

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (kuues koda)

11. november 2021(*)

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 90 – Käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamine – Võlgniku pankroti tõttu hinna osaline või täielik mittetasumine – Tasumisele kuuluva käibemaksu korrigeerimiseks liikmesriigi õigusnormidega ette nähtud tingimused – Tingimus, mille kohaselt ei või osaliselt või täielikult tasumata nõue olla tekkinud võlgnikust äriühingu pankroti väljakuulutamisele eelneva kuue kuu jooksul – Vastuolu

Kohtuasjas C-398/20,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Krajský soud v Brně (Brno maakonnakohus, Tšehhi Vabariik) 29. juuli 2020. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 20. augustil 2020, menetluses

ELVOSPOL s.r.o.

versus

Odvolací finanční ředitelství,

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

koosseisus: Euroopa Kohtu asepresident L. Bay Larsen kuuenda koja presidendi ülesannetes, kohtunikud J.-C. Bonichot (ettekandja) ja M. Safjan,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- ELVOSPOL s.r.o., esindaja: T. Klíma,
- Odvolací finanční ředitelství, esindaja: T. Rozehnal,
- Tšehhi valitsus, esindajad: M. Smolek, O. Serdula ja J. Vlášil,
- Hispaania valitsus, esindaja: S. Jiménez García,
- Euroopa Komisjon, esindajad: P. Carlin ja M. Salyková,

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

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 Tšehhi õiguse alusel asutatud äriühingu ELVOSPOL s.r.o. (edaspidi „ELVOSPOL“) ja Odvolací finanční úřad (maksuvaidluste komisjon, Tšehhi Vabariik) vahelises kohtuvaidluses seoses viimase keeldumisega lubada nimetatud äriühingul korrigeerida käibemaksusummat.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikkel 63 sätestab:

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

4 Selle direktiivi artikkel 73 näeb ette:

„Artiklites 74–77 nimetatata 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 Nimetatud direktiivi artikkel 90 sätestab:

„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 Käibemaksudirektiivi artikkel 273 näeb ette:

„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.“

Tšehhi õigus

7 Käibemaksuseaduse nr 235/2004 (zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty) § 44 lõige 1 sätestab:

„Maksukohustuslasel, kelle maksukohustus on tekkinud seoses kaubatarnete tegemise või teenuste osutamisega teisele maksukohustuslasele ja kelle nõuet, mis on tekkinud kuni kuus kuud enne kuupäeva, mil kohus kuulutas välja pankroti, ei ole seni rahuldatud (edaspidi „võlausaldaja“), on õigus korrigeerida tasumisele kuuluva käibemaksu summat kõnealuse võlasumma võrra, kui:

- a) maksukohustuslase suhtes (edaspidi „võlgnik“), kelle vastu on võlausaldajal nõue, toimub pankrotimenetlus ja pankrotikohtunik on teinud otsuse võlgniku varade müümise kohta,
- b) võlausaldaja on esitanud kõnealuse nõude hiljemalt pankrotikohtuniku otsuses määratud tähtaja jooksul, see nõue on tõendatud ja seda võetakse pankrotimenetluses arvesse,
- c) võlausaldaja ja võlgnik ei ole ega ole olnud nõude tekkimises
 - 1. isikud, kelle kapital on seotud [...],
 - 2. lähedased isikud või
 - 3. sama äriühingu aktsionärid, kui tegemist on maksukohustuslastega,
- d) võlausaldaja on esitanud võlgnikule § 46 lõikes 1 ette nähtud maksudokumendi.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

8 ELVOSPOL tegi 29. novembril 2013 MPS Mont a.s.ile (edaspidi „Mont“) kaubatarne. Tšehhi kohus kuulutas 19. mail 2014 välja viimati nimetatud äriühingu pankroti ja määras kindlaks tema likvideerimise korra.

9 Põhikohtuasja kaebaja korrigeeris seejärel käibemaksuseaduse § 44 lõike 1 alusel 2015. aasta maikuu käibedeklaratsioonis ja seejärel täiendavas maksudeklaratsioonis oma maksustatavat väärtust, väites, et Mont ei olnud tarne eest esitatud arvet tasunud.

