Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE
esitatud 12. oktoobril 2017 [1]

Kohtuasi C-396/16

T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o. (sedaj v stečaju)
versus
Republika Slovenija

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Vrhovno sodišče (kõrgeim kohus, Sloveenia))

Eelotsusetaotlus – Direktiiv 2006/112/EÜ – Ühine käibemaksusüsteem – Artikkel 184 – Sisendkäibemaksu mahaarvatava summa korrigeerimine – Artikli 185 lõige 1 – Mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurite muutumine – Artikli 185 lõige 2 – Tehingud, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata – Kompromissi kinnitamine – Artikkel 90 ja artikli 185 lõike 2 teine lõik – Neutraalne maksustamine – Kogu teataval territooriumil tasumisele kuuluva käibemaksu sissenõudmine – Kohustus tagada maksu korrigeerimise ja mahaarvatava summa korrigeerimise kordade rakendamisel järjepidevus hinna tasumata jätmise korral

I. Sissejuhatus

1. Vrhovno sodišče (kõrgeim kohus, Sloveenia) on esitanud Euroopa Kohtule mitu eelotsuse küsimust, milles ta palub tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi [2] (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikleid 184–186.

2. See eelotsusetaotlus on esitatud vaidluse raames, mille pooled on T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o. (sedaj v stečaju) (edaspidi „T-2“), ja Republika Slovenija, mida esindas Ministrstvo za finance (Sloveenia rahandusministeerium), ning mis puudutab nende ostetud kaupade ja teenustega seotud sisendkäibemaksu mahaarvatava summa korrigeerimist, mida hõlmas T-2 puhul kompromiss.

3. Selle kompromissi kinnitamise tulemusena vähenes summa, mida T-2 pidi oma tarnijatele käibemaksuga maksustatavatelt tehingutelt tasuma, 56% võrra. Rahandusministeerium leidis, et T-2 on kohustatud käibemaksu mahaarvatavat summat korrigeerima proportsionaalselt tema suhtes kohaldatud vähendamisele, st 56% ulatuses sellest käibemaksust, mis esialgu asjaomaste arvete alusel maha arvati. T-2 vaidles niisugusele tõlgendusele vastu.

1 Algkeel: prantsuse.

2 ELT 2006, L 347, lk 1.

4. Selles olukorras esitaski eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtule kolm eelotsuse küsimust, et teha kindlaks, kas – võttes arvesse seda, kuidas on käibemaksudirektiivi artiklid 184 ja 185 siseriiklikku õigusesse üle võetud – on põhjendatud maksuhalduri nõue vähendada käibemaksu summat, mille on maha arvanud maksejõuetu maksukohustuslane, kelle kohustusi tema võlausaldajate ees on kompromissimenetluse raames vähendatud.

5. Teen Euroopa Kohtule sisuliselt ettepaneku vastata, et niisuguses vaidluses nagu põhikohtuasjas käsitletav on põhjendatud maksuameti nõue vähendada käibemaksu summat, mille on maha arvanud maksejõuetu maksukohustuslane, kelle kohustuste kohta anti kompromissi kinnitamise määrus, kui see kinnitamine toob kaasa maksustatava väärtuse vähenemise.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

6. Käibemaksudirektiivi artiklis 73 on nähtud ette:

„Artiklites 74–77 nimetamata 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.“

7. Selle direktiivi artiklis 90 on sätestatud:

„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.“

8. Selle direktiivi artikli 168 punkti a kohaselt on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta maksustatavaid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase nende tehingute tarbeks.

9. Käibemaksudirektiivi artikkel 184 on sõnastatud järgmiselt:

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

10. Selle direktiivi artiklis 185 on nähtud ette:

„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 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.“

11. Selle direktiivi artikli 186 kohaselt kehtestavad liikmesriigid nimetatud direktiivi artiklite 184 ja 185 kohaldamise üksikasjalikud eeskirjad.

B. Sloveenia õigus

12. Käibemaksuseaduse (Zakon o davku na dodano vrednost, Uradni list RS, nr 13/11, edaspidi „ZDDV-1“) artikli 39 lõigetes 3 ja 4 on sätestatud:

„3. Maksukohustuslane võib samuti korrigeerida (vähendada) deklareeritud käibemaksusummat, kui jõustunud kohtuotsuse alusel, millega kinnitatakse lõpetatud pankrotimenetlus, või lõpetatud kompromissimenetluse alusel ei ole käibemaksu osaliselt või täielikult tagastatud. Nii võib toimida ka maksukohustuslane, kes saab kohtumääruse täitemenetluse peatamise kohta või mõne muu dokumendi, millest ilmneb, et täitemenetluses ei ole nõuet täidetud või seda ei ole täies ulatuses täidetud, kuna võlgnik on kustutatud äriregistrist või muudest vastavatest registritest või andmebaasidest. Kui maksukohustuslasele tasutakse hiljem täielikult või osaliselt kaubatarne või teenuse osutamise eest, mille suhtes ta on vastavalt käesolevale lõikele taotlenud maksustatava summa korrigeerimist, tuleb tal deklareerida saadud summalt käibemaksu.

4. Olenemata eelmises lõikes sätestatust võib maksukohustuslane korrigeerida (vähendada) deklareeritud, kuid maksmata jäänud käibemaksusummat kõigilt tunnustatud nõuetelt, millele ta on kompromissimenetluses või pankrotimenetluses viidanud.“

13. ZDDV-1 artikli 63 lõike 1 kohaselt on maksukohustuslasel õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha käibemaks, mille ta peab kaupade või teenuste soetamisel tasuma, kui neid kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks.

14. ZDDV-1 artikkel 68 „Käibemaksu mahaarvatava summa korrigeerimine“ on sõnastatud järgmiselt:

„1. Maksukohustuslane peab esialgu maha arvatud summat korrigeerima, kui see on kõrgem või madalam, kui talle lubatud.

2. Maksukohustuslane peab käibemaksu mahaarvatud summat korrigeerima, kui mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid on pärast käibemaksu mahaarvamist muutunud, nagu ostude tühistamise või hinnaalanduste saamise korral.

3. Erandina käesoleva artikli lõikest 2 ei korrigeeri maksukohustuslane esialgu maha arvatud summat nõuetekohaselt tõendatud hävimise või kaotuse korral ning kui kaubast kõrvaldati üks osa käesoleva seaduse artiklis 7 nimetatud väikese väärtusega kinkide tegemiseks ja näidiste jagamiseks.“

15. Finantstehinguid, maksejõuetusmenetlust ja sundlõpetamist käsitleva seaduse (Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju, Uradni list RS, nr 126/07, edaspidi „ZFPPIPP“) artikli 214 lõike 1 kohaselt lõpeb kompromissi kinnitava määruse jõustumisega võlausaldajate õigus esitada oma nõudeid kohtumenetluses või muus pädeva asutuse poolt läbi viidavas menetluses ja konkreetsemalt õigus nõuda:

– tavanõuete rahuldamist seaduse artikli 212 lõike 4 tähenduses suuremas ulatuses, kui on kinnitatud kompromissis ette nähtud, ja enne kompromissis kindlaks määratud kuupäeva, ning

– intressi tasumist nendelt nõuetelt suuremal määral, kui on kompromissis märgitud.

