



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

8. mai 2019*

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artiklid 90 ja 273 – Võlgniku poolt sellise summa täielikult või osaliselt tasumata jätmine, mis maksukohustuslasele võlgnetakse käibemaksuga maksustatava tehingu eest – Maksustatav summa – Vähendamine – Neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõte

Kohtuasjas C-127/18,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Nejvyšší správní soudu (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus) 18. jaanuari 2018. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 16. veebruaril 2018, menetluses

A-PACK CZ s. r. o.

versus

Odvolací finanční ředitelství,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president J.-C. Bonichot (ettekandja), kohtunikud C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen ja M. Safjan,

kohtujurist: E. Tanchev,

kohtusekretär: osakonna juhataja M. Aleksejev,

arvestades kirjalikku menetlust ja 9. jaanuari 2019. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- A-PACK CZ s. r. o., esindajad: *advokát* R. Cholenský ja *advokát* F. Hejl,
- Odvolací finanční ředitelství, esindaja: T. Rozehnal,
- Tšehhi valitsus, esindajad: M. Smolek, J. Vlácil ja O. Serdula,
- Poola valitsus, esindajad: B. Majczyna ja A. Kramarczyk-Szaładzińska,
- Euroopa Komisjon, esindajad: M. Salyková, J. Jokubauskaitė ja R. Lyal,

* Kohtumenetluse keel: tšehhi.

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

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotluses palutakse tõlgendada neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtet ning nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, (ELT 2006, L 347, lk 1) artiklit 90.
- 2 Taotlus on esitatud A-PACK CZ s. r. o. ja Odvolací finanční ředitelství (maksuvaidluste komisjon, Tšehhi Vabariik) vahelises kohtuvaidluses seoses viimase keeldumisega korrigeerida A-PACK CZ s.r.o. käibemaksusummat, mis tuleb tasuda rahuldamata nõuetelt, mis võlgniku maksejõuetuse tõttu loetakse lootusetuks.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Direktiivi 2006/112 artiklis 73 on sätestatud:

„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 Selle direktiivi artikkel 90 on sõnastatud järgmiselt:

„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 Selle 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.“

Tšehhi õigus

- 6 Nõuete puhul võlgnike vastu, kelle suhtes toimub maksejõuetusmenetlus, viidi maksusumma korrigeerimise õigus käibemaksuseadusesse nr 235/2004 sisse seadusega nr 47/2011 (edaspidi „käibemaksuseadus“), mille seletuskirjas on märgitud:

„Tegemist on uue võimaluse loomisega parandada käibemaksusummat nõuete puhul selliste võlgnike (ostjate) vastu, kelle suhtes toimub maksejõuetusmenetlus, ning see on tingitud majandusliku olukorra negatiivsest arengust. Käesolev ettepanek reageerib aktiivselt praegusele majanduslikule olukorrale ning kujutab endast kriisi vastu võitlemise vahendit, mille eesmärk on aidata ettevõtjaid, kelle rahavoog on vähenenud lootusetute nõuete tõttu maksejõuetute ettevõtjate vastu.

Ülemaailmse finantskriisi tagajärjel on üha rohkem ettevõtjaid, kes kelle suhtes toimub maksejõuetusmenetlus ning kes ei suuda täita kohustusi võlausaldajate (tarnijate) ees. Palju tarnijaid (võlausaldajaid) ei suuda enam sisse nõuda kõiki nõudeid, mis neil on omandajate (võlgnike) vastu. See asjaolu mõjutab negatiivselt ende ettevõtjate majanduslikku olukorda, kes seni olid „elujõulised“.

Selle sätte alusel saab võlausaldaja (tarnija) seega õiguse korrigeerida käibemaksusummat, kui ostja (võlgnik) ei ole talle tasunud tarnitud kauba või osutatud teenuse eest ning kui maksejõuetuskohus algatab ostja suhtes maksejõuetusmenetluse. [...]

