

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

ELEANOR SHARPSTON

esitatud 14. jaanuaril 2016 (1)

Kohtuasi C-546/14

Degano Trasporti S.a.s. di Ferruccio Degano & C., likvideerimisel

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Tribunale di Udine (Udine esimese astme kohus, Itaalia))

Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Rahalistes raskustes olev ettevõtja – Ennetav kompromiss – Käibemaksuvõla osaline tasumine liikmesriigile – Lojaalse koostöö põhimõte

1. Euroopa Kohus on mitmetel puhkudel selgitanud, et liidu õiguse kohaselt peavad liikmesriigid võtma kõik meetmed seadusandluse ja halduse tasandil, et tagada oma territooriumil täies ulatuses käibemaksu kogumine. Seejuures piiravad nende kaalutlusruumi esiteks kohustus tagada tõhus liidu omavahendite kogumine ja teiseks kohustus mitte luua olulisi erinevusi selles, kuidas maksukohustuslasi koheldakse, olgu tegemist ühe liikmesriigiga või kõigi liikmesriikidega (neutraalse maksustamise põhimõte). Käesolevas eelotsusetaotluses palub Tribunale di Udine (Udine esimese astme kohus, edaspidi „eelotsusetaotluse esitanud kohus“) suuniseid sisuliselt küsimuses, kas nende põhimõtetega on vastuolus see, kui liikmesriik lubab rahalistes raskustes oleval ettevõtjal tasuda tema varade realiseerimisel põhineva ennetava kompromissi kohaselt käibemaksuvõla kõigest osaliselt.

Õigusaktid

Liidu õigus

2. ELL artikli 4 lõikes 3 on sätestatud:

„Kooskõlas lojaalse koostöö põhimõttega abistavad liit ja liikmesriigid täielikus vastastikuses austuses üksteist aluslepingutest tulenevate ülesannete täitmisel.

Liikmesriigid kasutavad kõiki asjakohaseid üld- või erimeetmeid, et tagada aluslepingutest või liidu institutsioonide õigusaktidest tulenevate kohustuste täitmine.

Liikmesriigid aitavad kaasa liidu ülesannete täitmisele ja hoiduvad kõigist meetmetest, mis võiksid ohustada liidu eesmärkide saavutamist.”

3. Käibemaksudirektiiv(2) sisaldab muu hulgas järgmisi põhjendusi:

„(4) Siseturu loomine eeldab liikmesriikides niisuguste kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate õigusaktide kohaldamist, mis ei moonuta konkurentsitingimusi ega takista kaupade ja teenuste vaba liikumist. Seetõttu on vajalik ühtlustada kumuleeruvaid käibemakse käsitlevad õigusaktid

käibemaksusüsteemi abil, et kõrvaldada niipalju kui võimalik tegurid, mis võivad moonutada konkurentsitingimusi nii liikmesriigi kui ka ühenduse tasandil.

[...]

(7) Ühine käibemaksusüsteem peaks isegi sellisel juhul, kui maksumäärad ja vabastused ei ole täielikult ühtlustatud, tagama konkurentsi neutraalsuse [...]

(8) [...] finantseerivad ühenduste omavahendid täies ulatuses Euroopa ühenduste eelarvet, ilma et see piiraks teisi sissetulekuid. Omavahendite hulka kuulub muu hulgas ka käibemaksust saadav tulu, mida saadakse ühise maksumäära kohaldamisel ühtselt ja ühenduse normide kohaselt kindlaksmääratud maksubaasile.”

4. Vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 2 lõikele 1 kuuluvad käibemaksuga maksustatavate tehingute hulka kaubatarned ja teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb, ning kaupade import.

5. Artiklis 206 on sätestatud:

„Iga maksukohustuslane, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, tasub käibemaksu netosumma artiklis 250 ette nähtud regulaarse käibedeklaratsiooni esitamisel. Liikmesriigid võivad nimetatud summa tasumiseks kehtestada muu tähtpäeva või nõuda vahemakseid.”

