

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

22. veebruar 2018(*)

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artiklid 184 ja 185 – Sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimine – Mahaarvamise kindlaksmääramisel kasutatud tegurite muutumine – Mõiste „tehingud, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata“ – Kompromissi kinnitava jõustunud kohtumääruse toime

Kohtuasjas C-396/16,

mille ese on Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Sloveenia Vabariigi kõrgeim kohus) 5. juuli 2016. aasta otsusega ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 15. juulil 2016, menetluses

T²,družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o.
(pankrotis)

versus

Sloveenia Vabariik,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president R. Silva de Lapuerta, kohtunikud C. G. Fernlund, J.-C. Bonichot (ettekandja), S. Rodin ja E. Regan,

kohtujurist: H. Saugmandsgaard Øe,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– T², družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o. (pankrotis), esindajad: *odvetnik* V. Bajuk ja *odvetnica* J. Žešnovar,

– Sloveenia valitsus, esindaja: B. Jovin Hrastnik,

– Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja M. Žebre,

olles 12. oktoobri 2017. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

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“), artiklite

184–186 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud pankrotis äriühingu T–2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o. (edaspidi „T?2“) ja Republika Slovenija (Sloveenia Vabariik), keda esindab Ministrstvo za finance (Sloveenia rahandusministeerium), vahelises kohtuvaidluses käibemaksu tasumise üle summas 7 362 080,27 eurot, mida nõutakse ajavahemiku 1.–29. veebruar 2012 eest.

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 Selle direktiivi artikkel 184 on sõnastatud järgmiselt:

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

5 Nimetatud direktiivi artikkel 185 näeb 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.“

6 Käibemaksudirektiivi artikkel 186 on sõnastatud järgmiselt:

„Liikmesriigid kehtestavad artiklite 184 ja 185 kohaldamise üksikasjalikud eeskirjad.“

Sloveenia õigus

7 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 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, millele ta on kompromissimenetluses või pankrotimenetluses viidanud.“

8 ZDDV?1 artiklis 68 „Mahaarvatava käibemaksusumma korrigeerimine“ on sätestatud:

„1. Maksukohustuslane on kohustatud esialgu maha arvatud summat korrigeerima, kui see on suurem või väiksem, kui talle lubatud.

2. Maksukohustuslane on kohustatud mahaarvatud käibemaksusummat korrigeerima, kui mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid on pärast käibemaksu mahaarvamist muutunud, nagu ostude tühistamise või allahindluste 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.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

9 Okrožno sodiš?e v Mariboru (Maribori regionaalne kohus, Sloveenia) kinnitas 28. novembril 2011 kompromissi, mille kohaselt elektroonilise sideteenuste sektoris tegutsev Sloveenia ettevõtte T?2 on kohustatud tasuma vaid 44% oma võlgadest üheksa aasta jooksul. Kohtumäärus jõustus 24. veebruaril 2012.

10 Sellele tuginedes leidis Dav?ni urad Ljubljana (Ljubljana maksuamet, Sloveenia), et T?2 on kohustatud mahaarvatud käibemaksusummasid ZDDV?1 artikli 68 kohaselt korrigeerima, ja 27. mai 2013. aasta otsusega nõudis ta T?2?lt käibemaksu tasumist summas 7 362 080,27 eurot ajavahemiku 1.–29. veebruar 2012 eest.

11 T?2 esitas selle otsuse peale rahandusministeeriumile vaide, mis jäeti rahuldamata. Tema kaebus Upravno sodiš?e Republike Slovenije’le (Sloveenia Vabariigi halduskohus) jäeti 18. novembri 2014. aasta kohtuotsusega samuti rahuldamata. Viimati nimetatud kohtuotsus on võetud Vrhovno sodiš?e Republike Slovenije (Sloveenia Vabariigi kõrgeim kohus) kassatsioonimenetlusse.

12 Selles menetluses vaidleb T?2 vastu sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimisele. Ta väidab, et kompromissi kinnitava kohtumääruse jõustumine ei kujuta endast mitte mahaarvamise kindlaksmääramisel kasutatud tegurite muutumist ZDDV?1 artikli 68 tähenduses, vaid tegemist on erijuhuga, mida selles seaduses ei ole ette nähtud.

13 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul võib kompromissi kinnitava kohtumääruse jõustumine kuuluda ZDDV?1 artikli 68 kohaldamisalasse, kuna sellega on üle võetud käibemaksudirektiivi artiklid 184 ja 185, mille alusel maksukohustuslane peab mahaarvamist korrigeerima, kui muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid.