Säte on täielikult kooskõlas [direktiivi 2006/112] artiklitega 90 ja 185. Sarnane regulatsioon kehtib vähemalt Euroopa Liidu 12 liikmesriigis. Seda korda kohaldatakse erineval kujul järgmistes liikmesriikides: Belgia, Luksemburg, Taani, Saksamaa, Prantsusmaa, Portugal, Iirimaa, Austria, Itaalia, Kreeka, Läti ja Ühendkuningriik.“

- 7 Käibemaksuseaduse § 44 lõikes 3, mis puudutab käibemaksusumma korrigeerimist seoses nõuetega võlgnike vastu, kelle suhtes toimub maksejõuetusmenetlus, on sätestatud:

„Võlausaldaja võib korrigeerida käibemaksusummat kõige varem sellel maksuaastal, mil on lõikes 1 kindlaks määratud tingimused täidetud. Ta ei või summat korrigeerida [...] juhul, kui võlgnik on lakanud olemast maksukohustuslane.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 8 A-PACK CZ on Tšehhi äriühingust käibemaksukohustuslane, kelle kliendiks oleva äriühingu Delpharmea Nutraceuticals, a.s-i suhtes algatati 27. mail 2009 maksejõuetusmenetlus.
- 9 2011. aasta maksuaasta neljanda kvartali maksudeklaratsioonis taotles A-PACK CZ 539 822 Tšehhi krooni (CZK) (ligikaudu 21 000 eurot) suuruse summa tagastamist, korrigeerides nimelt käibemaksusummat selle äriühingu rahuldamata nõuete tõttu, mis olid tekkinud ajavahemikus alates 30. oktoobrist 2008 kuni 2. veebruarini 2009 tarnitud kauba ja osutatud teenuste eest.
- 10 Finanční úřad pro Prahu 9 (Praha 9. maksukeskus, Tšehhi Vabariik) 17. aprilli 2012. aasta otsusega vähendati A-PACK CZ nõutud summat 41 211 kroonini (ligikaudu 1600 eurot) põhjusel, et käibemaksuseaduse § 44 lõike 3 kohaselt ei ole võimalik korrigeerida maksusummat, kui võlgnik lakkab olemast maksukohustuslane, nagu see juhtus Delpharmea Nutraceuticalsi puhul alates 3. novembrist 2011.
- 11 A-PACK CZ esitas selle otsuse peale halduskaebuse maksuvaidluste komisjonile, kes jättis kaebuse rahuldamata.

- 12 A-Pack CZ palus Městský soud v Praze (Praha linnakohus, Tšehhi Vabariik) kaebuse rahuldamata jätmise otsus tühistada, kuid kohus jättis nõude rahuldamata.
- 13 Neil asjaoludel pöördus A-Pack CZ eelotsusetaotluse esitanud kohtusse, mis on Nejvyšší správní soud (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus), kassatsioonkaebusega viimati nimetatud rahuldamata jätmise otsuse peale. Ta väidab, et käibemaksuseaduse § 44 lõikes 3 ette nähtud tingimus võlgnikust maksukohustuslase seisundi kohta ei ole vastuolus mitte üksnes direktiivi 2006/112 artikliga 90, vaid kujutab endast ka keelatud riigiabi.
- 14 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et A-Pack CZ argumentidega riigiabi esinemise kohta ei saa nõustuda. Seevastu on käibemaksuseaduse § 44 lõikes 3 sätestatud tingimus, mis puudutab võlgnikust maksukohustuslase seisundi säilitamist, kohtu arvates vastuolus direktiivi 2006/112 artikliga 90, kuna see võib muuta võlausaldajast maksukohustuslase maksustatava summa korrigeerimise võimalikuks, ilma et see oleks põhjendatud ebakindlusega selles suhtes, kas tasu jäetakse lõplikult maksmata.
- 15 Neil asjaoludel otsustas Nejvyšší správní soud (kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas [direktiivi 2006/112] artikli 90 lõiget 2 saab neutraalse maksustamise põhimõtet ja proportsionaalsuse põhimõtet arvestades tõlgendada nii, et see võimaldab liikmesriikidel kehtestada erandtingimusi, millega teatavatel juhtudel välistatakse maksustatava summa vähendamine juhul, kui hind jääb täielikult või osaliselt tasumata?
2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav: kas liikmesriigi õigusnorm on vastuolus [direktiivi 2006/112] artikli 90 eesmärgiga, kui see ei võimalda käibemaksukohustuslasel käibemaksusummat korrigeerida, kui tal tekkis kohustus deklareerida maks, kuna ta tarnis maksustatava kauba või osutas maksustatava teenuse teisele maksukohustuslasele, kes selle eest ei tasunud või tasus vaid osaliselt ning hiljem lakkas olemast maksukohustuslane?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