16. ZFPPIPP artikli 214 lõikes 2 on sätestatud, et kompromissi kinnitava määruse jõustumisega lõpeb võlausaldajate õigus nõuda kohtumenetluses või muus pädeva asutuse poolt läbi viidavas menetluses, et neile makstaks välja seaduse artikli 212 lõikes 4 nimetatud nõuetest madalama järgu nõude kogusumma.

17. ZFPPIPP artikli 214 lõikes 3 on nähtud ette, et kui võlgnik rahuldab vabatahtlikult võlausaldajate nõuded suuremas ulatuses, kui on selle artikli lõigetes 1 ja 2 ette nähtud, siis ei ole tal õigust nõuda hüvitamist alusetule rikastumisele tuginedes.

III. Põhikohtuasja faktilised asjaolud ja eelotsuse küsimused

18. T-2 on Ljubljanas (Sloveenia) asuv äriühing, kelle tegevusala on elektroonilise sideteenuste osutamine ja selle valdkonna seadmete tarnimine. Eelotsusetaotluse esitamise kuupäeval, 5. juulil 2016 oli ta pankrotis.

19. T-2 suhtes algatati kompromissimenetlus, st erimenetlus, mille eesmärk on maksejõuetu võlgniku kohustuste kergendamine. Kompromiss T-2 suhtes kinnitati Okrožno sodišče v Mariboru (Maribori piirkonnakohus, Sloveenia) 28. novembri 2011. aasta määrusega. Selle kohtumääruse kohaselt pidi T-2 võlausaldajatele tagasi maksma 44% oma võlast ilma intressita ja seda üheksa aasta jooksul alates määruse jõustumisest. Kohtumäärus jõustus 24. veebruaril 2012.

20. Maksuhalduri nõudel koostas T-2 loetelu arvetest, mida ta ei olnud oma võlausaldajatele tasunud, mis vastasid kompromissi tingimustele ning mille kohaselt arvas ta sisendkäibemaksu vastavatest summadest maha. Nende dokumentide põhjal leidis maksuhaldur, et T-2 peab sisendkäibemaksu mahaarvatud summat korrigeerima vastavalt kompromissis alla hinnatud võlasummale, mille ta võlausaldajatele maksab, see tähendab 56% võrra esialgsest sisendkäibemaksu mahaarvatud summast.

21. Seepärast tegi maksuhaldur 27. mail 2013 otsuse, milles ta nõuab T-2-lt 36 810 401,35 euro suuruselt maksustatavalt väärtuselt 20-protsendilise määraga käibemaksu tasumist 7 362 080,27 euro suuruses summas.

22. T-2 esitas selle otsuse peale vaide rahandusministeeriumile, mis on teise astme haldusorgan. Rahandusministeerium jättis vaide 29. oktoobri 2013. aasta otsusega põhjendamatuse tõttu rahuldamata.

23. T-2 esitas viimati nimetatud otsuse peale kaebuse Upravno sodiščele (esimese astme halduskohus, Sloveenia). Viimane jättis kaebuse 18. novembri 2014. aasta otsusega põhjendamatuse tõttu rahuldamata.

24. T-2 esitas seejärel selle kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

25. Eelotsusetaotluse esitanud kohus rõhutab, et ZDDV-1-s ja eelkõige selle artiklis 68 ei ole sõnaselgelt ette nähtud, et kompromissi kinnitamine oleks asjaolu, mille tõttu on maksukohustuslane kohustatud korrigeerima sisendkäibemaksu, mille ta on maha arvanud.

26. Kohus leiab siiski, et kompromissi kinnitamine võib kujutada endast „mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurite muutumist“ ZDDV-1 artikli 68 lõike 2 tähenduses. Ta märgib selles küsimuses, et mahaarvatav summa sõltub ZDDV-1 artikli 63 lõike 1 kohaselt käibemaksusummast, mille maksukohustuslane peab tasuma arve esitanud müüjale või teenuse osutajale.

27. See kohus arvab samuti, et määrus, millega kompromiss maksukohustuslase suhtes kinnitati, mõjutab tema kohustusi, sealhulgas kohustust tasuda käibemaksu oma tarnijale. ZFPPIPP kohaselt jäävad maksejõuetu võlgniku kohustused jõusse, kuid tema võlausaldaja ei saa kompromissis kindlaks määratud ajavahemiku jooksul nõuda nende sundtäitmist. Niisugune kompromiss võidakse küll ZFPPIPP artikli 219 alusel tühistada, kui hiljem selgub, et maksejõuetu võlgnik saab oma võlausaldajatele võlad ära maksta. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab siiski, et kompromissi kinnitamine tähendab kaubanduslikust (majanduslikust) seisukohast seda, et maksejõuetu võlgnik ei täida oma olemasolevaid kohustusi kunagi täies ulatuses ega ole kunagi kohustatud neid täitma, ning kompromissi tagajärjeks on seega võlgade vähenemine, mitte ainult nende maksmata jätmine.

28. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et ta võiks sellega seoses arvesse võtta ka selle ZDDV-1 artiklit 39, millega on üle võetud käibemaksudirektiivi artikkel 90 ja milles on kompromissi arve saaja suhtes sõnaselgelt nimetatud kui põhjust, mille tõttu peab arve väljastaja käibemaksu korrigeerima.

29. Nimetatud kohus arvab, et kompromissi kinnitamine võib ka kuuluda käibemaksudirektiivi artikli 185 lõikes 2 kasutatud mõiste „tehingud, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata“ alla. Ta rõhutab siiski, et ZDDV-1 artikli 68 lõikes 3 ei ole sõnaselgelt nimetatud „tehinguid, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata“, ning et seda asjaolu, et neid ei ole selles nimetatud, on T-2 ja rahandusministeerium tõlgendanud vastupidi. Sellega seoses tekib küsimus, kas selle direktiivi artikli 185 lõike 2 teise lõiguga liikmesriikidele jäetud valikuvõimalust saab tõesti kasutada ZDDV-1 artiklis 68 kasutatud viisil.

30. See kohus soovib ka teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 2 esimeses lõigus loetletud asjaolud (tehingud, mille eest on tasumata, vara hävimine, kaotus või vargus, kinkide tegemine ja näidiste jagamine) kuuluvad mõiste „tegurite muutumine“ alla käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 1 tähenduses või on tegemist eraldiseisvate asjaoludega. ZDDV-1 artikli 68 tõlgendus sõltub tema sõnul vastusest sellele küsimusele. ZDDV-1 nõuab mahaarvamise korrigeerimist ainult juhul, kui tasumata jätmine kuulub mõiste „tegurite muutumine“ alla.

31. Selles olukorras otsustas Vrhovno sodišče (kõrgeim kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas kohustuste vähendamist põhikohtuasjas käsitletava jõustunud määrusega, millega kinnitatakse kompromiss, tuleb käsitada sisendkäibemaksu mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurite muutumisena käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 1 tähenduses või hoopis muu olukorrana, milles esialgne mahaarvamine oli väiksem või suurem kui maksukohustuslasele käibemaksudirektiivi artikli 184 kohaselt lubatud?

