Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

15. mai 2014*

Eelotsusetaotlus — Ühine käibemaksusüsteem — Direktiiv 2006/112/EÜ — Artikkel 90 — Maksustatava väärtuse vähendamine — Liikmesriikide kohustuste ulatus — Vahetu õigusmõju

Kohtuasjas C-337/13,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Kúria (Ungari) 23. mai 2013. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 20. juunil 2013, menetluses

Almos Agrárkülkereskedelmi Kft

versus

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: koja president J. L. da Cruz Vilaça, kohtunikud J.-C. Bonichot (ettekandja) ja A. Arabadjiev,

kohtujurist: P. Cruz Villalón,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— Almos Agrárkülkereskedelmi Kft, esindaja: *ügyvéd* T. Garadnai,

— Ungari valitsus, esindajad: M. Z. Fehér ja K. Szíjjártó,

— Kreeka valitsus, esindaja: M. Germani,

— Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: S. Brighouse, keda abistas *barrister* R. Hill,

— Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja A. Sipos,

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

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: ungari.

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv") artiklit 90.

2 Taotlus on esitatud äriühingu Almos Agrárkülkereskedelmi Kft (edaspidi „Almos") ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (Riikliku maksu- ja tolliameti Kesk-Ungari regionaalne maksu peadirektoraat) vahelises kohtuvaidluses selle üle, et viimane ei lubanud Almosel parandada arveid, selleks et vähendada käibemaksuga maksustatavat väärtust, kuna müüki ei toimunud.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi VII jaotis „Maksustatav väärtus" hõlmab artikleid 73–90.

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 Kõnealuse 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 nimetatud reeglist siiski erandi teha."

6 Sama direktiivi artikkel 273 sätestab:

„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."

Ungari õigus

7 Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII törvény (2007. aasta käibemaksuseadus CXXVII) § 77 sätestab:

„(1) Kaubatarne, teenuste osutamise ja kauba ühendusesisese soetamise korral vähendatakse maksustatavat väärtust õigustatud isikule tagasi makstud või tagasimakstava tasu suuruse võrra tagantjärele, kui pärast täitmist

a) tehingu kehtestuse tõttu:

aa) taastatakse tehingu sõlmimisele eelnenud olukord või

ab) tehing, olgugi et kehtetu, tunnistatakse kuni kehtetuks tunnistava kohtuotsuse tegemiseni kehtivaks või

ac) tehing tunnistatakse ebaproportsionaalse eelise kaotamisega kehtivaks;

b) toime pandud rikkumiste tõttu:

ba) õigustatud isik ütleb tehingu üles või

bb) õigustatud isikule tehakse hinnaalandust.

(2) Maksustatavat väärtust vähendatakse tagantjärele ka sel juhul, kui

a) ettemaks makstakse täitmata jätmise tõttu tagasi;

b) võlgnik ütleb tehingu § 10 punktis a ette nähtud kaubatarne või üürileandmise korral mittetasumise tõttu üles ja pooled taastavad tehingu sõlmimisele eelnenud olukorra või kui see ei ole võimalik, siis loevad tehingu kuni selle ebaõnnestumiseni kehtivaks;

c) korduvkasutuspakendite tagasivõtmisel makstakse tagatisraha tagasi.

(3) Kui hinda alandatakse pärast tarne toimumist, võib vastavalt § 71 lõike 1 punktidele a ja b vähendada seejärel ka maksustatavat väärtust.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

8 Almos müüs 2008. aasta augustis ja septembris teisele Ungari äriühingule Bio-Ma Magyarország Energiaszolgáltató Zrt (edaspidi „Bio-Ma”) rapsiseemneid. Seemned veeti kohale ja ladustati, kuid ostja jättis ostuhinna tasumata.

