Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

15. oktoober 2020*

[26. novembri 2020. aasta kohtumäärusega parandatud tekst]

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 90 – Käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamine – Hinna täielik või osaline tasumata jätmine – Riigisiseste õigusnormidega kehtestatud tingimused vähendamisõiguse kasutamiseks – Tingimus, mille kohaselt võlgniku suhtes ei või olla algatatud pankroti- või likvideerimismenetlust – Tingimus, mille kohaselt võlausaldaja ja võlgnik peavad olema käibemaksukohustuslased

Kohtuasjas C-335/19,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) 6. detsembri 2018. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 24. aprillil 2019, menetluses

E. sp. z o.o. sp. k.

*versu*s

Minister Finansów,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

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

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: osakonna juhataja M. Aleksejev,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– E. sp. z o.o. sp. k., esindaja: *conseiller fiscal* A. Bartosiewicz,

– Poola valitsus, esindaja: B. Majczyna,

– Euroopa Komisjon, esindajad: J. Jokubauskaitė ja M. Siekierzyńska,

olles 4. juuni 2020. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

* Kohtumenetluse keel: poola.

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artikli 90 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud E. sp. z o.o. sp. k. ja Minister Finansówi (Poola rahandusminister) vahelises kohtuvaidluses viimase poolt väljastatud eelotsuste üle.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Direktiivi 2006/112 artiklis 63 on sätestatud:

„Maksustatav teokoosseis tekib ning käibemaks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest.“

4 Direktiivi artiklis 73 on sätestatud:

„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.“

5 Direktiivi artikkel 90 on sõnastatud järgmiselt:

„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.“

6 Sama direktiivi artiklis 184 on ette nähtud:

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

7 Direktiivi 2006/112 artikkel 185 on sõnastatud järgmiselt:

„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.“

8 Direktiivi artiklis 273 on sätestatud:

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

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

Poola õigus

9 Poola 11. märtsi 2004. aasta kaupade ja teenuste maksustamise seaduse (ustawa o podatku od towarów i usług) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni (*Dz. U.* 2011, nr 177, jrk nr 1054; edaspidi „käibemaksuseadus“) artiklis 89a on sätestatud:

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

1a. Nõue tunnistatakse 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 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 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 tunnistati, 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.

[…]“.

10 Käibemaksuseaduse artiklis 89b on ette nähtud:

„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.

[…]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

11 Poola õiguse alusel asutatud ja käibemaksukohustuslasena registreeritud osaühing E. tegeleb maksunõustamisega, osutades vastavaid teenuseid eelkõige käibemaksukohustuslastest ettevõtjatele, kes ei ole temaga seotud. Poola territooriumil osutatud teenustele kohaldab ta maksustamisel käibemaksu harilikku määra.

12 E. saatis ühele oma kliendile arve, mis sisaldas käibemaksu Poola territooriumil maksustatavate maksunõustamisteenuste eest. Teenuste osutamise ajal oli see klient registreeritud käibemaksukohustuslasena ning tema suhtes ei olnud algatatud pankroti- ega likvideerimismenetlust. Nimetatud kliendi suhtes algatati 150 päeva jooksul pärast maksetähtpäeva möödumist siiski likvideerimismenetlus, kuid ta oli endiselt registreeritud käibemaksukohustuslasena. Kuna seda arvet ei tasutud ning nõue polnud ka muul põhjusel lõppenud, esitas E. rahandusministrile enne selle arve väljastamisele järgnenud kaheaastase perioodi lõppu eelotsuse taotluse, et saada teada, kas vaatamata sellele, et tema kliendi suhtes algatati likvideerimismenetlus pärast asjaomase teenuse osutamist, võib E. sellest arvest tuleneva võla tasumata jätmise tõttu vähendada käibemaksuga maksustatavat väärtust, kuna muud käibemaksuseaduse artiklis 89a kehtestatud tingimused olid täidetud.

13 Rahandusminister vastas 12. jaanuari 2015. aasta eelotsuses E. taotlusele eitavalt. Ta märkis muu hulgas, et direktiivi 2006/112 artikkel 90 annab maksukohustuslasele õiguse vähendada käibemaksuga maksustatavat väärtust üksnes konkreetse liikmesriigi poolt kindlaks määratud tingimustel ja et Poola Vabariik on need tingimused kindlaks määranud käibemaksuseaduse artiklis 89a. Seega, kui mõni selles artiklis ette nähtud tingimustest ei ole täidetud, ei saa maksukohustuslane tugineda maksu vähendamise õigusele seda vahetult liidu õigusest tuletades.

