



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 4. juunil 2020¹

Kohtuasi C-335/19

E. Sp. z o.o. Sp. k.
versus
Minister Finansów

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Naczelnny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus))

Eelotsusetaotlus – Maksuõigusnormid – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 90 ja artikkel 185 – Maksustatava väärtuse vähendamine – Hinna täielik või osaline tasumata jätmine – Nõue, et teenuse saaja suhtes ei ole algatatud pankroti- ega likvideerimismenetlust – Esiialgse sisendkäibemaksu mahaarvamise vastav korrigeerimine – Korrigeerimise aeg

I. Sissejuhatus

1. Millistel tingimustel saab maksukohustuslane oma maksuvõlga korrigeerida, kui tema lepingupartner on jätnud tasu maksmata? See on lõpuks küsimus, millega on Euroopa Kohus pidanud üha uuesti tegelema?² See tõstatab kaudse maksusüsteemi põhimõttelise probleemi, eriti kui tegemist on kahe seotud ettevõtjaga. Teenuse osutaja maksuvõla korrigeerimine on nimelt vastavuses teenuse saaja poolt juba tehtud mahaarvamise korrigeerimisega. Viimati mainitu nurjub tavaliselt aga sel juhul, kui teenuse saaja suhtes on algatatud pankrotimenetlus või ta on juba likvideeritud. Riik jääb siis tühjade kätega.

2. Poola seadusandja välistab sellise maksutulude saamata jäämise ohu, võimaldades teenuse osutaja maksuvõlga korrigeerida üksnes juhul, kui teenuse saaja suhtes ei ole korrigeerimise ajal veel algatatud pankroti- ega likvideerimismenetlust. Seega kannab teenuse osutaja riski, et ta peab tasuma maksu, mida ta ei ole üldse saanud koguda. Euroopa Kohus peab otsustama, kas see on kooskõlas teenuse osutaja kui „riigi maksukoguja“³ ülesandega.

3. Poola ja liidu põhjendatud huvi vältida käibemaksu saamata jäämist võib aga ka muul viisil arvesse võtta. Seega peaks Euroopa Kohus käesolevat eelotsusetaotlust selleks kasutama, et avaldada arvamust ka teenuse saaja sisendkäibemaksu korrigeerimise aja kohta, kui teenuse saaja ei ole veel siiani tasu maksnud ning teda ei ole seega üldse käibemaksuga maksustatud.

¹ Algkeel: saksa.

² Vt selle kohta juba 3. juuli 2019. aasta kohtuotsus UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558); 8. mai 2019. aasta kohtuotsus A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377); 6. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989); 23. novembri 2017. aasta kohtuotsus Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887); 2. juuli 2015. aasta kohtuotsus NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440); 3. septembri 2014. aasta kohtuotsus GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131); 15. mai 2014. aasta kohtuotsus Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328); 26. jaanuari 2012. aasta kohtuotsus Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40) ja 3. juuli 1997. aasta kohtuotsus Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339).

³ Vt selle kohta 23. novembri 2017. aasta kohtuotsus Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 23); 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 21) ja 20. oktoobri 1993. aasta kohtuotsus Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punkt 25).

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

4. Liidu õiguse raamistiku sätestavad nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“)⁴, artiklid 73, 90, 184, 185 ja 273.

5. Käibemaksudirektiivi artikkel 73 sätestab maksustatava väärtuse:

„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.“

6. Käibemaksudirektiivi artikkel 90 reguleerib maksustatava väärtuse tagantjärele muutmist ja õiguslikke tagajärgi teenuse osutajale:

„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.“

7. Käibemaksudirektiivi artiklid 184 ja 185 puudutavad teenuse saaja sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimist tagantjärele muutmiste korral. Artikkel 184 näeb ette:

„Esialgset mahaarvamist korrigeeritakse, kui see oli suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud.“

8. Käibemaksudirektiivi artikkel 185 sätestab:

„1. Mahaarvamist korrigeeritakse eelkõige, kui pärast käibedeklaratsiooni tegemist muutuvad maha arvatava 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.“

9. Käibemaksudirektiivi artikkel 273 sätestab võimalused maksudest kõrvalehoidumise vastu võitlemiseks jne:

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

4 ELT 2006, L 347, lk 1.

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

B. Poola õigus

10. Need liidu õiguse nõuded võeti Poola õigusse üle 11. märtsi 2004. aasta käibemaksuseadusega (Ustawa o podatku od towarów i usług) (*Dz. U.* 2011, nr 177, jrk nr 1054; muudetud kujul; edaspidi „käibemaksuseadus“).

11. Käibemaksuseaduse artikkel 89a sätestab:

„1. Maksukohustuslane võib korrigeerida maksustatavat väärtust ning riigi piires kaupade tarnimise ja teenuste osutamise seoses tasutavat maksusummat selliste nõuete korral, mis on tunnustatud lootusetuks. Korrigeerimine puudutab ka maksustatavat väärtust ja maksusummat, mis on seotud lootusetuks tunnustatud nõude summaga.

1a Nõue tunnustatakse lootusetuks juhul, kui nõuet ei ole tasutud või see ei ole mis tahes muul põhjusel lõppenud 150 päeva jooksul alates lepingus või arvel määratud maksetähtpäeva möödumisest.

2. Lõike 1 sätteid kohaldatakse juhul, kui täidetud on järgmised tingimused:

1) kaup on tarnitud või teenus on osutatud artikli 15 lõikes 1 osutatud maksukohustuslasele, kes on registreeritud tegutseva käibemaksukohustuslasena ja kelle suhtes ei ole algatatud pankroti- ega likvideerimismenetlust;

[...]