6. Artikli 212 kohaselt võivad liikmesriigid vabastada maksukohustuslasi tasumisele kuuluva käibemaksusumma tasumisest, kui see summa on tühine.

7. Artikli 273 esimeses lõigus on sätestatud, et „[l]iikmesriigid 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”.

8. Otsuse 2007/436(3) artikli 2 lõike 1 punkti b kohaselt kuuluvad liidu omavahendite hulka muu seas tulu, mida annab „ühtse määra kohaldamine kõigi liikmesriikide ühtlustatud käibemaksu arvestusbaaside suhtes, mis määratakse kindlaks kooskõlas ühenduse eeskirjadega”. Artikli 2 lõikega 4 on selleks määraks ette nähtud 0,30%.

Itaalia õigus

9. Itaalia 16. märtsi 1942. aasta kuningliku dekreediga nr 267 (Regio Decreto del 16 marzo 1942, n. 267; edaspidi „pankrotiseadus”) artiklis 160 on pankroti väljakuulutamisele alternatiiviks ette nähtud ennetav kompromiss (*concordato preventivo*) maksejõuetute või rahalistes raskustes olevate ettevõtjate suhtes. Sellises menetluses realiseeritakse ettevõtja varasid, et eesõigusnõuetega võlausaldajate nõuded täielikult ja tagamata nõuded osaliselt tasuda. Kompromissiga võidakse siiski ette näha, et teatavat liiki eesõigusnõuetega võlausaldajate nõudeid ei pruugita täielikult rahuldada, kui sõltumatu ekspert kinnitab, et ettevõtja pankroti korral ei koheldaks neid võlausaldajaid paremini.

10. Ettepanekud niisugusteks kompromissideks tehakse võlausaldajatele sel teel, et esitatakse taotlus pädevale *Tribunale*’le (esimese astme kohus). Pankrotiseaduse artikli 162 kohaselt peab see kohus kõigepealt tuvastama, et seadusega ette nähtud tingimused kompromissi tegemiseks on täidetud. Seejärel palutakse ettepaneku üle hääletada nendel võlausaldajatel, kellele võlgnik ei paku täielikku ja kohest tasumist. Artikli 177 kohaselt peab see ettepanek saama niisuguse hulga hääleõiguslike võlausaldajate heakskiidu, kes esindavad nende nõuete kogusumma enamust.

Artiklis 180 on sätestatud, et selle heakskiidu saamise korral kinnitab kohus heakskiidetud kompromissi pärast seda, kui ta on lahendanud võimalike lahkarvamusel olevate võlausaldajate vastuväited. Kohtu kinnitatud kompromiss on kõikidele võlausaldajatele siduv.

11. Eelotsusetaotluses on märgitud, et konkreetse võlausaldaja ja võlgniku vahel tekkida võivad vaidlused nõude olemasolu või summa üle lahendatakse tavapärase kohtumenetluse teel, mitte maksejõuetusmenetluse raames. Pankrotiseaduse artiklist 173 nähtub aga, et kui taotleja on tahtlikult varasid varjanud või võlgu deklareerimata jätnud, tuleb kompromissitaotlus rahuldamata jätta.

12. Pankrotiseaduse artikli 182^{ter} kohaselt võivad ettevõtjad paralleelselt oma kompromissettepanekuga teha maksuhaldurile ja sotsiaalkindlustusasutustele ettepaneku „maksuvõla restruktureerimiseks”. Niisugune ettepanek, mille suhtes kehtib samuti tingimus, et pankroti puhul ei saaks eeldada nende nõuete rahuldamist suuremas ulatuses, peab saama heakskiidu igalt asjaomaselt maksuasutuselt ja/või sotsiaalkindlustusasutuselt. Maksuvõla restruktureerimine ei saa siiski hõlmata makse, mis moodustavad osa liidu omavahenditest, ja selles ei tohi ette näha käibemaksunõude – mis on Itaalia õiguse kohaselt eesõigusega (19. järgu) nõue – osalist tasumist, vaid ainult tasumise edasilükkamist.