10 Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (Moraavia lõunapiirkonna maksukeskus, Tšehhi Vabariik) (edaspidi „maksuhaldur“) leidis aga, et põhikohtuasja kaebaja antud tõlgendus käibemaksuseaduse § 44 lõikele 1 on ekslik ja viimasel ei ole õigust korrigeerida oma maksustatavat väärtust. Neil asjaoludel tegi maksuhaldur 22. veebruaril 2016 otsuse, millega ta määras kindlaks käibemaksusumma, võtmata arvesse korrigeerimistaotlust.

11 Põhikohtuasja kaebaja vaidlustas selle otsuse maksuvaidluste lahendamise komisjonis. Viimane jättis vaide 2. mai 2018. aasta otsusega rahuldamata, leides, et põhikohtuasja kaebaja ei saa korrigeerida maksustatavat väärtust käibemaksuseaduse § 44 lõike 1 alusel, kuna tasumata võlanõue tekkis Monti pankroti väljakuulutamisele eelnenud kuue kuu jooksul.

12 Selle asutuse sõnul näeb käibemaksuseaduse § 44 lõige 1 käibemaksu summa korrigeerimiseks ette mitu tingimust, millest üks on see, et tasumata võlanõue ei või olla tekkinud kuue kuu jooksul enne selle kohtuotsuse tegemist, millega kuulutatakse välja võlgnikust äriühingu pankrot. Põhikohtuasjas kõne all olev tasumata võlanõue tekkis väidetavalt 29. novembril 2013 ehk kuue kuu jooksul enne 19. mai 2014. aasta kohtuotsust, millega kuulutati välja Monti pankrot.

13 Põhikohtuasja kaebaja esitas maksuvaidluste komisjoni otsuse peale kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule Krajský soud v Brně (Brno maakonnakohus, Tšehhi Vabariik).

14 Viimati nimetatud kohus soovib teada, kas käibemaksudirektiivi artikliga 90 on vastuolus selline riigisisene õigusnorm nagu käibemaksuseaduse § 44 lõige 1, mis seab käibemaksusumma

korrigeerimiseks tingimuse, et tasumata võlanõue ei või olla tekkinud võlgnikust äriühingu pankroti väljakuulutamisele eelnenud kuue kuu jooksul.

15 Selles osas tuletab eelotsusetaotluse esitanud kohus meelde, viidates käibemaksudirektiivi artiklit 90 käsitlevale Euroopa Kohtu praktikale, et neutraalsuse põhimõtte kohaselt peab ettevõtja kui riigi nimel maksude koguja olema oma majandustegevuse raames, mis ise on käibemaksuga maksustatav, täielikult vabastatud tasumisele kuuluva või tasutud maksu koormast, ning et kuigi liikmesriigid võivad kõrvale kalduda maksustatava väärtuse summa korrigeerimise võimalusest, ei või nad täielikult välistada niisuguse korrigeerimise võimalust, sest vastasel juhul rikuksid nad neutraalsuse põhimõtet.

16 Viidatud Euroopa Kohtu praktikat arvestades leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et selline riigisisene õigusnorm nagu käibemaksuseaduse § 44 lõige 1, mis seab käibemaksu summa korrigeerimiseks tingimuse, et tasumata nõue ei või olla tekkinud kuue kuu jooksul enne võlgnikust äriühingu pankroti väljakuulutamist, võib olla vastuolus käibemaksu neutraalsuse põhimõttega.

17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb ka selles, kas selline riigisisene säte võib kuuluda käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikes 2 ette nähtud erandi kohaldamisalasse. Ta meenutab sellega seoses, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt põhineb käibemaksudirektiivi see säte põhimõttel, et tasu maksmata jätmist võib teatavalte asjaoludel ja asjaomase liikmesriigi õigusliku olukorra tõttu olla keeruline kontrollida või see võib olla üksnes ajutine. Seega peab erandi tegemise võimaluse kasutamine olema põhjendatud ebakindlusega tasu maksmise suhtes ja olema selle eesmärgiga proportsionaalne.

18 Lisaks soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas selline riigisisene õigusnorm nagu käibemaksuseaduse § 44 lõige 1 võib olla põhjendatav käibemaksudirektiivi artikliga 273, mis lubab liikmesriikidel kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ja maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid kohustusi. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt peavad viimati nimetatud sätel põhinevad meetmed piirduma rangelt vajalikuga ja neid ei tohi kasutada käibemaksu neutraalsuse põhimõtte kahtluse alla seadmiseks.