3) selle maksudeklaratsiooni paranduse esitamisele eelneva päeva seisuga, millesse tehakse lõikes 1 osutatud parandus:

a) võlausaldaja ja võlgnik on registreeritud tegutseva käibemaksukohustuslasena,

b) võlgniku suhtes ei ole algatatud pankroti- ega likvideerimismenetlust;

[...]

5) nõuet tõendava arve esitamisest ei ole möödunud rohkem kui kaks aastat arvestades arve esitamise aasta lõpust.

3. Lõikes 1 nimetatud paranduse võib teha selle arvestusperioodi kohta, mille osas nõue lootusetuks tunnustati, tingimusel, et selle ajavahemiku jooksul enne päeva, kui võlausaldaja maksudeklaratsiooni esitab, ei ole nõue tasutud ega mingil muul põhjusel lõppenud.

4. Juhul kui pärast sellise deklaratsiooni esitamist, millesse on tehtud lõikes 1 osutatud parandus, nõue tasutakse või see lõppeb mis tahes muul põhjusel, on võlausaldaja kohustatud suurendama maksustatavat väärtust ja maksusummat, mis tuleb tasuda selle arvestusperioodi eest, mille osas nõue tasuti või lõppes. Juhul kui nõue tasutakse osaliselt, suurendatakse maksustatavat väärtust ja tasutavat maksusummat tasutud osa ulatuses.

5. Võlausaldaja on kohustatud koos maksudeklaratsiooniga, millesse tehakse lõikes 1 osutatud parandus, teavitama sellest parandusest maksuameti asjakohase osakonna juhatajat, lisades teavitusele summa, mille ulatuses korrigeerimine tehakse, ja võlgniku andmed.

[...]

7. Lõikeid 1–5 ei kohaldata juhul, kui võlausaldaja ja võlgniku vahel on olemas artikli 32 lõigetes 2–4 osutatud seos.

8. Riigirahanduse valdkonna eest vastutav minister sätestab määrusega lõikes 5 osutatud teatise vormi [...]“.

12. Käibemaksuseaduse artikkel 89b näeb ette:

„1. Kui liikmesriigi territooriumil kaupade tarnet või teenuste osutamist tõendavast arvest tulenevat nõuet ei ole tasutud 150 päeva jooksul alates lepingus või arvel nimetatud maksetähtpäeva möödumisest, on võlgnik kohustatud korrigeerima selle arve alusel arvestatud maksusummat arvestusperioodi osas, mille jooksul täitus 150 päeva lepingus või arvel nimetatud maksetähtpäevast.

1a Lõiget 1 ei kohaldata juhul, kui võlgnik on nõude tasunud hiljemalt selle arvestusperioodi viimasel päeval, mille jooksul möödus 150 päeva selle nõude maksetähtpäevast.

[...]

2. Kui 150 päeva jooksul alates lepingus või arvel nimetatud maksetähtpäeva möödumisest tasutakse nõue osaliselt, puudutab parandus tasumisele kuuluvat maksusummat, mis on arvestatud nõude tasumata osa eest. Lõike 1a sätteid kohaldatakse vastavalt.

[...]

4. Juhul kui nõue tasutakse pärast lõikes 1 nimetatud paranduse tegemist, on maksukohustuslasel õigus suurendada sisendkäibemaksu summat, mis on arvestatud arvestusperioodi eest, mille jooksul nõue tasuti, lõikes 1 nimetatud maksusumma võrra. Juhul kui nõue tasutakse osaliselt, võib sisendkäibemaksu suurendada tasutud osa ulatuses.

[...]

6. Kui ilmneb, et maksukohustuslane on rikkunud lõikes 1 sätestatud kohustust, määrab maksuameti osakonna juhataja või maksuinspeksioon täiendava maksukohustuse, mis on 30% tasumata arvestest tulenevast maksusummast, mida ei ole korrigeeritud lõike 1 kohaselt. Isikutele, kes kannavad sama teoga seoses karistust maksualase väärteo või maksukuriteo eest, täiendavat maksukohustust ei määrata.“

III. Faktilised asjaolud ja eelotsusemenetlus

13. Eelotsusetaotluse aluseks olev kohtuvaidlus põhineb E. sp z o.o. (põhikohtuasja kaebaja, edaspidi „kaebaja“) poolt Minister Finansówile (Poola rahandusminister) esitatud üksikjuhtumi tõlgendamise taotlusel.

14. Kaebaja on registreeritud tegutseva käibemaksukohustuslasena. Ta osutab muu hulgas teistele ettevõtjatele tasulisi maksunõustamisteenuseid. Kaebaja esitas ühele nendest käibemaksuarve maksunõustamisteenuste osutamise eest, mis on Poolas maksustatud. Teenuse osutamise ajal oli tema klient registreeritud tegutseva käibemaksukohustuslasena ja tema suhtes ei olnud algatatud pankroti-ega likvideerimismenetlust. Kuni üksikjuhtumi tõlgendamise taotluse esitamiseni ei olnud kaebaja saanud arvele märgitud tasu. Arve esitamisest ei ole veel üle kahe aasta möödunud. Antud maksetähtaeg oli siiski üle 150 päeva ületatud.

15. Üksikjuhtumi tõlgendamise taotluse esitamise päeval oli võlgnik veel registreeritud tegutseva käibemaksukohustuslasena, kuid oli nüüdseks siiski likvideerimisel. Üksikjuhtumi tõlgendamise taotluses tahtis kaebaja teada, kas selliste faktiliste asjaolude korral võib korrigeerida maksustatavat väärtust ning seega riigis osutatavatel teenustel arvestatavat maksusummat.