- 16 Oma kahe küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112 artiklit 90 koostoimes neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus niisugune liikmesriigi õigusnorm, nagu on kõne all põhikohtuasjas ja milles on ette nähtud, et maksukohustuslane ei või käibemaksuga maksustatavat summat korrigeerida juhul, kui võlgnik jätab maksustatava tehingu eest võlgnetava summa täielikult või osaliselt tasumata ning lakkab hiljem olemast käibemaksukohustuslane.
- 17 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast selgub, et direktiivi 2006/112 artikli 90 lõige 1, mis käsitleb tühistamise, taganemise, ülesütlemise, täieliku või osalise mittetasumise või hinna alandamise juhtumeid pärast tehingu toimumist, kohustab liikmesriike vähendama maksustatavat summat ja seega ka maksukohustuslastel tasumisele kuuluvat käibemaksusummat iga kord, kui pärast tehingu tegemist ei ole maksukohustuslane selle eest osaliselt või täielikult tasu saanud. See säte on direktiivi 2006/112 aluspõhimõtte väljendus, mille kohaselt koosneb maksustatav summa tegelikult saadud tasust ning millest tuleneb, et maksuhaldur ei saa käibemaksuna koguda suuremat summat, kui maksukohustuslane sai (vt eelkõige 6. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 18 Mõistagi on liikmesriigil selle direktiivi artikli 90 lõike 2 alusel võimalik teha erand sellest normist, kui tasu tehingu eest jäetakse täielikult või osaliselt maksmata.

- 19 Siiski, nagu Euroopa Kohus on juba tõdenud, on kõnealune võimalus erandi tegemiseks, kui tasu jäetakse täielikult või osaliselt maksmata, rajatud ideele, et tasu mittemaksmist võib teatavatel asjaoludel ja tulenevalt asjaomasest liikmesriigis kehtivast õiguslikust olukorrast olla keeruline kindlaks teha või see võib olla üksnes ajutine (vt selle kohta 3. juuli 1997. aasta kohtuotsus *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, punkt 18; 23. novembri 2017. aasta kohtuotsus *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 17, ja 22. veebruari 2018. aasta kohtuotsus *T-2*, C-396/16, EU:C:2018:109, punkt 37).
- 20 Seega peab erandi tegemise võimaluse kasutamine olema põhjendatud, et liikmesriikide rakendusmeetmed ei nurjaks maksude ühtlustamise eesmärki, mida direktiiviga 2006/112 taotletakse (vt selle kohta 3. juuli 1997. aasta kohtuotsus *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, punkt 18; 23. novembri 2017. aasta kohtuotsus *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 18, ja 22. veebruari 2018. aasta kohtuotsus *T-2*, C-396/16, EU:C:2018:109, punkt 38), ning et selle direktiiviga ei saa lubada liikmesriikidel lihtsalt välistada käibemaksuga maksustatava summa vähendamist, kui tasu on jäetud maksmata (vt selle kohta 23. novembri 2017. aasta kohtuotsus *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, punktid 20 ja 21).
- 21 Seda järeldust kinnitab direktiivi 2006/112 artikli 90 lõike 2 teleoloogiline tõlgendus. Nimelt, kuigi on oluline, et liikmesriigid saaksid tõrjuda ebakindlust selles suhtes, kas tasu jäetakse maksmata või kas maksmata jätmine on lõplik, ei saa erandi tegemise võimalus minna sellest ebakindlusest kaugemale ja seda eelkõige küsimuses, kas maksustatava summa vähendamist võib tasu maksmata jätmise korral mitte toimuda (23. novembri 2017. aasta kohtuotsus *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 22, ja 22. veebruari 2018. aasta kohtuotsus *T-2*, C-396/16, EU:C:2018:109, punkt 40).
- 22 Lisaks, kui mõnda, et liikmesriikidel on võimalik käibemaksuga maksustatava summa vähendamist täielikult välistada, siis läheb see 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 23. novembri 2017. aasta kohtuotsus *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 23).
- 23 Käesoleval juhul ei saa selline nõue, nagu on põhikohtuasjas kõne all oleva riigisisese õigusaktiga ette nähtud ja millega seatakse käibemaksuga maksustatava summa korrigeerimine sõltuvusse asjaolust, et võlgnik ei ole lakanud olemast käibemaksukohustuslane, olla põhjendatud vajadusega arvesse võtta ebakindlust selles suhtes, kas tasu jäetakse lõplikult maksmata.
- 24 Nagu lisaks Euroopa Komisjon sisuliselt oma kirjalikes seisukohtades märgib, kujutab asjaolu, et võlgnik lakkab maksejõuetusmenetluses olemast maksukohustuslane, pigem vastupidi endast asjaolu, mis kinnitab, et tasu jäetakse lõplikult maksmata.
- 25 Mis puudutab küsimust, kas – nagu kinnitab Tšehhi valitsus oma kirjalikes seisukohtades, viidates muu hulgas 26. jaanuari 2012. aasta kohtuotsuse *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40) punktile 33 – sellist nõuet võib siiski lugeda kokkusobivaks direktiivi 2006/112 artikli 90 lõikega 2, kuna nõudega järgitakse eesmärke tagada käibemaksu nõuetekohane kogumine ning vältida maksukahju saamise ohtu, siis tuleb märkida, et sedalaadi eesmärgid ei võimalda minna vastuollu kõnealuse sätte eesmärgi ja ülesehitusega ega põhjendada selle direktiivi artikli 90 lõikest 1 kõrvalekaldumist muudel põhjustel kui need, mis puudutavad ebakindlust selles suhtes, kas tasu jäetakse maksmata või kas maksmata jätmine on lõplik.
- 26 Lisaks, kuigi direktiivi 2006/112 artikliga 273, millele samuti viitab Tšehhi Vabariik oma tõlgenduse põhjendamisel, võimaldatakse liikmesriikidel ette näha kohustused, mida nad peavad vajalikuks käibemaksu nõuetekohase kogumise tagamiseks ning maksupettuste ärahoidmiseks, siis selgub Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, et sedalaadi meetmed võivad üldjuhul kalduda maksustatavat summat reguleerivate normide järgimisest kõrvale üksnes piirides, mis on rangelt

