Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

11. juuni 2020*

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 90 ja artikkel 273 – Maksustatav väärtus – Vähendamine – Keeldumine – Tasumata jätmine – Maksukohustuslane, kes ei teatanud oma nõudest võlgniku vastu algatatud pankrotimenetluses – Neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõte – Vahetu õigusmõju

Kohtuasjas C-146/19,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Vrhovno sodišče (Sloveenia kõrgeim kohus) 30. jaanuari 2019. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 21. veebruaril 2019, menetluses

SCT d.d. (pankrotis)

versus

Sloveenia Vabariik,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: koja president P. G. Xuereb, kohtunikud T. von Danwitz ja A. Kumin (ettekandja),

kohtujurist: M. Szpunar,

kohtusekretär: ametnik M. Longar,

arvestades kirjalikku menetlust ja 26. veebruari 2020. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– SCT d.d. (pankrotis), esindaja: *odvetnica* S. Pušenjak,

– Sloveenia valitsus, esindajad: T. Mihelič Žitko ja V. Klemenc,

– Tšehhi valitsus, esindajad: M. Smolek, O. Serdula ja J. Vláčil,

– Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* G. Galluzzo,

– Euroopa Komisjon, esindajad: N. Gossement ja M. Kocjan,

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

* Kohtumenetluse keel: sloveeni.

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; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 90 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud pankrotis oleva äriühingu SCT d.d. ja Sloveenia Vabariigi vahelises kohtuvaidluses selle üle, et SCT-l keelati korrigeerida lootusetutelt nõuetelt tasutud käibemaksu summat, kuna see äriühing oli jätnud nendest nõuetest võlgnike vastu algatatud pankrotimenetluses teatamata.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi 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.“

4 Direktiivi artiklis 273 on ette nähtud:

„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.“

Sloveenia õigus

5 Sloveenia käibemaksuseaduse (Zakon o davku na dodano vrednost, edaspidi „ZDDV-1“) artikli 39 lõigetes 2–4 on ette nähtud:

„(2) Tellimuse tühistamise, kauba tagastamise või hinna alandamise korral pärast tarne tegemist vähendatakse maksustatavat väärtust vastavalt. Maksukohustuslane võib deklareeritud käibemaksu summat korrigeerida (vähendada), kui ta teatab ostjale kirjalikult käibemaksusummast, mida viimasel ei ole õigust maha arvata.

(3) Maksukohustuslane võib samuti korrigeerida (vähendada) deklareeritud käibemaksusummat, kui jõustunud kohtumääruse alusel, millega kinnitatakse lõpetatud pankrotimenetlus või lõpetatud kompromissimenetlus, ei ole käibemaksu täielikult või osaliselt tagastatud. Nii võib toimida ka maksukohustuslane, kes saab jõustunud kohtumääruse sundtäitemenetluse lõpetamise kohta või mõne muu dokumendi, millest ilmneb, et lõpetatud täitemenetluses ei ole nõuet täidetud või seda ei ole täies ulatuses täidetud, või et maksukohustuslase nõuet ei ole 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, millest ta on kompromissimenetluses või pankrotimenetluses teatanud."

6 Majandus- ja rahandustegevuse, maksejõuetusmenetluste ja ettevõtjate sundlõpetamise seaduse (Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju, edaspidi „ZFPPIPP") artiklis 296 on sätestatud:

„(1) Võlausaldajad peavad pankrotimenetluses teatama kõikidest nõuetest, mis neil on pankrotivõlgniku suhtes tekkinud kuni pankrotimenetluse alguseni, v.a nõuded, millest ei ole seaduse järgi vaja teatada.

[…]

(5) Kui võlausaldaja ei järgi […] lõikes 1 kindlaks määratud teatamistähtaega, kustub tema nõue pankrotis võlgniku suhtes ning kohus jätab hilinemisega esitatud taotluse nõudest pankrotimenetluses teatada läbi vaatamata.

[…]."

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

7 SCT korrigeeris 2014. aasta aprilli maksustamisperioodil deklareeritud käibemaksu summas 272 471 eurot seoses tasumata nõuetega, mis tal olid kahe äriühingu vastu, kelle suhtes algatatud pankrotimenetlus oli 2013. juunis lõpetatud.

