

Kohtuasi C-398/20**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

20. august 2020

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Krajský soud v Brně (Brno maakonnakohus, Tšehhi Vabariik)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

29. juuli 2020

Kaebuse esitaja:

ELVOSPOL, s.r.o.

Vastustaja:

Odvolací finanční ředitelství (maksuvaidluste komisjon, Tšehhi Vabariik)

Põhikohtuasja ese

Põhikohtuasja ese on kaebus, mille äriühing ELVOSPOL, s.r.o. esitas Odvolací finanční ředitelství (maksuvaidluste komisjon, Tšehhi Vabariik) otsuse peale, mille kohaselt ei antud kõnealusele äriühingule õigust vähendada tasumisele kuuluvat käibemaksu summa võrra, mis vastas pankrotis oleva võlgniku tasumata nõude summale, põhjusel, et see nõue oli tekkinud kuue kuu jooksul enne seda, kui kohus kuulutas välja võlgniku pankroti.

Eelotsuse küsimus

Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1) artikli 90 lõigetega 1 ja 2 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, milles sisalduv tingimus ei võimalda käibemaksukohustuslasel, kellel on tekkinud maksukohustus seoses maksustatavate kaubatarnete või teenuste osutamisega teisele maksumaksjale, korrigeerida tasumisele kuuluvat maksusummat võlgnevuselt, mis on tekkinud

kuue kuu jooksul enne seda, kui kohus on välja kuulutanud selle teise maksukohustuslase pankroti, kui teine maksukohustuslane on nende kaubatarnete või teenuste osutamise eest tasunud osaliselt või ei ole üldse tasunud?

Liidu õigus

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „direktiiv“) artikkel 63, artikkel 73, artikli 90 lõiked 1 ja 2 ning artikkel 273 (ELT 2006, L 347, lk 1).

Liikmesriigi õigus

Maksusumma korrigeerimise õigus nõuete korral sellistele võlgnikele, kelle suhtes on algatatud pankrotimenetlus, on reguleeritud Tšehhi Vabariigi käibemaksuseaduse nr 235/2004 (zákon o dani z přidané hodnoty) (edaspidi „käibemaksuseadus“) §-s 44. Vaadeldaval ajal olid selle paragrahvi asjakohased lõiked järgmised:

(1) Maksukohustuslasel, kelle maksukohustus on tekkinud seoses kaubatarnete tegemise või teenuste osutamisega teisele maksukohustuslasele ja kelle nõuet, mis on tekkinud kuni kuus kuud enne päeva, kui kohus kuulutas välja [võlgniku] pankroti, ei ole seni tasutud (edaspidi „võlausaldaja“), on õigus korrigeerida tasumisele kuuluva käibemaksu summat kõnealuse võla summa võrra [...]¹

[...]

(3) Võlausaldaja saab tasumisele kuuluva käibemaksu summat korrigeerida kõige varem maksustamisperioodil, mille jooksul täideti lõikes 1 määratletud tingimused. Summat ei saa korrigeerida, kui selle maksustamisperioodi lõpust, mille jooksul tehti algseid maksustatavaid kaubarneid või osutati teenuseid, on möödunud rohkem kui kolm aastat, samuti juhul, kui võlgnik ei ole enam maksukohustuslane. [²]

[...]

(5) Kui maksukohustuslane korrigeerib maksusummat lõike 1 kohaselt, on võlgnik kohustatud vähendama oma sisendkäibemaksu summat saadud maksustatavalt kaubatarnelt või teenuste osutamisel arvestatud maksusumma võrra, mille võrra

¹ Eriti juhul, kui võlgniku suhtes on algatatud pankrotimenetlus, milles kohus on otsustanud võlgniku vara likvideerida, ja võlausaldaja on selles menetluses selgelt esitanud oma nõuded, mis on tunnustatud ja arvesse võetud.

² Nagu allpool märgitud, ei saa tingimust, et võlausaldajal ei ole õigust maksusummat korrigeerida ka juhul, kui võlgnik ei ole enam maksukohustuslane, kohaldada, sest see on Euroopa Kohtu 8. mai 2019. aasta otsuse A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377) kohaselt vastuolus direktiivi artikliga 90.

võlausaldaja oma maksusummat korrigeeris, ehk summas, milles ta maksustatavalt kaubarne või teenuse osutamisel maksu maha arvas. [...]