16. 12. jaanuari 2015. aasta otsuses leidis rahandusminister, et see ei ole võimalik. Ta põhjendas seda sellega, et käibemaksuseaduse artikli 89a lõike 2 punktist 3 tulenevalt on asjaolu, et võlgnik on likvideerimisel, vastuolus maksustatava väärtuse korrigeerimisega ning seega võlgnetava maksuga. Kuna käibemaksudirektiivi artikkel 90 on liikmesriikide jaoks vabatahtliku iseloomuga, ei ole käibemaksuseaduse artikkel 89a vastuolus käibemaksudirektiivi artikliga 90.

17. Kaebaja esitas selle peale kaebuse Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie (Szczecini vojevoodkonna halduskohus, Poola). Kaebuse rahuldamata jätmise otsuse peale esitas kaebaja kassatsioonikaebuse. Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) peatas menetluse ja esitas Euroopa Kohtule vastavalt ETL artiklile 267 eelotsusemenetluses kaks järgmist küsimust:

- „1. Kas direktiiv 2006/112, eelkõige selle direktiivi artikli 90 lõige 2, võttes arvesse maksustamise neutraalsuse ja proportsionaalsuse põhimõtteid, võimaldab piirata liikmesriigi õiguses võimalust vähendada maksustatavat väärtust seoses osalise või täieliku tasumata jätmisega võlgniku ja võlausaldaja kui maksukohustuslaste teatava seisundi tõttu?
2. Kas liidu õigusega ei ole vastuolus liikmesriigi õiguses eelkõige sellise õigusnormi kehtestamine, mis võimaldab lootusetute nõuetega seotud maksuvähendust kasutada tingimusel, et teenuse osutamise või kauba tarnimise päeval ja selle maksuvähenduse kasutamiseks maksudeklaratsiooni paranduse esitamisele eelneval päeval
 - ei ole võlgniku suhtes algatatud pankroti- ega likvideerimismenetlust,
 - on võlausaldaja ja võlgnik registreeritud tegutsevate käibemaksukohustuslastena?“

18. Euroopa Kohtu menetluses esitasid kirjalikud seisukohad kaebaja, Poola Vabariik ja Euroopa Komisjon.

IV. Õiguslik hinnang

A. Eelotsuse küsimused

19. Mõlema küsimusega, millele saab kooskõlas komisjoni seisukohaga ühiselt vastata, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kuidas tuleb tõlgendada käibemaksudirektiivi artiklit 90. Täpsemalt tahab kohus teada, kas selle sättega on vastuolus selline õigusnorm nagu käibemaksuseaduse artikkel 89a. Viimati mainitust tulenevalt on maksustatava väärtuse korrigeerimine vaatamata kokkulepitud tasu maksmata jätmisele pankroti korral või teenuse saaja registreeringu puudumisel välistatud.

20. Kuna kohtu küsimused puudutava siiski seda, et võlgnik (st teenuse saaja) ei ole korrigeerimise ajal enam registreeritud tegutseva ettevõtjana, on küsimused hüpoteetilised ja seega vastuvõetamatud.⁵ Vastavalt Euroopa Kohtule teatatud faktilistele asjaoludele oli kaebaja võlgnik nii teenuse osutamise kui ka taotluse esitamise ajal registreeritud tegutseva maksukohustuslasena. Küsimused on vastuvõetavad ainult seoses sellega, et teenuse saaja suhtes on algatatud juba pankroti- või likvideerimismenetlus.

⁵ Vt selle õigusliku tagajärje kohta muu hulgas 14. veebruari 2019. aasta kohtuotsus Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2019:114, punkt 45).

21. Nendele küsimustele vastamine sõltub olulisel määral käibemaksudirektiivi artikli 90 eesmärgist (selle kohta alljärgnev punkt B). See kitsendab liikmesriikide võimalusi piirata maksustatava väärtuse korrektoori. Kuigi Euroopa Kohus on kord ühes otsuses märkinud, et käibemaksudirektiivi artikli 90 lõige 2 lubab ostuhinna tasumata jätmisel liikmesriikidel otsustada, „kas sel juhul ei ole selline vähendamine mitte lubatud“⁶, on seda otsust hilisemate otsustega⁷ edasi arendatud (selle kohta allpool punkt C). Vastavalt sellele peavad liikmesriigid teenust osutava maksukohustuslase poolt tehtavaid maksustatava väärtuse korrigeerimise piiranguid alati põhjendama (vt selle kohta allpool punkt D).

22. Sisuliselt seisneb eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimus siiski selles, kas ja kuidas saab liikmesriigi seadusandja teenuse saaja poolt tasumata jätmise ning tema hilisema pankroti korral süsteemist tulenevat käibemaksutulu ohtu seadmist liidu õigusega kooskõlas takistada. Selleks käsitletakse täiendavalt käibemaksudirektiivi artiklit 185 (selle kohta allpool punkt E).

B. Maksustatava väärtuse korrigeerimise eesmärk

23. Lähtepunktis võiks olla ühtsus: käibemaksu maksab nimelt teenust osutav ettevõtja. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast ilmneb siiski, et käibemaks on kaudne tarbijamaks, mille tasub lõpptarbija.⁸ Maksukohustuslasest ettevõtja tegutseb seega ainult „maksukogujana riigile ja riigikassa huvides“⁹. Teenust osutava ettevõtja maksukohustusel on seega puht tehniline funktsioon, mis tuleneb üksnes käibemaksu kogumise kaudsest vormist.

24. Sisulises mõttes ei maksustata käibemaksuga kui üldise tarbimismaksuga teenust osutavat ettevõtjat, vaid tarbija suutlikkust, mis ilmneb tema varalistes kulutustes, et saada tarbitavat kasu.¹⁰ See selgub eriti käibemaksudirektiivi artiklis 73 sätestatust. Vastavalt sellele on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja „on saanud või saab“.