8 Pädev maksuhaldur tuvastas maksukontrolli käigus, et SCT ei olnud nendest nõuetest asjaomastes pankrotimenetlustes teatanud ning et need nõuded olid ZFPPIPP artikli 296 kohaselt kustunud. Ta järeldas selle põhjal, et käibemaksu vähendamise tingimused ei olnud täidetud.

9 Vaidemenetluses kinnitati SCT-le, et ZDDV-1 artikli 39 lõikest 3 ilmneb, et maksukohustuslane võib jõustunud kohtumääruse alusel, millega pankrotimenetlus lõpetatakse, deklareeritud käibemaksu korrigeerida ainult juhul, kui ta oli oma nõudest pankrotivõlgnikule teatanud. Teatades oma nõudest pankrotimenetluses, näitab maksukohustuslane ka, et tema nõue on endiselt olemas ning see on seda olulisem siis, kui tegemist on nõuetega maksukohustuslasega seotud isikute suhtes nagu käesoleval juhul.

10 SCT kaebust lahendanud esimese astme halduskohus jättis maksuhalduri otsuse muutmata. Kohus tugines siinkohal käibemaksudirektiivi artiklile 90. Kohtu sõnul on selle artikli lõikes 1 küll ette nähtud, et tasumata jätmise korral pärast tarne toimumist vähendatakse maksustatavat väärtust sellele vastavalt, kuid lõike 2 kohaselt võivad liikmesriigid sellest erandi teha. Sloveenia seadusandja ongi erandi tegemise võimalust kasutanud.

11 Vrhovno sodiščele (Sloveenia kõrgeim kohus) esitatud kassatsioonkaebuses väidab SCT, et ZDDV-1 artikli 39 lõige 3 ei kujuta endast erandit käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikes 1 sätestatud kohustustest, vaid kehtestab üksnes tingimused, mis peavad olema täidetud selleks, et maksustatavat väärtust saaks vähendada. Seega ei ole artikli 39 lõikega 3 rakendatud selle direktiivi artikli 90 lõiget 2.

12 Vrhovno sodišče (kõrgeim kohus) täpsustab, et ZDDV-1 artikli 39 lõikes 2, milles on loetletud käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamise juhtumid, ei ole nimetatud tasumata jätmist. Kohus järeldab sellest, et Sloveenia seadusandja on kohaldanud direktiivi artikli 90 lõiget 2 ja on selleks puhuks niisiis ette näinud erandi õigusest vähendada käibemaksuga maksustatavat väärtust.

13 Selle kohtu sõnul on ZDDV-1 artikli 39 lõikest 3 samas võimalik tuletada, et Sloveenia seadusandja on siiski sätestanud ammendavalt loetletud neli juhtumit, mil maksukohustuslasel on lubatud maksustatavat väärtust vähendada ka tasumata jätmise korral, seega järelikult on kehtestatud „erand erandist“. Need erandjuhtumid on tingitud sellest, et maksukohustuslasel ei ole võimalik saavutada oma nõude täielikku rahuldamist. Käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamise õiguse andmiseks on siiski vaja, et esineks maksukohustuslase teatav käitumine. Nii peab maksukohustuslane seda, et nõude rahuldamist on võimatu saavutada, tõendama ametlike dokumentide abil, mis on väljastatud vastavas menetluses.

14 Nimetatud kohus leiab, et käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamise võimaluse piiramine vastavalt ZDDV-1 artiklile 39 võib olla vastuolus käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikega 2, kuna see ei võimalda vähendada maksustatavat väärtust kõikidel juhtudel, mil nõude rahuldamata jätmine on lõplik, vaid selle kohaselt sõltub niisugune võimalus täiendavatest nõuetest, mida maksukohustuslane peab täitma.

15 Vrhovno sodiščel (kõrgeim kohus) tekib siinkohal küsimus, kas käibemaksusüsteemi põhimõtteid arvestades on käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikes 2 ette nähtud erandite kohaldamisel siiski lubatud keelduda andmast käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamise õigust nõude rahuldamata jätmise tõttu juhtudel, mil maksukohustuslane ei näidanud üles vajalikku hoolsust, et saavutada oma nõude rahuldamine ja tagada seega riigile käibemaksu tasumine, isegi kui ta ei osalenud maksupettuses ega hoidunud kõrvale maksu tasumisest.

