



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

23. november 2017*

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Maksustatav summa – Kuues direktiiv 77/388/EMÜ – Artikli 11 C osa lõike 1 teine lõik – Maksustatava väärtuse vähendamise õiguse piiramine lepingupartneripoolse tasu maksmata jätmise korral – Liikmesriikide kaalutlusruum direktiivi ülevõtmisel – Ettevõtja eelrahastamise perioodi proportsionaalsus

Kohtuasjas C-246/16,

mille ese on Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Siracusa provintsi maksukohus, Itaalia) 7. märtsi 2016. aasta otsusega ETL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 28. aprillil 2016, menetluses

Enzo Di Maura

versus

Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president R. Silva de Lapuerta, kohtunikud J.-C. Bonichot (ettekandja), A. Arabadjiev, S. Rodin ja E. Regan,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* G. De Bellis,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: J. Kraehling ja G. Brown, keda abistas *barrister* E. Mitrophanous,
- Euroopa Komisjon, esindajad: F. Tomat ja M. Owsiany-Hornung,

olles 8. juuni 2017. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: itaalia.

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus käsitleb nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 11 C osa lõike 1 ning proportsionaalsuse, liidu õiguse tõhususe ja neutraalse käibemaksu põhimõtete tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud Enzo Di Maura ja Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa (Itaalia maksuamet, Siracusa provintsi büroo) kohtuvaidluses 2004. maksustamisaastat käsitleva maksuotsuse üle, mis puudutab käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamist.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Kuuenda direktiivi artikli 11 C osa lõige 1, mis reguleerib käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamist, sätestab:

„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.

Täieliku või osalise mittetasumise korral võivad liikmesriigid nimetatud reeglist siiski erandi teha.“

Itaalia õigus

- 4 Vabariigi Presidendi 26. oktoobri 1972. aasta dekreeidi nr 633 käibemaksu kehtestamise ja reguleerimise kohta (decreto del Presidente della Repubblica n° 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto; *GURI* nr 292, 11.11.1972) põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „presidendi dekreet“) on artikli 26 „Maksustatava väärtuse või maksusumma muutmine“ lõikes 2 sätestatud:

„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 lepingu tühistamiseks tunnistamise või tühistamise korral või sellest taganemise või selle ülesütlemise või kohtuliku tühistamise või lõpetamise või muu samalaadse põhjuse tõttu või täielikult või osaliselt maksmata jätmise tõttu, kui ka maksejõuetus- või täitemenetlused ei andnud tulemusi, või lepingus ette nähtud allahindluste või hinnavähenduste kohaldamise tulemusena, on kauba tarnijal või teenuse osutajal õigus arvata artikli 19 alusel maha muutusele vastav maks, registreerides selle artikli 25 kohaselt. Sel juhul on omandaja või saaja, kes on tehingu viimati nimetatud artikli kohaselt juba registreerinud, kohustatud muudatuse registreerima vastavalt artiklile 23 või artiklile 24, ilma et see piiraks tema õigust saada tagasi tarnijale või teenuse osutajale hüvituseks makstud summa.“