9 Seetõttu otsustasid pooled 1. oktoobril 2008 sõlmitud kokkuleppes, et rapsiseemned jäävad Almose omandisse, et viimasel on ainuõigus neid käsutada ning et Bio-Ma ei tohi neile tagatisõigusi seada, neid müüa ega ka kolmandale isikule üle anda. Rapsiseemnete tagastamise kuupäevaks lepiti kokku 10. oktoober 2008, seni vastutas nende hoidmise eest Bio-Ma.

10 10. oktoobril 2008 aga kaupa ei tagastatud, kuna see oli vahepeal arestitud.

11 Almos esitas rapsiseemnete tagasisaamiseks tsiviilhagi. Szegedi Ítélőtábla (Szegedi ringkonnakohus) kohustas ostjat lõpliku kohtuotsusega tagastama 2 263,796 tonni rapsiseemet või maksma selle eest 1 022 783 eurot. Kohtuotsuses rõhutati, et poolte vahel sõlmitud müügileping on üles öeldud ja nüüd on Almos rapsiseemnete omanik.

12 Almos parandas seejärel Bio-Ma müügiarved ja deklareeris 2009. aasta detsembrikuu käibedeklaratsioonis tagastamisele kuuluva käibemaksusummana 116 705 000 Ungari forintit.

13 Maksuhaldur leidis seejärel, et deklaratsioonis märgitud summast ei ole 48 043 000 Ungari forinti põhjendatud ning määras sellelt summalt 10% ulatuses tasumisele leppetrahvi. Ta tõi välja, et hinna tasumata jätmisest hoolimata toimus käibemaksuseaduse § 9 lõike 1 kohane kaubatarne. Arvete parandamiseks puudus alus ja poolte kokkulepe on kvalifitseeritav uue tehinguna. Lisaks sellele ei

taastatud esialgset olukorda, kuna rapsiseemneid ei tagastatud ja ostusummat ei tasutud. Käibemaksuseaduse § 77 lõiked 1 ja 2 näevad ette maksustatava väärtuse vähendamise tagantjärele, kui tehing oli kehtetu – viimati nimetatud olukord erineb lepingu ülesütlemisest, millega on tegemist antud juhtumi puhul. Ta viitas konkreetselt sellele, et Ungari käibemaksuseadus ei sisalda selliseid sätteid, mis iseenesest lubaks maksustatava väärtuse hilisemat vähendamist kauba eest osalise või täieliku mittetasumise korral.

14 Esimese astme kohus jättis maksuhalduri otsuse peale esitatud Almose hagi rahuldamata.

15 Almos märkis eelotsusetaotluse esitanud kohtule esitatud apellatsioonkaebuses, et lepingu ülesütlemise tulemusel sai ta omandiõiguse ülemineku tõttu uuesti müüdud kaupade omanikuks. Maksuõiguse seisukohast ei olnud tegemist eraldiseisva tehinguga, vaid see oli tihedalt ja lahutamatult seotud algse müügilepinguga, kuna tema arvates oleks ostja saanud rapsiseemne omanikuks ainult siis, kui ta oleks müügihinna tasunud. Almos leidis, et käibemaksudirektiivi artikli 90 lõiget 1 silmas pidades ei saa talle kuidagi süüks panna õigusvastast käitumist seoses olukorraga, millest tekkis tal mahaarvamisõigus.

16 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et tagastustaotluse esitamise hetkel ei hõlmanud käibemaksuseadus kõiki käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikes 1 nimetatud olukordi ega sätestanud muu hulgas ka võimalust vähendada maksustatavat väärtust tühistamise, taganemise, ülesütlemise või osalise või täieliku mittetasumise korral. Kohus soovis teada, kas see seadus jättis maksukohustuslased ilma õigustest, mis neil eelnimetatud juhtudel oleks võinud olla.

17 Neil asjaoludel otsustas Kúria menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas 31. detsembrini 2010 kehtinud [käibemaksuseaduse] § 77 lõiked 1 ja 2 on kooskõlas [käibemaksudirektiivi] artikli 90 lõikes 1 sätestatuga, ehk kas [käibemaksuseadus] sisaldab kõiki selles sättes loetletud maksustatava väärtuse vähendamise juhtumeid?