14 Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab, et E. taotles veel kolme eelotsust selle kohta, kas käibemaksuseaduse artiklis 89a kehtestatud tingimused on täidetud erinevates faktilistes olukordades, mil see artikkel võib olla kohaldatav. Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust nähtub, et ka nendele taotlustele ei antud positiivset vastust. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et ta liitis need neli üksteisega seotud kohtuasja, mis käsitlevad vaidlusaluseid eelotsuseid.

15 E. vaidlustas eelotsused tulemusetult Poola pädevas esimese astme kohtus. Seejärel esitas ta kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule, leides, et esimese astme kohus asus ekslikult seisukohale, et käibemaksuseaduse vaidlustatud sätted ei riku liidu õigusest tulenevaid nõudeid.

16 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on kahtlusi seoses liikmesriikidele antud kaalutlusruumiga määrata riigisiseses õiguses kindlaks direktiivi 2006/112 artikli 90 kohaldamise tingimused. Arvestades eelkõige 15. mai 2014. aasta kohtuotsust Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328) ja 23. novembri 2017. aasta kohtuotsust Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), soovib ta teada, kas käibemaksuseaduse artikli 89a lõikes 2 ette nähtud tingimused on õiguspärased.

17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab, et Poola seadusandja võttis direktiivi 2006/112 artikli 185 lõike 2 teise lõigu ülevõtmise meetmena vastu käibemaksuseaduse artikli 89b, millega pannakse võlgnikule mahaarvatava käibemaksu summa korrigeerimise kohustus, mis tuleneb võlausaldaja õigusest vähendada käibemaksuseaduse artiklis 89a ette nähtud tingimustel maksustatavat väärtust. Nii tagavad käibemaksuseaduse artiklis 89a ette nähtud tingimused, eelkõige tingimus, et võlausaldaja ja võlgnik peavad olema käibemaksukohustuslased, maksumehhanismide sümmeetria maksu nõuetekohaseks kogumiseks.

18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab lisaks, et tingimus, mille kohaselt vastavalt käibemaksuseaduse artikli 89a lõikele 2 ei või võlgniku suhtes olla algatatud pankroti- ega likvideerimismenetlust, võimaldab tagada Poola õigussüsteemi ühtsuse, vältides eelkõige seda, et kahjustataks pankrotiõiguses ette nähtud võlausaldajate nõuete rahuldamise järjekorda. Seega juhul, kui Euroopa Kohus peaks otsustama, et niisugused tingimused, nagu on ette nähtud käibemaksuseaduse artikli 89a lõikes 2, on direktiivi 2006/112 artikli 90 lõikega 2 vastuolus, tekib eelotsusetaotluse esitanud kohtul küsimus, kas ta peaks otsuse tegemisel kalduma kõrvale pankrotivaldkonnas kohaldatavatest riigisisestest õigusnormidest.

19 Neil asjaoludel otsustas Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas […] direktiiv 2006/112 […], eriti selle artikli 90 lõige 2, võttes arvesse maksustamise neutraalsuse ja proportsionaalsuse põhimõtteid, lubab kehtestada liikmesriigi õiguses sätteid, millega piiratakse 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 eelneva päeva seisuga

– ei ole võlgniku suhtes algatatud pankroti- ega likvideerimismenetlust,

– on võlausaldaja ja võlgnik registreeritud käibemaksukohustuslastena?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

20 Nende kahe küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112 artikliga 90 on vastuolus riigisisesed õigusnormid, mille kohaselt on käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamine seatud sõltuvusse tingimusest, et kauba tarnimise või teenuse osutamise päeva ja selle maksuvähenduse kasutamiseks maksudeklaratsiooni paranduse esitamisele eelneva päeva seisuga peab võlgnik olema registreeritud käibemaksukohustuslasena ning tema suhtes ei või olla algatatud pankroti- ega likvideerimismenetlust ning selle maksuvähenduse kasutamiseks maksudeklaratsiooni paranduse esitamisele eelneva päeva seisuga peab võlausaldaja ise endiselt olema registreeritud käibemaksukohustuslasena.