25. Euroopa Kohus on järjekindlalt¹¹ mitmel korral sõnaselgelt otsustanud, et „summa, mille maksuamet võtab aluseks sissenõutava käibemaksu arvutamisel, ei või ületada tasu, mida lõpptarbija tegelikult maksis ja mille alusel arvutatakse käibemaks, mille ta lõpuks tasuma peab“.

26. Seega kui teenuse saaja ei tasu teenust osutavale ettevõtjale, ei ole ettevõtja ka sisuliselt käibemaksu maksmiseks kohustatud. Käibemaksuga koormamise alus ei ole asjakohane, sest ettevõtja ei ole kokkuvõttes käibemaksudirektiivi artikli 2 tähenduses tarnet teostanud ega muud teenust tasu eest osutanud.

27. Selles osas ei ole põhjendatud eelotsusetaotluse esitanud kohtu kartus, et kui maksustatavat väärtust hinna tasumata jätmise korral korrigeeritakse, tekib maksustamata lõpptarbimine. Tasu puudumisel ei ole lisaks käibemaksudirektiivi artiklites 16 ja 26 sätestatud fiktsioonidele ka maksustatavat „lõpptarbimist“, kuna teenuse saaja ei ole selleks vahendeid kulutanud.

6 15. mai 2014. aasta kohtuotsus Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 25).

7 Eelkõige 8. mai 2019. aasta kohtuotsus A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punkt 20 jj); 22. veebruari 2018. aasta kohtuotsus T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, punkt 35 jj) ja 23. novembri 2017. aasta kohtuotsus Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 20 jj).

8 7. novembri 2013. aasta kohtuotsus Tulică ja Plavoşin (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 34); 24. oktoobri 1996. aasta kohtuotsus Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 19) ja 9. detsembri 2011. aasta kohtumäärus Connoisseur Belgium (C-69/11, ei avaldata, EU:C:2011:825, punkt 21).

9 21. veebruari 2008. aasta kohtumäärus Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 21) ja 20. oktoobri 1993. aasta kohtuotsus Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punkt 25).

10 Vt näiteks 3. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, punkt 62); 11. oktoobri 2007. aasta kohtuotsus 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“) ja 18. detsembri 1997. aasta kohtuotsus Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punktid 20 ja 23).

11 24. oktoobri 1996. aasta kohtuotsus Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 19), nii ka 16. jaanuari 2003. aasta kohtuotsus Yorkshire Co-operatives (C-398/99, EU:C:2003:20, punkt 19) ja 15. oktoobri 2002. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa (C-427/98, EU:C:2002:581, punkt 30), samuti kohtujurist Léger' ettepanek kohtuasjas MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, punkt 69).

28. Sellest materiaalõiguslikust koormamise alusest tuleb eristada maksustamismetoodikat. 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.

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

30. Järelikult vastab see Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikale, et käibemaksudirektiivi artikli 90 lõige 1 on käibemaksudirektiivi selle aluspõhimõtte väljendus, mille kohaselt moodustub maksustatav väärtus tegelikult saadud tasust. Sellest põhimõttest tuleneb, et maksuhaldur ei või käibemaksuna koguda suuremat summat kui see, mille maksukohustuslane on saanud.¹²

31. Käibemaksudirektiivi artikli 90 lõige 1 kujutab endast seega vajalikku vastukaalu käibemaksudirektiivi artiklis 63 sätestatud maksustamismeetodile (kokkulepitud summa põhimõte).¹³ See kohustab liikmesriiki maksustatavat väärtust vastavalt vähendama.¹⁴

C. Liikmesriikide õiguse puudumine vähendada hinna mittetasumise korral maksustatavat väärtust

32. Euroopa Kohus otsustas sellest tulenevalt juba kohtuotsuses Goldsmiths, et kõrvalekaldumist sellest käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikes 1 sätestatud aluspõhimõttest tuleb põhjendada selleks, et käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 2 alusel liikmesriikide võetavad meetmed ei nurjaks maksude ühtlustamise eesmärki.¹⁵

33. Euroopa Kohus märkis siiski kohtuotsuses Almos Agrárikülkereskedelmi – millele tuginevad eelotsusetaotluse esitanud kohus ja eelkõige Poola –, et hinna mittetasumise korral ei saa maksukohustuslased tugineda käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 1 alusel käibemaksu arvutamisel maksustatava väärtuse vähendamise õigusele, kui asjaomane liikmesriik on otsustanud kohaldada selle direktiivi artikli 90 lõikes 2 sätestatud erandit.¹⁶ Selles kohtuotsuses märkis seitsmes koda veel, et käibemaksudirektiivi eesmärk oli „jätta iga liikmesriigi otsustada, kas ostuhinna mittetasumine, [...] annab õiguse vähendada maksustatavat väärtust vastavalt tema kehtestatud tingimustele, või ei ole selline vähendamine antud olukorras lubatud“¹⁷.

12 3. juuli 2019. aasta kohtuotsus UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, punkt 37); 8. mai 2019. aasta kohtuotsus A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punkt 17); 6. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, punkt 29); 20. detsembri 2017. aasta kohtuotsus Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006, punkt 32); 2. juuli 2015. aasta kohtuotsus NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punkt 35); 3. septembri 2014. aasta kohtuotsus GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, punkt 37); 26. jaanuari 2012. aasta kohtuotsus Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, punkt 27) ja 3. juuli 1997. aasta kohtuotsus Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punkt 15).