2. Kas kohustuste vähendamist põhikohtuasjas käsitletava jõustunud määrusega, millega kinnitatakse kompromiss, tuleb käsitada tehinguna, mille eest on (osaliselt) tasumata käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 2 esimese lõigu tähenduses?

3. Kas võttes arvesse õiguslike olukordade selguse ja kindluse nõuet, mille on kehtestanud liidu seadusandja, ja käibemaksudirektiivi artiklit 186, peab liikmesriik – kui ta nõuab nimetatud direktiivi artikli 185 lõike 2 teise lõigu alusel mahaarvatava summa korrigeerimist tehingute puhul, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata – siseriiklikus õiguses need tasumata tehingute juhud konkreetselt ette nägema või isegi lisama nende hulka jõustunud kohtumäärusega kinnitatud kompromissi (kui see kuulub mõiste „tehingud, mille eest on tasumata“ alla)?“

IV. Menetlus Euroopa Kohtus

32. Eelotsusetaotlus, mis kannab 5. juuli 2016. aasta kuupäeva, registreeriti Euroopa Kohtu kantseleis 15. juulil 2016.

33. Kirjalikke seisukohti esitasid T-2, Sloveenia valitsus ja Euroopa Komisjon.

34. Menetluse kirjaliku etapi lõpul leidis Euroopa Kohus, et tal on piisavalt teavet, et teha otsus vastavalt kodukorra artikli 76 lõikele 2 ilma kohtuistungita.

V. Õiguslik analüüs

35. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimustega kindlaks teha, kas – võttes arvesse seda, kuidas on käibemaksudirektiivi artiklid 184 ja 185 siseriiklikku õigusesse üle võetud – on põhjendatud maksuhalduri nõue vähendada käibemaksu summat, mille on maha arvanud maksukohustuslane, kelle kohustusi tema võlausaldajate ees on kompromissimenetluse raames vähendatud.

36. Enne, kui hakkan eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusi analüüsima, tahan kõigepealt lühidalt meenutada, missugune on käibemaksudirektiivi artiklitega 184 ja 185 kehtestatud korrigeerimise kord (jagu A).

37. Seejärel käsitlen eelotsusetaotluse esitanud kohtu kolme küsimust. Vastan nendele küsimustele sisuliselt nii, et niisuguses vaidluses nagu põhikohtuasjas käsitletav on põhjendatud maksuhalduri nõue vähendada käibemaksu summat, mille on maha arvanud maksejõuetu maksukohustuslane, kelle kohustuste kohta sõlmiti kompromiss, kui see otsus toob siseriiklike õigusnormide alusel, millega on üle võetud käibemaksudirektiivi artikkel 90, kaasa maksustatava väärtuse vähenemise (jaod B–D).

38. Lõpuks esitan põhjused, miks ma arvan, et liikmesriigi seadusandja ei tohi hinna tasumata jätmise korral tekitada maksu korrigeerimise (käibemaksudirektiivi artikkel 90) ja mahaarvatava summa korrigeerimise (käibemaksudirektiivi artikkel 185) vahel ebakõla. See täpsustus annab kaalu juurde vastusele, mille ma soovitan anda kolmandale esitatud küsimusele (jagu E).

A. Käibemaksudirektiivi artiklitega 184 ja 185 kehtestatud mahaarvatava summa korrigeerimise kord

39. Meenutan, et käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a kohaselt on maksukohustuslasel õigus käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks.

40. Euroopa Kohus on selles küsimuses täpsustanud, et käibemaksudirektiiviga kehtestatud süsteemi loogika kohaselt võib maha arvata maksukohustuslase maksustatavate tehingute jaoks kasutatavatelt kaupadelt või teenustelt makstud sisendkäibemaksu. Sisendkäibemaksu mahaarvamine on seotud arvestatud käibemaksu saamisega. Kui maksukohustuslase poolt omandatud kaupu või teenuseid kasutatakse maksust vabastatud või käibemaksu kohaldamisalasse mittekuuluvate tehingute tarbeks, ei või maksu arvestada ega maha arvata. Seevastu juhul, kui kaupu või teenuseid kasutatakse tehingute tarbeks, millelt arvestatakse käibemaksu, võib nende kaupade või teenuste pealt makstud sisendkäibemaksu topeltmaksustamise vältimiseks maha arvata.[3]

3 Kohtuotsus, 16.6.2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, punkt 24).

41. Väljakujunenud kohtupraktikast ilmneb aga, et käibemaksudirektiivi artiklites 184–186 ette nähtud korrigeerimissüsteem on selle direktiiviga kehtestatud käibemaksu mahaarvamise korra lahutamatu osa. Selle süsteemi eesmärk on suurendada mahaarvamiste täpsust, et tagada käibemaksu neutraalsus nii, et varem tehtud tehingud annavad jätkuvalt mahaarvamisõiguse ainult osas, milles need on seotud maksustatavate tehingutega. Niisiis on korrigeerimissüsteemi eesmärk tiheda ja otsese seose loomine sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse ning kaupade ja teenuste kasutamise vahel niisuguste hilisemate tehingute tarbeks, millelt arvestatakse käibemaksu. [4]

42. Euroopa Kohtul on juba olnud võimalus rõhutada, et direktiivi artiklites 184–186 on sätestatud tingimused, mille esinemise korral võib maksuhaldur nõuda maksukohustuslaselt korrigeerimist. [5]

43. Selle direktiivi artiklis 184 on sätestatud aluspõhimõte, mille kohaselt „korrigeeritakse“ esialgset mahaarvamist siis, kui see oli suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud. Teiste sõnadega kohustab see artikkel liikmesriike nägema korrigeerimise ette, kui selgub, et esialgu maha arvatud käibemaksusumma on suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud.

44. Selle direktiivi artikli 185 lõikes 1 on seda kohustust täpsustatud, sätestades, et mahaarvamist korrigeeritakse „eelkõige“ siis, kui pärast käibedeklaratsiooni tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid. [6]

45. Kohtupraktika kohaselt ilmneb nende kahe sätte koostoimes tõlgendamisest esiteks, et kui üks mahaarvatava summa arvutamiseks algselt kasutatud tegur on muutunud, osutub korrigeerimine vajalikuks ja korrigeerimise ulatuse summa arvutamine peab viima selleni, et lõpuks saadud mahaarvatav summa vastab summale, mis oleks olnud maksukohustuslasele lubatud, kui seda muudatust oleks kohe alguses kasutatud. Teiseks eeldab selle summa arvutamine, et arvesse võetakse samu tegureid nagu algselt, välja arvatud summa, mida on muudetud. [7]

46. Samas on käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 2 esimeses lõigus nähtud ette korrigeerimiskohustuse üks erand. Viimati viidatud sätte kohaselt „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. Seega on selle õigusnormi järgi liikmesriikidel põhimõtteliselt keelatud ette näha mahaarvamise korrigeerimist selles nimetatud juhtudel.