21 Siinkohal olgu taas nenditud, et direktiivi 2006/112 artikli 90 lõige 1, mis käsitleb tühistamise, taganemise, ülesütlemise, täieliku või osalise tasumata jätmise või hinna alandamise juhtumeid pärast maksukohustuse tekitanud tehingu toimumist, kohustab liikmesriike vähendama maksustatavat väärtust ja seega ka maksukohustuslastel tasumisele kuuluvat käibemaksusummat iga kord, kui pärast tehingu tegemist ei ole maksukohustuslane selle eest osaliselt või täielikult tasu saanud. See säte on direktiivi 2006/112 aluspõhimõtte väljendus, mille kohaselt koosneb maksustatav väärtus tegelikult saadud tasust ning millest tuleneb, et maksuhaldur ei saa käibemaksuna koguda suuremat summat, kui maksukohustuslane sai (8. mai 2019. aasta kohtuotsus A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, punkt 17 ja seal viidatud kohtupraktika).

22 Pealegi võivad liikmesriigid direktiivi 2006/112 artikli 273 kohaselt maksukohustuslaste riigisiseste ja liikmesriikidevaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, tingimusel et sellised kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.

23 Arvestades asjaolu, et väljaspool direktiivi 2006/112 artikli 90 lõikes 1 ning artiklis 273 sätestatud piire ei ole nendes sätetes täpsustatud ei tingimusi ega kohustusi, mida liikmesriigid võivad ette näha, siis tuleb tõdeda, et nende sätetega antakse liikmesriikidele kaalutlusruum eeskätt seoses formaalsustega, mida maksukohustuslased peavad maksustatava väärtuse vähendamiseks maksuhalduri ees täitma (6. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

24 Euroopa Kohtu praktikast ilmneb siiski, et meetmed, millega hoitakse ära maksudest kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist, võivad üldjuhul kalduda käibemaksuga maksustatavat väärtust reguleerivatest sätetest kõrvale üksnes selle piires, mis on rangelt vajalik selle konkreetse eesmärgi saavutamiseks. Need meetmed peavad nimelt võimalikult vähe mõjutama direktiivis 2006/112 sätestatud eesmärke ja põhimõtteid ning seega ei tohi nende meetmete kasutamine seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust (6. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

25 Järelikult on vaja, et maksuhalduri juures käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamise eelduseks olevad formaalsused, mida maksukohustuslastel tuleb täita, piirduksid nendega, mis võimaldavad põhjendada seda, et pärast tehingu tegemist jääb selle eest tasu osaliselt või täielikult lõplikult saamata. Liikmesriigi kohtute ülesanne on sellega seoses kontrollida, kas asjaomase liikmesriigi nõutavate formaalsuste puhul on see nii (6. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

26 Direktiivi 2006/112 artikli 90 lõige 2 lubab liikmesriikidel tehingu hinna täieliku või osalise tasumata jätmise korral teha erandi selle direktiivi artikli 90 lõikes 1 sätestatud reeglist.

27 Nimelt kui tehingu hind jäetakse täielikult või osaliselt tasumata, ilma et leping oleks üles öeldud või tühistatud, jääb kokkulepitud hinna tasumise eest vastutavaks ostja või teenuse saaja ning müüjale või teenuse osutajale jääb üldjuhul endiselt õigus saada tasu, mida ta võib välja nõuda kohtus. Kuna ei saa siiski välistada võimalust, et selline võlg jääbki lõpuks tasumata, oli liidu seadusandja eesmärk jätta iga liikmesriigi otsustada, kas hinna tasumata jätmine, mis iseenesest erinevalt lepingu ülesütlemisest või selle tühistamisest ei ennista pooltele nende algset olukorda, annab õiguse vähendada maksustatavat väärtust vastavalt tema kehtestatud tingimustele, või ei ole selline vähendamine sellises olukorras lubatud (vt selle kohta 23. novembri 2017. aasta kohtuotsus Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 16 ja seal viidatud kohtupraktika).