13 Sama ülesannet sisaldavad käibemaksudirektiivi artiklid 184 ja 185, mis kujutavad endast vastukaalu sisendkäibemaksu mahaarvamisele vastavalt käibemaksudirektiivi artiklites 168 ja 178 sätestatud nn kokkulepitud tasu põhimõttele, ning korrigeerivad esialgu liiga suurt sisendkäibemaksu mahaarvamist. Eelkõige käibemaksudirektiivi artikli 185 lõige 2 lubab tagada, et sisendkäibemaksu mahaarvamist kohandatakse kokkuvõttes tegelikule käibemaksuga maksustamisele. Teenuse saajat, keda ei ole tasu maksmata jätmise tõttu käibemaksuga maksustatud, ei tule ka sisendkäibemaksu mahaarvamise teel (fiktiivselt) koormamisest vabastada.

14 Nii sõnaselgelt ka 3. septembri 2014. aasta kohtuotsus GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, punkt 31) ja 26. jaanuari 2012. aasta kohtuotsus Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, punkt 26).

15 3. juuli 1997. aasta kohtuotsus Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punkt 18).

16 15. mai 2014. aasta kohtuotsus Almos Agrárikülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 23).

17 15. mai 2014. aasta kohtuotsus Almos Agrárikülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 25).

34. Nagu Euroopa Kohus on siiski juba kohtuotsuses *Di Maura*¹⁸ ja hilisemates otsustes¹⁹ märkinud, ei või seda kohtuotsust mõista nii, et liikmesriigid võiksid välistada käibemaksuga maksustatava väärtuse mis tahes vähendamise.

35. Käibemaksudirektiivi artikli 90 lõige 2 lubab liikmesriikidel hinna täieliku või osalise mittetasumise korral teha artikli 90 lõikest 1 erandi. Sisuliselt sarnase varasema õigusakti ettevalmistavatest materjalidest tuleneb aga esiteks, et see võimalus oli ette nähtud üksnes kuritarvituste vältimiseks.²⁰ Teiseks põhineb see erandi tegemise õigus – nagu Euroopa Kohus on juba otsustanud²¹ – osalise või täieliku mittetasumise korral üksnes kaalutlusel, et teatud asjaoludel ja tulenevalt asjaomases liikmesriigis kehtivast õiguslikust olukorrast võib olla keeruline kontrollida, kas tasu mittemaksmine oli lõplik või üksnes ajutine.

36. Sellest järeldub, et sellise erandi tegemise võimaluse kasutamine peab olema põhjendatud, et liikmesriikide rakendusmeetmed ei nurjaks maksude ühtlustamise eesmärki, mida käibemaksudirektiiviga taotletakse.²² Samuti järeldub sellest, et erandi tegemise õigus ei luba liikmesriikidel lihtsalt välistada käibemaksuga maksustatava summa vähendamist, kui tasu on jäetud maksmata.²³

37. Kui mõõnda, et liikmesriikidel on võimalik käibemaksuga maksustatava summa vähendamist täielikult välistada, siis läheb see vastuollu neutraalse käibemaksu põhimõttega. Sellest tuleneb eelkõige, et ettevõtja riigi maksukogujana peab olema tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastatud.²⁴ Siia lisanduvad veel, nagu ma märkisin juba oma ettepanekus kohtuasjas *Di Maura*,²⁵ makskohustulase põhiõigused. Neile võib piiranguid seada üksnes proportsionaalsuse põhimõtte kohaselt (harta artikli 52 lõike 1 teine lause).²⁶

38. Euroopa Kohtu praktikast saab seejuures tuletada teatavat eristamist küsimuses, kas ja kuidas võivad olla põhjendatud maksustatava väärtuse korrigeerimise piirangud käibemaksudirektiivi artikli 90 tähenduses. Euroopa Kohus eristab nimelt materiaalseid aspekte (erandite puhul²⁷ käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 2 tähenduses) ja formaalseid aspekte (mis puudutavad käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikes 1 sätestatud tingimusi²⁸). Seejuures peavad nii liikmesriikide poolt ette nähtud erandid kui ka tingimused olema proportsionaalsed.²⁹

18 23. novembri 2017. aasta kohtuotsus *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 20 jj, eelkõige punkt 23).

19 8. mai 2019. aasta kohtuotsus *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, punkt 20 jj) ja 22. veebruari 2018. aasta kohtuotsus *T-2* (C-396/16, EU:C:2018:109, punkt 35 jj).

20 Vt artikli 12 (maksustatav väärtus) põhjendus komisjoni 20. juuni 1973. aasta ettepanekus (KOM(73) 950 (lõplik)), lk 15.

21 3. juuli 2019. aasta kohtuotsus *UniCredit Leasing* (C-242/18, EU:C:2019:558, punkt 54 jj); 8. mai 2019. aasta kohtuotsus *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, punkt 19); 22. veebruari 2018. aasta kohtuotsus *T-2* (C-396/16, EU:C:2018:109, punkt 37); 23. novembri 2017. aasta kohtuotsus *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 17) ja 3. juuli 1997. aasta kohtuotsus *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, punkt 18).

22 Vt 8. mai 2019. aasta kohtuotsus *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, punkt 20); 22. veebruari 2018. aasta kohtuotsus *T-2* (C-396/16, EU:C:2018:109, punkt 38); 23. novembri 2017. aasta kohtuotsus *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 18) ja 3. juuli 1997. aasta kohtuotsus *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, punkt 18).

23 8. mai 2019. aasta kohtuotsus *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, punkt 20) ja 23. novembri 2017. aasta kohtuotsus *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, punktid 20 ja 21).

24 8. mai 2019. aasta kohtuotsus *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, punkt 20) ja 23. novembri 2017. aasta kohtuotsus *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 23).

25 Minu ettepanek kohtuasjas *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:440, punkt 45 jj).

26 Käibemaksu eelrahastamine puudutab kutsevabadust, ettevõtlusvabadust ja õigust omandile (harta artiklid 15, 16 ja 17). 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).

