



## Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU MÄÄRUS (kuues koda)

3. märts 2021\*

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 90 – Maksustatava väärtuse vähendamine – Hinna täielik või osaline tasumata jätmine – Võlanõue, mida ei ole enam lõplikult võimalik rahuldada – Aegumistähtaeg nõudmaks käibemaksuga maksustatava väärtuse tagantjärele vähendamist – Selle tähtaja kulgema hakkamise kuupäev

Kohtuasjas C-507/20,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Pécsi Törvényszéki (Pécsi kohus, Ungari) 17. septembri 2020. aasta kohtumäärusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 8. oktoobril 2020, menetluses

**FGSZ Földgázzállító Zrt.**

*versus*

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,**

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

koosseisus: kuuenda koja president L. Bay Larsen, kohtunikud C. Toader (ettekandja) ja M. Safjan,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artiklile 99 pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi põhistatud määrusega,

on teinud järgmise

### määruse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 90 tõlgendamist koostoimes neutraalse maksustamise põhimõtte, tõhususe põhimõtte ja proportsionaalsuse põhimõttega.

\* Kohtumenetluse keel: ungari.

- 2 Taotlus on esitatud Ungari äriühingu FGSZ Földgázzállító Zrt. ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (maksu- ja tolliameti vaiete lahendamise direktoraat, Ungari; edaspidi „vaiete lahendamise direktoraat“) vahelises kohtuvaidluses selle üle, et viimane ei andnud FGSZile õigust vähendada käibemaksuga maksustatavat väärtust sellele käibemaksule vastava summa võrra, mis jäi tal võlgniku maksejõuetuse tõttu vastutasuna saamata.

## Õiguslik raamistik

### *Liidu õigus*

- 3 Käibemaksudirektiivi artiklis 90 on sätestatud:

„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.“

- 4 Selle direktiivi artikkel 185 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Mahaarvamist korrigeeritakse eelkõige, kui pärast käibedeklaratsiooni tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid, eelkõige ostude tühistamise või hinnaalanduste saamise korral.

2. Erandina lõikest 1 ei tehta korrigeerimist tehingute puhul, mille eest on osaliselt või täielikult tasumata, vara nõuetekohaselt tõendatud või kinnitatud hävimise, kaotuse või varguse korral ega ka artiklis 16 nimetatud väikese väärtusega kinkide tegemise ja näidiste jagamise korral.

Liikmesriigid võivad siiski nõuda korrigeerimist tehingute puhul, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata, ning varguse puhul.“

- 5 Nimetatud direktiivi artikli 273 esimeses lõigus on ette nähtud:

„Liikmesriigid võivad maksukohustuslaste riigisiseste ja liikmesriikidevaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, tingimusel et sellised kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.“

### *Ungari õigus*

- 6 2003. aasta XCII seaduse maksukorralduse kohta (az adózás rendjéről 2003. évi XCII. törvény) (*Magyar Közlöny* 2003/131. (XI. 14., lk 9990)) põhikohtuasja asjaoludele kohaldatava redaktsiooni § 4 lõike 3 punktis b on sisuliselt ette nähtud, et käibemaksu tagastamine tuleb kvalifitseerida eelarvetoetuseks ja selle suhtes kehtivad seega eelarvetoetuste suhtes kohaldatavad aegumisnormid.
- 7 2003. aasta XCII seaduse § 164 lõikes 1 on sisuliselt sätestatud, et õigus taotleda eelarvetoetust aegub viie aasta möödumisel alates sellest aastast, mil sellise taotluse esitamise õigus tekkis.

## Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

- 8 FGSZ saatis ajavahemikus oktoobrist 2010 kuni jaanuarini 2011 ühele partnerettevõtjale EMFESZ Kft. (edaspidi „võlgnikust äriühing“) mitu arvet, millel oli välja toodud käibemaks. FGSZ deklareeris ja tasus 2011. aastal nende arvetega seotud käibemaksu maksuhaldurile.
- 9 Fővárosi Törvényszék (Pealinna Budapesti kohus, Ungari) algatas võlgniku suhtes 28. jaanuaril 2014 enne nende arvete tasumist likvideerimismenetluse. FGSZ deklareeris nimetatud arvetest tuleneva nõude ja võlgnikust äriühingu likvideerija kinnitas 7. mail 2018, et see nõue on vastuvõetav. Viimane tuvastas 13. detsembril 2019, et seda võlanõuet ei ole enam lõplikult võimalik rahuldada.
- 10 FGSZ esitas 19. detsembril 2019 taotluse samade arvetega seotud käibemaksu tagastamiseks ja viivise tasumiseks.
- 11 Esimese astme maksuhaldur jättis 24. jaanuari 2020. aasta otsusega selle taotluse rahuldamata põhjendusel, et riigisisestes õigusnormides ette nähtud viieaastane aegumistähtaeg oli möödunud 31. detsembril 2016.
- 12 FGSZ esitas selle rahuldamata jätmise otsuse peale vaide vaiete lahendamise direktoraadile, kes jättis selle 3. märtsil 2020 rahuldamata. See direktoraat tuletas meelde, et kuigi käibemaksudirektiivi artikli 90 lõige 1 näeb ette, et maksustatavat väärtust vähendatakse, kui – nagu põhikohtuasjas – arvetega seotud käibemaksu ei ole tasutud, on liikmesriigid siiski kohustatud kindlaks määrama tingimused, mille esinemisel seda vähendamist tuleb teha. Ta leidis sellega seoses, et liikmesriigid võivad ette näha, et maksustatava väärtuse vähendamise õiguse suhtes võib kohaldada aegumistähtaega. Tema arvates peaks see tähtaeg hakkama kulgema alates maksekohustuse täitmise kuupäevast, st arvetel märgitud kuupäevast.
- 13 FGSZ esitas 3. märtsi 2020. aasta otsuse peale kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule. Ta väitis sisuliselt, tuginedes Euroopa Kohtu 21. märtsi 2018. aasta otsusele Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204) ja 12. aprilli 2018. aasta otsusele Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249), et aegumistähtaeg peab hakkama kulgema mitte esialgu ette nähtud maksekohustuse täitmise kuupäevast, vaid kuupäevast, mil võlanõuet ei ole enam lõplikult võimalik rahuldada.
- 14 Kuna Pécsi Törvényszék (Pécsi kohus, Ungari) leidis, et selles kohtuasjas on tekkinud raskused liidu õiguse tõlgendamisel, otsustas ta menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas proportsionaalsuse põhimõtte, neutraalse maksustamise põhimõtte ja tõhususe põhimõttega – arvestades eelkõige kohtuasjas Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927) esitatud kohtujurist Kokott'i ettepaneku punkti 63, 23. novembri 2017. aasta kohtuotsuse Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887) punkti 27, 22. veebruari 2018. aasta kohtuotsuse T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109) punkti 36 ning seda, et liikmesriik ei tohi nõuda käibemaksuna suuremat summat sellest, mille kauba tarnija või teenuste osutaja on tarne või teenuse eest tegelikult kätte saanud – on kooskõlas selline liikmesriigi tava, mille kohaselt, viidates [käibemaksudirektiivi] artikli 90 lõikes 1 nimetatud lõpliku maksmata jätmise korral kohaldatava maksustatava väärtuse vähendamise *ex tunc* toimele, arvutatakse liikmesriigi poolt vähendamiseks üldiselt ette nähtud viieaastast aegumistähtaega mitte alates sellest, kui antud võlanõuet ei ole enam lõplikult võimalik rahuldada, vaid alates kauba esialgse tarnetehingu täitmisest, ning heauskne maksukohustuslane jääb selle aegumistähtaja möödumise tõttu ilma oma õigusest maksustatava väärtuse vähendamisele, mis on seotud sellega, et võlanõuet ei ole enam lõplikult võimalik rahuldada, ning seda sellistel asjaoludel, kus kaubatarne kuupäevast kuni kuupäevani, mil võlanõuet ei ole enam lõplikult võimalik rahuldada, võib olla möödunud mitu aastat ning kaubatarne kuupäeval kehtinud liikmesriigi õigusnormides ei ole vastuolus liidu õigusega ette nähtud maksustatava väärtuse vähendamist seoses sellega, et võlanõuet ei ole enam lõplikult võimalik rahuldada?“