28 Nagu Euroopa Kohus on juba tõdenud, on kõnealune võimalus erandi tegemiseks rajatud ideele, et tasu maksmata jätmist võib teatavatel asjaoludel ja tulenevalt asjaomases liikmesriigis kehtivast õiguslikust olukorrast olla keeruline kindlaks teha või see võib olla üksnes ajutine (8. mai 2019. aasta kohtuotsus A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika).

29 Seega peab erandi tegemise võimaluse kasutamine olema põhjendatud, et liikmesriikide rakendusmeetmed ei nurjaks maksude ühtlustamise eesmärki, mida direktiiviga 2006/112 taotletakse, ning et selle direktiiviga ei saa lubada liikmesriikidel lihtsalt välistada käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamist, kui tasu on jäetud maksmata (8. mai 2019. aasta kohtuotsus A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika).

30 Kuigi eelkõige on oluline, et liikmesriigid saaksid tõrjuda ebakindlust selles suhtes, kas arve jäetakse maksmata või kas maksmata jätmine on lõplik, ei saa erandi tegemise võimalus minna sellest ebakindlusest kaugemale ja seda eelkõige küsimuses, kas maksustatava väärtuse vähendamist võib arve maksmata jätmise korral mitte toimuda (8. mai 2019. aasta kohtuotsus A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Lisaks, kui möönda, et liikmesriikidel on võimalik käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamist täielikult välistada, siis läheb see vastuollu neutraalse käibemaksu põhimõttega, millest tuleneb eelkõige, et ettevõtja riigi maksukogujana peab olema kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastatud, kui tegevus ise on käibemaksuga maksustatav (8. mai 2019. aasta kohtuotsus A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).

32 Käesoleval juhul tuleb käibemaksuseaduse artikli 89a lõike 2 punktis 1 ja punkti 3 alapunktides a ja b ette nähtud tingimusi käsitada korraga nii, et ühest küljest määrab Poola Vabariik direktiivi 2006/112 artikli 90 lõike 1 alusel kindlaks formaalsused, mida maksukohustuslane peab täitma selleks, et ta saaks kasutada õigust vähendada käibemaksuga maksustatavat väärtust hinna täieliku või osalise tasumata jätmise korral, ning teisest küljest, mis puudutab maksukohustuslasi, kes sarnaselt E-ga ei saa maksustatavat väärtust vähendada, kuna need tingimused ei ole täidetud, kasutab Poola Vabariik direktiivi 2006/112 artikli 90 lõikes 2 ette nähtud võimalust erandi kehtestamiseks. Seega tuleb analüüsida, kas piirang, mida need tingimused sellistele maksukohustuslastele nagu E. kujutavad, on põhjendatud vajadusega võtta arvesse ebakindlust selles osas, kas tasumata jätmine on lõplik.

33 Esiteks, mis puudutab tingimust, mille kohaselt on käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamine seatud sõltuvusse asjaolust, et võlgnik on kauba tarnimise või teenuste osutamise ajal registreeritud käibemaksukohustuslasena, siis tuleb tõdeda, et sellist tingimust ei saa põhjendada vajadusega võtta arvesse ebakindlust selles osas, kas tasumata jätmine on lõplik. Asjaolu, kas võlgnik on kauba tarnimise või teenuste osutamise päeval käibemaksukohustuslane või mitte, ei võimalda nimelt iseenesest järeldada, et nõuet ei ole võimalik sisse nõuda. See kehtib seda enam, et nagu Euroopa Komisjon oma kirjalikes seisukohtades väidab, võib kaupa tarnida ja teenuseid osutada isikutele, kes ei ole käibemaksukohustuslased, näiteks käibemaksust vabastatud üksustele või tarbijatele, ilma et see mõjutaks võlausaldaja kohustust koguda riigile käibemaksu ja võlausaldaja õigust korrigeerida tagantjärele maksustatavat väärtust.

34 Teiseks, mis puudutab tingimust, mille kohaselt on käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamine seatud sõltuvusse asjaolust, et maksudeklaratsiooni korrigeerimise kuupäevale eelneva päeva seisuga peab võlgnik endiselt olema registreeritud tegutseva käibemaksukohustuslasena, siis tuleb – kui kõrvale jätta käesoleva kohtuotsuse eelmises punktis toodud olukorrad, kus võlgnik ei ole tingimata maksukohustuslane – rõhutada, et 8. mai 2019. aasta kohtuotsuse A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377) punktis 28 on Euroopa Kohus sedastanud, et direktiivi 2006/112 artikliga 90 on vastuolus liikmesriigi õigusnorm, milles on ette nähtud, et maksukohustuslane ei või käibemaksuga maksustatavat väärtust korrigeerida juhul, kui võlgnik jätab maksustatava tehingu eest võlgnetava summa täielikult või osaliselt tasumata ning lakkab hiljem olemast käibemaksukohustuslane.