27 8. mai 2019. aasta kohtuotsus *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, punkt 21); 22. veebruari 2018. aasta kohtuotsus *T-2* (C-396/16, EU:C:2018:109, punkt 37 jj) ja 23. novembri 2017. aasta kohtuotsus *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 22).

28 3. juuli 2019. aasta kohtuotsus *UniCredit Leasing* (C-242/18, EU:C:2019:558, punktid 38 ja 39); 6. detsembri 2018. aasta kohtuotsus *Tratave* (C-672/17, EU:C:2018:989, punkt 32 jj) ja 26. jaanuari 2012. aasta kohtuotsus *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40, punkt 23 jj).

29 Vt 8. mai 2019. aasta kohtuotsus *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, punkt 26); 6. detsembri 2018. aasta kohtuotsus *Tratave* (C-672/17, EU:C:2018:989, punkt 33); 23. novembri 2017. aasta kohtuotsus *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 25) ja 26. jaanuari 2012. aasta kohtuotsus *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40, punkt 28).

39. Hinna mittetasumise korral peab sisuline erand seejuures tingimata puudutama ebakindlust selles suhtes, „kas tasu jäeti lõplikult või ainult ajutiselt maksmata“.³⁰

40. Formaalses mõttes võib seevastu kehtestada üldisemaid tingimusi, et tagada maksu nõuetekohane kogumine ja hoida ära maksudest kõrvalehoidumist. Selles osas on Euroopa Kohus näiteks juba otsustanud, et teenuse saaja kinnitus korrigeeritud arve kättesaamise kohta³¹ või teenuse saaja teavitamine maksustatava väärtuse korrigeerimise kavast³² võib põhimõtteliselt kujutada endast võimalikke tingimusi oma maksuvõla vähendamiseks.

D. Maksustatava väärtuse korrigeerimise piiramise põhjendamine

41. Käesoleval juhul seadis Poola seadusandja teenust osutava ettevõtja maksustatava väärtuse korrigeerimise (ja seega ka maksuvõla) sellest sõltuvusse, et teenuse saaja on nii teenuse osutamise ajal kui ka korrigeeritud maksudeklaratsiooni esitamisele eelneval päeval veel registreeritud maksukohustuslane, kelle suhtes ei ole algatatud maksejõuetus- ega likvideerimismenetlust.

42. See ei kujuta endast ilmselt üksnes teenuse osutaja poolt maksustatava väärtuse korrigeerimise formaalset üldtingimust. Esiteks ei ole tal sellele tunnusele üldse mingit mõju, mistõttu ei saa seda pelga formaalsusena käsitada. Teiseks välistab see nõue *per se* sel juhul maksustatava väärtuse korrigeerimise, kui tarned tehakse või teenused osutatakse ettevõtjale, kes veel küll õiguslikult eksisteerib, kuid kelle suhtes on algatatud pankroti- või likvideerimismenetlus.

43. Käibemaksudirektiiv lähtub aga selliste tarnete või teenuste maksukohustusest. Vastavalt sellele lähtub käibemaksudirektiivi artikkel 90 aluspõhimõttena (selle kohta eespool punkt 30) selliste tarnete või teenuste maksustatava väärtuse korrigeerimise võimalusest tasu täieliku või osalise mittemaksmise korral. Selle võimaluse välistamine selliste tarnete ja teenuste puhul ei ole seega – teisiti kui arvab Poola – pelgalt formaalne tingimus, vaid sisuline erand.

44. Selleks, et see oleks lubatud, peab see sisuline erand puudutama hinna mittetasumise korral seega ebakindlust selle suhtes, „kas tasu jäeti täielikult või ainult osaliselt maksmata.“³³ See ei ole siiski nii.

45. Nagu Euroopa Kohus märkis juba kohtuasjas A-PACK CZ s. r. o.³⁴ ja nagu ka komisjon asjakohaselt rõhutab, kujutab faktiline olukord, et teenuse saaja suhtes toimub maksejõuetusmenetlus, endast pigem asjaolu, mis võib kinnitada, et tasu jäetakse lõplikult maksmata. Sama kehtib asjaolu kohta, et teenuse saaja on likvideerimisel. Maksustatava väärtuse korrigeerimise piiramine juhtudel, mille puhul on peaaegu kindel, et kokkulepitud tasu jääb ka lõplikult maksmata, ei ole seega võimalik ega proportsionaalne.

46. See kehtib seda enam, et Poola õiguse kohaselt on maksustatava väärtuse korrigeerimise põhitingimuseks tähtaeg 150 päeva, mille jooksul vaatamata maksetähtaja saabumisele maksmist ei toimunud. Seda, kas käibemaksu eelfinantseerimist üle viie kuu saab pidada igal juhul proportsionaalseks, ei ole käesoleval juhul vaja analüüsida. Nimelt juhtumil, kui tasu ei ole 150 päeva jooksul makstud ja teenuse saaja suhtes on juba algatatud likvideerimismenetlus, ei ole enam ebakindlust selles suhtes, et tasu jääb lõplikult maksmata.

30 Nii sõnaselgelt 8. mai 2019. aasta kohtuotsus A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punkt 23), samuti 22. veebruari 2018. aasta kohtuotsus T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, punkt 40) ja 23. novembri 2017. aasta kohtuotsus Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 22).

31 26. jaanuari 2012. aasta kohtuotsus Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, punkt 25) – niivõrd kui see on ilma suurema kulutuseta võimalik.

32 6. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, punktid 35 ja 36). Tagantjärele teavitamise küsimust teavitamata jätmise korral seejuures siiski ei käsitletud.

33 Nii sõnaselgelt 8. mai 2019. aasta kohtuotsus A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punkt 23), vt ka 22. veebruari 2018. aasta kohtuotsus T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, punkt 40) ja 23. novembri 2017. aasta kohtuotsus Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 22).