## Eelotsuse küsimuse analüüs

- 15 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artiklit 90 koostoimes neutraalse maksustamise põhimõtte, tõhususe põhimõtte ja proportsionaalsuse põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et kui liikmesriik kehtestab aegumistähtaaja, mille möödumisel ei saa maksukohustuslane, kellel on võlanõue, mida ei ole lõplikult võimalik rahuldada, enam nõuda oma õigust maksustatava väärtuse vähendamisele, siis kas see tähtaeg peab hakkama kulgema alates algul ette nähtud maksekohustuse täitmise kuupäevast või kuupäevast, mil seda võlanõuet ei ole enam lõplikult võimalik rahuldada.
- 16 Euroopa Kohus võib Euroopa Kohtu kodukorra artikli 99 alusel juhul, kui eelotsuse küsimusele võib vastuse selgelt tuletada kohtupraktikast, igal ajal ettekandja-kohtuniku ettepanekul ja pärast kohtujuristi ärakuulamist lahendada kohtuasja põhistatud määrusega.
- 17 Käesolevas kohtuasjas tuleb kohaldada seda sätet.
- 18 Esiteks tuleb korrata, et käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikes 1 on ühelt poolt silmas peetud tühistamise, taganemise, ülesütlemise või osalise või täieliku tasumata jätmise juhtumeid või seda, kui hinda alandatakse pärast tarne – mille pealt maksu tasutakse – toimumist. See säte kohustab liikmesriike vähendama maksustatavat väärtust ja seega maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluvat käibemaksusummat iga kord, kui maksukohustuslane ei saa pärast tehingu tegemist tasu osaliselt või täielikult kätte. Nimetatud säte on selle direktiivi aluspõhimõtte, neutraalse maksustamise väljendus, mille kohaselt koosneb maksustatav väärtus tegelikult saadud tasust ning millest tuleneb, et maksuhaldur ei saa käibemaksuna koguda suuremat summat, kui maksukohustuslane sai (24. oktoobri 2019. aasta kohtumäärus Porr Építési Kft., C-292/19, ei avaldata, EU:C:2019:901, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 15. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus E. (käibemaks – maksustatava väärtuse vähendamine), C-335/19, EU:C:2020:829, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 19 Arvestades käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 1 sõnastust koostoimes selle direktiivi artikli 273 ja neutraalse maksustamise põhimõttega, on oluline, et formaalsused, mida maksukohustuslased peavad täitma selleks, et kasutada maksuhalduri ees õigust vähendada käibemaksuga maksustatavat väärtust, piirduksid selliste formaalsustega, mis võimaldavad õigustada seda, et pärast tehingu tegemist jääb tasu osaliselt või tervikuna lõplikult kätte saamata (vt selle kohta 15. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus E. (käibemaks – maksustatava väärtuse vähendamine), C-335/19, EU:C:2020:829, punktid 22–25 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 20 Teiselt poolt lubab käibemaksudirektiivi artikli 90 lõige 2 liikmesriikidel tehingu hinna täieliku või osalise tasumata jätmise korral teha erandi selle direktiivi artikli 90 lõikes 1 sätestatud reeglist. Euroopa Kohtul oli seoses sellega võimalus täpsustada, et erandi tegemise õigus ei luba liikmesriikidel lihtsalt välistada käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamist, kui tasu on jäetud maksmata. Nimetatud erandi tegemise võimaluse eesmärk on üksnes võimaldada viimastel kõrvaldada ebakindlus seoses arve tasumata jätmisega või tasumata jätmise lõplikkusega ega lahenda küsimust, kas maksustatava väärtuse vähendamist võib arve tasumata jätmise korral mitte toimuda (vt selle kohta 15. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus E. (käibemaks – maksustatava väärtuse vähendamine), C-335/19, EU:C:2020:829, punktid 29 ja 30 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 21 Käesoleval juhul tuvastati 13. detsembril 2019, et FGSZi võlanõudeid ei ole enam lõplikult võimalik rahuldada, kuna võlgnikust äriühing ei ole arveid täielikult tasunud. FGSZ esitas 19. detsembril 2019 nende arvetega seoses käibemaksu tagastamise taotluse.
- 22 Sellest järeldub, et selle taotluse esitamise kuupäeval oli tõendatud, et võlanõuet ei ole enam lõplikult võimalik rahuldada.