- 5 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et Itaalia haldusasutused ja kohtud on seda sätet järjekindlalt tõlgendanud nii, et selleks, et mittetasumise korral maksustatavat väärtust vähendada, peab maksukohustuslane esitama tõendi, et maksejõuetusmenetlused ei andnud tulemusi, mis on võimalik alles pärast seda, kui on möödunud jaotamiskava kohta seisukohtade esitamise tähtaeg, või jaotamiskava puudumise korral siis, kui on möödunud tähtaeg, mille jooksul saab vaidlustada maksejõuetusmenetlust lõpetava lahendi.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 6 Kui tunnistati maksejõuetuks üks E. Di Maura klient, kes jättis tasumata 35 000 euro suuruse arve, vähendas E. Di Maura sellele vastavalt oma käibemaksuga maksustatavat väärtust, uskudes, et ta võib seda teha presidendi dekreeidi eespool osundatud sätete alusel.
- 7 Maksuhaldur seda korrigeerimist ei kinnitanud, põhjendusel et seda saab teha alles pärast seda, kui läbi viidud maksejõuetusmenetlus või individuaalne täitemenetlus on jäänud tulemusetuks, see tähendab kui võib olla kindel, et nõue jääb rahuldamata, mitte pärast sellist lihtsalt maksejõuetuks tunnistamist käsitlevat kohtuotsust, nagu tehti E. Di Maura võlgniku kohta.
- 8 E. Di Maura andis asja Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Siracusa provintsi maksukohus, Itaalia), väites vastupidist, nimelt et maksustatava väärtuse vähendamist juhul, kui teine pool jätab tasu maksmata, peab saama teha võlgniku maksejõuetuks kuulutamise ajal.
- 9 Nimetatud kohus kahtleb, kas presidendi dekreeidi eespool viidatud säte on kooskõlas proportsionaalsuse, liidu õiguse tõhususe ja neutraalse käibemaksu põhimõtetega selles osas, mis puudutab maksejõuetusasjade keskmist menetlusaega Itaalias, mille kohta ta märgib, et ei ole haruldane, et see kestab üle kümne aasta. Ta leiab ühtlasi, et Itaalia õigusega kehtestatud maksustatava väärtuse vähendamise piirang on ülemäärane, kuna kuues direktiiv seab sedalaadi piirangute puhul tingimuseks tasu maksmata jätmise, mitte maksejõuetus- või täitemenetluse, mis ei andnud tulemusi.
- 10 Neil asjaoludel otsustas Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Siracusa provintsi maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
 - „1. Kas võttes arvesse [kuuenda direktiivi] artikli 11 C osa lõiget 1 ja artikli 20 lõike 1 punkti b teist taanet – mis käsitlevad vastavalt maksustatava väärtuse vähendamist ja maksustatavalt 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 [presidendi dekreeidi] artikli 26 teine lõik [...], mille kohaselt peab maksu tagasisaamise õiguse olemasoluks olema tõendatud, et eelnevalt on tulemuselt läbi viidud maksejõuetusmenetlused; see tähendab kohtupraktika ja 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?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

- 11 Nende küsimustega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas kuuenda direktiivi artikli 11 C osa lõike 1 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et liikmesriik võib käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamisele tasu täieliku või osalise maksmata jätmise korral seada tingimuse, et maksejõuetusmenetlus ei andnud tulemusi, kui see menetlus võib kesta üle kümne aasta.