34 8. mai 2019. aasta kohtuotsus A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punkt 24).

47. Meetmed, mida liikmesriigid võivad maksu täpse kogumise ja maksudest kõrvalehoidumise vältimise tagamiseks kõnealuse artikli 273 kohaselt võtta, ei tohi aga minna kaugemale sellest, mis on vajalik nende eesmärkide saavutamiseks, ega seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust.³⁵ Nagu Euroopa Kohus on juba otsustanud, läheb maksukohustuslase süüst sõltumatu vastutus alates teatud kuupäevast (käesoleval juhul pankroti- või likvideerimismenetluse algatamine) kaugemale sellest, mis on vajalik riigikassa õiguste tagamiseks.³⁶ Süüst sõltumatu vastutusega oleks aga tegemist juhul, kui teenust osutav maksukohustuslane ei saaks oma maksuvõlga vaatamata hinna tasumata jätmisele korrigeerida.

48. Lisaks ei ilmne, mil viisil peaks maksuvõla korrigeerimise piiramine alates teatud sündmuse saabumisest, mida teenust osutav ettevõtja ei saa mõjutada, olema sobiv käibemaksualase kuritarvituse vastu võitlemiseks.

49. Kokkuvõttes ei võimalda käibemaksudirektiivi artikkel 90 seega liikmesriikidel välistada teenust osutava maksukohustuslase maksuvõla korrigeerimist seetõttu, et teenuse saaja suhtes on teenuse osutamise või korrigeerimise ajal juba algatatud pankroti- või likvideerimismenetlus.

E. Maksutulu saamata jäämise ohu vältimine

50. Poola seadusandja jaoks on sisuliselt eelkõige oluline – millele eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab – maksutulu saamatajäämise ohu vältimine teenuse saaja madala maksevõime tõttu. Käesolevas menetluses tugineb Poola seetõttu peamiselt käibemaksusüsteemi toimimisele ning Poola ja ka liidu finantshuvide kaitsele.

51. Tegemist on paljudes riikides levinud probleemistikuga. Kes kannab teenuse saaja käibemaksuga seotud maksejõuetusriski – riik või teenuse osutaja? Nimelt kui teenuse saaja on omalt poolt maksukohustuslane, siis viib teenuse osutaja maksustatava väärtuse muutmine käibemaksudirektiivi artikli 185 kohaselt tegelikult teenuse saaja sisendkäibemaksu korrigeerimiseni. Viimane on samuti ka kohustatud korrigeerima alusetult tasutud käibemaksu mahaarvamist, mis vastab teenuse osutaja maksuvõla korrigeerimisele. Riigil on sellisel juhul maksunõue teenuse saaja vastu.

52. See mehhanism ütleb aga siis üles, kui teenuse saaja suhtes on algatatud pankroti- või likvideerimismenetlus. Tavaliselt ei ole siis enam piisavalt rahalisi vahendeid, et tagastada riigile juba maha arvatud sisendkäibemaksu summa. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul mõjutab maksuvõla korrigeerimine teenuse osutaja poolt isegi „lubamatul viisil pankrotimenetlust“. Sellega rahuldatakse riigikassa arvel võlgniku ühe võlausaldaja nõue ning viimase asemele asub riik. See kirjeldab liikmesriigi maksutulu saamatajäämise ohtu, isegi kui need argumendid on suures osas tulemusel. Ka teenuse osutaja nõuet ei rahuldata. Tema nõue langeb samuti ära nagu teiste võlausaldajate nõuded. Sisendkäibemaksu korrigeerimise nõude suhtes, mis on siiski enamasti väärtusetu, lisandub võlausaldajana üksnes riik.

53. Lõppkokkuvõttes sõltub selline maksutulu saamatajäämise oht, st liidu ja Poola finantshuvide ohtu seadmine, siiski üksnes käibemaksudirektiivi artikli 167 väga grammatilisest tõlgendusest. See seob teenuse saaja sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse sõnastuse kohaselt üksnes teenuse osutaja maksuvõla tekkimisega. Seega on teenuse saajale antud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus juba enne tasu maksmist (nn „viivitamatu mahaarvamine“).³⁷

35 Vt 9. juuli 2015. aasta kohtuotsus *Salomie ja Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 62 ja seal viidatud kohtupraktika).

36 6. detsembri 2012. aasta kohtuotsus *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774, punkt 42) ja 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus *Mahagében* (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 48).

37 See vastab Euroopa Kohtu praktikale – vt 28. juuli 2011. aasta kohtuotsus komisjon vs. Ungari (C-274/10, EU:C:2011:530, punkt 48).

54. Selline viivitamatu mahaarvamine tuleb teha selleks, et piirata riigi maksutulu saamatajäämise ohtu ning võtta seega arvesse liikmesriikide ja liidu huvi käibemaksu tõhusa kogumise vastu. Nimelt võivad liikmesriigid tasu maksmata jätmise korral korrigeerida õigeaegselt sisendkäibemaksu mahaarvamist, selle asemel et kasutada „käendajana maksejõuetusest tingitud võlgade“ korral teenuse saajat.

55. Käibemaksudirektiivi artikkel 167 lähtub nimelt mõttest, et tarne või teenuse saaja tasub selle eest õigeaegselt, mistõttu ta on õigeaegselt ka sisendkäibemaksuga maksustatud. Seega eeldatakse käibemaksuga maksustamist lähimal ajal. Seevastu ei ole tekstis midagi öeldud selle kohta, kas mitu aastat kestev maksude alandamine sisendkäibemaksu mahaarvamise teel peab toimuma ka ilma käibemaksuga maksustamiseta.

