



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kuues koda)

6. detsember 2018*

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Maksustatav summa – Vähendamine – Neutraalse maksustamise põhimõte

Kohtuasjas C-672/17,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (vahekohus maksuasjades (haldusvaidluste arbitraažikeskus), Portugal) 16. novembri 2017. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 28. novembril 2017, menetluses

Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave SA

versus

Autoridade Tributária e Aduaneira,

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

koosseisus: esimese koja president J.-C. Bonichot (ettekandja) kuuenda koja presidendi ülesannetes, kohtunikud A. Arabadžiev ja C. G. Fernlund,

kohtujurist: M. Wathelet,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave SA, esindaja: *advogado* A.G. Schwalbach,
- Portugali valitsus, esindajad: L. Inez Fernandes, M. Figueiredo ja R. Campos Laires,
- Euroopa Komisjon, esindajad: A. Caeiros ja L. Lozano Palacios,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: portugali.

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab seda, kuidas tõlgendada neutraalse maksustamise põhimõtet ja nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklit 90.
- 2 Taotlus on esitatud kohtuvaidluses, mille pooled on Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave SA (edaspidi „Tratave“) ja Autoridade Tributária e Aduaneira (maksu- ja tolliamet, Portugal) ning mis puudutab seda, et maksu- ja tolliamet ei lubanud Tratavel korrigeerida käibemaksu summat, mille viimane oli tasunud seoses nõuetega, mille sissenõudmine oli võlgniku maksejõetuse tõttu muutunud lootusetuks.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Käibemaksudirektiivi artiklis 73 on ette nähtud:

„Artiklites 74–77 nimetatata kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused.“

- 4 Direktiivi artikli 90 kohaselt:

„1. Tühistamise, taganemise, ülesütleamise 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.“

- 5 Direktiivi artiklis 184 on täpsustatud, et „[e]sialgset mahaarvamist korrigeeritakse, kui see oli suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud.“

- 6 Direktiivi artiklis 185 on sätestatud:

„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 [...].

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

- 7 Käibemaksudirektiivi artiklis 219 on sätestatud, et „[i]ga dokumenti või sõnumit, mis sõnaselgelt ja ühemõtteliselt viitab esialgsele arvele ja muudab seda, käsitatakse arvena“.

- 8 Direktiivi artiklis 273 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.

Esimeses lõigus sisalduvat võimalust ei või kasutada selleks, et kehtestada täiendavaid arvetega seotud kohustusi lisaks 3. peatükis sätestatud kohustustele.“

Portugali õigus

- 9 Käibemaksuseaduse (Código do IVA) artikli 78 lõike 7 punktis b on sätestatud:

„Maksukohustuslased võivad maha arvata [...] käibemaksu nõuete puhul, mille sissenõudmine on muutunud lootusetuks:

[...]

b) pankrotimenetluse raames alates ajast, mil on tuvastatud maksejõuetus.“

- 10 Sama seaduse artikli 78 lõikes 11 on ette nähtud:

„Lõikes 7 ja lõike 8 punktis d sätestatud juhtudel teavitatakse kauba või teenuse ostjat, kes on maksukohustuslane, et maks on algselt tehtud mahaarvamise korrigeerimiseks täielikult või osaliselt tühistatud.“

- 11 Käibemaksuseaduse artikli 98 lõikes 2 on sätestatud:

„Kui erinormides ei ole sätestatud teisiti, võib õigust enammakstud maksu mahaarvamisele või tagastamisele teostada ainult nelja aasta jooksul pärast vastava mahaarvamisoiguse tekkimist või maksu enammaksmist.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 12 Tratave on Serzedelos (Portugal) asuv äriühing, mis tegutseb Vale do Ave (Portugal) kohaliku omavalitsuse integreeritud saastepuhastussüsteemi reovee äravoolu, puhastamise ja lõpliku ärajuhtimise teenuste osutaja ja haldajana.
- 13 Tratave on käibemaksukohustuslane. 2010. aasta juulikuu käibedeklaratsioonis vähendas ta maksustatavat summat ja korrigeeris kaheksa kliendi puhul, kes olid kasutanud tema teenuseid ja kelle suhtes oli jõustunud kohtuotsusega väljakuulutatud maksejõuetus, eelnevalt arvele märgitud ja sisendkäibemaksuna maha arvatud käibemaksusummat.
- 14 Selle korrigeerimise tulemusena vähenes Tratave tasutav käibemaks 59 017,35 euro võrra.
- 15 Pärast nimetatud deklaratsiooni esitamist viidi Tratave juures läbi revisjon, mille tulemusena teatas maksu- ja tolliamet Tratavele, et selline korrigeerimine oli õigusvastane, sest ei ole esitatud tõendeid, et maksejõuetuse kohta tehtud kohtuotsused oleksid jõustunud ja ettevõtja ei ole järginud ka käibemaksuseaduse artikli 78 lõikes 11 ette nähtud nõuet teatada maksejõuetutele võlgnikele eelnevalt kavatsusest käibemaks tühistada, et viimased korrigeeriks käibemaksu mahaarvamist, mida nad olid saanud juba teha.