35 Kolmandaks, mis puudutab tingimust, mille kohaselt on käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamine seatud sõltuvusse asjaolust, et võlausaldaja on maksudeklaratsiooni korrigeerimise kuupäevale eelneval päeval endiselt registreeritud käibemaksukohustuslasena, siis tuleb tõdeda, et sellist tingimust ei saa põhjendada vajadusega võtta arvesse ebakindlust selles osas, kas tasumata jätmine on lõplik. Nimelt, kuna nõude olemasolu ja võlgniku kohustus see tasuda ei sõltu võlausaldaja maksukohustuslase staatuse säilimisest, siis asjaolu, kas viimane on maksudeklaratsiooni korrigeerimise päevale eelneval päeval käibemaksukohustuslane või mitte, ei võimalda iseenesest asuda seisukohale, et nõuet ei ole võimalik sisse nõuda.

36 Käesoleva kohtuotsuse punktides 32–35 esitatud kaalutlusi ei lükka ümber Poola valitsuse kirjalikes seisukohtades esitatud argument, mille kohaselt – võttes arvesse seost, mis on direktiivi 2006/112 artikli 90 ning selle direktiivi artiklite 184 ja 185 vahel, st seost võlausaldaja kui müüja või teenuseosutaja poolt tasumisele kuuluva käibemaksu ja võlgniku kui ostja või teenuse saaja poolt mahaarvatava käibemaksu vahel – võimaldab võlausaldaja ja võlgniku käibemaksukohustuse nõue tagada, et tasumisele kuuluva käibemaksu arvutamise aluseks oleva maksustatava väärtuse vähendamine, nagu see on ette nähtud käibemaksuseaduse artiklis 89a, ning mahaarvatava käibemaksu summa vähendamine, nagu see on ette nähtud käibemaksuseaduse artiklis 89b, toimuks sümmeetriliselt, ning et neutraalsuse põhimõtet järgides oleks seega tagatud käibemaksusüsteemi ühtsus ja nõuetekohane toimimine.

37 On tõsi, et Euroopa Kohus on otsustanud, et kui direktiivi 2006/112 artikkel 90 reguleerib tarnija või teenuse osutaja õigust vähendada maksustatavat väärtust, kui ta pärast tehingu tegemist ette nähtud tasu ei saa või saab selle kätte osaliselt, siis nimetatud direktiivi artikkel 185 käsitleb nende esialgsete mahaarvamiste korrigeerimist, mille on teinud sama tehingu teine pool, mistõttu need kaks artiklit käsitlevad seega ühe ja sama majandustehingu kahte külge, mida tuleb tõlgendada nende omavahelises seoses (22. veebruari 2018. aasta kohtuotsus T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, punkt 35).

38 Täpsemalt, kui liikmesriik näeb direktiivi 2006/112 artikli 90 lõike 1 alusel ette, et maksukohustuslane võib teatud tingimustel vähendada maksustatavat väärtust pärast tehingu tegemist, peab ta neutraalse maksustamise põhimõtte tagamiseks kohaldama direktiivi 2006/112 artikli 185 lõike 2 teist lõiku selleks, et sama tehingu teine pool saaks omalt poolt korrigeerida mahaarvatava käibemaksu summat. Seda tegi Poola seadusandja käibemaksuseaduse artikleid 89a ja 89b vastu võttes.

39 Ent tasumisele kuuluva käibemaksuga maksustatava väärtuse ja mahaarvatava käibemaksu summa sümmeetrilise vähendamise tagamine ei sõltu nende kahe isiku käibemaksukohustusest. Võlausaldaja õigus vähendada maksustatavat väärtust ega võlgniku kohustus vähendada mahaarvatava käibemaksu summat ei sõltu nimelt sellest, kas isik on endiselt maksukohustuslane.