47. Selle erandi suhtes on käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 2 enda teise lõiguga kehtestatud erand, täpsustades, et liikmesriigid „võivad […] nõuda“ korrigeerimist tehingute puhul, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata, ning varguse korral. Selle sättega on niisiis liikmesriikidele antud võimalus näha nendel kahel juhul korrigeerimine ette ja naasta seega selle direktiivi artiklis 184 ja artikli 185 lõikes 1 sätestatud korra juurde.

48. Eelotsusetaotluse esitanud kohus püüab oma küsimustega sisuliselt välja selgitada esiteks seda, kas maksukohustuslase kohustuste vähendamine kompromissi raames kuulub käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 1 (üldkord) kohaldamisalasse, ning seejärel, kas vähendamine võib kuuluda selle direktiivi artikli 185 lõike 2 esimese lõigu kohaldamisalasse „tehingutena, mille eest on osaliselt või täielikult tasumata“ (erand), ning lõpuks, kas siseriiklike õigusaktidega on selle direktiivi artikli 185 lõike 2 teise lõiguga antud võimalus (erandi erand) nõuetekohaselt ette nähtud.

4 Kohtuotsused, 4.10.2012, PIGI (C-550/11, EU:C:2012:614, punktid 24 ja 25); 10.10.2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649, punkt 34); 13.3.2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, punkt 50); 9.6.2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft (C-332/14, EU:C:2016:417, punkt 43); ja 16.6.2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, punkt 28).

5 Kohtuotsus, 13.3.2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, punkt 48).

6 Kohtuotsus, 16.6.2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, punkt 29).

7 Kohtuotsus, 16.6.2016, Kreissparkasse Wiedenbrück (C-186/15, EU:C:2016:452, punkt 47).

B. Mõiste „mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurite muutumine“ käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 1 tähenduses (esimene küsimus)

49. Oma esimese küsimusega küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtult sisuliselt, kas maksejõuetu võlgniku kohustuste niisugune vähendamine kompromissimenetluse raames nagu põhikohtuasjas käsitletav toob kaasa „mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurite muutumise“ käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 1 tähenduses või tuleb seda käsitada selle direktiivi artiklis 184 silmas peetud muu olukorrana.

50. Meenutan, et käibemaksudirektiivi artikli 185 lõikes 1 on täpsustatud selle direktiivi artiklis 184 sätestatud aluspõhimõtet, mille kohaselt esialgset mahaarvamist korrigeeritakse, kui see oli suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud.

51. Minu arvates ei saa vastust sellele küsimusele tuletada 4. oktoobri 2012. aasta kohtuotsusest PIGI [8], millele T-2 oma kirjalikes seisukohtades viitab. Selles kohtuotsuses leidis Euroopa Kohus küll, et vargus – selle direktiivi artikli 185 lõikes 2 nimetatud juhtum täpselt samuti nagu hinna tasumata jätmine – kujutab endast „mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud teguri muutumist“ selle direktiivi artikli 185 lõike 1 tähenduses.

52. Euroopa Kohus tegi niisuguse järelduse siiski selle põhjal, et vargus muudab varastatud kaupade kasutamise seoses oma maksustatavate tehingutega võimatuks. [9] Erinevalt vargusest ei muuda kompromissi kinnitamine midagi selles, kas kaupu kasutatakse seoses maksustatavate tehingutega.

53. Seevastu võib kompromissi kinnitamine muuta üht teist esialgu maha arvatud summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurit, [10] nimelt kõnesoleva tehingu maksustatavat väärtust.

54. Meenutan, et summa, mis maksukohustuslasel on lubatud maha arvata, vastab käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a kohaselt „maksule, mis kuulub tasumisele või on tasutud“ kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane. Nii on – nagu rõhutasid eelotsusetaotluse esitanud kohus, Sloveenia valitsus ja komisjon – selle direktiiviga loodud seos teatava tehingu *maksu* – kusjuures tasumisele kuuluva käibemaksu summa peab maksuhaldurile tasuma müüja või teenuse osutaja, kes tegutseb selle maksu „kogujana“ [11] – ja ostjale lubatud *mahaarvamise* vahel, et tagada käibemaksukorra neutraalsus.

55. Nagu märkis eelotsusetaotluse esitanud kohus, toob niisugune kompromissi kinnitamise määrus nagu põhikohtuasjas käsitletav kaasa selle, et ostja ei pea tasuma kauba tarnijale või teenuste osutajale esialgu kokku lepitud hinda. [12] See hind oligi aga käibemaksudirektiivi artikli 73 kohaselt aluseks *maksu* summa kindlaksmääramisel. Et *mahaarvatav* summa sõltub direktiivi artikli 168 punkti a kohaselt sellest, kui suur on „maks, mis kuulub tasumisele või on tasutud“, oli see hind kaudselt aluseks selle summa kindlaksmääramisel, mis ostjal oli lubatud maha arvata.

8 C-550/11, EU:C:2012:614.

9 Kohtuotsus, 4.10.2012, PIGI (C-550/11, EU:C:2012:614, punkt 27).

10 Käibemaksudirektiivi artiklite 63 ja 167 järgi muutub käibemaks sissenõutavaks ja mahaarvamisõigus tekib alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest. Nagu on selgitanud kohtujurist Kokott, on müüja või teenuse osutaja kohustatud käibemaksu tasuma niipea, kui tehing on toimunud, ning seda isegi siis, kui ostja ei ole seda veel tasunud. Vt kohtujuristi ettepanek, Kokott, kohtuasi Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punktid 1, 2 ja 24). Ostja õigus mahaarvlemisele tekib samal hetkel ja seda sõltumata sellest, kas tehingu eest on tasutud.

11 Kohtuotsus, 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika).

12 Vt käesoleva ettepaneku punkt 27.

56. Et kohandada esialgse maksu summa ja esialgu mahaarvatud summa hinnaga, mida ostja müüjale või teenuse osutajale tegelikult tasus, on käibemaksudirektiivi artiklitega 90, 184 ja 185 kehtestatud kaks korrigeerimissüsteemi juhuks, kui ei tasutud kokkulepitud hinda: esimene puudutab maksustatavat väärtust ja teine mahaarvamist. Need kaks korrigeerimissüsteemi on paratamatult seotud, sest – nagu ma käesoleva ettepaneku punktis 54 meenutasin – mahaarvatav summa sõltub maksu summast ja seepärast ka maksustavast väärtusest.[13]

57. Selle direktiivi artikli 90 lõike 1 kohaselt vähendatakse osalise või täieliku mittetasumise korral või juhul, kui hinda alandatakse pärast tarne toimumist, maksustatavat väärtust sellele vastavalt ning liikmesriikide poolt kindlaksmääratud tingimustel. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt väljendab see säte selle direktiivi aluspõhimõtet, mille kohaselt koosneb maksustatav väärtus tegelikult saadud tasust ning millest tuleneb, et maksuhaldur ei saa käibemaksuna koguda suuremat summat, kui maksukohustuslane sai.[14]

58. Selle direktiivi artikli 90 lõige 2 võimaldab siiski liikmesriikidel näha hinna osalise või täieliku tasumata jätmise puhuks ette erandi lõikest 1. Kuigi käesolevas kohtuasjas esitatud küsimused ei puuduta selle võimaluse kasutamise tingimusi,[15] eeldab erandi tegemise võimaluse olemasolu, et hinna tasumata jätmise mõju maksustatavale väärtusele tuleb teha kindlaks siseriikliku õiguse põhjal, mida on aga pädev tõlgendama siseriiklik kohus.