- 23 Teiseks tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et võimalus kasutada käibemaksu mahaarvamise õigust piiramatul ajajooksul läheks vastuolulise õiguskindluse põhimõttega, mis nõuab, et maksukohustuslase olukorda seoses tema õiguste ja kohustustega maksuhalduri ees ei saa lõputult vaidlustada. Kui sellise aegumistähtaja olemasolu, mille möödumisel ei saa võlausaldajal lubada enam taotleda teatavate nõuetega seotud käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamist, ei saa pidada käibemaksudirektiiviga vastuolus olevaks, tuleb selle tähtaja kulgema hakkamise kuupäeva kindlaksmääramisel lähtuda liikmesriigi õigusest, tingimusel et järgitakse võrdväarsuse põhimõtet ja tõhususe põhimõtet (vt selle kohta 21. jaanuari 2010. aasta kohtuotsus *Alstom Power Hydro*, C-472/08, EU:C:2010:32, punktid 16 ja 17 ning seal viidatud kohtupraktika, samuti 12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C-8/17, EU:C:2018:249, punktid 36 ja 37 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 24 Võrdväarsuse põhimõtte kohta tuleb märkida, et Euroopa Kohtule ei ole teada ühtegi asjaolu, mis tekitaks kahtlusi, et põhikohtuasjas käsitletud õigusnormid ei ole selle põhimõttega kooskõlas.
- 25 Tõhususe põhimõtte kohta otsustas Euroopa Kohus käibemaksudirektiivi artikli 185 osas, rõhutades, et seda tuleb tõlgendada kooskõlas selle direktiivi artikliga 90 (22. veebruari 2018. aasta kohtuotsus T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, punkt 35), et kuna maksukohustuslase puhul ei ole näha, et ta ei olnud täitnud hoolsuskohustust, ning kuna ei ole toime pandud kuritarvitusi ega esinenud petturlikku kokkumängu, siis ei saa tähtajale, mis hakkas kulgema esialgsete arvete väljastamise kuupäevast ja mis teatavate tehingute puhul lõppes enne maksu korrigeerimist, õiguspäraselt tugineda, selleks et mitte lubada kasutada käibemaksu mahaarvamise õigust (vt selle kohta 12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C-8/17, EU:C:2018:249, punktid 43 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 26 Selliseid tähtaja arvutamise meetodeid ei saa nimelt põhjendada vajadusega võtta arvesse ebakindlust selle suhtes, et võlanõuet ei ole enam lõplikult võimalik rahuldada (vt selle kohta 15. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus E. (käibemaks – maksustatava väärtuse vähendamine), C-335/19, EU:C:2020:829, punktid 33–35 ja 44).
- 27 Sellega seoses tuleb korrata, et Euroopa Kohus on juba otsustanud, et liidu õigusega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt maksukohustuslasele keeldutakse käibemaksu tagastamise õiguse andmisest põhjusel, et nendes õigusnormides selle õiguse kasutamiseks ette nähtud õigust lõpetav tähtaeg hakkas kulgema kas alates kauba tarnimise kuupäevast ja lõppes enne tagastamisaotluse esitamist (21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 51) või alates esialgsete arvete väljastamisest ning on möödunud (12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C-8/17, EU:C:2018:249, punkt 44).
- 28 Sellest järeldub, et kui liikmesriik on näinud ette, et käibemaksudirektiivi artiklis 90 ette nähtud võlausaldaja maksustatava väärtuse vähendamise õiguse suhtes on ette nähtud aegumistähtaeg, ei või seda tähtaega hakata arvestama mitte esialgu ette nähtud maksekohustuse täitmise kuupäevast, vaid kuupäevast, mil võlanõuet ei ole enam lõplikult võimalik rahuldada.
- 29 Kuigi käesoleval juhul on põhikohtuasjas kõne all olevates riigisisestes õigusnormides kehtestatud viieaastane aegumistähtaeg, mis hakkab kulgema sellest aastast, mille jooksul tekkis sellise taotluse esitamise õigus, nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu edastatud teabest, et FGSZ esitas käibemaksu tagastamise taotluse 19. detsembril 2019, see tähendab kuus päeva pärast seda, kui võlgnikust äriühingu likvideerija oli tuvastanud, et kõnealust võlanõuet ei ole enam lõplikult võimalik rahuldada.
- 30 Sellest järeldub, et tuleb nentida, et maksukohustuslane näitas sellise tähtaja jooksul taotluse esitamisega üles hoolsust ning temalt ei saa võtta õigust maksustatava väärtuse vähendamisele.
- 31 Lõpuks tuleb veel korrata, et esiteks vastab käibemaksudirektiivi artikli 90 lõige 1 vahetu õigusmõju tekkimiseks vajalikele tingimustele ja teiseks eeldab liidu õiguse esimuse põhimõtte, et igal liikmesriigi kohtul, kelle poole on tema pädevuse raames pöördutud, on liikmesriigi organina kohustus jätta