- 16 Seetõttu tegi maksu- ja tolliamet 2. septembril 2014 Tratave suhtes otsuse 2010. aasta juulikuu osas käibemaksu täiendava sissenõudmise kohta summas 59 017,35 eurot, millele lisandus intress 9216,41 eurot.
- 17 Tratave tasus need summad 28. oktoobril 2014.
- 18 2015. aasta jaanuaris ja veebruaris teatas Tratave asjaomastele võlgnikele, et ta kavatseb tühistada tasumata nõuetega seotud käibemaksu.
- 19 27. veebruaril 2015 esitas Tratave 2. septembri 2014. aasta maksuotsuse peale vaide. Vaie jäeti rahuldamata.
- 20 Vaideotsuse peale esitas Tratave 25. juunil 2015 kaebuse kõrgemalseisvale asutusele, ka see kaebus jäeti 5. augustil 2016 rahuldamata.
- 21 Tratave esitas 6. jaanuaril 2017 Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (vahekohus maksuasjades (haldusvaidluste arbitraazikeskus), Portugal) kaebuse 2. septembri 2014. aasta maksuotsuse ja kõrgemalseisva asutuse otsuse peale.
- 22 Nimetatud kohtu arvates puudub õiguslik alus nõuda tõendite esitamist selle kohta, et maksejõuetust puudutavad kohtuotsused on jõustunud, kuid Tratave oleks pidanud järgima nõuet teatada maksejõuetutele võlgnikele eelnevalt kavatsusest tühistada tasumata nõuetega seotud käibemaks.
- 23 See kohus leidis samuti, et sellise korrigeerimise suhtes kehtib igal juhul nelja-aastane aegumistähtaeg.
- 24 Kohus soovib aga teada, kas riigisiseses õiguses ette nähtud korrigeerimise kord on kooskõlas neutraalse maksustamise põhimõtte ja käibemaksudirektiiviga.
- 25 Neil asjaoludel otsustas Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa (vahekohus maksuasjades (haldusvaidluste arbitraazikeskus), Portugal) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas neutraalsuse põhimõttega ja [käibemaksudirektiivi] artikliga 90 on vastuolus liikmesriigi selline õigusnorm, nagu sisaldub [käibemaksuseaduse] artikli 78 lõikes 11, tõlgendatuna nii, et see ei võimalda mittetasumise korral maksu korrigeerida enne, kui kauba või teenuse ostjat, kui see on maksukohustuslane, on teavitatud maksu tühistamisest algselt tehtud mahaarvamise korrigeerimiseks?
2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas neutraalsuse põhimõttega ja [käibemaksudirektiivi] artikliga 90 on vastuolus liikmesriigi selline õigusnorm, nagu sisaldub [käibemaksuseaduse] artikli 78 lõikes 11, tõlgendatuna nii, et see ei võimalda mittetasumise korral maksu korrigeerida, kui kauba või teenuse ostjat, kui see on maksukohustuslane, ei ole maksu tühistamisest teavitatud [käibemaksuseaduse] artikli 98 lõikes 2 sätestatud maksu mahaarvamise tähtaja jooksul?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

- 26 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas neutraalsuse põhimõttega ja direktiivi 2006/112 artikliga 90 on vastuolus liikmesriigi selline õigusnorm nagu põhikohtuasjas, milles on ette nähtud, et mittetasumise korral ei või maksukohustuslane vähendada

käibemaksuga maksustatavat summat, kui ta ei ole kauba või teenuse ostjat, kui see on maksukohustuslane, eelnevalt teavitanud oma kavatsusest tühistada viimase poolt tehtud käibemaksu mahaarvamise korrigeerimiseks käibemaks osaliselt või täielikult.