vajalikud selle konkreetse eesmärgi saavutamiseks, kuna need meetmed peavad võimalikult vähe mõjutama direktiivis 2006/112 sätestatud eesmärke ja põhimõtteid ning nende meetmete kasutamine ei tohi seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust (vt selle kohta 6. detsembri 2018. aasta kohtuotsus *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika), mis on üks liidu õigusega vastavas valdkonnas kehtestatud ühtse käibemaksusüsteemi aluspõhimõtteid.

- 27 Käesoleval juhul ei selgu Euroopa Kohtule esitatud toimikumaterjalidest, et see, kui niisugune maksukohustuslane võlausaldaja nagu A-Pack CZ võib vähendada käibemaksuga maksustatavat summat, kui ta on sattunud olukorda, kus maksejõuetu võlgnik ei tasu oma võlgnevust ning on vahepeal lakanud olemast maksukohustuslane, kujutab endast maksupettuse või maksude tasumisest kõrvalehoidumise erilist ohtu. Lisaks väljub asjaolu, kui välistatakse mis tahes võimalus sel juhul vähendada kõnealust maksustatavat summat ning pannakse niisugusele maksukohustuslasele võlausaldajale käibemaksukoormus summas, mida ta ei kogunud oma majandustegevuse käigus, igal juhul piiridest, mis on direktiivi 2006/112 artiklis 273 nimetatud eesmärkide saavutamiseks rangelt vajalik.
- 28 Eespool toodut arvesse võttes tuleb esitatud küsimustele vastata, et direktiivi 2006/112 artiklit 90 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus selline liikmesriigi õigusnorm, nagu on kõne all põhikohtuasjas ja milles on ette nähtud, et maksukohustuslane ei või käibemaksuga maksustatavat summat korrigeerida juhul, kui võlgnik jätab maksustatava tehingu eest võlgnetava summa täielikult või osaliselt tasumata ning lakkab hiljem olemast käibemaksukohustuslane.

Kohtukulud

- 29 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 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 90 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus selline liikmesriigi õigusnorm, nagu on kõne all põhikohtuasjas ja milles on ette nähtud, et maksukohustuslane ei või käibemaksuga maksustatavat summat korrigeerida juhul, kui võlgnik jätab maksustatava tehingu eest võlgnetava summa täielikult või osaliselt tasumata ning lakkab hiljem olemast käibemaksukohustuslane.

Allkirjad