13. Eelotsusetaotluse kohaselt on Corte di Cassazione (kassatsioonikohus) otsustanud, et kui ettevõtjal, kes teeb pankrotiseaduse artikli 160 kohaselt ettepaneku ennetavaks kompromissiks, on maksuvõlgu, ei ole ta kohustatud esitama eraldi ettepanekut maksuvõla restruktureerimiseks, vaid võib hõlmata need maksuvõlad kõikidele võlausaldajatele tehtavasse üldisesse ettepanekusse. Sel juhul osaleb riik kompromissi heakskiitmise hääletuses, kui ettepanekus ei ole pakutud tema maksunõuete täielikku tasumist. Samuti võib riik pöörduda asjaomasesse kohtusse vastuväitega enamuse heakskiidule, mis saavutati hoolimata tema lahkarvamusest.

14. Ent Corte di Cassazione (kassatsioonikohus) kohtupraktika kohaselt on ka kompromissettepanekute suhtes ühtlasi kohaldatav keeld esitada maksuvõla restruktureerimise korra alusel ettepanekuid käibemaksuvõla osaliseks tasumiseks. Eelotsusetaotlusest nähtub, et Corte di Cassazione on põhjendanud seda seisukohta muu hulgas sellega, kuidas Euroopa Kohus on tõlgendanud(4) ELL artikli 4 lõiget 3 ja praegusele käibemaksudirektiivile eelnenud kuuendat direktiivi.(5) Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on kahtlusi, kas niisugune Corte di Cassazione seisukoht on tõepoolest põhjendatav Euroopa Kohtu tõlgendusega.

Faktilised asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimus

15. Degano Trasporti S.a.s. di Ferruccio Degano & C., (edaspidi „Degano”) andis eelotsusetaotluse esitanud kohtusse 22. mail 2014 ettepaneku ennetavaks kompromissiks, sest tema majandustegevust takistasid rahalised raskused. Selle ettepaneku kohaselt oleks võlad teatavatele eesõigustega võlausaldajatele tasutud täielikult, ent mõnede madalama järgu eesõigustega võlausaldajatele ja tagatiseta võlausaldajatele ning riigile Degano käibemaksuvõla osas kõigest osaliselt.

16. Eelotsusetaotluse esitanud kohus tunneb huvi, kas see ettepanek tuleb vastuvõetamatuse tõttu tagasi lükata, kuna selles ei ole nähtud ette Degano käibemaksuvõla täielikku tasumist. Tal on siiski kahtlusi, kas liikmesriikide kohustusega võtta kõik meetmed seadusandluse ja halduse tasandil, et tagada oma territooriumil täies ulatuses käibemaksu kogumine, nagu on ette nähtud Euroopa Kohtu praktikas, on tegelikult ikkagi vastuolus kompromiss, milles tasutakse käibemaksuvõlg kõigest osaliselt, kui seda võlanõuet pankrotimenetluses paremini ei rahuldataks. Sellepärast palub ta eelotsust järgmises küsimuses:

„Kas ELL artikli 4 lõikes 3 ning [käibemaksudirektiivis] sätestatud põhimõtteid ja õigusnorme tuleb,

võttes arvesse, kuidas neid on juba tõlgendatud Euroopa Kohtu otsustes komisjon vs. Itaalia, C?132/06, EU:C:2008:412; komisjon vs. Itaalia, C?174/07, EU:C:2008:704; ja Belvedere Costruzioni, C?500/10, EU:C:2012:186, tõlgendada ka nii, et nende normide ja põhimõtetega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid (ja käesolevat asja puudutavas osas seega pankrotiseaduse artiklite 162 ja 182^{ter} selline tõlgendamine), mille kohaselt niisugune ennetava kompromissi sõlmimise ettepanek, milles on ette nähtud, et võlgniku vara realiseerimisel rahuldatakse riigi käibemaksunõue ainult osaliselt, on vastuvõetav olukorras, kus maksuvõla restruktureerimise meetet ei kasutata ning sõltumatu eksperdi tuvastatu põhjal ja kohtu ametliku kontrolli tulemusel on prognoositav, et pankroti korral ei rahuldataks seda nõuet suuremas ulatuses?”