19 Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab veel, et Nejvyšší správní soudi (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus) 16. juuli 2019. aasta määruse kohaselt põhineb käibemaksuseaduse § 44 lõige 1 majanduslikul eeldusel, mille kohaselt mida lähemal on müüja või teenuse osutaja ja tema äripartneri vaheliste tehingute läbirääkimiste ja sõlmimise periood tema pankroti väljakuulutamisele, seda enam on sellel ettevõtjal võimalik turul eristada pankroti tunnuseid. Viidatud kohtumääruse kohaselt ei saa ettevõtja, kes teeb pankroti väljakuulutamisele eelnenud kuue kuu jooksul äritehinguid tulevase pankrotivõlgnikuga, jätta üldiste majandusteadmiste kohaselt tähelepanuta pankroti peatset olemust, mistõttu ei ole põhjendatud lubada tal korrigeerida käibemaksusummat.

20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus – rõhutades ühtlasi, et käibemaksuseaduse § 44 lõike 1 vastuvõtmise aluseks olevad põhjendused ei seisne põhimõttes, et tasu maksmata jätmist võib olla keeruline kontrollida või see võib olla vaid ajutine – leiab siiski, et nende põhjenduste eesmärk ei ole maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmine. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul ei tähenda nimelt pelk asjaolu, et käibemaksuga maksustatavaid tehinguid tehakse ettevõtjaga, kellel võib esineda peatse pankroti tunnuseid, iseenesest seda, et sellised tehingud oleksid *a priori* ebaausad või tehtud põhjendamatu maksusoodustuse saamiseks.

21 Seega ei saa eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates sellist riigisisest õigusnormi nagu käibemaksuseaduse § 44 lõige 1, mis seab käibemaksu summa korrigeerimise sõltuvusse tingimusest, et tasumata võlanõue ei või olla tekkinud võlgnikust äriühingu pankroti

väljakuulutamisele eelnenud kuue kuu jooksul, põhjendada ei käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikega 2 ega artikliga 273.

22 Neil asjaoludel otsustas Krajský soud v Brn? (Brno maakonnakohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 90 lõigetega 1 ja 2 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, milles sisalduv tingimus ei võimalda [käibemaksu]kohustuslasel, kellel on tekkinud maksukohustus seoses maksustatavate kaubatarnete või teenuste osutamisega teisele maksumaksjale, korrigeerida tasumisele kuuluvat maksusummat võlgnevuselt, mis on tekkinud kuue kuu jooksul enne seda, kui kohus on välja kuulutanud teise maksukohustuslase pankroti, kui teine maksukohustuslane on nende kaubatarnete või teenuste osutamise eest tasunud osaliselt või ei ole üldse tasunud?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

23 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma küsimusega sisuliselt selgitada, kas käibemaksudirektiivi artiklit 90 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus riigisisene õigusnorm, mis seab käibemaksusumma korrigeerimiseks tingimuse, et osaliselt või täielikult tasumata võlanõue ei või olla tekkinud võlgnikust äriühingu pankroti väljakuulutamisele eelneva kuue kuu jooksul.

24 Käibemaksudirektiivi artikli 90 lõige 1 sätestab selle kohta, et 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.

25 Euroopa Kohtu praktika kohaselt kohustab see säte liikmesriike vähendama maksustatavat väärtust ja seega maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluvat käibemaksusummat iga kord, kui maksukohustuslane ei saa pärast tehingu tegemist tasu osaliselt või täielikult kätte. 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 on saanud maksukohustuslane (15. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus E. (käibemaks – maksustatava väärtuse vähendamine), C?335/19, EU:C:2020:829, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika).

26 Käibemaksudirektiivi artikli 90 lõige 2 lubab omakorda liikmesriikidel hinna täieliku või osalise mittetasumise korral teha erandi selle direktiivi artikli 90 lõikes 1 sätestatud maksustatava väärtuse vähendamise kohustusest.