2. Juhul kui mitte, kas maksumaksjal on neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtete alusel ja arvestades [käibemaksudirektiivi] artikli 90 lõikes 1 sätestatut, kui sellekohased liikmesriigi õigusnormid puuduvad, õigus maksustatava väärtuse vähendamisele, kui ta ei ole pärast tehingu tegemist selle eest tasu kätte saanud?

3. Kui [käibemaksudirektiivi] artikli 90 lõikel 1 on vahetu õigusmõju, siis millistel tingimustel on õigus kasutada võimalust maksustatava väärtuse vähendamiseks? Kas müüjal piisab arve parandamisest ja selle saatmisest ostjale või on vaja tõendada ka seda, et ta sai kauba tegelikult tagasi enda omandisse ja valdusesse?

4. Kui vastus kolmandale küsimusele on eitav, siis kas liikmesriik on liidu õiguse alusel kohustatud hüvitama maksumaksjale kahju, mis tuleneb sellest, et liikmesriik ei ole täitnud oma ühtlustamiskohustust, mistõttu maksumaksja jäeti ilma võimalusest maksu vähendada?

5. Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 90 lõiget 2 võib tõlgendada selliselt, et liikmesriigid võivad osalise või täieliku mittetasumise korral maksustatava väärtuse vähendamist mitte lubada ning kui see on nii, siis kas see peab olema liikmesriigi õigusnormides välistatud või on samasugune õiguslik toime ka õigusnormide puudumisel?”

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene ja viies küsimus

18 Kõigepealt tuleb meenutada, et ELTL artiklis 267 kehtestatud koostöökord põhineb liikmesriikide kohtute ja Euroopa Kohtu ülesannete eristamisel. Selle artikli alusel algatatud menetluse raames on siseriiklike õigusnormide tõlgendamine liikmesriigi kohtute, mitte Euroopa Kohtu ülesanne ning Euroopa Kohus ei ole pädev otsustama, kas siseriiklikud õigusnormid on liidu õigusnormidega kooskõlas. Samas on Euroopa Kohus pädev andma liikmesriigi kohtule kõik liidu õiguse tõlgendamiseks vajalikud juhtnöörid, mille alusel on liikmesriigi kohtul võimalik hinnata siseriiklike õigusnormide kooskõla ühenduse õigusega (vt eelkõige kohtuotsus Placanica jt, C-338/04, C-359/04 ja C-360/04, EU:C:2007:133, punkt 36).

19 Olgugi et Euroopa Kohtu ülesanne ei ole seega käesoleva juhtumi puhul otsustada, kas käibemaksuseaduse § 77 on käibemaksudirektiivi artikliga 90 kooskõlas, tuleb tal siiski anda liikmesriigi kohtule kõik viimati nimetatud sätte tõlgendamiseks vajalikud juhtnöörid, mille alusel on eelotsusetaotluse esitanud kohtul võimalik antud kooskõla hinnata.

20 Järelikult tuleb asuda seisukohale, et eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma esimese ja viienda küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, sisuliselt selgitust selle kohta, kas käibemaksudirektiivi artikli 90 sätted nõuavad, et need üle võtnud siseriiklikud sätted loetleksid sõnaselgelt kõik olukorrad, mis selle artikli lõike 1 kohaselt annavad õiguse vähendada käibemaksuga maksustatavat väärtust.

21 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt ei nõua direktiivi siseriiklikku õigusesse ülevõtmine tingimata direktiivi sätete formaalset ja sõnasõnalist kordamist sõnaselges ja konkreetses õigus- või haldusnormis, vaid see võib piirduda üldise õigusliku raamistikuga, kui see tegelikult tagab direktiivi täieliku kohaldamise piisava selguse ja täpsusega, selleks et olukorras, kus selle direktiiviga luuakse õigusi üksikisikutele, oleks neil võimalik teada neile antud õiguste ulatust ja vajadusel neile õigustele tugineda siseriiklikes kohtutes (vt eelkõige kohtuotsus komisjon *vs.* Rootsi, C-287/04, EU:C:2005:330, punkt 6, ja komisjon *vs.* Iirimaa, C-427/07, EU:C:2009:457, punkt 54).