40 Kõigepealt, mis puudutab võlausaldajat, siis tuleb asuda seisukohale, et kuna ta oli maksukohustuslane ajal, mil toimus kaubatarne või teenuse osutamine, st ajal, mil direktiivi 2006/112 artikli 63 kohaselt tekib maksustatav teokoosseis ja maks muutub sissenõutavaks, siis jääb talle kohustus tasuda käibemaksu, mille ta on kogunud riigile, sõltumata asjaolust, et ta on vahepeal kaotanud maksukohustuslase staatuse. Lisaks, võttes arvesse asjaolu, et – nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 21 – direktiivi 2006/112 artiklis 73 määratletud maksustatav väärtus on tegelikult saadud

tasu, võib see võlausaldaja isegi pärast maksukohustuslase staatuse kaotamist maksustatavat väärtust korrigeerida nii, et see kajastaks tegelikult saadud tasu ja et maksuhaldur ei saaks käibemaksuna suuremat summat, kui sai võlausaldaja. Seega ei sõltu võlausaldaja õigus vähendada maksustatavat väärtust korrigeerimiseks sellest, kas ta on endiselt maksukohustuslane.

41 Mis puudutab nüüd võlgnikku, siis tuleb taas välja tuua, et igal isikul, kes on maksukohustuslane ja kes sellena tegutseb kauba omandamise või teenuse saamise hetkel, on õigus talle tarnitud kaubalt või osutatud teenuselt käibemaks maha arvata, ning kord juba tekkinud mahaarvamise õigus jääb alles, kui ei esine pettust või kuritarvitust ja kui direktiivi 2006/112 artiklis 185 ette nähtud tingimused seda võimaliku korrigeerimise korral ei piira (2. juuni 2005. aasta kohtuotsus Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, punkt 32, ja 22. märtsi 2012. aasta kohtuotsus Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punkt 46). Neil asjaoludel peab mahaarvatava käibemaksu summat saama korrigeerida iga isik, kes ei ole enam maksukohustuslane, kuid kes oli maksukohustuslane mahaarvamisõiguse tekkimise ajal. Seega ei sõltu võlgniku kohustus vähendada mahaarvatava käibemaksu summat sellest, kas ta on endiselt maksukohustuslane.

42 Mis puudutab asjaolu, et pärast maksustatava väärtuse ja mahaarvatava käibemaksu korrigeerimist võib nüüdsest võlgniku poolt tasumisele kuuluv käibemaks jääda riigile tasumata seetõttu, et võlgniku suhtes on algatatud pankroti- või likvideerimismenetlus, siis piisab, kui märkida nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 58–60, et seos maksustatava väärtuse korrigeerimise ja mahaarvatava käibemaksu summa korrigeerimise vahel ei tähenda tingimata, et neid korrigeeritakse samal ajal. Arvestades asjaolu, et direktiivi 2006/112 artikli 185 lõike 2 teises lauses puudub ajaline kriteerium, ei takista see niisiis liikmesriikidel nõuda mahaarvatava käibemaksu summa korrigeerimist niipea, kui võlgnik on jätnud arve tasumata, ja juba enne seda, kui tema suhtes on algatatud pankroti- või likvideerimismenetlus, et vältida nii riigile igasuguse rahalise kahju tekkimise ohtu.

43 Lisaks ei saa sellist tingimust, nagu on kõne all põhikohtuasjas ja mille kohaselt võlausaldaja ja võlgnik peavad olema käibemaksukohustuslased, põhjendada eeskirjade eiramise või kuritarvituste ärahoidmisega ega direktiivi 2006/112 artikli 273 sätteid aluseks võttes.

44 Nimelt tuleb ühelt poolt märkida, et eeskirjade eiramise ja kuritarvituste ärahoidmise eesmärk ei luba minna vastuollu direktiivi 2006/112 artikli 90 lõike 2 eesmärgi ja ülesehitusega, nagu need on ära toodud käesoleva kohtuotsuse punktides 26–30, ega põhjendada selle direktiivi artikli 90 lõikest 1 erandi tegemist muudel põhjustel kui need, mis puudutavad ebakindlust selle suhtes, kas tasu jäetakse maksmata või kas maksmata jätmine on lõplik (vt analoogia alusel 8. mai 2019. aasta kohtuotsus A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, punkt 25).