17. Degano, Itaalia ja Hispaania valitsus ning Euroopa Komisjon on esitanud kirjalikud seisukohad. Kohtuistungit ei peetud.

Vastuvõetavus

18. Komisjon märgib, et eelotsusetaotluse esitanud kohus näib kahtlevat oma eelotsusetaotluse vastuvõetavuses. See taotlus esitati ajutiste meetmete kohaldamise menetluses selleks, et tuvastada Degano kompromissettepaneku vastuvõetavus. Eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitab samuti, et tegu ei ole võistleva menetlusega, kui ja niikaua kui lahkarvamusel olevad võlausaldajad ei ole väljendanud vastuseisu kompromissile, mille on heaks kiitnud hääleõiguslike võlausaldajate nõuete enamust esindavad võlausaldajad.

19. Minu arvates on selge, et eelotsusetaotlus on vastuvõetav.

20. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt võib siseriiklik kohus esitada Euroopa Kohtule eelotsuse küsimuse, kui tegemist on poolelioleva vaidlusega ja ta peab jõudma menetluses lahendini, millel on kohtuotsuse jõud.(6) See võib tähendada ka ajutiste meetmete kohaldamise menetlust, sest ainult siseriikliku kohtu pädevuses on otsustada, millal on kõige asjakohasem esitada eelotsuse küsimus.(7) Sellest tulenevalt ei takista see, et käesoleval juhul on eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetlus esialgses või ajutiste meetmete kohaldamise järgus, nimetatud kohut sel ajal eelotsusetaotlust esitamast.

21. On tõsi, et Euroopa Kohus ei ole pädev tegema eelotsust küsimustes, mis on esitatud menetluses, kus siseriiklik kohus toimib haldusasutusena, täitmata õigustmõistvat funktsiooni,(8) ent käesolevas asjas ei ole tegu sellise olukorraga.

22. Põhikohtuasjas palutakse eelotsusetaotluse esitanud kohtult hinnangut selle kohta, mida ta nimetab kompromissi „õiguslikuks teostatavuseks”. Seega peab ta kontrollima, et õiguslikud tingimused kompromissi sõlmimiseks oleksid täidetud. See sissejuhatav samm on eelnõue, et kompromissi üle saaks hääletada ja et eelotsusetaotluse esitanud kohus saaks – tingimusel, et võimalikud lahkarvamused olnud võlausaldajate vastuväited on lahendatud – teha lõpliku otsuse, mis kinnitab kompromissi ja muudab selle kõikidele võlausaldajatele siduvaks. Küsimusest, kas see samm on loomult võistlev, ei olene õigustmõistev funktsioon, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus seega täitma asub.(9)

23. Lõpuks, käesolev eelotsusetaotlus tuleneb selle esitanud kohtu kahtlustest küsimuses, kas Corte di Cassazione kohtupraktika – mille kohaselt kompromissiga pankrotiseaduse artikli 160 tähenduses ei tohi kunagi ette näha käibemaksuvõla osalist tasumist – on õige, niivõrd kui see põhineb sellel, kuidas Euroopa Kohus on tõlgendanud ELL artikli 4 lõiget 3 ja kuuendat direktiivi. Kuigi Corte di Cassazione kohtupraktika, milles on tõlgendatud pankrotiseaduse artiklit 160, on eelotsusetaotluse esitanud kohtule siduv, ei võta see viimati nimetatud kohtult õigust taotleda Euroopa Kohtult eelotsust küsimustes, mis puudutavad liidu õiguse tõlgendamist seoses niisuguse kohtupraktikaga.(10)

Hinnang

Sissejuhatavad märkused

24. Vaidluse all ei ole see, et Degano on pankrotiseaduse artikli 160 tähenduses rahalistes raskustes ja et kõnesolev kompromiss kujutab endast alternatiivi pankroti väljakuulutamisele. Samuti on pooled ühel meelel selles, et kõnealuse kompromissiga kaasneb kõikide Degano varade realiseerimine.