14 See kohus täpsustab selles osas, et ZDDV?1 artiklis 63 on sätestatud, et maksukohustuslasel on õigus käibemaksusummast, mis tal tuleb maksuhaldurile tasuda, maha arvata käibemaks, mille ta peab tasuma või on tasunud oma tarnijale kaupade või teenuste soetamise ajal. Teisisõnu: kui kompromissi kinnitav jõustunud kohtumäärus, mis on tehtud

maksukohustuslase suhtes, mõjutab tema kohustust tasuta käibemaks oma tarnijale, on sel kohtumäärusel otsustav tähtsus ka selles, mis puudutab maksukohustuslase kohustusi maksuhalduri ees.

15 Eelotsusetaotluse esitanud kohus toob ühtlasi esile, et ZDDV?1 artikkel 39, millega on Sloveenia õigusesse üle võetud käibemaksudirektiivi artikkel 90, näeb sõnaselgelt ette, et võlgniku kasuks kinnitatud kompromiss võimaldab müüjal korrigeerida tema poolt deklareeritud käibemaksu.

16 Lisaks nähtub eelotsusetaotlusest, et kui kompromissi kinnitav kohtumäärus on jõustunud, ei saa võlausaldajad nõuda oma nõuete täielikku rahuldamist. Seevastu võlgniku kohustused jäävad endiseks. Nii et kui võlgnik tasub vabatahtlikult võla suuremas summas, kui näeb ette kinnitatud kompromiss, ei ole tal alusetut rikastumist käsitlevate riigisiseste õigusnormide kohaselt õigust nõuda selle tagastamist.

17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus lisab, et maksustamise seisukohalt tuleb kinnitatud kompromissi hinnata selle majandusliku sisu põhjal. Sellest seisukohast on kompromissi tagajärg nõuete vähenemine, mitte ainult nende maksmata jätmine.

18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab siiski, et ZDDV?1 artikli 68 kohaldamiseks on oluline mõista käibemaksudirektiivi sätteid, mis on selle artikliga üle võetud, nimelt käibemaksudirektiivi artikli 185 lõiget 2, mille kohaselt korrigeerimist ei tehta tehingute puhul, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata, välja arvatud juhul, kui liikmesriigid seda korrigeerimist nõuavad.

19 See kohus küsib eelkõige, kas asjaolu, et tehingu eest jääb täielikult või osaliselt tasumata, tuleb pidada „mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurite muutumiseks“ käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 1 tähenduses ja kas kompromissi kinnitamist tuleb käsitada kui tehingu eest tasumata jätmist selle direktiivi artikli 185 lõike 2 tähenduses.

20 Lisaks on tal küsimus, kui täpselt peavad olema määratletud riigisisised õigusnormid, millega võetakse üle käibemaksudirektiiv, et kehtestada kooskõlas käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 2 teise lõiguga kehtiv erand reeglist, mille kohaselt tehingute puhul, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata, mahaarvamist ei korrigeerita. Selles osas nähtub eelotsusetaotlusest, et ZDDV?1 artikkel 68 ei reguleeri sõnaselgelt tehinguid, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata.

21 Neil asjaoludel otsustas Vrhovno sodiš?e Republike Slovenije (Sloveenia Vabariigi kõrgeim kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

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

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

3. Kas arvesse võttes õiguslike olukordade selguse ja kindluse nõudeid, mille on ette näinud liidu seadusandja ja mis tulenevad ka käibemaksudirektiivi artiklist 186, peab liikmesriik – kui ta nõuab nimetatud direktiivi artikli 185 lõike 2 teise lõigu kohaselt mahaarvamise korrigeerimist tehingute puhul, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata – riigisiseses õiguses need tasumata tehingute juhud konkreetselt ette nägema või lisama nende hulka jõustunud kohtumäärusega kinnitatud kompromissi (kui see on hõlmatud mõistega „tehingud, mille eest on tasumata“)?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

22 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas käibemaksudirektiivi artikli 185 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et võlgniku kohustuste vähenemine, mis tuleneb kompromissi kinnitavast jõustunud kohtumäärusest, kujutab endast mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurite muutumist selle sätte tähenduses.

23 Tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artiklites 184–186 on sätestatud, millistel tingimustel võib maksuhaldur nõuda maksukohustuslaselt korrigeerimist. Nimetatud artiklites ette nähtud korrigeerimismehhanism on käibemaksudirektiiviga kehtestatud käibemaksu mahaarvamise skeemi oluline osa. Selle eesmärk on suurendada mahaarvamiste täpsust, et tagada käibemaksu neutraalsus (13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punktid 48 ja 50).