16 Maksukohustuslane, kes peab tasuma käibemaksu, on nimelt ka selle maksu sissenõudmise süsteemi üks nurgakive, kes tegutseb riigi eest, võttes vastu ja tasudes saadud käibemaksu. Kui maksukohustuslasele antakse õigus vähendada käibemaksuga maksustatavat väärtust kõikidel juhtudel, mil nõuet ei rahuldata, ning järelikult ka siis, kui ta ise ei täida oma kohustusi käibemaksusüsteemi raames, kaoks ka riigil võimalus saada talle võlgnetav deklareeritud käibemaks.

17 Kui pädevust, mille liidu seadusandja on liikmesriikidele käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikega 2 andnud, saab tõlgendada nii, et see võimaldab liikmesriigi seadusandjal piirata maksustatava väärtuse vähendamise õigust lõpliku tasumata jätmise korral, tekib kohtul küsimus, kas käibemaksudirektiivi kohaselt tuleb anda maksukohustuslasele võimalus tõendada, et tema nõudeid ei oleks rahuldatud isegi juhul, kui nendest oleks pankrotimenetluses teada antud, või et nõuetest teatamata jätmist õigustavad muud mõistlikud põhjused.

18 Lõpuks soovib nimetatud kohus teada, kas on võimalik asuda seisukohale, et käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikel 1 on vahetu õigusmõju, eelkõige juhul, kui liikmesriigi seadusandja on ületanud direktiivi artikli 90 lõikes 2 sätestatud lubatud erandite raamistikku.

19 Neil asjaoludel otsustas Vrhovno sodišče (kõrgeim kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas käibemaksudirektiivi artikli 90 lõiget 2 saab tõlgendada nii, et see võimaldab teha erandi käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamise õigusest ka lõpliku tasumata jätmise korral, kui see lõplik tasumata jätmine on selle tagajärg, et maksukohustuslane ei käitunud nõuetekohaselt, näiteks ei andnud nõudest teada pankrotimenetluses, mis oli selle maksukohustuslase võlgniku suhtes algatatud, nagu käsitletaval juhul?

2. Kas juhul, kui niisugune erand käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamise õigusest on lubatav, eksisteerib siiski õigus selle maksustatava väärtuse vähendamisele tasumata jätmise tõttu, kui maksukohustuslane tõendab, et isegi siis, kui ta oleks oma nõuetest pankrotimenetluses teatanud, ei oleks neid rahuldatud, või tõendab, et nõudest teatamata jätmist õigustasid mõistlikud põhjused?

3. Kas käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikel 1 on vahetu õigusmõju isegi juhul, kui liikmesriigi seadusandja on ületanud selle artikli 90 lõikes 2 sätestatud lubatud erandite raamistikku?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene ja teine küsimus

20 Esimese ja teise küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 90 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt maksukohustuslasel ei ole õigust vähendada selliselt nõudelt tasutud käibemaksu, mille rahuldamist ei ole võimalik nõuda, kui maksukohustuslane ei teatanud sellest nõudest tema võlgniku vastu algatatud pankrotimenetluses, isegi kui maksukohustuslane tõendab, et kui ta oleks oma nõudest teatanud, ei oleks seda rahuldatud, või et asjaomasest nõudest teatamata jätmist õigustasid mõistlikud põhjused.

21 Sellele küsimusele vastamiseks tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 90 lõige 1, mis käsitleb tühistamise, taganemise, ülesütlemise, osalise või täieliku tasumata jätmise või hinna alandamise juhtumeid pärast tehingu toimumist, kohustab liikmesriike vähendama käibemaksuga maksustatavat väärtust ja seega ka käibemaksusummat, mis tuleb maksukohustuslastel tasuda, iga kord, kui pärast tehingu tegemist ei ole maksukohustuslane selle eest osaliselt või täielikult tasu saanud. 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 see, mille maksukohustuslane on saanud (6. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

22 Direktiivi artikli 90 lõige 2 lubab küll teha liikmesriikidel tehingu hinna täieliku või osalise tasumata jätmise korral sellest reeglist erandi. Niisiis, kui asjaomane liikmesriik on otsustanud kohaldada seda erandit, ei saa maksukohustuslased tugineda selle artikli lõike 1 alusel käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamise õigusele (vt selle kohta 15. mai 2014. aasta kohtuotsus Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 23).