(6) Kui nõue, mille suhtes võlausaldaja korrigeeris käibemaksusummat lõike 1 kohaselt, tasutakse täielikult või osaliselt, on võlausaldaja kohustatud arvestama saadud summalt käibemaksu selle nõude täieliku või osalise tasumise päeva seisuga ja edastama võlgnikule maksudokumendi, mille võlausaldaja on kohustatud väljastama [...].“

Asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte

- 1 Äriühing ELVOSPOL, s.r.o. (edaspidi „kaebuse esitaja“) korrigeeris oma 2015. aasta mai kohta esitatud maksudeklaratsioonides käibemaksu summat käibemaksuseaduse § 44 lõike 1 kohaselt, sest äriühing MPS Mont a.s. ei olnud tasunud kaebuse esitajale kaupade tarne eest osutatud arvet, millel oli maksustatava tehingu kuupäevaks märgitud 29. november 2013 (edaspidi „vaidlustatud maksukorreksioon“).
- 2 19. mail 2014 kuulutas pankrotikohus välja äriühingu MPS Mont a.s. pankroti.
- 3 14. detsembril 2015 kutsus Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (Tšehhi Vabariigi maksuameti Lõuna-Morava maakonna osakond, edaspidi „maksuhaldur“) kaebuse esitajat üles kõrvaldama kahtlusi, mis olid maksuhalduril tekkinud vaidlustatud maksukorreksioonis esitatud summade õigsuse ja lõplikkuse kohta. Oma 6. jaanuari 2016. aasta kirjas vaidlustas kaebuse esitaja käibemaksuseaduse § 44 lõike 1 tõlgenduse, mida maksuhaldur oli kasutanud, osutades, et tema hinnangul olid vaidlustatud maksukorreksiooni puhul täidetud kõik selles õigusnormis ette nähtud tingimused. Maksuhaldur jõudis aga järeldusele, et kaebuse esitaja tõlgendus käibemaksuseaduse § 44 lõikele 1 ei ole õige, keeldus vaidlustatud maksukorreksiooni arvesse võtmast ning määras oma 22. veebruari 2016. aasta otsusega kaebuse esitajale 2015. aasta maikuu maksustamisperioodi eest täiendavalt käibemaksu summas 160 896 Tšehhi krooni.
- 4 Kaebuse esitaja kaebas selle otsuse edasi Odvolací finanční ředitelství (maksuvaidluste komisjon), kes oma 2. mai 2018. aasta otsuses toetas seisukohta, et vaidlustatud maksukorreksiooni ei saa arvesse võtta kõnealuse nõude vanuse tõttu ehk selle pärast, et see nõue oli tekkinud kuue kuu jooksul enne seda, kui kohus kuulutas välja äriühingu MPS Mont a.s. pankroti (edaspidi „nõude vanuse tingimus“).
- 5 Oma otsustes ei vaidlustanud ei maksuhaldur ega Odvolací finanční ředitelství (maksuvaidluste komisjon) seejuures asjaolu, et MPS Mont a.s. ei olnud tasunud kaebuse esitajale maksustatava kaubarne või teenuse osutamise eest isegi osaliselt. Nõude vanuse tingimuse täitmata jätmine oli seega ainus põhjus, mille alusel määrati täiendav käibemaksusumma ja keelduti vaidlustatud maksukorreksiooni arvesse võtmast.

- 6 Kaebuse esitaja esitas Odvolací finanční ředitelství (maksuvaidluste komisjon) kõnealuse otsuse peale Krajský soud v Brněle (Brno maakonnakohus) kaebuse, milles ta väitis endiselt, et täitis seadusest tulenevad tingimused vaidlustatud maksukorrektsiooni tegemiseks ja et nõude vanuse tingimus on vastuolus direktiivi artikliga 90.