24 Käibemaksu neutraalsuse põhimõtet on järgitud, kui käibemaksudirektiivi X jaotisega kehtestatud mahaarvamisskeem võimaldab turustusahela vahelülidel oma maksustatavast väärtusest maha arvata summad, mida igaüks tasus oma tarnijale käibemaksuna vastavalt tehingult, ning tagastada nii maksuametile käibemaksu osa, mis vastab igaühe poolt oma tarnijale makstud hinna ja kauba oma ostjatele müügi hinna vahele (vt analoogia alusel 24. oktoobri 1996. aasta kohtuotsus, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 33; 15. oktoobri 2002. aasta kohtuotsus, komisjon vs. Saksamaa, C-427/98, EU:C:2002:581, punkt 42, ja 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, punkt 36).

25 Mis puutub sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise kohustusse, siis käibemaksudirektiivi artikkel 184 näeb ette, et esialgset mahaarvamist korrigeeritakse, kui see oli väiksem või suurem, kui maksukohustuslasele lubatud.

26 Käibemaksudirektiivi artikli 185 lõige 1 täpsustab, et mahaarvamist korrigeeritakse eelkõige, kui pärast käibedeklaratsiooni tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid (vt selle kohta 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punkt 51).

27 Käibemaksudirektiivi artikli 184 ja artikli 185 lõike 1 sätete koostoimest ilmneb, et kui üks mahaarvatava summa arvutamiseks algul kasutatud tegur on muutunud, osutub korrigeerimine vajalikuks, korrigeeritava summa arvutamine peab viima selleni, et lõplik mahaarvatav summa vastaks summale, mis oleks olnud maksukohustuslasele lubatud, kui seda muudatust oleks algul arvesse võetud (16. juuni 2016. aasta kohtuotsus, Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, punkt 47).

28 Käesolevas asjas on selge, et kompromissi kinnitava jõustunud kohtumäärusega vähendati ostja T-2 kohustusi tema tarnijate ees.

29 Sellest tulenevalt on kompromissiga vähendatud käibemaksusummasid, mille T-2 maksis

oma tarnijatele, ja seeläbi, kooskõlas käesoleva kohtuotsuse punktis 24 osutatud põhimõtetega, on muudetud mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegureid.

30 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 185 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et võlgniku kohustuste vähenemine, mis tuleneb kompromissi kinnitavast jõustunud kohtumäärusest, kujutab endast mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurite muutumist selle sätte tähenduses.

Teine küsimus

31 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitust, kas käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 2 esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et võlgniku kohustuste vähenemine, mis tuleneb kompromissi kinnitavast jõustunud kohtumäärusest, kujutab endast selle sätte tähenduses tehingu eest täielikult või osaliselt tasumata jäämise juhtu, mille korral esialgset mahaarvamist ei korrigeerita.

32 Seoses käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 2 tõlgendamisega nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et liidu õiguse sätte tõlgendamisel tuleb arvestada mitte üksnes selle sõnastust, vaid ka konteksti ning selle õigusaktiga taotletavaid eesmärke, mille osa säte on (26. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus, I, C-195/16, EU:C:2017:815, punkt 32).

33 Selles osas tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 90 lõige 1, mis käsitleb tühistamise, taganemise, ülesütlemise, täieliku või osalise 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 tasu osaliselt või täielikult kätte saanud (15. mai 2014. aasta kohtuotsus, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 22).

34 Nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktidest 23–29, on selline olukord ühtlasi hõlmatud käibemaksudirektiivi artikliga 185, mida kohaldatakse muu hulgas juhul, kui ostja kohustused tarnija ees vähenevad.

35 Kui direktiivi artikkel 90 reguleerib tarnija õigust vähendada maksustatavat väärtust, kui ta pärast tarne toimumist ettenähtud 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. Need kaks artiklit käsitlevad seega ühe ja sama majandustehingu kahte külge, mida tuleb tõlgendada nende omavahelises seoses.

36 Euroopa Kohus on juba selgitanud, et ostuhinna tasumata jäämine käibemaksudirektiivi artikli 90 tähenduses ei ennista poolte algset olukorda. Nimelt kui ostuhinna täielik või osaline mittetasumine toimub ilma, et leping oleks üles öeldud või tühistatud, jääb kokkulepitud hinna eest vastutavaks ostja, ja müüjale, kuigi ta ei ole enam kauba omanik, jääb põhimõtteliselt endiselt õigus saada tasu, mida ta võib välja nõuda kohtus. Kuna ei saa siiski välistada võimalust, et selline võlg jääbki tasumata, oli liidu seadusandja eesmärk jätta iga liikmesriigi otsustada, kas ostuhinna mittetasumine annab õiguse vähendada maksustatavat väärtust vastavalt tema kehtestatud tingimustele, või ei ole selline vähendamine antud olukorras lubatud (12. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus, Lombard Ingitlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, punkt 29).