22 Selle kohta tasub meenutada, et käibemaksudirektiivi artikli 90 lõige 1, mis käsitleb tühistamise, taganemise, ülesütlemise, osalise või täieliku mittetasumise või hinna alandamise juhtumeid pärast tarne toimumist, kohustab liikmesriike vähendama maksustatavat väärtust ja seega ka käibemaksusummat, mis tuleb maksukohustuslastel tasuda iga kord, kui pärast tehingu tegemist ei ole maksukohustuslane saanud osaliselt või täielikult kätte tasu. See säte on käibemaksudirektiivi aluspõhimõtte väljendus, mille kohaselt koosneb maksustatav väärtus tegelikult saadud tasust ning millest tuleneb, et maksuhaldur ei saa käibemaksuna koguda suuremat summat, kui maksukohustuslane sai (vt selle kohta kohtuotsus Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punktid 26 ja 27).

23 Samas lubab käibemaksudirektiivi artikli 90 lõige 2 teha liikmesriikidel tehingu hinna täieliku või osalise mittetasumise korral eelmainitud sättest erandi. Maksukohustuslased ei saa seega tugineda selle direktiivi artikli 90 lõike 1 alusel käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamise õigusele hinna mittetasumise korral, kui asjaomane liikmesriik on otsustanud kohaldada selle direktiivi artikli 90 lõikes 2 sätestatud erandit.

24 Tuleb nõustuda, et siseriiklikku sätet, mis selliste olukordade loetlemisel, mille puhul vähendatakse maksustatavat väärtust, ei käsitle olukorda, kus tarne hinda ei maksta, tuleb käsitada kui liikmesriigi poolt talle käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikega 2 antud erandi kasutamise õiguse tagajärge.

25 Selle kohta tuleb märkida, et kui ostuhinna täielik või osaline mittetasumine toimub ilma, et leping oleks üles öeldud või see oleks tühistatud, jääb kokku lepitud hinna eest vastutavaks ostja, ja müüjale, kuigi ta ei ole enam omanik, jääb endiselt õigus saada tasu, mida ta võib välja nõuda kohtus. Kuna ei saa välistada võimalust, et selline võlg jääbki tasumata, oli liidu seadusandja eesmärk jätta iga liikmesriigi otsustada, kas ostuhinna mittetasumine, 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 antud olukorras lubatud.

26 Neil asjaoludel tuleb esiteks asuda seisukohale, et pelk asjaolu, et siseriiklik ülevõtmise säte ei korda selliste olukordade loetlemisel, mille puhul vähendatakse maksustatavat väärtust, kõiki selle direktiivi artikli 90 lõikes 1 nimetatud olukordi, ei anna alust arvata, pidades silmas üldist õigusliku raamistikku, millesse ülevõtmise säte kuulub, et see ei suuda tegelikult tagada käibemaksudirektiivi täielikku kohaldamist piisava selguse ja täpsusega.

27 Teiseks on aga oluline, et muudes olukordades peale hinna mittetasumine võtaksid siseriiklikud ülevõtvad sätted arvesse kõiki olukordi, kus pärast tehingu tegemist jääb maksukohustuslasel tasu täielikult või osaliselt saamata – viimati nimetatud asjaolu tuleb kontrollida siseriiklikul kohtul.

28 Eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb esimesele ja viiendale küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 90 sätteid tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus siseriiklik säte, mis ei näe ette käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamist hinna mittetasumise korral, kui kohaldatakse selle artikli lõikes 2 sätestatud erandit. Samas peavad selles sättes olema loetletud kõik muud olukorrad, millistel direktiivi artikli 90 lõike 1 kohaselt jääb maksukohustuslasel pärast tehingu tegemist tasu täielikult või osaliselt saamata – viimati nimetatud asjaolu tuleb kontrollida siseriiklikul kohtul.

