmesriigid on seda võimalust igal juhul osaliselt kasutanud. Lisaks tuleb arvesse võtta teenuseid, mille puhul näeb käibemaksudirektiiv ette või lubab käibemaksu tasumise kohustuse ülekandmise isikule, kellele kaupu tarnitakse või teenuseid osutatakse (vt käibemaksudirektiivi artikkel 194 jj). Ettevõtjad, kes selliseid tehinguid teevad – nt osutavad teenuseid välisriigis asuvatele ettevõtjatele – ei pea käibemaksu eelrahastama.

58. Ettevõtja, kes peab maksustamise kohaldamisalas, mis toimub kokkulepitud summa põhimõttel – st maksunõude tekkimise korral tasu saamisest olenemata – maksu pikema perioodi jooksul tasuma, oleks nimelt ilmselgelt ebasoodsamas konkurentsiolukorras võrreldes ettevõtjaga, kelle suhtes kohaldatakse maksustamist tasu tegeliku kättesaamise alusel ning kes peab maksu tasuma alles saadud hindadelt. Sama kehtiks ettevõtjate kohta, kes teevad ainult tehinguid, mille puhul tasub maksu pöördmaksustamise tõttu teenuse või kauba saaja. Sellist ebasoodsamat konkurentsiolukorda saab õigustada üksnes siis, kui eelrahastamisperiood ei ole liiga pikk.

c) Võrdluseks: korrigeerimine teenuse puudumisel

59. Kiire korrigeerimisvõimaluse poolt tasu maksmata jätmise korral räägib ka võrdlus maksu korrigeerimise võimalusega teenuse ja vastusoorituse täielikul puudumisel. Sellisel juhul tuleneb meie kohtupraktikast,³¹ et korrigeerida võib ka vigasest arvest tulenevat maksu (käibemaksudirektiivi artikkel 203), näiteks kui arvel on näidatud tasuline teenus, mida tegelikult ei osutatud.

60. Arve väljastaja maksukohustust, kuna ta ohustas vigase arve väljastamisega pelgalt maksutulude saamist, pidas Euroopa Kohus ainult seetõttu käibemaksusüsteemiga kooskõlas olevaks, kui ja kuna on olemas *selle riskivastutuse korrigeerimise võimalus*.³² See tuleb kasuks isegi arve pahausksle väljastajale, kuna maksutulude saamata jäämise oht on kõrvaldatud.³³

31 Kohtuotsus, 19.9.2000, Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punkt 58 jj).

32 Kohtuotsus, 19.9.2000, Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punkt 57 jj).

33 Kohtuotsus, 19.9.2000, Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punktid 60 ja 63), kinnitatud kohtuotsustega, 27.9.2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 35), ja 6.11.2003, Karageorgou jt (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, punkt 50).

61. Sama peab eelkõige kehtima juhul, kui tegemist on õige arvega, aga osutatud teenuse eest jäeti tasumata ning kui ei ähvarda ka maksutulu saamata jäämise oht. Esiteks on käesoleval juhul see oht välistatud seni, kuni maksu tasumise eest tegelikult vastutav isik ei ole veel maksnud, mistõttu ei ole käibemaksukohustust sisuliselt veel tekkinud (vt punkt 23). Teiseks on see oht välistatud tasu mitte maksva teenuse saaja õigustamatu sisendkäibemaksu mahaarvamise korral, sest liikmesriigid võivad temalt käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 2 teise lause kohaselt nõuda sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimist.

d) Käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 2 kohased erandid

62. Seega jääb üle veel „ainult“ selgitada käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 2 kohaselt lubatud erandite kohaldamise konkreetseid tingimusi. Kohtuotsuses *Goldsmiths*³⁴ tuletas Euroopa Kohus küll põhjendamist meelde, kuid ei andnud selle kohta täpseid juhiseid.

63. Käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 2 näeb erandite tegemise lõike 1 kohasest maksustatava väärtuse vähendamisest ette ainult selleks, et võtta arvesse „lõpliku“ mittetasumise ebakindlust (vt selle kohta punkt 35 jj). Seda täieliku või osalise mittetasumise ebakindlust saab arvesse võtta aga ka maksustatava väärtuse tagantjärele suurendamisega sel juhul, kui siiski tehakse veel üks makse.

64. Kui hiljem (nt maksejõuetusmenetluse ajal või pärast selle lõppemist) peaks veel tehtama üks makse ettevõtja kasuks, siis tuleb maksukohustust sellel hetkel jälle vastavalt suurendada. See tuleneb juba käibemaksudirektiivi artiklist 73, mille kohaselt on maksustatavaks väärtuseks kõik, mille teenuse saaja tehinguteks kulutab. Sama kehtib sellega seotud teenuse saaja sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise kohta vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 185.