37 Võimalus sellise erandi tegemiseks, mis on rangelt piiratud tasu täieliku või osalise maksmata jätmise juhtudega, põhineb ideel, et tasu mittemaksmist võib teatavatel asjaoludel ja tulenevalt asjaomasest liikmesriigis kehtivast õiguslikust olukorrast olla keeruline kindlaks teha või see võib olla üksnes ajutine (23. novembri 2017. aasta kohtuotsus, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 17).

38 Erandi tegemise võimaluse kasutamine peab olema põhjendatud, et liikmesriikide rakendusmeetmed ei nurjaks maksude ühtlustamise eesmärki, mida käibemaksudirektiiviga taotletakse (23. novembri 2017. aasta kohtuotsus, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 18).

39 Eeltoodust tuleneb, et mittetasumist iseloomustab ebakindlus, see ei pruugi olla lõplik (12. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus, Lombard Inatlan Lizing, C-404/16, EU:C:2017:759, punkt 30).

40 Kuigi on oluline, et liikmesriigid saaksid seda ebakindlust tõrjuda, ei saa erandi tegemise võimalus minna sellest ebakindlusest kaugemale ja seda eelkõige küsimuses, kas maksustatava väärtuse vähendamist võib tasu maksmata jätmise korral mitte toimuda (23. novembri 2017. aasta kohtuotsus, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 22).

41 Käesoleva kohtuotsuse punktides 32–35 esitatud kaalutlusi arvestades on mõiste „mittetasumine“ käibemaksudirektiivi artikli 90 tähenduses kohaldatav ka mõistele „tehing, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata“ selle direktiivi artikli 185 lõike 2 tähenduses.

42 Järelikult tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul selle tuvastamiseks, kas tema menetluses olev vaidlus puudutab sellist tehingut, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata, käesoleva kohtuotsuse punktides 36–40 antud kriteeriumide alusel eelkõige hinnata, kas riigis kehtiva õiguse kohaselt on ostja pärast kompromissi kinnitava kohtumääruse jõustumist jätkuvalt kohustatud kokkulepitud hinna tasuma ja kas müüjal või tarnijal on jätkuvalt nõue, mille ta saab esitada kohtu kaudu. Kui see kohus peaks seevastu tuvastama, et võlgniku kohustusi on vähendatud, mistõttu tema tarnijate nõuded sellele vastavas osas jäävadki lõplikult sisse nõudmata, ei saa tehingute puhul, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata, käibemaksudirektiivi artikli 185 lõikes 2 ette nähtud erandeid kohaldada.

43 Seoses kriteeriumidega, mida kohaldada hindamaks, kas nõue on või ei ole lõplik, tuleb lisaks märkida, et majandusliku ja kaubandusliku tegelikkuse arvessevõtmine on ühise käibemaksusüsteemi kohaldamise põhikriteerium (7. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus, Loyalty Management UK ja Baxi Group, C-53/09 ja C-55/09, EU:C:2010:590, punkt 39, ning 20. juuni 2013. aasta kohtuotsus, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 42).

44 Sellega seoses nähtub eelotsusetaotlusest, et kompromissi kinnitav jõustunud kohtumäärus, mis on arutusel põhikohtuasjas, takistab võlausaldajatel nõuda oma nõuete täielikku rahuldamist ja et majanduslikust seisukohast toob see kohtumäärus kaasa võlgniku kohustuste vähendamise tema võlausaldajate ees, mitte ainult maksmata jäämise. Seega ei ilmne, et kui võlgniku kohustused vähenevad tulenevalt kompromissi kinnitavast jõustunud kohtumäärusest, oleks tegemist juhtumiga, mil tehingu eest on täielikult või osaliselt tasumata, ent selle kontrollimine on siiski eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.

45 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb teisele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 2 esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et võlgniku kohustuste vähenemine, mis tuleneb kompromissi kinnitavast jõustunud kohtumäärusest, ei kujuta endast tehingu eest täielikult või osaliselt tasumata jäämise juhtu, mille korral esialgset mahaarvamist ei korrigeerita, tingimusel et see vähenemine on lõplik, mille kontrollimine on siiski eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.