- 12 Sissejuhatuseks tuleb osutada, et kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkt a näeb maksubaasi ühtlustamise eesmärgil ette, et maksustatav väärtus riigi territooriumil koosneb põhimõtteliselt kõigest tasuna käsitatavast, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult on saanud või saab.
- 13 See säte on kuuenda direktiivi aluspõhimõtte väljendus, mille kohaselt koosneb maksustatav väärtus tegelikult saadud tasust ning millest tuleneb, et maksuhaldur ei saa käibemaksuna koguda suuremat summat, kui maksukohustuslane ise sai (kohtuotsus, 3.7.1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, punkt 15).
- 14 Kooskõlas selle põhimõttega on kuuenda direktiivi artikli 11 C osa lõike 1 esimese lõiguga, mis käsitleb tühistamise, taganemise, ülesütlemise, osalise või täieliku mittetasumise või hinna alandamise juhtumeid pärast tehingu toimumist, kohustatud liikmesriike vähendama maksustatavat väärtust ja seega ka käibemaksusummat, mis tuleb maksukohustuslastel tasuda iga kord, kui pärast tehingu tegemist ei ole maksukohustuslane tasu osaliselt või täielikult kätte saanud (vt selle kohta kohtuotsus, 3.7.1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, punkt 16).
- 15 Kuuenda direktiivi artikli 11 C osa lõike 1 teine lõik lubab liikmesriikidel eelmises punktis nimetatud nõudest tasu täieliku või osalise maksmata jätmise korral erandeid teha.
- 16 Nimelt kui ostuhinna täielik või osaline mittetasumine toimub ilma, et leping oleks üles öeldud või tühistatud, jääb kokkulepitud hinna eest vastutavaks ostja, ja müüjale, kuigi ta ei ole enam kauba omanik, jääb endiselt õigus saada tasu, mida ta võib välja nõuda kohtus. Kuna ei saa välistada võimalust, et selline võlg jääbki lõpuks tasumata, oli liidu seadusandja eesmärk jätta iga liikmesriigi otsustada, kas ostuhinna mittetasumine, mis iseenesest erinevalt lepingu ülesütlemisest või selle tühistamisest ei ennista pooltele nende algset olukorda, annab õiguse vähendada maksustatavat väärtust vastavalt tema kehtestatud tingimustele, või ei ole selline vähendamine antud olukorras lubatud (kohtuotsus, 15.5.2014, Almos Agrárväerkeskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 25).
- 17 Nagu Euroopa Kohus on juba selgitanud, põhineb võimalus sellise erandi tegemiseks, mis on rangelt piiratud tasu täieliku või osalise maksmata jätmise juhtudega, siiski ideel, et tasu mittemaksmist võib teatavatel asjaoludel ja tulenevalt asjaomases liikmesriigis kehtivast õiguslikust olukorrast olla keeruline kindlaks teha või see võib olla üksnes ajutine (kohtuotsus, 3.7.1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, punkt 18).
- 18 Sellest järeldub, et erandi tegemise võimaluse kasutamine peab olema põhjendatud, et liikmesriikide rakendusmeetmed ei nurjaks maksude ühtlustamise eesmärki, mida kuuenda direktiiviga taotletakse (kohtuotsus, 3.7.1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, punkt 18).
- 19 Kahtlemata tuleneb analoogia alusel 15. mai 2014. aasta kohtuotsuse Almos Agrárväerkeskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328) punktist 23, et kui liikmesriik on otsustanud kohaldada kuuenda direktiivi artikli 11 C osa lõike 1 teises lõigus sätestatud erandit, siis ei ole maksukohustuslastel kuuenda direktiivi artikli 11 C osa lõike 1 esimese lõigu alusel õigust nõuda käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamist tasu maksmata jätmise korral.
- 20 Erinevalt sellest, mida väidavad Itaalia ja Ühendkuningriigi valitsus, ja nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktides 32–44, ei saa kõnealuseid põhjendusi siiski tõlgendada nii, et need seavad kahtluse alla käesoleva kohtuotsuse punktides 17 ja 18 viidatud kohtupraktika, nii et liikmesriikidel oleks võimalik käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamine lihtsalt täielikult välistada.
- 21 Selles osas nähtub Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, et erandeid tuleb tõlgendada kitsalt (vt selle kohta kohtuotsused, 20.6.2002, komisjon vs. Saksamaa, C-287/00, EU:C:2002:388, punkt 47; 14.6.2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, punkt 16, ja 21.3.2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, punkt 23). Juba kuuenda direktiivi artikli 11 C osa lõike 1 teise lõigu sõnastusest endast

tuleneb, et kuigi liikmesriikidel on võimalus teha esimeses lõigus ette nähtud maksustatava väärtuse korrigeerimisest erandeid, ei ole liidu seadusandja andnud neile õigust korrigeerimist lihtsalt täielikult välistada.