56. Viimati mainitu oleks ka vastuolus sisendkäibemaksu mahaarvamise eesmärgiga. Sisendkäibemaksu mahaarvamine võimaldab ainult maha arvata summad, mis maksukohustuslane on oma tarnijale käibemaksuna vastavalt tehingult *tasunud*.³⁸ Enne sellist tasumist ei ole veel ka maksustamist³⁹ ning maksmata sisendkäibemaksu „hüvitamine“ on üksnes teatud liiki toetus.⁴⁰

57. Lisaks ajendaks selline mitu aastat kehtiv sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus – kuni teenust osutav ettevõtja korrigeerib maksuvõla – just teenuse saajat kuritarvitamiseks. See oleks vastuolus käibemaksudirektiivi artikli 273 mõttega, mis lubab liikmesriikidel kohustusi selleks ette näha, et tagada maksu täpne kogumine. Selline tähtajatu käibemaksu mahaarvamise õigus ilma käibemaksukoormuseta on eelkõige vastuolus ELTL artikli 325 hinnanguga, mille kohaselt on liikmesriigid kohustatud kaitsma liidu finantshuve.

58. Käibemaksudirektiivi artikli 185 lõige 1 näeb sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise muu hulgas eelkõige siis ette, kui sisendkäibemaksu tegurid on pärast maksudeklaratsiooni esitamist muutunud. Tasu maksmata jätmise korral võivad liikmesriigid siiski nõuda korrigeerimist (lõige 2). See võimalus ei sõltu asjaolust, kas teenuse osutaja on juba oma maksuvõla korrigeerinud. Niisiis võivad liikmesriigid vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 2 teisele lausele ette näha, et teenuse saaja, kes ei ole tasu maksnud ega ole seega käibemaksuga koormatud, on vastavalt käibemaksu direktiivi artiklile 185 kohustatud oma sisendkäibemaksu mahaarvamist korrigeerima lähimal võimalikul ajal.

59. Maksustamisperioodi lõppemine kujutab endast seejuures mõistlikku ajavahemikku, et kontrollida sisendkäibemaksu viivitamatu mahaarvamise aluseks olevat eeldust, et teenuse saaja maksab tasu lähemal ajal. Järgmiseks maksustamisperioodiks maksudeklaratsiooni esitamise kuupäeval (tavaliselt kuu aega hiljem) on kindel, kas tehtud sisendkäibemaksu mahaarvamine (koormamise puudumisel) on siiani toimunud sisuliselt alusetult. See vähendab süsteemist tulenevat ohtu, et sellel viimasel maksustamisperioodil jääb maksutulu saamata.

60. Seega ei pea maksuvõlausaldaja (käesoleval juhul Poola) ootama, kuni teenuse saaja suhtes on algatatud pankroti- või likvideerimismenetlus, vaid saab maksutulu ohtu seadmist ennetada juba varem.

38 Nt 22. veebruari 2018. aasta kohtuotsus T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika). Vaata ka 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punkti 35 lõpp). Seal kasutab Euroopa Kohus saksakeelses versioonis küll formuleeringut „abgeführt hat“ (kandis üle). Kuna ta aga räägib teenuse saajast, kes ei kanna käibemaksu maksuameti arvele, vaid tasub selle teenuse osutajale, siis on sellega ilmselt viimati mainitud silmas peetud. Prantsuskeelses versioonis on kasutatud formuleeringut „avoir été acquitté“, mida saab ka täiesti korrektselt tõlkida „tasuti“. Eriti selgeks saab see punktis 36 – seal on see samuti õigesti tõlgitud.

39 Vaata ka kohtujurist Campos Sánchez-Bordona ettepanek kohtuasjas Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punkt 64): sisendkäibemaksu mahaarvamine „on lahutamatu seotud maksu tasumisega. Kui maksukohustuslane ei ole käibemaksu maksnud, ei ole tal oma õiguse kasutamiseks mingit õiguslikku ega majanduslikku alust.“ Vaata ka minu ettepanek kohtuasjas Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, punkt 44).

40 Nii täiesti selgelt H. Stadie, Rau/Dürrwächter, UStG, § 15 märkus 87 – 2019. aasta mai seisuga.

61. Juhul kui teenuse saaja maksab tasu hiljem siiski veel teenust osutavale maksukohustuslasele, muudetakse uuesti maha arvatava summa kindlaksmääramisel arvesse võetavaid tegureid. Seetõttu toimub vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 185 lõikele 1 uus korrigeerimine. Seega on tagatud, et teenuse saaja vabastatakse niipea igasugusest käibemaksuga maksustamisest, kui see muutub tema jaoks kulufaktoriks. Viimati mainitu vastab täpselt käibemaksu neutraalsuse põhimõttele, nii nagu seda on arendanud ja tõlgendanud Euroopa Kohus.⁴¹

62. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu kirjeldatud probleemide lahendust seoses tasu maksmata jätmisega kahe maksukohustuslase vahelises suhtes tuleb seega otsida mitte teenust osutava maksukohustuslase maksuvõla korrigeerimise piiramises, vaid sisendkäibemaksu mahaarvamise kiiremas korrigeerimises, ilma et teenuse saajat koormataks sisendkäibemaksuga.

V. Ettepanek

63. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

Direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikkel 90 ei võimalda liikmesriikidel välistada teenust osutava maksukohustuslase maksuvõla korrigeerimist seetõttu, et teenuse saaja suhtes on teenuse osutamise või korrektuuri tegemise ajal juba algatatud pankroti- või likvideerimismenetlus. Selle direktiivi artikli 185 lõige 2 lubab aga liikmesriikidel mittetäieliku tasumise korral nõuda sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimist juba järgmisel maksustamisperioodil.

⁴¹ 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punkt 41) ja 3. märtsi 2005. aasta kohtuotsus Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).