65. Maksustatava väärtuse, mida võib suurendada siiski veel toimuva tasu maksmise korral, vähendamine on sama sobiv leebem meede seoses lõpptarbija õige maksustamisega kui maksukoguja aastatepikkune eelrahastamise kohustus,³⁵ mis kehtib kuni maksejõuetusmenetluse algatamise või isegi lõppemiseni.

66. Käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 2 sõnastus ega mõte ei luba selles osas tõlgendust, mille kohaselt võiks korrigeerimine olla niikaua välistatud, kuni tasumist – peaaegu kindlasti – st alles pärast maksejõuetusmenetluse algatamist või selle lõppemist – ei toimu. Vastupidi komisjoni ja ka Ühendkuningriigi seisukohale ei tule käibemaksu valdkonnas nimelt kõne alla vahetegemine nõuete vahel, mille mittetasumine on lõplikult kindel ja nõuete vahel, mille korral see nii ei ole.

67. See on seotud sellega, et „lõplik“ mittetasumine ei tule käibemaksuõiguse tähenduses kõne alla. Selle välistab juba käibemaksudirektiivi artikli 73 sõnastus. Vastavalt sellele hõlmab maksustatav väärtus ka *kolmanda isiku makseid* ega ole seega seotud võlgniku maksevõime või olemasoluga.³⁶ Lisaks ei tugine käibemaksualased õigusnormid täitmisele pööratava nõude olemasolule, nagu näitavad jootraha maksmise,³⁷ eksliku enammaksamise või auvõla tasumise³⁸ maksustamine.

³⁴ Kohtuotsus, 3.7.1997, *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, punkt 18).

³⁵ Maksuametnikult ei ootaks keegi, et ta eelrahastaks tema poolt maksustatud maksukohustuslase maksukohustuse oma isiklikest vahenditest.

³⁶ Nii on juba ette tulnud, et pank tasus oma imago edasise kahjustamise vältimiseks selle töötaja nõuded, kellele tellimuse andnud isik oli muutunud maksejõuetuks – vt Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus), kohtuotsus, 19.10.2001 – V R 75/98, UR 2002, 217.

³⁷ Kohtuotsus, 29.3.2001, komisjon vs. Prantsusmaa (C-404/99, EU:C:2001:192, punkt 40 jj).

³⁸ Kohtuotsus, 17.9.2002, *Town & County Factors* (C-498/99, EU:C:2002:494, punkt 21 jj).

68. Ka pärast maksejõuetusmenetluse lõppemist – seda näib komisjon pidavat nõude lõpliku äralangemise juhtumiks – ei ole muu hulgas välistatud, et kolmas isik (teadlikult või kogemata) maksab teenuse osutanud ettevõtjale veel tasu. Sellega kaasneks siis vastav käibemaksukohustus. Ka see kinnitab, et käibemaksu seisukohast ei saa olla lõplikku kindlust selles, et tasumist enam ei toimu. Alati on ainult olemas *teatud tõenäosus*, mis suureneb eriti koos tasu maksmata jätmise kestusega.

69. Ettevõtja põhiõigusi, proportsionaalsuse põhimõtet ja neutraalsuse põhimõtet silmas pidades ei tule minu arvates käibemaksu eelrahastamine *mitmeaastaste perioodide* vältel arvesse. Otsustava tähtsusega saab olla ainult see, kas nõuet ei ole võimalik pikema aja vältel maksuma panna. Mittemaksmapandavusega võib seejuures tegemist olla juba ka sel juhul, kui võlgnik keeldub tõepoolest ja lõplikult tasu maksmast. Kui võlgnik vaidleb näiteks selgelt vastu nõude enda olemasolule või selle suurusele, siis esineb juba suurenenud tõenäosus, et nõuet ei saa pikema aja vältel või mitte täielikus ulatuses täitmisele pöörata.

70. Teiselt poolt sõltub riik kaudse maksustamise korral ettevõtjapoolsest käibemaksu „sissenõudmisest“. Ettevõtjal on võimalik oma lepingupartneri valikuga ja ettemaksu kokkuleppega teataval määral mõjutada tasu maksmatajätmise riski. Ettevõtja maksukohustus riigi ees ei saa ka sõltuda võlgniku vastuväidete (subjektiivselt hinnatavast) kvaliteedist, vaid see oleneb ainult *objektiivsetest kriteeriumidest*. Selliste kriteeriumidena tulevad omakorda arvesse aga ainult meetmed, mis on maksukohustuslase käsutuses ja mida võib temalt eeldada.