Nõude vanuse tingimuse mõiste Tšehhi õiguses

- 7 Krajský soud v Brně (Brno maakonnakohus) on seisukohal, et maksukohustuslane (võlausaldaja) võib korrigeerida nõudelt tasumisele kuuluva käibemaksu summat juhul, kui see maksukohustuslane on täitnud käibemaksuseaduse § 44 lõikes 1 ette nähtud tingimused, **aga isegi juhul, kui ülejäänud käibemaksuseaduses ette nähtud tingimused on täidetud, ei saa maksukohustuslane (võlausaldaja) korrigeerida maksusummat olukorras, kus maksustatavast toimingust tulenev nõue oli tekkinud kuue kuu jooksul enne seda, kui kohus kuulutas välja maksukohustuslase (võlgniku) pankroti.**
- 8 Sellist tõlgendust toetas Nejvyšší správní soud'i (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus) laiendatud koda oma 16. juuli 2019. aasta määruses (kohtuasi 3922/2019 (kõrgeima halduskohtu otsuste kogumik), milles on öeldud, et käibemaksuseaduse § 44 lõiget 1 sõnastuses, mis kehtis 1. aprillist 2011 kuni 28. juulini 2016, tuleb tõlgendada nii, et [võlausaldaja] õigus korrigeerida nõude summalt makstava käibemaksu summat puudutab nõudeid, mis on tekkinud toimingute tulemusel ajavahemikus, mis lõppeb kuus kuud enne seda, kui kohus kuulutas välja [võlgniku] pankroti.
- 9 Nejvyšší správní soud (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus) pidas oluliseks ka majanduslikku argumenti, et „sellel turul tegutsevad professionaalid on võimelised tundma ära oma kaubanduspartneri läheneva pankroti tunnuseid seda paremini, mida lühemat aega enne tulevikus toimuvat pankrotti nad selle partneriga läbirääkimisi peavad ja tehinguid sõlmivad. Ja vastupidi, mida ajaliselt kaugemal pankroti päevast tehingu üle läbirääkimisi peetakse või tehing sõlmitakse, seda vähem on tulevikus pankrotti mineva äriühingu kaubanduspartnerile läbinähtav, et äriühingut ohustab kriis.“
- 10 Oma määruses viitas Nejvyšší správní soud (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus) ka varem kehtinud seadusele nr 328/1991 pankroti ja likvideerimise kohta (zákon o konkursu a vyrovnání), mille kohaselt on võlgniku teatavad õigustoimingud, mis on tehtud kuue kuu jooksul enne pankrotiavalduse esitamist, seaduse järgi õigustühised. Selle kohtu hinnangul: „Ka praegu kehtiva maksejõuetuse seaduse sätete kohaselt on maksejõuetuse ohu olukorras olemas vahe pankrotimenetluse algatamisele vahetult eelneva lühema ajavahemiku ja pikema, enamasti paariaastase ajavahemiku vahel just sellest seisukohast, milliseid nõudmisi esitatakse tehinguid sõlmivatele majandusüksustele ning kui kergesti saab selliseid tehinguid ühes või teises ulatuses ja ühel või teisel põhjusel tühistada (tunnistada need õigustühiseks). [...] [Kuuekuuse perioodi eesmärk] pidi

olema see, et kaitse, mis tuleneb käibemaksuseaduse §-s 44 ette nähtud privileegist, hõlmaks vaid neid võlgniku äripartnereid, kes sõlmisid võlgnikuga tehinguid varem kui viimase kuue kuu jooksul enne kohtu poolt pankroti väljakuulutamist. Nende puhul võis eeldada, et nad sõlmisid tulevikus pankrotistuva äriühinguga tehinguid heas usus tema maksevõimekuse suhtes ega saanud tol ajal ette näha, et nende nõue muutub tulevikus tagastamatuks. Kuid neil kaubanduspartneritel, kes sõlmisid tulevikus pankrotistuva äriühinguga tehinguid viimase kuue kuu jooksul enne pankroti väljakuulutamist kohtu poolt, oli – nagu näitab üldine teadmine majandusvaldkonnas – suurem võimalus peatset pankrotti ette näha ja seega ei olnud põhjust tagada neile maksustamise mõttes suuremat mugavust. Küsimusega on seotud ka üldine ajalooline kontekst, sest käesoleval juhul kohaldatav õigusakt võeti vastu 2011. aastal süveneva majanduskriisi tingimustes, mis põhjustas majandusraskusi paljudele isikutele, kes olid seni edukalt äritegevusega tegelenud. [...] Ka selles mõttes oli tol ajal loogiline, et kaitsta tuleks pigem neid, kes kauplesid tulevase pankrotistunud äriühinguga rohkem aega enne kohtu poolt pankroti väljakuulutamist, kui neid, kes sõlmisid pankrotistunud äriühinguga tehinguid vahetult enne pankroti väljakuulutamist.“