59. Konkreetsemalt peab põhikohtuasja asjaoludel selle, kas kompromissi kinnitamise määrus tõi kaasa maksustatava väärtuse vähenemise, kindlaks tegema eelotsusetaotluse esitanud kohus, kohaldades siseriiklikke õigusnorme, millega on üle võetud käibemaksudirektiivi artikkel 90.[16]

60. Kui see on tõesti nii, muudab kompromissi kinnitamise määrus ühte mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurit selle direktiivi artikli 185 lõike 1 tähenduses, nimelt maksustatavat väärtust.

61. Maksustatava väärtuse vähendamine toob siseriiklike õigusnormide kohaselt, millega on üle võetud selle direktiivi artikkel 90, kaasa selle, et väheneb asjaomase tehinguga seotud maksu summa. Võttes aga arvesse sama direktiivi artikli 168 punktiga a loodud seost maksu ja mahaarvamise vahel,[17] toob maksustatava väärtuse vähendamine kaasa ka mahaarvatava summa vähenemise.

62. Järelikult toob kompromissi kinnitamise määrus kaasa „kasutatud teguri muutumise“ käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 1 tähenduses, sest maksustatav väärtus väheneb siseriiklike õigusnormide kohaselt, millega on võetud üle selle direktiivi artikkel 90.

13 Seosele nende kahe korrigeerimissüsteemi vahel viitas eelkõige H. Stadie, *Umsatzsteuergesetz*: Kommentar (3. kd., Otto Schmidt, Köln, 2015, lk 1198), „Art. 185 Abs. 1 MwStSystRL bestimmt, dass der Vorsteuerabzug zu berichtigen ist, wenn sich die Faktoren, die bei der Festsetzung des Vorsteuerabzugs berücksichtigt werden, nach der Angabe der Erklärung geändert haben, insbesondere bei rückgängig gemachten Käufen oder erlangten Rabatten. Ein solcher Faktor i.S.d. Art. 168 Buchst. a MwStSystRL ist vor allem die vom leistenden Unternehmer geschuldete Steuer, die nach Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL zu berichtigen ist.“ (vaba tõlge: „Käibemaksudirektiivi artikli 185 lõikes 1 on sätestatud, et mahaarvatud summat korrigeeritakse eelkõige siis, kui selle summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid muutusid pärast käibedeklaratsiooni esitamist, sealhulgas ostude tühistamise või hinnaalanduste saamise korral. Niisugune asjaolu selle direktiivi artikli 168 punkti a tähenduses on eelkõige maks, mida peab tasuma müüja või teenuse osutaja ja mida tuleb vastavalt selle direktiivi artikli 90 lõikele 1 korrigeerida.“)

14 Kohtuotsus, 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).

15 Vt selle kohta kohtuotsused, 3.7.1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339); ja 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328); ning kohtujuristi ettepanek, Kokott, kohtuasi Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440). Konkreetselt on Euroopa Kohus otsustanud, et see erandi tegemise võimalus põhineb ideel, et tasu maksmata jätmist võib teatavatel asjaoludel ja asjaomases liikmesriigis valitseva õigusliku olukorra tõttu olla raske kontrollida või võib see olukord olla üksnes ajutine. Vt kohtuotsus, 3.7.1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punkt 18).

16 Kui ma ei eksi, siis on asjakohased siseriiklikud õigusnormid sätestatud ZDDV-1 artiklis 39.

17 Vt käesoleva ettepaneku punktid 54 ja 55.

63. Minu arvates seisneb niisuguse kompromissi kinnitava määruse nagu põhikohtuasjas käsitletav ainus asjasse puutuv mõju maksejõuetu maksukohustuslase mahaarvamisõigusele selles, et asjaomaste tehingute maksustatav väärtus võib väheneda.[18] Eelkõige – nagu ma märkisin käesoleva ettepaneku punktis 52 – ei muuda niisugune määrus kompromissi esemeks olevate kaupade ja teenuste otstarvet.

64. Seega juhul, kui maksustatav väärtus tegelikult ei vähene siseriiklike õigusnormide kohaselt, millega on võetud üle selle direktiivi artikkel 90, ei too kompromissi kinnitav määrus kaasa „kasutatud teguri muutumist“ sama direktiivi artikli 185 lõike 1 tähenduses.

65. Võttes arvesse käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikes 2 ette nähtud erandi tegemise võimalust, peab selle, kas põhikohtuasja faktilistel asjaoludel on see nii, kindlaks tegema siseriiklik kohus.

66. Ammendavuse huvides täpsustan, et eelnevad kaalutlused kehtivad ka käibemaksudirektiivi artikli 184 kohta. Esialgu tehtud mahaarvamine on suurem kui maksukohustuslasele lubatud – ja seda tuleb niisiis korrigeerida – seega ainult juhul, kui kompromissi kinnitav määrus toob kaasa maksustatava väärtuse vähenemise.

67. Eelnevast tuleneb, et käibemaksudirektiivi artikli 185 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et maksejõuetu võlgniku kohustuste niisugune vähendamine kompromissimenetluses nagu põhikohtuasjas käsitletav kujutab endast „mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurite muutumist“ selle sätte tähenduses siis ja niisugusel määral, nagu see toob siseriiklike õigusnormide kohaselt, millega on võetud üle selle direktiivi artikkel 90, kaasa maksustatava väärtuse vähenemise.

C. Mõiste „tehingud, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata“ käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 2 tähenduses (teine küsimus)

68. Oma teise küsimusega küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtult, kas maksejõuetu võlgniku kohustuste niisugune vähendamine kompromissimenetluse raames nagu põhikohtuasjas käsitletav tekitab „tehinguid, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata“, käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 2 tähenduses.

69. Sissejuhatuseks täpsustan, et selline küsimus kerkib ainult juhul, kui see vähendamine kuulub direktiivi artikli 185 lõike 1 kohaldamisalasse. Artikli 185 lõike 2 ulatus nimelt piirdub selle lõike enda sõnastuse kohaselt erandi sätestamisega selle artikli lõikest 1. Selles küsimuses täpsustasin vastuseks esimesele esitatud küsimusele, et selline kohustuste vähendamine kuulub nimetatud direktiivi artikli 185 lõike 1 kohaldamisalasse, kui see toob siseriiklike õigusnormide kohaselt, millega on võetud üle selle direktiivi artikkel 90, kaasa maksustatava väärtuse vähenemise.

70. Eeldusel, et see tingimus on täidetud, olen veendunud, et tehingud, mida kompromissimenetlus puudutab, kuuluvad mõiste „tehingud, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata“ alla käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 2 tähenduses, nagu väitis T-2.