23 Võimalus sellise erandi tegemiseks, mis on rangelt piiratud tasu täieliku või osalise maksmata jätmise juhtudega, põhineb samas ideel, et tasu mittemaksmist võib teatavatel asjaoludel ja tulenevalt asjaomases liikmesriigis kehtivast õiguslikust olukorrast olla keeruline kindlaks teha või see võib olla üksnes ajutine (22. veebruari 2018. aasta kohtuotsus T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

24 Seega on taolise erandi tegemise õiguse eesmärk üksnes anda liikmesriikidele võimalus võidelda ebakindlusega tasumisele kuuluvate summade sissenõudmisel ning see ei lahenda küsimust, kas käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamine võib lõpliku tasumata jätmise korral ära jääda (24. oktoobri 2019. aasta kohtumäärus Porr Építési Kft., C-292/19, ei avaldata, EU:C:2019:901, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).

25 Nimelt, kui möönda, et liikmesriikidel on sellisel juhul võimalik käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamist täielikult välistada, siis läheb see vastuollu käibemaksu neutraalsuse 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 (24. oktoobri 2019. aasta kohtumäärus Porr Építési Kft., C-292/19, ei avaldata, EU:C:2019:901, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

26 Euroopa Kohus on sellega seoses otsustanud, et olukorras, kus võlgniku kohustused tema võlausaldajate ees on lõplikult vähenenud, ei ole tegemist „mittetasumisega“ käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 2 tähenduses (24. oktoobri 2019. aasta kohtumäärus Porr Építési Kft., C-292/19, ei avaldata, EU:C:2019:901, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

27 Niisiis peab liikmesriik sellisel juhul lubama vähendada käibemaksuga maksustatavat väärtust, kui maksukohustuslane suudab tõendada, et tema võlgniku vastu oleva nõude rahuldamist ei ole enam võimalik nõuda (24. oktoobri 2019. aasta kohtumäärus, Porr Építési Kft., C-292/19, ei avaldata, EU:C:2019:901, punkt 29).

28 Käesoleval juhul näib, et põhikohtuasjas on tegemist selliste nõuetega.

29 Vastavalt ZFPPIPP artikli 296 lõikele 5 kustusid nõuded, millest ei teatatud asjaomaste võlgnike vastu algatatud pankrotimenetlustes, mistõttu teatamata jätmise tagajärjel vähenesid nende võlgnike kohustused SCT ees lõplikult. Pealegi ei ole igal juhul vaidlust selles, et need pankrotimenetlused on lõpetatud ning et SCT nõuded tema võlgnike vastu jäid nendes menetlustes rahuldamata.

30 Sellest järeldub, et taolist olukorda nagu põhikohtuasjas ei saa kvalifitseerida „mittetasumiseks“ käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 2 tähenduses, vaid see kuulub selle artikli lõike 1 kohaldamisalasse, millest tuleneb asjaomase liikmesriigi kohustus vähendada käibemaksuga maksustavat väärtust, kuna maksukohustuslane ei ole tasu saanud.

31 Käesoleval juhul keelduti aga SCT maksustatava väärtuse vähendamisest, kuna see äriühing ei järginud liikmesriigi õigusest tulenevat nõuet, mille kohaselt saab väärtust vähendada üksnes siis, kui maksukohustuslane on oma lootusetutest nõuetest pankrotimenetluses teatanud.

32 Sloveenia valitsus väidab, et selline nõue tugineb käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikele 1 ja artiklile 273, mis annavad liikmesriikidele kaalutlusõiguse nende tingimuste ja kohustuste kindlaksmääramisel, mida maksukohustuslane peab maksuhalduri ees täitma selleks, et maksustatavat väärtust saaks vähendada.

33 Siinkohal tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 1 kohaselt vähendatakse maksustatavat väärtust sellele vastavalt ning liikmesriikide poolt kindlaksmääratud tingimustel.

34 Vastavalt direktiivi artiklile 273 võivad liikmesriigid pealegi kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid kohustusi, tingimusel et seda võimalust ei kasutata selleks, et kehtestada täiendavaid arvetega seotud kohustusi lisaks kõnealuse direktiivi 3. peatükis sätestatud kohustustele.

35 Arvestades asjaolu, et väljaspool käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikes 1 ning artiklis 273 sätestatud piire ei ole nendes sätetes täpsustatud ei tingimusi ega kohustusi, mida liikmesriigid võivad ette näha, siis antakse nende sätetega 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).