- 27 Kõigepealt tuleb nentida, et ei ole küll välistatud, et Tratave poolt 2010. aasta juulikuu osas tehtud maksustamisele kuuluva summa korrigeerimine puudutab ka käibemaksu summat, mis tasuti enne käibemaksudirektiivi jõustumist 1. jaanuaril 2007, kuid sellegipoolest ei ole vaja otsust teha selle kohta, milline liidu õigusakt on kohaldatav, sest käibemaksudirektiivi asjaomased sätted on käesoleva kohtuasja puhul samasugused nagu sellele direktiivile eelnenud nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) asjaomased sätted.
- 28 Tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 73 kohaselt on kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused.
- 29 Käibemaksudirektiivi artikli 90 lõige 1, mis käsitleb tühistamise, taganemise, ülesütleamise, osalise või täieliku mittetasumise või hinna alandamise juhtumeid pärast tehingu toimumist, kohustab liikmesriike vähendama maksustatavat väärtust ja seega ka käibemaksusummat, mis tuleb maksukohustuslastel tasuda, iga kord, kui pärast tehingu tegemist ei ole maksukohustuslane selle eest osaliselt või täielikult tasu saanud. See säte on käibemaksudirektiivi aluspõhimõtte väljendus, mille kohaselt koosneb maksustatav väärtus tegelikult saadud tasust, ning millest tuleneb, et maksuhaldur ei saa käibemaksuna koguda suuremat summat, kui maksukohustuslane sai (26. jaanuari 2012. aasta kohtuotsus Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punktid 26 ja 27; 15. mai 2014. aasta kohtuotsus Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 22, ja 20. detsembri 2017. aasta kohtuotsus Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, punkt 32).
- 30 Käibemaksudirektiivi artikli 90 lõige 2 lubab aga liikmesriikidel teha sellest reeglist erandi tehingu eest täieliku või osalise mittetasumise korral (15. mai 2014. aasta kohtuotsus Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 23, ja 12. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, punkt 27).
- 31 Lisaks võivad liikmesriigid käibemaksudirektiivi artikli 273 kohaselt kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, tingimusel et seda võimalust ei kasutata selleks, et kehtestada täiendavaid arvetega seotud kohustusi lisaks direktiivi 3. peatükis sätestatud kohustustele (15. mai 2014. aasta kohtuotsus Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 36).
- 32 Arvestades asjaolu, et väljaspool käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikes 1 ning artiklis 273 sätestatud piire ei ole nendes sätetes täpsustatud ei tingimusi ega kohustusi, mida liikmesriigid võivad ette näha, tuleb tõdeda, et nende sätetega antakse liikmesriikidele kaalutlusruum eeskätt seoses formaalsustega, mida maksukohustuslased peavad maksustatava väärtuse vähendamiseks maksuhalduri juures täitma (26. jaanuari 2012. aasta kohtuotsus Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punkt 23; 15. mai 2014. aasta kohtuotsus Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 37, ja 12. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, punkt 42).
- 33 Kohtupraktikast ilmneb siiski, et meetmed, millega hoitakse ära maksudest kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist, võivad üldjuhul kalduda käibemaksuga maksustatava väärtuse järgimisest kõrvale üksnes piirides, mis on rangelt vajalikud selle konkreetse eesmärgi saavutamiseks. Need meetmed peavad võimalikult vähe mõjutama käibemaksudirektiivis sätestatud eesmärgi ja põhimõtteid ning seega ei tohi nende meetmete kasutamine seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust

(26. jaanuari 2012. aasta kohtuotsus Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punkt 28; 15. mai 2014. aasta kohtuotsus Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 38, ja 12. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, punkt 43).