45 Teiselt poolt, võttes arvesse käesoleva kohtuotsuse punktis 24 toodud kohtupraktikat direktiivi 2006/112 artikli 273 kohta, ei nähtu Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust, et kui sellisel võlausaldajal nagu E. lubataks vähendada käibemaksuga maksustatavat väärtust hoolimata sellest, et tema või võlgnik kaotab hiljem maksukohustuslase staatuse, kujutaks see erilist maksupettuse või maksudest kõrvalehoidumise ohtu. See kehtib seda enam, nagu on sedastatud käesoleva kohtuotsuse punktides 40 ja 41, et õigus korrigeerida maksustatavat väärtust ja kohustus korrigeerida mahaarvatava käibemaksu summat ei sõltu sellest, kas võlausaldaja või võlgnik on endiselt maksukohustuslane. Olukord, kus välistatakse mis tahes võimalus sel juhul vähendada kõnealust maksustatavat summat ning pannakse niisugusele võlausaldajale käibemaksukoormus summas, mida ta ei kogunud oma majandustegevuse käigus, väljub igal juhul piiridest, mis on direktiivi 2006/112 artiklis 273 nimetatud eesmärkide saavutamiseks rangelt vajalik (8. mai 2019. aasta kohtuotsus A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, punkt 27).

46 Neljandaks, mis puudutab tingimust, mille kohaselt on käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamine seatud sõltuvusse asjaolust, et võlgniku suhtes ei ole algatatud pankroti- ega likvideerimismenetlust kauba tarnimise või teenuse osutamise päeva ja maksudeklaratsiooni paranduse esitamisele eelneva päeva seisuga, siis tuleb nentida, et selline tingimus võtab tõepoolest arvesse

ebakindlust selles osas, kas tasumata jätmine on lõplik, sest võlausaldajalt võetakse vähendamise õigus seetõttu, et enne pankroti- või likvideerimismenetluse lõppu ei ole võimalik kindlaks teha, kas tegemist on lootusetu nõudega.

47 Siiski tuleb taas sedastada, et vastavalt proportsionaalsuse põhimõttele, mis kuulub liidu õiguse üldpõhimõtete hulka, peavad direktiivi 2006/112 täitmiseks võetavad rakendusmeetmed olema selles sätestatud eesmärkide saavutamiseks sobivad ega tohi minna kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik (23. novembri 2017. aasta kohtuotsus Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 25).

48 Tuleb aga tõdeda, et nõude tasumata jätmisega seotud ebakindlust saab arvesse võtta ka nii, et käibemaksuga maksustatavat väärtust lubatakse vähendada juhul, kui võlausaldaja näitab enne pankroti- või likvideerimismenetluse lõppu, et on mõistlikult tõenäoline, et võlg jääbki tasumata, isegi kui maksustatav väärtus tuleb kõrgemaks ümber hinnata, kui tasu siiski ära makstakse. Seega on liikmesriigi ametiasutuste ülesanne määrata proportsionaalsuse põhimõtet järgides ja kohtuliku kontrolli all kindlaks, millised tõendid tuleb võlausaldajal mittetasumise tõenäoliselt pikaajalise kestuse kohta esitada, arvestades kohaldatava riigisisese õiguse erisusi. Selline regulatsioon oleks ühtlasi tõhus viidatud eesmärgi saavutamiseks, samas aga vähem koormav maksumaksjale, kes tagab käibemaksu eelrahastamise, kogudes seda riigile (vt analoogia alusel 23. novembri 2017. aasta kohtuotsus Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 27).

49 Lisaks tuleb siinkohal rõhutada ühest küljest, et käibemaksuseaduse artikli 89a lõikes 1a on just nimelt ette nähtud teatud aeg, mille möödumisel on nõuet tõenäoliselt võimatu sisse nõuda, ja teisest küljest, et selle seaduse artikli 89a lõike 4 kohaselt peab võlausaldaja suurendama maksustatavat väärtust ja sissenõutavat käibemaksusummat, kui pärast maksustatava väärtuse vähendamist on nõue lõplikult tasutud või lõppenud. Koostoimes kujutavad need sätted endast sobivat meedet, mis vastab proportsionaalsuse põhimõtte nõuetele, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse eelmises punktis.