Kolmas küsimus

46 Kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 2 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et selles sättes ette nähtud võimaluse kasutamiseks peab liikmesriik, võttes arvesse õiguslike olukordade selguse ja õiguskindluse nõuet, nägema sõnaselgelt ette mahaarvamise korrigeerimise kohustuse tehingute puhul, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata.

47 Mis puutub sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise kohustusse, siis käibemaksudirektiivi artikkel 184 näeb ette, et esialgset mahaarvamist korrigeeritakse, kui see oli väiksem või suurem, kui maksukohustuslasele lubatud. Käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 1 kohaselt korrigeeritakse seda eelkõige siis, kui pärast käibedeklaratsiooni tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid.

48 Erandina käibemaksudirektiivi artikli 185 lõikes 1 sätestatud üldreeglist on sama artikli lõike 2 esimeses lõigus ette nähtud, et korrigeerimist ei tehta siiski tehingute puhul, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata, vara nõuetekohaselt tõendatud või kinnitatud hävimise, kaotuse või varguse korral ega ka väikese väärtusega kinkide tegemise ja näidiste jagamise korral. Osundatud lõike 2 teise lõigu alusel võivad liikmesriigid siiski nõuda korrigeerimist tehingute puhul, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata, ning varguse puhul.

49 Eelotsusetaotlusest nähtub, et ZDDV²¹ artikli 68 lõige 3, millega on Sloveenia õigusesse üle võetud käibemaksudirektiivi artikli 185 lõige 2, ei näe sõnaselgelt ette korrigeerimise kohustust varguse ja tehingute puhul, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata, vaid piirdub sellega, et neid juhtumeid ei ole korrigeerimiskohustusest tehtavate erandite loetelus.

50 Euroopa Kohus on selles osas täpsustanud, et liikmesriigid võivad käibemaksudirektiiviga antud valikuõiguse teostamisel valida normitehnika, mis tundub neile kõige sobivam (vt selle kohta 4. juuni 2009. aasta kohtuotsus, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, EU:C:2009:345, punkt 56, ja 4. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus, PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, punkt 33). Nii võivad nad oma õigusaktides näiteks piirduda direktiivi sõnastuse kordamisega või muu samaväärse väljendiga või sätestada ammendavas loetelus kõik juhud, mille esinemisel – erandina direktiivi artikli 185 lõikest 1 – algul tehtud mahaarvamisi ei korrigeerita.

51 Kui sellises loetelus ei ole nimetatud tehinguid, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata, võib seda käsitada kui liikmesriigi poolt talle käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 2 teise lõiguga antud erandi tegemise õiguse kasutamise tagajärge (vt analoogia alusel 15. mai 2014. aasta kohtuotsus, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 24).

52 Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohtul on küsimus, kas õiguslike olukordade selguse ja kindluse nõue on täidetud, siis tuleb märkida, et õiguskindluse põhimõte, mille osa on õiguspärase ootuse kaitse põhimõte, nõuab esiteks, et õiguslik regulatsioon oleks selge ja täpne ning teiseks, et õigussubjektid saaksid selle kohaldamist ette näha (9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punkt 28).

53 Nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse eelmistest punktidest, ei ilmne sellega seoses, et asjasse puutuvad riigisisised õigusaktid takistavad maksukohustuslastel teada saada, kui ulatuslikud kohustused neile on pandud, ega võimalda neil ühemõtteliselt kindlaks teha, millised on nende õigused ja kohustused, ning vastavalt tegutseda.

54 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb kolmandale küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 2 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et selles sättes ette nähtud võimaluse kasutamiseks ei ole liikmesriik kohustatud nägema sõnaselgelt ette mahaarvamise korrigeerimise kohustust tehingute puhul, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata.

Kohtukulud

55 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:

1. **Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 185 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et võlgniku kohustuste vähenemine, mis tuleneb kompromissi kinnitavast jõustunud kohtumäärusest, kujutab endast mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurite muutumist selle sätte tähenduses.**
2. **Direktiivi 2006/112 artikli 185 lõike 2 esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et võlgniku kohustuste vähenemine, mis tuleneb kompromissi kinnitavast jõustunud kohtumäärusest, ei kujuta endast tehingu eest täielikult või osaliselt tasumata jäämise juhtu, mille korral esialgset mahaarvamist ei korrigeerita, tingimusel et see vähenemine on lõplik, mille kontrollimine on siiski eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.**
3. **Direktiivi 2006/112 artikli 185 lõike 2 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et selles sättes ette nähtud võimaluse kasutamiseks ei ole liikmesriik kohustatud nägema sõnaselgelt ette mahaarvamise korrigeerimise kohustust tehingute puhul, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata.**

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: sloveeni.