27 Euroopa Kohus on täpsustanud, et võimalus sellise erandi tegemiseks, mis on rangelt piiratud tasu täieliku või osalise maksmata jätmise juhtudega, põhineb samas ideel, et tasu mittemaksmist võib teataval asjaoludel ja tulenevalt asjaomases liikmesriigis kehtivast õiguslikust olukorrast olla keeruline kindlaks teha või see võib olla üksnes ajutine (11. juuni 2020. aasta kohtuotsus SCT, C?146/19, EU:C:2020:464, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

28 Seega peab erandi tegemise võimaluse kasutamine olema põhjendatud, et liikmesriikide rakendusmeetmed ei nurjaks maksude ühtlustamise eesmärki, mida taotletakse käibemaksudirektiiviga, ning et selle direktiiviga ei saa lubada liikmesriikidel lihtsalt välistada käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamist, kui tasu on jäetud maksmata (15. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus E. (käibemaks – maksustatava väärtuse vähendamine), C?335/19, EU:C:2020:829, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

29 Sellega seoses on Euroopa Kohus otsustanud, et selle erandi tegemise võimaluse eesmärk on üksnes võimaldada liikmesriikidel võidelda ebakindlusega seoses võlgnetaivate summade sissenõudmisega (11. juuni 2020. aasta kohtuotsus SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).

30 Seda ebakindlust võib vastavalt neutraalse maksustamise põhimõttele arvesse võtta, võttes maksukohustuslaselt õiguse maksustatava väärtuse vähendamisele seni, kuni nõuet ei ole võimalik sisse nõuda. Seda saab arvesse võtta aga ka nii, et vähendamist lubatakse juhul, kui maksukohustuslane näitab, et on mõistlikult tõenäoline, et võlg jääbki tasumata, ilma et see mõjutaks võimalust, et maksustatav väärtus hinnatakse kõrgemaks ümber, kui tasu siiski ära makstakse (vt selle kohta 3. juuli 2019. aasta kohtuotsus UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, punkt 62 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Seevastu kui nõustuda, et liikmesriikidel on võimalik käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamist lõpliku mittetasumise korral 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 (vt selle kohta 11. juuni 2020. aasta kohtuotsus SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

32 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. Sellisel juhul peab liikmesriik lubama vähendada käibemaksuga maksustatavat väärtust, kui maksukohustuslane suudab tõendada, et tema võlgniku vastu oleva nõude rahuldamist ei ole enam võimalik nõuda (vt selle kohta 11. juuni 2020. aasta kohtuotsus SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, punktid 26 ja 27 ning seal viidatud kohtupraktika).

33 Käesoleval juhul puudutab esitatud küsimus tasumata võlanõudeid, mis on tekkinud võlgnikust äriühingu pankroti väljakuulutamisele eelnenud kuue kuu jooksul ja mille puhul ei ole tõendatud, et need on nõuded, mille „rahuldamist ei ole enam võimalik nõuda“ käesoleva kohtuotsuse punktides 30 ja 32 viidatud kohtupraktika tähenduses.

34 Nimelt nähtub eelotsusetaotlusest, et selline kvalifitseerimine sõltub sellest, kuidas neid nõudeid käsitletakse pankrotimenetluse raames. Seega valitseb ebakindlus seoses nende nõuete sissenõudmisega, mis tekkisid kuue kuu jooksul enne võlgnikust äriühingu pankroti väljakuulutamist; siisugune ebakindlus põhineb viisil, kuidas neid nõudeid käsitletakse nimetatud pankrotimenetluse raames.

35 Üldist tingimust, mille kohaselt ei tohi tasumata nõuded käibemaksuga maksustatava väärtuse korrigeerimiseks olla tekkinud võlgnikust äriühingu pankroti väljakuulutamisele eelneva kuue kuu jooksul, ei saa siiski olukorras, kus puuduvad igasugused nõuete konteksti puudutavad objektiivsed asjaolud, pidada selliseks, et selle eesmärk on võidelda nõude sissenõudmisega seotud ebakindluse vastu.

36 Nimelt ei ole sellel tingimusel mingit seost viisiga, kuidas kõnealuseid nõudeid tegelikult käsitletakse pankrotimenetluse raames, kuna see ei võta arvesse asjaolu, et teatavad nõuded võivad olla sisse nõutavad selle menetluse lõpus.

37 Vastupidi, sellise tingimuse tagajärjel välistatakse lihtsalt käibemaksuga maksustatava väärtuse mis tahes vähendamine nõuete puhul, mida ei ole tasutud võlgnikust äriühingu pankroti väljakuulutamisele eelnenud kuue kuu jooksul, isegi kui need nõuded muutuvad pankrotimenetluses selliseks, mille rahuldamist ei ole enam võimalik nõuda, kuna vähendamise

õiguse andmisest keeldumine rikub käibemaksu neutraalsuse põhimõtet seeläbi, et maksustatava väärtuse ei moodusta tasu, mida tegelikult sai maksukohustuslasest võlausaldaja, kellel tuleb seega tarbija asemel kanda maksukoormust.