36 Samas võivad meetmed, millega hoitakse ära maksupettust või maksudest kõrvalehoidumist, üldjuhul kalduda käibemaksuga maksustatava väärtuse järgimisest kõrvale üksnes piirides, mis on rangelt vajalikud 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 (6. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

37 Järelikult on vaja, et käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamise eelduseks olevad formaalsused, mida maksukohustuslane peab maksuhalduri juures täitma, piirduksid nendega, mis võimaldavad põhjendada seda, et pärast tehingu tegemist jääb selle eest tasu osaliselt või täielikult lõpuks 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).

38 Põhikohtuasjas vaidlusalune nõue, et maksukohustuslane peab selleks, et tasumata jätmise korral saaks maksustatavat väärtust vastavalt vähendada, andma tasumata nõudest teada võlgniku vastu algatatud pankurotimenetluses, aitab põhimõtteliselt tagada nii käibemaksu nõuetekohast kogumist, pettuse ärahoidmist kui ka kõrvaldada maksutulude saamata jäämise ohtu ning järgib niisiis käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikes 1 ja artiklis 273 sätestatud õiguspäraseid eesmärke (vt selle kohta 26. jaanuari 2012. aasta kohtuotsus Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punktid 32 ja 33, ning 6. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, punktid 35 ja 36).

39 Mis puudutab aga esiteks pettuse ärahoidmise eesmärki, siis isegi kui põhikohtuasjas kõne all olev tingimus suudab ära hoida riigile tekitatava kahju, kui maksukohustuslase passiivsus pankrotimenetluses nõudest teatamisel on selle maksukohustuslase ja tema võlgniku vahelise kokkumängu tulemus, tuleb märkida, et selle tingimuse kohaldamise tulemusel keelatakse süstemaatiliselt vähendada maksustatavat väärtust tasumata jätmise korral, kui nõudest ei ole teada antud, ning see võrdub pettuse üldise eeldusega, mis ületab pettuse ärahoidmise eesmärgi saavutamiseks vajaliku (vt analoogia alusel 7. septembri 2017. aasta kohtuotsus Eqiom ja Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

40 Siinkohal tuleb lisada, et Euroopa Kohtu käsutuses oleva toimiku kohaselt ei nähtu põhikohtuasja asjaoludest ühtegi tõendit maksupettuse ega maksudest kõrvalehoidumise kohta.

41 Mis puudutab teiseks maksutulu saamata jäämise ohu kõrvaldamise eesmärki, siis tuleb märkida, et kui nõudest teatamata jätmine võlgniku vastu algatatud pankrotimenetluses tähendab, et vastavalt ZFPPIPP artikli 296 lõikele 5 see nõue lakkab olemast suhetes pankrotivõlgnikuga, kaotab maksukohustuslane igal juhul võimaluse oma nõue kas või osaliselt sisse nõuda, mille tulemusel võib asjaomasele liikmesriigile kahju tekkida.

42 Pealegi, nagu Sloveenia valitsus väitis, ilma et sellele oleks vastu vaieldud, ei tähenda pelk nõudest teatamine pankrotimenetluses ülemäära suurt rahalist ega halduskoormust.

43 Samas, kui maksukohustuslane tõendab, et isegi kui ta oleks oma nõudest teatanud, ei oleks seda rahuldatud, väljub asjaolu, kui välistatakse võimalus vähendada maksustatavat väärtust ning pannakse maksukohustuslasele käibemaksukoormus summas, mida ta ei kogunud oma majandustegevuse käigus, igal juhul selle piiridest, mis on tingimata vajalik, et saavutada eesmärk kõrvaldada maksutulu saamata jäämise oht (vt selle kohta 8. mai 2019. aasta kohtuotsus A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, punkt 27). Nimelt ei oleks asjaomasest nõudest teatamine sel juhul aidanud vältida riigile täiendava kahju tekkimist.

44 Mis puudutab veel eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimust, kas maksukohustuslane peab saama maksustatavat väärtust vähendada ka siis, kui nõudest teatamata jätmiseks oli mõistlik põhjus, siis ei ilmne eelotsusetaotlusest ega Euroopa Kohtule esitatud seisukohtadest, et SCT tugines käesoleval juhul maksumenetluse käigus sellistele põhjustele. Kuna selle eelduse ja põhikohtuasja eseme vahel puudub seos, ei ole vaja seda küsimust käsitleda.