18 Selles küsimuses täpsustan, et niisugune kompromissimenetlus nagu põhikohtuasjas käsitletav ei puuduta eeldatavasti käibemaksusummasid, mille müüjad või teenuse osutajad peavad maksuhaldurile kompromissi esemeks olevatelt kaubandustehingutelt maksma. Antud menetlus puudutab nimelt ainult maksejõuetu ostja, s.o T-2 kohustusi põhikohtuasjas. Nende kohustuste hulgas võib olla eelkõige kauba tarnijate tarnitud kauba või teenuse osutajate osutatud teenuste hind, käibemaksusummad, mis tuleb nendele samadele kauba tarnijatele või teenuse osutajatele tasuda, või ka käibemaksusummad, mis tuleb tasuda maksuhaldurile maksejõuetu maksukohustuslase tarnitud kauba või osutatud teenuse pealt. Viimast juhtumit, mis on seotud „väljundkäibemaksu“ tasumise, mitte „sisendkäibemaksu“ mahaarvamisega nagu käesolevas kohtuasjas, käsitleti 7. aprilli 2016. aasta kohtuotsuses Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206) ja 16. märtsi 2017. aasta kohtuotsuses Identi (C-493/15, EU:C:2017:219). Vt käesoleva ettepaneku punkt 104.

71. Kompromissi praktiline tagajärg on niisugune, et see toob kaasa nende tehingute hinna täieliku või osalise tasumata jätmise, mida see kompromiss puudutab. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab selles küsimuses, et kompromissi kinnitamine tähendab kaubanduslikust (majanduslikust) seisukohast seda, et maksejõuetu võlgnik ei täida kunagi oma olemasolevaid kohustusi täies ulatuses, ning kompromissi tagajärjeks on seega võlgade vähenemine, mitte ainult nende maksmata jätmine.[19]

72. Seega – ja tingimusel, et eespool meenutatud tingimus on täidetud – tuleb tehinguid, mida kompromissi kinnitamise määrus puudutab, pidada „tehinguteks, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata“, käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 2 tähenduses.

73. Eelneva põhjal arvan, et käibemaksudirektiivi artikli 185 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et niisugune maksejõuetu võlgniku kohustuste vähendamine kompromissimenetluse raames nagu põhikohtuasjas käsitletav tekitab „tehinguid, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata“, selle õigusnormi tähenduses, kuid tingimusel, et vähendamine kuulub selle direktiivi artikli 185 lõike 1 kohaldamisalasse.

D. Käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 2 teise lõiguga antud võimaluse ette nägemine (kolmas küsimus)

74. Oma kolmanda küsimusega küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas võttes arvesse õiguslike olukordade selguse ja täpsuse nõuet, mille liidu seadusandja on kehtestanud, ning käibemaksudirektiivi artiklit 186, tuleb käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 2 teist lõiku tõlgendada nii, et liikmesriik peab kasutama selles õigusnormis ette nähtud võimalust nõnda, et sätestab tasumata jätmise ja/või kompromissi jõustunud määrusega kinnitamise puhuks sõnaselgelt korrigeerimiskohustuse.

75. Eelotsusetaotlusest ilmneb, et kolmas küsimus puudutab ZDDV-1 artikli 68 lõike 3 – s.o säte, millega on võetud üle käibemaksudirektiivi artikli 185 lõige 2 – sõnastust. ZDDV-1 artikli 68 lõikes 3 ei ole korrigeerimiskohustust sõnaselgelt sätestatud „tehingute puhul, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata“, vaid on ainult jäetud see juhtum selle kohustuse erandite loetelust välja.

76. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib seepärast sisuliselt, kas käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 2 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et liikmesriik peab kasutama selles ette nähtud võimalust nõnda, et sätestab sõnaselgelt korrigeerimiskohustuse „tehingute puhul, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata“, või võib ta piirduda sellega, et jätab nimetatud juhtumi välja erandite loetelust, millega võetakse üle selle direktiivi artikli 185 lõike 2 teine lõik.

77. Täpsustan uuesti, et see küsimus kerkib ainult juhul, kui maksejõuetu võlgniku kohustuste vähendamine kompromissimenetluse raames kuulub selle direktiivi artikli 185 lõike 1 kohaldamisalasse, st kui see vähendamine toob tõesti kaasa maksustatava väärtuse vähenemise.[20]

78. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei ole direktiivi siseriiklikku õigusesse ülevõtmiseks tingimata vaja formaalset ja sõnasõnalist direktiivi sätete kordamist sõnaselges ja konkreetses õigusnormis, vaid piirduda võib üldise õigusliku raamistikuga, kui see tagab tegelikult direktiivi täieliku kohaldamise piisavalt selgelt ja täpselt.[21]

19 Vt käesoleva ettepaneku punkt 27.

20 Vt käesoleva ettepaneku punkt 69.

21 Kohtuotsus, 4.6.2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C-102/08, EU:C:2009:345, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).

79. Lisaks on iga liikmesriik kohustatud direktiive ellu viima viisil, mis vastab täielikult õiguslike olukordade selguse ja kindluse nõuetele, mille ühenduse seadusandja on liikmesriikides asuvate asjaomaste isikute huvides kehtestanud. Selleks tuleb direktiivi sätteid rakendada vaieldamatu kohustusliku jõuga ning nõutava konkreetsuse, täpsuse ja selgusega.[22]

80. Kuigi selle hindamine, kas need tingimused on põhikohtuasjas täidetud, on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne, võib Euroopa Kohus sellele kohtule niisuguse vastuse andmiseks, millest on kasu, siiski anda talle suuniseid, mida ta peab vajalikuks.[23]

81. Selles küsimuses on vaja rõhutada, et nimetatud direktiivi artikli 185 lõike 2 teises lõigus on *erandina erandist* nähtud ette tagasipöördumine selle direktiivi artikli 185 lõikega 1 kehtestatud korra juurde (korrigeerimiskohustus).[24]

82. Antud olukorras näib mulle, et õiguslike olukordade selguse ja kindluse nõuetega käesoleva ettepaneku punktis 79 meenutatud kohtupraktika tähenduses ei ole vastuolus see, kui liikmesriik kasutab seda võimalust kaudselt, piirates selle *erandi* ulatust, millega on võetud üle sama direktiivi artikli 185 lõike 2 teine lõik (korrigeerimiskeeld), nagu on tehtud ZDDV-1 artikli 68 lõikega 3.

83. Selles küsimuses on ZDDV-1 artikli 68 lõikes 3 (millega on võetud üle käibemaksudirektiivi artikli 185 lõige 2) sätestatud, et erandina selle artikli lõikes 2 sätestatud korrigeerimiskohustusest ei korrigeeri maksukohustuslane esialgu maha arvatud summat nõuetekohaselt tõendatud hävimise või kaotuse korral ning kui kaubast kõrvaldati üks osa selle seaduse artiklis 7 nimetatud väikese väärtusega kinkide tegemiseks ja näidiste jagamiseks.

84. Nii toimides võttis Sloveenia seadusandja käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 2 esimese lõigu üle nõnda, et jättis välja selle direktiivi artikli 185 lõike 2 teises lõigus nimetatud kaks juhtumit, st „tehingud, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata“, ja „nõuetekohaselt tõendatud varguse“.