38 Kõigil neil põhjustel ei saa sellist riigisisest sätet, nagu on kõne all põhikohtuasjas, pidada sätteks, mis rakendab käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikes 2 ette nähtud valikuvõimalust.

39 Lisaks ei saa nõustuda Tšehhi valitsuse argumendiga, mille kohaselt on selle sätte eesmärk rakendada käibemaksudirektiivi artiklit 273.

40 Sellega seoses tuleb meenutada, et kuigi käibemaksudirektiivi artikli 273 kohaselt võivad liikmesriigid võtta meetmeid, mis piiravad käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikes 1 ette nähtud maksustatava väärtuse vähendamise õigust, peab nende meetmete eesmärk olema tagada käibemaksu nõuetekohane kogumine ja maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmine.

41 Euroopa Kohtu praktika kohaselt võivad niisugused meetmed samas üldjuhul kalduda maksustatavat väärtust reguleerivate normide järgimisest kõrvale üksnes piirides, mis on rangelt vajalikud selle konkreetse eesmärgi saavutamiseks. Euroopa Kohtu hinnangul peavad need meetmed 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).

42 Samas ei saa asjaolu, et võlgnikust äriühingu pankroti väljakuulutamisele eelnenud kuue kuu jooksul tekkinud nõudele vastava maksustatava väärtuse korrigeerimine on välistatud, pidada maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmist võimaldavaks ja selle eesmärgiga proportsionaalseks.

43 Ühelt poolt, nagu rõhutab eelotsusetaotluse esitanud kohus, ei saa asjaolu, et tasumata nõue on tekkinud võlgnikust äriühingu pankroti väljakuulutamisele eelneva kuue kuu jooksul, anda alust eelduseks, et võlausaldaja ja võlgnik tegutsesid maksudest kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise eesmärgil.

44 Teiselt poolt väljub asjaolu, et välistatakse mis tahes võimalus sel juhul vähendada kõnealust maksustatavat väärtust ning pannakse niisugusele võlausaldajale nagu hageja kohustus tasuda käibemaksu summas, mida ta oma majandustegevuse käigus ei ole kogunud, igal juhul piiridest, mis on käibemaksudirektiivi artiklis 273 nimetatud eesmärkide saavutamiseks rangelt vajalikud (vt selle kohta 15. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus *E.* (käibemaks – maksustatava väärtuse vähendamine), C-335/19, EU:C:2020:829, punkt 45 ja seal viidatud kohtupraktika).

45 Lisaks ei saa väita, et sellise riigisisese sätte eesmärk, nagu on kõne all põhikohtuasjas, on tagada käibemaksu nõuetekohane kogumine.

46 Vastupidi, selle sätte kohaldamise tagajärjel ei anta süstemaatiliselt õigust maksustatava väärtuse vähendamisele nõuete puhul, mida ei ole tasutud asjaomase võlgnikust äriühingu pankroti väljakuulutamisele eelnenud kuue kuu jooksul, samas kui mõni neist nõuetest võib pankrotimenetluses muutuda selliseks, mille rahuldamist ei ole enam võimalik nõuda, ning see seab kahtluse alla käibemaksu neutraalsuse.

47 Järelikult tuleb eelotsuse küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 90 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus riigisisene õigusnorm, mis seab käibemaksusumma korrigeerimiseks tingimuse, et osaliselt või täielikult tasumata võlanõue ei või olla tekkinud võlgnikust äriühingu pankroti väljakuulutamisele eelnenud kuue kuu jooksul, samas kui see tingimus ei võimalda välistada, et see nõue võib lõpuks muutuda selliseks, mille rahuldamist ei ole

enam võimalik nõuda.

Kohtukulud

48 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 (kuues koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 90 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus riigisisene õigusnorm, mis seab käibemaksusumma korrigeerimiseks tingimuse, et osaliselt või täielikult tasumata võlanõue ei või olla tekkinud võlgnikust äriühingu pankroti väljakuulutamisele eelnenud kuue kuu jooksul, samas kui see tingimus ei võimalda välistada, et see nõue võib lõpuks muutuda selliseks, mille rahuldamist ei ole enam võimalik nõuda.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: tšehhi.