25. Samuti ei ole põhikohtuasjas vaidluse all Degano käibemaksuvõla olemasolu Itaalia riigi ees ega selle summa. Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus on selgitanud, lahendatakse nendes küsimustes tekkida võivad vaidlused väljaspool kompromissimenetlust.

Liikmesriikide kohustused vastavalt kohtupraktikale

26. Euroopa Kohus on mitmel puhul märkinud, et ühisest käibemaksusüsteemist ja ELL artikli 4 lõikest 3 tulenevalt on iga liikmesriik kohustatud võtma kõik meetmed seadusandluse ja halduse tasandil, et tagada oma territooriumil täies ulatuses käibemaksu kogumine. Selleks on liikmesriigid kohustatud kontrollima maksukohustuslaste maksudeklaratsioone, raamatupidamisdokumente ja muid asjassepuutuvaid dokumente ning arvutama välja ja koguma tasumisele kuuluva maksu.(11)

27. Kuigi liikmesriigid on ühise käibemaksusüsteemi raames kohustatud tagama maksukohustuslastele pandud kohustuste täitmise, on liikmesriikidel selleks teatav kaalutusruum, muu hulgas otsustamisel, kuidas kasutada nende käsutuses olevaid vahendeid.(12)

28. Euroopa Kohus on selgitanud, et seda kaalutusruumi piirab siiski kohustus tagada liidu omavahendite tõhus kogumine.(13) Euroopa Kohus on märkinud, et kuna nende omavahendite hulka kuulub otsuse 2007/436 artikli 2 lõike 1 kohaselt tulude ühtse määra kohaldamisest kõigi liikmesriikide ühtlustatud käibemaksu arvestusbaaside suhtes, on olemas otsene seos kohaldatavat liidu õigust järgides käibemaksutulude kogumise ja vastavate käibemaksu-omavahendite liidu eelarve käsutusse andmise vahel, kuna iga lünk esimesena nimetatud tulude kogumises leiab potentsiaalselt kajastamist teisena nimetatud vahendite vähenemises.(14)

29. Samuti ei tohi tekkida olulisi erinevusi selles, kuidas maksukohustuslasi koheldakse, olgu liikmesriigi sees või liidu piires. Käibemaksudirektiivi tuleb tõlgendada kooskõlas ühisest käibemaksusüsteemist ette nähtud neutraalse maksustamise põhimõttega, mille kohaselt ei tohi samalaadseid tehinguid tegevaid ettevõtjaid käibemaksuga maksustamisel erinevalt kohelda.(15) Iga liikmesriikide samm, mis puudutab käibemaksu kogumist, peab vastama sellele põhimõttele, mille eesmärk on võimaldada ausat konkurentsi siseturul.(16)

30. Just selles kontekstis märkis Euroopa Kohus viidatud kahes kohtuotsuses komisjon vs. Itaalia, et üldine ja diferentseerimata loobumine rea maksustamisperioodide vältel teostatud maksustatavate tehingute kontrollimisest kujutas endast kuuenda direktiivi artiklite 2 ja 22 ning

praeguse ELL artikli 4 lõike 3 rikkumist.(17) Nagu selgitasin oma ettepanekus kohtuasjas Belvedere Costruzioni,(18) andsid nendes kohtuasjades vaidluse all olnud Itaalia õigusnormid õigel ajal deklareerimata käibemaksusummasid käsitlevate maksuhalduri hinnangute või uurimise suhtes sisuliselt ulatusliku immuniteedi, kui selle eest tasuti makse, mille suurus varieerus alates poolest hiljem deklareeritud saadaolevast summast kuni puhtsümboolse maksusummani. Kohtuasjades komisjon vs. Itaalia asus Euroopa Kohus seisukohale, et oluline erinevus tegelikult tasuda tulnud summa ja selle summa vahel, mida maksavad need maksukohustuslased, kes taotleavad maksuamnestia kohaldamist, on käsitatav peaaegu et maksuvabastusena ning maksukohustuslaste väga erinev kohtlemine Itaalias rikub neutraalse maksustamise põhimõtet.(19)