85. ZDDV-1 artiklis 68 ei ole küll sõnaselgelt täpsustatud, et „tehingud, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata“, ja „nõuetekohaselt tõendatud vargus“ annavad kindlasti alust kohustuslikuks korrigeerimiseks. Sellegipoolest ei ole neid kahte juhtumit aga ZDDV-1 artikli 68 lõikes 3 sätestatud erandi sõnastuses ning iga tavapäraselt hoolas maksukohustuslane võib sellest seega järeldada, et nende suhtes võidakse kohaldada ZDDV-1 artikli 68 lõikes 2 ette nähtud korrigeerimiskohustust.[25]

86. Ma leian, et seda lähenemist kinnitab kohtuotsus Almos Agrárkülkereskedelmi, mis puudutab käibemaksudirektiivi artikli 90 ülevõtmist.[26] Euroopa Kohus nõustus, et siseriiklikku sätet, milles selliste olukordade loetelus, mil maksustatavat väärtust selle direktiivi artikli 90 lõike 1 kohaselt vähendatakse, ei ole nimetatud olukorda, kus tarne hinda ei maksta, tuleb käsitada kui liikmesriigi poolt talle käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikega 2 antud erandi tegemise õiguse kasutamise tagajärge.[27]

22 Kohtuotsus, 4.6.2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C-102/08, EU:C:2009:345, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

23 Kohtuotsus, 4.6.2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C-102/08, EU:C:2009:345, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).

24 Vt käesoleva ettepaneku punktid 46 ja 47.

25 Käesoleva ettepaneku punktides 59–62 esitatud põhjustel kuulub hinna osaline või täielik tasumata jätmine käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 1 kohaldamisalasse, kui see tasumata jätmine toob kaasa maksustatava väärtuse vähenemise. See õigusnorm on võetud üle ZDDV-1 artikli 68 lõikesse 2.

26 Kohtuotsus, 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328).

27 Kohtuotsus, 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 24).

87. Peab ka nõustuma, et niisugust siseriiklikku õigusnormi nagu ZDDV-1 artikli 68 lõige 3, milles nende olukordade loetelus, mil mahaarvatavat summat ei korrigeerita käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 2 esimese lõigu kohaselt, ei ole nimetatud olukorda, mil tehingu eest on tasumata, tuleb pidada selle tulemuseks, et liikmesriik kasutas erandi tegemise võimalust, mis tal käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 2 teise lõigu kohaselt on.

88. Samamoodi leidis Euroopa Kohus kohtuotsuses PIGI, et viimati nimetatud õigusnormi alusel võib siseriiklike õigusaktidega kehtestada korrigeerimiskohustuse varguse puhuks niisugusele juhtumile sõnaselgelt viitamata, tuues vaid korrigeerimise põhjusena välja „puudujäägi tuvastamise“.[28]

89. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekkis küsimus, kas selle tõlgenduse kinnituseks võib tugineda kohtuotsusele SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft. T-2 sõnul kinnitab see kohtuotsus seisukohta, et käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 2 teises lõigus ette nähtud võimalust tuleb kasutada sätte abil, mis näeb korrigeerimiskohustuse sõnaselgelt ette „tehingute puhul, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata“.

90. Meenutan, et Euroopa Kohus otsustas selles kohtuotsuses, et kasutades käibemaksudirektiivi artikli 13 lõikes 2 (millega asendati kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 neljas lõik) ette nähtud võimalust pidada teatavate avalik-õiguslike isikute tegevust „nende tegevuseks ametivõimudena“, on liikmesriigid kohustatud vastu võtma sõnaselge õigusnormi.[29]

91. Minu arvates ei ole lahendus, mille Euroopa Kohus valis selles kohtuotsuses, siiski üle kantav käesoleva kohtuasja asjaoludele, sest käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 2 teises lõigus ette nähtud võimalus on teist laadi kui selle direktiivi artikli 13 lõikes 2 ette nähtud võimalus.

92. Nimetatud direktiivi artikli 185 lõike 2 teises lõigus on nähtud ette – nagu ma eespool selgitasin[30] – erand erandist ja seega tagasipöördumine sama direktiivi artikli 185 lõikes 1 sätestatud üldkorra juurde.

93. Seevastu käibemaksudirektiivi artikli 13 lõikes 2 on nähtud ette lihtsalt erand, mis võimaldab liikmesriikidel laiendada selle direktiivi artikli 13 lõikega 1 kehtestatud erikorda tegevusele, millega ei tegelda ametivõimudena. Teiste sõnadega lubab see õigusnorm liikmesriikidel luua õigusliku fiktsiooni, mis võimaldab käsitada „[ametivõimude] tegevusena“ tegevust, mis seda ei ole.

94. Minu arvates ei ole kahtlust, et käibemaksudirektiivi artikli 13 lõike 1 kohaldamisala niisuguse laiendamise tegevusele, millel ei ole „[ametivõimude] tegevuse“ laadi, peavad liikmesriigid sätestama sõnaselgelt, nagu Euroopa Kohus eespool viidatud kohtuotsuses rõhutas.[31]

95. Eelneva põhjal leian, et käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 2 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et liikmesriik võib selles õigusnormis ette nähtud võimalust kasutada nii, et ei sätesta „tehingute puhul, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata“, korrigeerimiskohustust sõnaselgelt, vaid jätab selle juhtumi välja erandite loetelust, millega on üle võetud selle direktiivi artikli 185 lõike 2 esimene lõik.

96. Olenemata sellest, kuidas nimetatud võimalust on kasutatud – mida on eelotsusetaotluse esitanud kohtu kolmandas küsimuses ainsana küsitud –, soovin veel kord esitada põhjused, miks on liidu õiguses nõutud, et juhuks, kui maksustatav väärtus väheneb seetõttu, et kokkulepitud hind jäi tasumata, nähtaks siseriiklikus õiguses ette mahaarvatava summa korrigeerimine.

28 Kohtuotsus, 4.10.2012, PIGI (C-550/11, EU:C:2012:614, punktid 31–35).

29 Vt selle kohta kohtuotsus, 4.6.2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C-102/08, EU:C:2009:345, punktid 51 ja 52).

30 Vt käesoleva ettepaneku punktid 81 ja 82.

31 Kohtuotsus, 4.6.2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C-102/08, EU:C:2009:345, punkt 58).

97. Võttes arvesse kohustust tõlgendada siseriiklikku õigust kooskõlas liidu õigusega, annab see täpsustus sellele küsimusele antavale vastusele kaalu juurde.

E. Keeld tekitada ebakõla hinna tasumata jätmise korral maksu korrigeerimise (käibemaksudirektiivi artikkel 90) ja mahaarvatava summa korrigeerimise (käibemaksudirektiivi artikkel 185) vahel

98. Eespool nimetatud põhjustel arvan, et siseriiklik seadusandja ei tohi käibemaksudirektiivi artiklitega 90 ja 185 antud võimalusi kasutades tekitada ebakõla hinna tasumata jätmise korral maksu korrigeerimise ja mahaarvamise korrigeerimise vahel.

99. Käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikest 1 ilmneb, et liikmesriik peab põhimõtteliselt hinna tasumata jätmise puhuks ette nägema maksustatava väärtuse vähendamise.[32] Ma nimetasin põhjused, miks kujutab maksustatava väärtuse niisugune vähendamine endast „muutumist“ selle direktiivi artikli 185 lõike 1 tähenduses.[33]

100. Sellisel juhul tekib küsimus, kas see seadusandja on kohustatud nägema ette selle mahaarvatava summa vähendamise, millele ostjal on õigus, või võib ta selle vähendamise direktiivi artikli 185 lõike 2 alusel välistada.

101. Minu arvates on siseriiklikud õigusaktid, milles on nähtud ette maksustatava väärtuse vähendamine hinna tasumata jätmise korral, kuid on välistatud ostja poolt maha arvatud summa vastav vähendamine, vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega.

102. See põhimõte eeldab väljakujunenud kohtupraktika kohaselt, et mahaarvatava maksu summa vastab täpselt sellele maksu summale, mis kuulub tasumisele või on eelnevalt tasutud.[34] Nii ei ole see aga juhul, kui ostja peab tasuma käibemaksu, mis arvutatakse vähendatud maksustatava väärtuse (tegelikult tasutud hind) põhjal, kuid talle jääb õigus arvata maha käibemaksusumma, mis arvutatakse vähendamata maksustatava väärtuse (esialgu kokku lepitud hind) põhjal.

103. Ka tuleb märkida, et kuna see lahknevus tooks kaasa asjaomase liikmesriigi käibemaksutulude vähenemise, on see vastuolus ka liikmesriikide kohustusega tagada oma territooriumil käibemaksu kogumine täies ulatuses,[35] samuti liidu omavahendite tõhusa kogumisega.[36]

104. Selles küsimuses rõhutan, et Euroopa Kohus on otsustanud, et käibemaksunõuete vähendamine kompromissimenetluse raames võib teatavatel tingimustel olla eespool nimetatud põhimõtetega kooskõlas.[37] Minu teada ei ole Euroopa Kohtul siiski olnud võimalust võtta seisukohta hinna tasumata jätmise korral maksu korrigeerimise ja mahaarvatava summa korrigeerimise võimaliku ebakõla kohta eelkõige kompromissi kinnitamise määruse tulemusena.

32 Kui ma ei eksi, on Sloveenia seadusandja tõesti hinna tasumata jätmise korral ette näinud, et maksustatav väärtus väheneb, ja seda ZDDV-1 artikliga 39, mida peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus. Selle artikli lõigetes 2 ja 3 – millele eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab – on nimelt sätestatud, et „[m]aksukohustuslane võib samuti korrigeerida (vähendada) makstavat käibemaksusummat […]“. Mulle näib siiski, et sellel täpsustusel on ka menetluslik ulatus selles mõttes, et maksustatava väärtuse vähendamist peab paluma kauba tarnija või teenuse osutaja, kui talle ei maksta ära esialgu kokku lepitud summat.

33 Vt käesoleva ettepaneku punktid 59–62.

34 Vt kohtuotsus, 26.9.2013, komisjon *vs*. Hispaania (C-189/11, EU:C:2013:587, punkt 91).

35 Vt kohtuotsused, 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 25); 7.4.2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika); ning 16.3.2017, Identi (C-493/15, EU:C:2017:219, punkt 16).

36 Vt eelkõige kohtuotsused, 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 26); 7.4.2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, punkt 22); ja 16.3.2017, Identi (C-493/15, EU:C:2017:219, punkt 19).

37 Kohtuotsus, 7.4.2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, punktid 23–29). Vt ka kohtuotsus, 16.3.2017, Identi (C-493/15, EU:C:2017:219, punktid 20–24), mis puudutab Itaalia nn „kohustustest vabastamise“ menetlust.

105. Ma järeldan eelnevast, et neutraalse maksustamise põhimõtet, liikmesriikide kohustust tagada nende territooriumil tasumisele kuuluva käibemaksu kogumine täies ulatuses ja liidu omavahendite tõhusat kogumist tuleb tõlgendada nii, et kui siseriiklik seadusandja näeb hinna tasumata jätmise korral käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 1 alusel ette maksustatava väärtuse vähendamise, on ta kohustatud nägema selle direktiivi artikli 185 lõike 2 teise lõigu alusel ette mahaarvatava summa vastava vähendamise.

106. Praktikas deklareerib müüja või teenuse osutaja maksuhaldurile korrigeeritud (vähendatud) käibemaksusumma ning ostja õigust mahaarvamisele korrigeeritakse (vähendatakse) samas ulatuses, kusjuures need kaks summat arvutatakse tegelikult tasutud, mitte esialgu kokku lepitud hinna põhjal.

107. Võttes arvesse kohustust tõlgendada siseriiklikku õigust kooskõlas liidu õigusega,[38] annab see tõlgendus kolmandale küsimusele antavale vastusele kaalu juurde. Sellest kohustusest tuleneb, et eelotsusetaotluse esitanud kohus peab nii palju kui võimalik tõlgendama ZDDV-1 artiklit 68 nii, et juhuks, kui kompromissi kinnitamise määruse tulemusena väheneb maksustatav väärtus, tuleb kehtestada mahaarvatava summa korrigeerimise kohustus. Vastus, mille ma andsin kolmandale küsimusele, tähendab praktikas aga, et ZDDV-1 artikliga 68 on võimalust näha ette juhuks, kui maksustatav väärtus väheneb hinna tasumata jätmise tulemusena, mahaarvatava summa korrigeerimise kohustus vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 2 teisele lõigule kasutatud õigesti.

VI. Ettepanek

108. Eelneva põhjal teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Vrhovno sodišče (kõrgeim kohus, Sloveenia) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 185 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et maksejõuetu võlgniku kohustuste niisugune vähendamine kompromissimenetluses nagu põhikohtuasjas käsitletav kujutab endast „mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurite muutumist“ selle sätte tähenduses, kui see toob siseriiklike õigusnormide kohaselt, millega on võetud üle selle direktiivi artikkel 90, kaasa maksustatava väärtuse vähenemise.

2. Direktiivi 2006/112 artikli 185 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et maksejõuetu võlgniku kohustuste niisugune vähendamine kompromissimenetluse raames nagu põhikohtuasjas käsitletav tekitab „tehinguid, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata“, selle õigusnormi tähenduses, kuid tingimusel, et vähendamine kuulub selle direktiivi artikli 185 lõike 1 kohaldamisalasse.

3. Direktiivi 2006/112 artikli 185 lõike 2 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et liikmesriik võib selles õigusnormis ette nähtud võimalust kasutada nõnda, et ei sätesta „tehingute puhul, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata“, korrigeerimiskohustust sõnaselgelt, vaid jätab selle juhtumi välja erandite loetelust, millega on üle võetud selle direktiivi artikli 185 lõike 2 esimene lõik.

38 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt peavad liikmesriigi kohtud liikmesriigi õiguse kohaldamisel tõlgendama seda õigust võimalikult suures ulatuses asjakohase direktiivi sõnastust ja eesmärki arvestades, et saavutada direktiivis ette nähtud tulemus ning seeläbi täita ELTL artikli 288 kolmanda lõigu nõudeid. Vt eelkõige kohtuotsused, 24.1.2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika); ja käibemaksudirektiivi kohta 11.4.2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punkt 37).