45 Eeltoodud kaalutlustest lähtuvalt tuleb esimesele ja teisele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 90 lõiget 1 ja artiklit 273 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt maksukohustuslasel ei ole õigust vähendada selliselt nõudelt tasutud käibemaksu, mille rahuldamist ei ole võimalik nõuda, kui maksukohustuslane ei teatanud sellest nõudest tema võlgniku vastu algatatud pankrotimenetluses, isegi kui maksukohustuslane tõendab, et kui ta oleks oma nõudest teatanud, ei oleks seda rahuldatud.

Kolmas küsimus

46 Kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, millised tagajärjed on eeldusel, et nõue, mille kohaselt saab maksustatavat väärtust tasumata jätmise korral vastavalt vähendada üksnes siis, kui maksukohustuslane on oma tasumata nõudest võlgniku vastu algatatud pankrotimenetluses teatanud, on vastuolus käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikega 1.

47 Sellega seoses tuleb märkida, et liikmesriigi kohtud peavad riigisisese õiguse kohaldamisel tõlgendama seda võimalikult suures ulatuses asjakohase direktiivi sõnastust ja eesmärki arvestades, et saavutada direktiivis ette nähtud eesmärk ning seeläbi täita ELTL artikli 288 kolmanda lõigu nõuded. Selline riigisisese õiguse kooskõlalise tõlgendamise kohustus on EL toimimise lepinguga loodud süsteemile omane, kuna see võimaldab liikmesriigi kohtutel tagada oma pädevuse piires liidu õiguse tõhusa toime kohtuvaidluste lahendamisel (6. juuli 2017. aasta kohtuotsus Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

48 Kui riigisisest õigust ei ole võimalik tõlgendada kooskõlas liidu õigusest tulenevate nõuetega, siis on liikmesriigi kohus, kelle poole on tema pädevuse raames pöördutud, kohustatud liikmesriigi organina jätma kohaldamata mis tahes riigisisese õigusnormi, mis on vastuolus liidu õigusnormiga, millel on vahetu õigusmõju kohtuasjas, mida ta menetleb (19. detsembri 2019. aasta kohtuotsus Deutsche Umwelthilfe, C-752/18, EU:C:2019:1114, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

49 Nagu käesoleva kohtuotsuse punktis 33 märgitud, on käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikes 1 sätestatud, et maksustatavat väärtust vähendatakse selles sättes ette nähtud juhtudel sellele vastavalt ning liikmesriikide poolt kindlaksmääratud tingimustel.

50 Kuigi see artikkel jätab liikmesriikidele vähendamise summa kindlaksmääramist võimaldavate meetmete võtmisel teatava kaalutlusruumi, on Euroopa Kohus otsustanud, et see asjaolu ei muuda siiski seda, et kõnealuse artikliga ette nähtud kohustus – lubada artiklis märgitud juhtudel maksustatava väärtuse vähendamist – on täpne ja tingimusteta. Järelikult vastab see artikkel vahetu õigusmõju tekkeks vajalikele tingimustele (15. mai 2014. aasta kohtuotsus Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

51 Eeltoodud kaalutlustest lähtuvalt tuleb kolmandale küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 90 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et kuna liikmesriigi kohtul on kohustus võtta kõik asjakohased meetmed selle sätte rakendamise tagamiseks, peab ta riigisisest õigust tõlgendama selle sättega kooskõlas, ning kui selline kooskõlaline tõlgendamine ei ole võimalik, jätma kohaldamata kõik riigisisesed õigusnormid, mille kohaldamine tooks kaasa selle sättega vastuolus oleva tulemuse.

Kohtukulud

52 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 (seitsmes koda) otsustab:

1. **Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 90 lõiget 1 ja artiklit 273 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt maksukohustuslasel ei ole õigust vähendada selliselt nõudelt tasutud käibemaksu, mille rahuldamist ei ole võimalik nõuda, kui maksukohustuslane ei teatanud sellest nõudest tema võlgniku vastu algatatud pankrotimenetluses, isegi kui maksukohustuslane tõendab, et kui ta oleks oma nõudest teatanud, ei oleks seda rahuldatud.**

2. **Direktiivi 2006/112 artikli 90 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et kuna liikmesriigi kohtul on kohustus võtta kõik asjakohased meetmed selle sätte rakendamise tagamiseks, peab ta riigisisest õigust tõlgendama selle sättega kooskõlas, ning kui selline kooskõlaline tõlgendamine ei ole võimalik, jätma kohaldamata kõik riigisisesed õigusnormid, mille kohaldamine tooks kaasa selle sättega vastuolus oleva tulemuse.**

Allkirjad