Direktiivi artiklit 90 käsitleva Euroopa Kohtu praktika analüüs

- 11 Euroopa Kohtu hinnangul ei vasta direktiivi artikli 90 lõike 1 erandite tingimustele järgmised õigusnormid: **i)** õigusnorm, mis võimaldab vähendada käibemaksuga maksustatavat summat nõude osalise või täieliku tasumata jätmise korral eranditult juhul, kui tegemist on rahalise nõudega (3. juuli 1997. aasta otsus *Goldsmiths*, **C-330/95**, EU:C:1997:339); **ii)** õigusnorm, mis seab käibemaksuga maksustatava summa vähendamise õiguse sõltuvusse pankrotimenetluse ebatõhususest, kui selline menetlus võib kesta isegi kauem kui kümme aastat (23. novembri 2017. aasta otsus *Enzo Di Maura*, **C-246/16**, EU:C:2017:887); **iii)** õigusnorm, mis sätestab, et maksukohustuslane ei saa korrigeerida käibemaksuga maksustatavat summat, kui osaliselt või täielikult on tasumata nõue, mille võlgnik oleks pidanud tasuma käibemaksuga maksustatava kaubatarne või teenuse osutamise eest, kui see võlgnik ei ole enam käibemaksukohustuslane (8. mai 2019. aasta otsus *A-PACK CZ s.r.o.*, **C-127/18**, EU:C:2019:377); samuti **iv)** õigusnorm, mille kohaselt on seoses tasumata nõudega käibemaksu vähendamise õiguse mitteamvestamise aluseks asjaolu, et maksukohustuslane ei ole esitanud seda nõuet võlgniku suhtes algatatud pankrotimenetluses ka juhul, kui maksukohustuslane väidab, et isegi kui ta oleks nõude esitanud, ei oleks seda tasutud (11. juuni 2020. aasta otsus *SCT d.d.*, **C-146/19**, EU:C:2020:464).
- 12 Samas on tunnistanud direktiivi artikli 90 nõuetega kooskõlas olevaks õigusnorm, milles seostatakse käibemaksuga maksustatava summa vähendamise õigus nõudega, et võlausaldaja peab saama kaupade või teenuste saaja (võlgniku) käest parandatud arve kättesaamise kinnituse, kui sellise kinnituse saamine mõistliku aja jooksul ei ole võlausaldaja jaoks võimatu või liiga keeruline (26. jaanuari 2012. aasta otsus *Kraft Foods Polska*, **C-588/10**, EU:C:2012:40).

- 13 Krajský soud v Brně (Brno maakonnakohus) hinnangul tuleneb Euroopa Kohtu ülalviidatud otsustest muu hulgas järgmine:
- direktiivi artikli 90 lõige 1 väljendab aluspõhimõtet, et maksustatav väärtus koosneb tegelikult saadud tasust, mistõttu ei saa maksuhaldur koguda käibemaksuna suuremat summat, kui maksukohustuslane sai³.
 - kui mõõnda, et liikmesriikidel on võimalik käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamist täielikult välistada, siis läheb see vastuollu käibemaksu neutraalsuse põhimõttega⁴.
 - direktiivi artikli 90 lõike 2 järgi lubatakse liikmesriikidel teha sellest põhimõttest erandeid, kui asjaolu, et vastastikused kohustused ei ole täidetud, on keeruline tõendada või kui see on vaid ajutise iseloomuga, seejuures peab erand olema põhjendatud ja proportsionaalne⁵.
 - erandid, mille eesmärk on koguda nõuetekohaselt käibemaksu ja hoida ära maksupettusi, peavad olema selle eesmärgi saavutamiseks rangelt vajalikud ning neid ei tohi kohaldada viisil, mis seaks kahtluse alla käibemaksuga maksustamise neutraalsuse⁶.

Lõppmärkused

- 14 Krajský soud v Brně (Brno maakonnakohus) hinnangul kehtib tsiteeritud liikmesriigi õigusnorm, mis on toodud käibemaksuseaduse §-s 44, olukorras, kus võlgnik ei ole maksustatava kaubatarne või teenuse osutamise eest võlausaldajale osaliselt või täielikult tasunud. Seega on tegemist olukorraga, mille puhul liikmesriigid võivad direktiivi artikli 90 lõike 2 kohaselt teha erandeid direktiivi artikli 90 lõikes 1 ette nähtud üldreeglist.
- 15 Krajský soud v Brně (Brno maakonnakohus) väljendab aga kahtlust, kas nõude vanuse tingimus, mis on ette nähtud käibemaksuseaduse § 44 lõikes 1, on kooskõlas direktiivi artikliga 90 ja selle eesmärgiga ning Euroopa Kohtu praktikas väljatöötatud nõuetega direktiivi artikli 90 kohta.
- 16 Olukord, kus ülejäänud käibemaksuseaduses ette nähtud tingimused on täidetud ja vaidlustatud maksukorrektiooni lubamatus tuleneb vaid asjaolust, et täitmata on

³ Vt 8. mai 2019. aasta kohtuotsuse A-PACK CZ s.r.o. (C-127/18, EU:C:2019:377) punktid 17–22.

⁴ Vt 13. märtsi 2008. aasta kohtuotsus Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166) ja 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147).

⁵ Samas.

⁶ Vt 8. mai 2019. aasta kohtuotsuse A-PACK CZ s.r.o. (C-127/18, EU:C:2019:377) punktid 25–27 ja 26. jaanuari 2012. aasta kohtuotsuse Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40) punkt 28.

nõude vanuse tingimus, viib Krajský soud v Brně (Brno maakonnakohus) hinnangul käibemaksuga maksustamise neutraalsuse põhimõtte rikkumiseni.

- 17 Lõpetuseks, Krajský soud v Brně (Brno maakonnakohus) hinnangul erineb käesolev asi kõigist teistest kohtuasjadest, mida Euroopa Kohus on seni käsitletud.

TÖÖDOKUMENT