kohaldamata kõik riigisiseseid õigusnormid, mis on vastuolus liidu õigusnormiga, millel on vahetu õigusmõju tema menetluses olevas vaidluses. Seega, kui selline maksukohustuslane nagu FGSZ ei täida riigisiseste õigusnormidega kehtestatud tingimust, mis ei ole selle sättega kooskõlas, võib see maksukohustuslane tugineda nimetatud sättele liikmesriigi kohtus nimetatud liikmesriigi vastu, et saada õigus vähendada maksustatavat väärtust (15. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus E. (käibemaks – maksustatava väärtuse vähendamine), C-335/19, EU:C:2020:829, punktid 51 ja 52 ning seal viidatud kohtupraktika).

- 32 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 90 koostoimes neutraalse maksustamise põhimõtte ja tõhususe põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et kui liikmesriik kehtestab aegumistähtaja, mille möödumisel ei saa maksukohustuslane, kellel on võlanõue, mida ei ole enam lõplikult võimalik rahuldada, enam kasutada oma õigust maksustatava väärtuse vähendamisele, siis peab see tähtaeg hakkama kulgema alates kuupäevast, mil võlanõuet ei ole enam lõplikult võimalik rahuldada, mitte algul ette nähtud maksekohustuse täitmise kuupäevast.

### Kohtukulud

- 33 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 (kuues koda) otsustab:

**Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 90 koostoimes neutraalse maksustamise põhimõtte ja tõhususe põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et kui liikmesriik kehtestab aegumistähtaja, mille möödumisel ei saa maksukohustuslane, kellel on võlanõue, mida ei ole enam lõplikult võimalik rahuldada, enam kasutada oma õigust maksustatava väärtuse vähendamisele, siis peab see tähtaeg hakkama kulgema alates kuupäevast, mil võlanõuet ei ole enam lõplikult võimalik rahuldada, mitte algul ette nähtud maksekohustuse täitmise kuupäevast.**

Allkirjad