71. Milliseid meetmeid võib ettevõtjalt igas liikmesriigis mõistlikult eeldada enne seda, kui ta saab tasu maksmata jätmise tõttu tekkinud maksukohustust korrigeerida, see oleneb sealsetest asjaoludest ja seda ei saa Euroopa Kohus abstraktselt ette näha. Pigem peab eelotsusetaotluse esitanud kohus üldise kaalumise raames konkreetset juhul hindama või kooskõlas direktiiviga kohaldama siseriiklikus õiguses ette nähtud erandit põhimõttelisest korrigeerimiskohustusest. Euroopa Kohus võib siiski anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule juhtnööre.

72. Nii on seega proportsionaalne, kui liikmesriik nõuab tõenäoliselt kauem kestva tasu maksmata jätmise kohta tõendeid. Üheks selliseks tõendiks võib olla maksejõuetusmenetluse algatamine. Siiski võib juba ka palju varem tegemist olla käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 1 kohaselt arvesse võetava tasu maksmata jätmisega, näiteks juhul, kui võlgnik vaidlustab nõude juhul, kui nõude sissenõudmiseks on pöördutud kohtu poole. Proportsionaalne oleks ka näha tasu maksmata jätmise puhul ette mõistlik tähtaeg (nt kuus kuud pärast raamatupidamisandmete esitamist), millest alates saab lähtuda tasu maksmata jätmisest käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 1 tähenduses.

73. Kas maksukohustuslane saab nõuda võlanõude rahuldamiseks kohtumenetluse algatamist, see sõltub eelkõige sellest tulenevatest kuludest. Kohustus nõuda riigi kasuks kohtu teel sisse võib-olla väärtusetuid nõudeid, mis tekitab *suuri kulusid*, ei ole põhimõtteliselt kooskõlas neutraalsuse põhimõttega ega proportsionaalsuse põhimõttega. Vastavalt komisjoni seisukohale puudutab see eelkõige (aga mitte ainult) väikseid nõudeid. Siinjuures oleks siiski kõige proportsionaalsem meede loovutada see maksenõue tasaarveldamise eesmärgil riigile.

74. Lihtsustatud ja väiksemate kulutustega nõude rahuldamiseks kohtumenetluse kasutamine hoiatusmenetluse kujul enne maksustatava väärtuse korrigeerimist näib seevastu üldiselt olevat proportsionaalne. See kehtib põhimõtteliselt juhul, kui puuduvad tõendid selle kohta, et see menetlus oleks nagunii tulemusetu või majanduslikult kahjulik. Maksejõuetusmenetluse lõppemise nõue on siiski selle menetluse kestuse tõttu ja asjaolu tõttu, et maksukohustuslane saab seda vähe või ei saa üldse mõjutada, igal juhul ebaproportsionaalne.

B. Kokkuvõte

75. Kokkuvõttes lubab käibemaksudirektiivi artikli 90 lõige 2 liikmesriikidel arvesse võtta tasumata jätmise korral esineva ebakindluse eripärasid, enne kui saab alles teatud asjaoludel (nagu näiteks tähtaja lõppemine või maksukohustuslase teatud tulemusetud meetmed) piisavalt kindlalt eeldada pikemaajalist tasu maksmata jätmist. Maksustatava väärtuse korrigeerimise välistamine ei tule siiski kõne alla.

76. Maksustatava väärtuse korrigeerimise piiramine, mis on seotud sündmustega, mida – nagu maksejõuetusmenetluse lõpetamist või algatamist – ei saa maksukohustuslased ise mõjutada, on pealegi vastuolus maksukohustuslase põhiõiguste, proportsionaalsuse põhimõtte, käibemaksu olemuse ning eelkõige neutraalsuse põhimõttega.

VI. Ettepanek

77. Seega teen ettepaneku vastata mõlemale Siracusa provintsi maksukohtu (Itaalia) küsimusele üheskoos järgmiselt:

Kuuenda direktiivi 77/388 artikli 11 C osa lõike 1 teine lause ei luba maksustatava väärtuse korrigeerimise võimaluse ebaproportsionaalset piiramist. See lubab aga liikmesriikidel arvesse võtta tasu maksmata jätmise ebakindluse eripärasid, kusjuures maksukohustuslastele tehakse ülesandeks võtta teatud mõistlikke meetmeid. Teenuse saaja suhtes algatatud maksejõuetusmenetluse lõppemise nõue kujutab endast siiski ebaproportsionaalset piirangut.