50 Käesoleva kohtuotsuse punktis 48 tehtud järeldus kehtib veelgi enam pankroti- või likvideerimismenetluste kontekstis, milles saab põhimõtteliselt alles pika aja möödudes kindlalt teada, et võlg jääbki lõplikult tasumata. Igal juhul seab selline tähtaeg ettevõtjad, kelle suhtes seda kohaldatakse, kui nende arve jääb tasumata, rahavoogude osas ebasoodsamasse olukorda võrreldes konkurentidega, kes asuvad teistes liikmesriikides, mis ilmselgelt võib pärssida direktiiviga 2006/112 taotletava maksude ühtlustamise eesmärgi saavutamist (vt analoogia alusel 23. novembri 2017. aasta kohtuotsus Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 28).

51 [Parandatud 26. novembri 2020. aasta kohtumäärusega] Mis puudutab eelotsusetaotluse esitanud kohtu tõstatatud asjaolu, et käesoleva kohtuotsuse punktis 46 nimetatud tingimus võimaldab tagada Poola õigussüsteemi ühtsuse, vältides eelkõige seda, et kahjustataks võlausaldajate nõuete rahuldamise järjekorda pankrotiõiguses, siis tuleb meenutada, et ühelt poolt vastab direktiivi 2006/112 artikli 90 lõige 1 vahetu õigusmõju tekkimiseks vajalikele tingimustele (15. mai 2014. aasta kohtuotsus Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 34) ning teiselt poolt tuleneb liidu õiguse esimuse põhimõttest, et iga liikmesriigi kohus peab oma pädevuse piires liikmesriigi organina tema menetluses olevas kohtuvaidluses jätma kohaldamata iga riigisisese õigusnormi, mis on vastuolus vahetut õigusmõju omava liidu õigusnormiga (24. juuni 2019. aasta kohtuotsus Popławski, C-573/17, EU:C:2019:530, punkt 61).

52 Sellest tuleneb, et kui selline maksukohustuslane nagu E. ei täida üksnes neid riigisiseses õiguses kehtestatud tingimusi, mis ei ole kooskõlas direktiivi 2006/112 artikli 90 lõikega 1, võib ta sellele sättele liikmesriigi kohtutes riigi vastu tugineda, et saada õigus vähendada käibemaksuga maksustatavat väärtust (vt selle kohta 15. mai 2014. aasta kohtuotsus Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 35), kusjuures asja lahendava liikmesriigi kohtu ülesanne on jätta need vastuolus olevad tingimused kohaldamata. Asjaolu, et seda tehes rikutakse muid riigisisese õiguse

sätteid, ei oma tähtsust, kuna vastasel juhul muutuks liikmesriigi kohtute kohustus jätta kohaldamata riigisisese õiguse säte, mis on vastuolus vahetut õigusmõju omava liidu õigusnormiga, sisutühjaks, kahjustades nii liidu õiguse esimuse põhimõtet.

53 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb esitatud küsimustele vastata, et direktiivi 2006/112 artiklit 90 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus riigisisesed õigusnormid, mille kohaselt on käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamine seatud sõltuvusse tingimusest, et kauba tarnimise või teenuse osutamise päeva ja selle maksuvähenduse kasutamiseks maksudeklaratsiooni paranduse esitamisele eelneva päeva seisuga peab võlgnik olema registreeritud käibemaksukohustuslasena ning tema suhtes ei või olla algatatud pankroti- ega likvideerimismenetlust ning selle maksuvähenduse kasutamiseks maksudeklaratsiooni paranduse esitamisele eelneva päeva seisuga peab võlausaldaja ise endiselt olema registreeritud käibemaksukohustuslasena.

Kohtukulud

54 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 90 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus riigisisesed õigusnormid, mille kohaselt on käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamine seatud sõltuvusse tingimusest, et kauba tarnimise või teenuse osutamise päeva ja selle maksuvähenduse kasutamiseks maksudeklaratsiooni paranduse esitamisele eelneva päeva seisuga peab võlgnik olema registreeritud käibemaksukohustuslasena ning tema suhtes ei või olla algatatud pankroti- ega likvideerimismenetlust ning selle maksuvähenduse kasutamiseks maksudeklaratsiooni paranduse esitamisele eelneva päeva seisuga peab võlausaldaja ise endiselt olema registreeritud käibemaksukohustuslasena.

Allkirjad