Teine kuni neljas küsimus

29 Eelotsusetaotluse esitanud kohus uurib teises kuni neljandas küsimuses, mida tuleb analüüsida koos, sisuliselt seda, millistele õigustele võib maksukohustuslane tugineda ja millistel tingimustel vajadusel saada õiguse vähendada käibemaksuga maksustatavat väärtust või saada muu sarnase õiguse, kui kohus peaks omapoolse kontrollimise lõpuks leidma – jättes kõrvale hinna mittetasumise –, et kõnealused siseriiklikud õigusnormid ei võta käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 1 sätteid nõuetekohaselt üle.

30 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib seega kõigepealt, kas käibemaksudirektiivi artikli 90 lõige 1 vastab tingimustele, mis on vajalikud selleks, et maksukohustuslastele tekiks vahetu õigusmõju.

31 Tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt võivad eraõiguslikud isikud kõigil juhtudel, kui direktiivi sätted on nende sätete sisu silmas pidades tingimusteta ja piisavalt täpsed, neile siseriiklikus kohtus riigi vastu tugineda nii juhul, kui viimane on jätnud direktiivi siseriiklikku õigusesse ettenähtud tähtajal üle võtmata, kui ka juhul, kui direktiiv on üle võetud ebaõigesti (vt kohtuotsused Pfeiffer, C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, punkt 103, ja Association de médiation sociale, C-176/12, EU:C:2014:2, punkt 31)

32 Liidu õigusnorm on tingimusteta siis, kui selles sätestatud kohustus ei ole seotud ühegi tingimusega ja selle rakendamine või mõju ei ole seatud sõltuvusse ühegi õigusakti vastuvõtmisest liidu institutsioonide või liikmesriikide poolt (vt selle kohta kohtuotsus Pohl-Boskamp, C-317/05, EU:C:2006:684, punkt 41).

33 Antud juhul näeb käibemaksudirektiivi artikli 90 lõige 1 ette, et selles nimetatud juhtudel vähendatakse maksustatavat väärtust sellele vastavalt ning liikmesriikide poolt kindlaksmääratud tingimustel.

34 Kuigi see artikkel jätab liikmesriikidele direktiivi rakendamiseks vajalike meetmete vastuvõtmisel teatava kaalutlusruumi, ei muuda see asjaolu siiski täpset ja tingimusteta olemust, mis iseloomustab kõnealuse artikliga ette nähtud kohustust lubada artiklis märgitud juhtudel maksustatava väärtuse vähendamist Järelikult vastab see artikkel vahetu õigusmõju tekkeks vajalikele tingimustele (vt analoogia alusel kohtuotsus Association de médiation sociale, EU:C:2014:2, punkt 33).

35 Sellest tuleneb, et kuna maksukohustuslased võivad käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikele 1 siseriiklikes kohtutes riigi vastu tugineda, et saada õigus vähendada käibemaksuga maksustatavat väärtust, on eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimuse, kas asjaomane liikmesriik on kohustatud hüvitama kahju, mis tekkis huvitatud isikutele seetõttu, et riik ei võtnud nimetatud direktiivi nõuetekohaselt üle ja jättis need isikud seega ilma õigusest vähendada maksustatavat väärtust, ese ära langenud.

36 Teiseks, mis puudutab küsimust, milliseid formaalsusi võib esitada maksustatava väärtuse vähendamise õiguse kasutamisele, siis tuleb meenutada, et käibemaksudirektiivi artikli 273 kohaselt võivad liikmesriigid kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, tingimusel et seda võimalust ei kasutata selleks, et kehtestada täiendavaid arvetega seotud kohustusi lisaks direktiivi 3. peatükis sätestatud kohustustele.