- 22 Seda järeldust kinnitab kuuenda direktiivi artikli 11 C osa lõike 1 teise lõigu teleoloogiline tõlgendus. Nimelt, kuigi on oluline, et liikmesriigid saaksid tõrjuda ebakindlust küsimuses, kas arve tasumata jätmine on lõplik, millele on viidatud käesoleva kohtuotsuse punktis 16, ei saa erandi tegemise võimalus minna sellest ebakindlusest kaugemale ja seda eelkõige küsimuses, kas maksustatava väärtuse vähendamist võib tasu maksmata jätmise korral mitte toimuda.
- 23 Mõõndus, et liikmesriikidel on võimalik käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamine täielikult välistada, läheb pealegi vastuollu neutraalse käibemaksu põhimõttega, millest tuleneb eelkõige, et ettevõtja riigi maksukogujana peab olema kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastatud, kui tegevus ise on käibemaksuga maksustatav (vt selle kohta kohtuotsused, 13.3.2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 25, ja 13.3.2014, *Malburg*, C-204/13, EU:C:2014:147, punkt 41).
- 24 Seega tuleb eelotsuse küsimustele vastamiseks hinnata, mil määral selline maksustatava väärtuse vähendamise mehhanism, nagu on arutusel põhikohtuasjas, on põhjendatud.
- 25 Liidu õiguse üldpõhimõtete hulka kuuluva proportsionaalsuse põhimõtte kohaselt peavad kuuenda direktiivi täitmiseks võetavad rakendusmeetmed olema selles sätestatud eesmärkide saavutamiseks sobivad ega tohi minna kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt analoogia alusel kohtuotsus, 26.4.2012, komisjon *vs.* *Madalmaad*, C-508/10, EU:C:2012:243, punkt 75).
- 26 Nagu on selgitatud käesoleva kohtuotsuse punktis 22, maksustatava väärtuse vähendamise õigusest kuuenda direktiivi artikli 11 C osa lõike 1 teise lõiguga tehtud erandi eesmärk on võtta arvesse ebakindlust küsimuses, kas arve tasumata jätmine on lõplik.
- 27 On selge, et seda ebakindlust on arvesse võetud, kui maksukohustuslaselt võetakse õigus vähendada maksustatavat väärtust seni, kuni tema nõue ei ole lõplikult muutunud selliseks, mida ei saagi enam sisse nõuda, nagu põhikohtuasjas käsitletavad siseriiklikud sätted sisuliselt ette näevad. Tuleb aga tõdeda, et sama eesmärk on saavutatav mahaarvamise lubamisega juhul, kui maksukohustuslane näitab, et on mõistlikult tõenäoline, et võlg jääbki tasumata, isegi kui maksustatav väärtus tuleb kõrgemaks ümber hinnata, kui tasu siiski ära makstakse. Seega on liikmesriigi ametiasutuste ülesanne määrata proportsionaalsuse põhimõtet järgides ja kohtuliku kontrolli all kindlaks, millised tõendid tuleb maksukohustuslasel mittetasumise tõenäoliselt pikaajalise kestuse kohta esitada, arvestades kohaldatava siseriikliku õiguse erisusi. Selline regulatsioon oleks ühtlasi tõhus viidatud eesmärgi saavutamiseks, samas aga vähem koormav maksumaksjale, kes tagab käibemaksu eelrahastamise, kogudes seda riigile, nagu on osutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 23.
- 28 Eelmises punktis tehtud järeldus on niisuguste siseriiklike õigusnormide suhtes, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kehtiv seda enam, et nende kohaldamisel saab praktiliselt alles kümne aasta möödumisel kindlalt teada, et võlg jääbki lõplikult tasumata. Igal juhul seab selline tähtaeg ettevõtjad, kelle suhtes seda kohaldatakse, kui nende arve jääb tasumata, rahavoogude osas ebasoodsamasse olukorda võrreldes konkurentidega, kes asuvad teistes liikmesriikides, mis ilmselgelt võib pärssida kuuenda direktiiviga taotletava maksude ühtlustamise eesmärgi saavutamist.
- 29 Sellest järeldub, et eelotsuse küsimustele tuleb vastata, et kuuenda direktiivi artikli 11 C osa lõike 1 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et liikmesriik ei või käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamisele seada tingimust, et maksejõuetusmenetlus ei andnud tulemusi, kui see menetlus võib kesta üle kümne aasta.

Kohtukulud

- 30 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 (esimene koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 11C osa lõike 1 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et liikmesriik ei või käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamisele seada tingimust, et maksejõuetusmenetlus ei andnud tulemusi, kui see menetlus võib kesta üle kümne aasta.

Allkirjad