- 34 Seega on vaja, et maksuhalduri juures käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamise eelduseks oleval formaalsusel, mida maksukohustuslastel tuleb täita, piirduksid nendega, mis võimaldavad põhjendada seda, et pärast tehingu tegemist jääb selle eest tasu osaliselt või täielikult lõplikult saamata. Liikmesriigi kohtute ülesanne on sellega seoses kontrollida, kas asjaomase liikmesriigi nõutavate formaalsuste puhul on see nii (15. mai 2014. aasta kohtuotsus Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 39, ja 12. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, punkt 44).
- 35 Põhikohtuasjas vaidlusalune nõue, et maksukohustuslane peab mittetasumise korral maksustatava väärtuse vastavaks vähendamiseks eelnevalt teatama võlgnikule, kui see on maksukohustuslane, oma kavatsusest tühistada käibemaks osaliselt või täielikult, kuulub antud juhul samal ajal nii käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 1 kui ka artikli 273 alla (vt analoogia alusel 26. jaanuari 2012. aasta kohtuotsus Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punktid 24 ja 25).
- 36 Mis puudutab neutraalse maksustamise põhimõtte ja proportsionaalsuse põhimõtte järgimist, siis tuleb nentida, et kõnealune nõue, mis võimaldab teavitada võlgnikku asjaolust, et ta peab korrigeerima käibemaksusummat, mida ta oli juba võinud maha arvata, aitab tagada nii käibemaksu nõuetekohast kogumist, maksudest kõrvalehoidumise vältimist kui ka kõrvaldada maksutulude saamata jäämise ohtu (vt analoogia alusel 26. jaanuari 2012. aasta kohtuotsus Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punktid 32 ja 33).
- 37 Seejuures ei ole maksejõuetu võlgniku kohustuse puhul tuvastada tasumata võlad ja võlausaldajad, millele on Tratave viidanud näitamaks, et põhikohtuasjas vaidlusalune nõue ei ole vajalik ja järelikult on see vastuolus neutraalsuse põhimõttega, tegemist formaalsusega, mis tagaks piisavalt nende eesmärkide järgimise ja seda juba seetõttu, et selline tuvastamise kohustus sõltub üksnes võlgniku algatusest.
- 38 Nagu nähtub ka eelotsusetaotlusest, peaks see, et maksukohustuslane, kes on kaupade tarnija või teenuste osutaja, on kohustatud teavitama enda maksejõuetut võlgnikku käibemaksuga maksustatava summa korrigeerimisest juba enne selle korrigeerimise tegemist, andma liikmesriigile võimaluse osaleda õigel ajal maksejõuetusmenetluses, et nõuda tagasi käibemaks, mida see võlgniku võis olla juba maha arvanud.
- 39 Lisaks, kuna põhikohtuasjas vaidlusalusest nõudest kinnipidamine võimaldab maksukohustuslasel, kes on kaupade tarnija või teenuste osutaja, täies ulatuses tagasi saada mittetasutud nõuetega seoses maksuhaldurile üle kantud enammakstud käibemaksu, ei sea see nõue üldjuhul kahtluse alla käibemaksu neutraalsust (vt analoogia alusel 26. jaanuari 2012. aasta kohtuotsus Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punkt 37).
- 40 Lõpuks väitis Portugali valitsus, et sellise teavitamise suhtes ei ole kehtestatud eraldi vorminõudeid ja seda võib järelikult teha igasuguse sobiva vahendi abil. Ka nähtub eelotsusetaotlusest, et sellist teavitamist on „väga kerge teha“ ja see on „väga vähe koormav“.
- 41 Selline nõue ei näi seega olevat ülemäära koormav maksukohustuslase jaoks, kes on kaupade tarnija või teenuse osutaja (vt analoogia alusel 26. jaanuari 2012. aasta kohtuotsus Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punkt 34), mida peab aga siiski veel kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.
- 42 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et neutraalsuse põhimõtet ning käibemaksudirektiivi artikleid 90 ja 273 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi selline õigusnorm nagu põhikohtuasjas, milles on ette nähtud, et mittetasumise korral ei

või maksukohustuslane vähendada käibemaksuga maksustatavat summat, kui ta ei ole kauba või teenuse ostjat, kui see on maksukohustuslane, eelnevalt teavitanud oma kavatsusest tühistada viimase poolt tehtud käibemaksu mahaarvamise korrigeerimiseks käibemaks osaliselt või täielikult.

Teine küsimus

- 43 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas neutraalse maksustamise põhimõttega ja käibemaksudirektiivi artikliga 90 on vastuolus selline liikmesriigi õigusnorm nagu põhikohtuasjas, mis lubab mittetasumise korral käibemaksuga maksustatavat väärtust korrigeerida juhul, kui kauba või teenuse ostjat, kui see on maksukohustuslane, on teavitatud maksu tühistamisest nelja-aastase aegumistähtaaja jooksul.
- 44 Kuna aga see küsimus on esitatud vaid juhuks, kui esimesele küsimusele vastatakse jaatavat, ei pea sellele vastama.

Kohtukulud

- 45 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:

Neutraalsuse põhimõtet ning nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikleid 90 ja 273 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi selline õigusnorm nagu põhikohtuasjas, milles on ette nähtud, et mittetasumise korral ei või maksukohustuslane vähendada käibemaksuga maksustatavat summat, kui ta ei ole kauba või teenuse ostjat, kui see on maksukohustuslane, eelnevalt teavitanud oma kavatsusest tühistada viimase poolt tehtud käibemaksu mahaarvamise korrigeerimiseks käibemaks osaliselt või täielikult.

Allkirjad