37 Arvestades asjaolu, et väljaspool käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikes 1 ning artiklis 273 sätestatud piire ei ole nendes sätetes täpsustatud tingimusi ega kohustusi, mida liikmesriigid võivad ette näha, siis tuleb tõdeda, et nende sätetega antakse liikmesriikidele kaalutlusruum eeskätt seoses formaalsustega, mida peavad nende riikide maksuhalduri juures täitma maksukohustuslased maksustatava väärtuse vähendamiseks (vt selle kohta kohtuotsus Kraft Foods Polska, EU:C:2012:40, punkt 23).

38 Samuti ilmneb Euroopa Kohtu praktikast, et meetmed, millega hoitakse ära maksudest kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist, võivad üldjuhul kalduda käibemaksuga maksustatava väärtuse järgimisest kõrvale üksnes piirides, mis on rangelt vajalik selle konkreetse eesmärgi saavutamiseks. Need meetmed peavad võimalikult vähe mõjutama käibemaksudirektiivis sätestatud eesmärke ja põhimõtteid ning seega ei tohi nende meetmete kasutamine seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust (vt selle kohta kohtuotsused Kraft Foods Polska, EU:C:2012:40, punkt 28, ja Petroma Transports jt, C-271/12, EU:C:2013:297, punkt 28).

39 Seega on vaja, et maksukohustuslaste poolt täitmisele kuuluvad formaalsused, mis on maksuhalduri juures käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamise eelduseks, piirduksid nendega, mis võimaldavad põhjendada seda, et pärast tehingu tegemist jääb selle eest tasu osaliselt või täielikult lõplikult saamata. Siseriiklike kohtute ülesanne on selles osas kontrollida, kas asjaomase liikmesriigi nõutavate formaalsuste puhul oli see nii.

40 Eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes tuleb teisele kuni neljandale küsimusele vastata, et maksukohustuslased võivad siseriiklikes kohtutes riigi vastu tugineda käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikele 1, et saada õigus vähendada käibemaksuga maksustatavat väärtust. Kuigi liikmesriigid võivad ette näha, et vähendamise õigus sõltub teatavate formaalsuste täitmisest, mis võimaldavad põhjendada eelkõige seda, et maksukohustuslasel jääb pärast tehingu tegemist selle eest tasu osaliselt või täielikult lõplikult saamata ning et see maksukohustuslane võib tugineda ühele käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikes 1 nimetatud olukordadest, ei või võetud meetmed minna kaugemale sellest, mis on selliseks tõendamiseks vajalik – viimati nimetatud asjaolu tuleb kontrollida siseriiklikul kohtul.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (seitsmes koda) otsustab:

1. **Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 90 sätteid tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus siseriiklik säte, mis ei näe ette käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamist hinna mittetasumise korral, kui kohaldatakse selle artikli lõikes 2 sätestatud erandit. Samas peavad selles sättes olema loetletud kõik muud olukorrad, millistel direktiivi artikli 90 lõike 1 kohaselt jääb maksukohustuslasel pärast tehingu tegemist tasu täielikult või osaliselt saamata – viimati nimetatud asjaolu tuleb kontrollida siseriiklikul kohtul.**

2. **Maksukohustuslased võivad siseriiklikes kohtutes riigi vastu tugineda direktiivi 2006/112 artikli 90 lõikele 1, et saada õigus vähendada käibemaksuga maksustatavat väärtust. Kuigi liikmesriigid võivad ette näha, et vähendamise õigus sõltub teatavate formaalsuste täitmisest, mis võimaldavad põhjendada eelkõige seda, et maksukohustuslasel jääb pärast tehingu tegemist selle eest tasu osaliselt või täielikult lõplikult saamata ning et see maksukohustuslane võib tugineda ühele käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikes 1 nimetatud olukordadest, ei või võetud meetmed minna kaugemale sellest, mis on selliseks tõendamiseks vajalik – viimati nimetatud asjaolu tuleb kontrollida siseriiklikul kohtul.**

Allkirjad