31. Seevastu kohtuasjas Belvedere Costruzioni otsustas Euroopa Kohus, et ELL artikli 4 lõikega 3 ega kuuenda direktiivi artiklitega 2 ja 22 ei ole vastuolus see, kui seoses käibemaksuga kohaldatakse siseriikliku õiguse erisätet, mille kohaselt lõpeb kõrgema astme maksukohtus pooleli olev menetlus automaatselt, kui selle algatamiseks esitati kaebus esimeses kohtuastmes rohkem kui 10 aastat enne selle sätte jõustumiskuupäeva ning kui maksuhaldur on esimeses ja teises kohtuastmes vaidluse kaotanud.(20) Nimetatud kohtuasjas vaidluse all olnud sätte mõjul jõustus automaatselt teise astme kohtu otsus – mis oli maksuhaldurile ebasoodne – ning maksuhalduri võlanõue langes seega ära. Euroopa Kohus põhjendas nimetatud sätte lugemist liidu õigusele vastavaks sellega, et tegu on erandliku ja piiratud sättega, millel ei ole üldist diskrimineerivat mõju, ja vajadusega jõuda mõistliku aja jooksul kohtulahendini.(21)

Põhikohtuasjas vaidluse all olev kompromissimenetlus

32. Komisjon märgib, et põhikohtuasjas välja pakutud kompromiss ei vasta kohtuotsustes komisjon vs. Itaalia ette nähtud põhimõtetele. Komisjoni väitel panevad nii liidu omavahendeid käsitlevad õigusnormid kui ka käibemaksudirektiiv koostoides ELL artikli 4 lõikes 3 sätestatud lojaalse koostöö põhimõttega igale liikmesriigile absoluutse kohustuse koguda kogu tema territooriumil tasuda tulev käibemaks. Liikmesriik võib käibemaksuvõla sissenõudmisest loobuda üksnes konkreetses olukorras, mida on silmas peetud käibemaksudirektiivi artiklis 212, s.o kui võlgnetav käibemaksusumma on tühine. Ta ei tohi lubada, et rahalistes raskustes olev maksukohustuslane tasub võlausaldajatega sõlmitavas kompromissis, millega kaasneb tema varade realiseerimine, üksnes osa käibemaksuvõlast. Seetõttu – väidab komisjon eelotsuse küsimuse ulatusest väljudes – on möödapääsmatu, et seadusega oleks ette nähtud käibemaksuvõlgade eelisjärjekorras käsitlemine, aga ka see, et neile omistataks maksejõuetusmenetluses eesõigusnõuete hulgas esimene järk nii formaalses kui ka sisulises mõttes.

33. Alustan viimati nimetatud väitest, mis on minu arvates lubamatult jäik.

34. Kõigepealt ei leia argument, et käibemaksuvõlad peavad liidu finantshuvide kaitseks asetuma kõikidest muudest võlgadest ettepoole, tuge põhimõtetest, millele olen viidanud.(22) On tõsi, et liikmesriikide kaalutlusruumi maksukohustuslastele pandud kohustuste täitmise tagamisel piirab kohustus tagada liidu omavahendite, sealhulgas käibemaksu tõhus kogumine. Ent ühine käibemaksusüsteem ei kohusta liikmesriike käsitlema käibemaksuvõlgu eelisjärjekorras enne kõiki muid liiki võlgasid.

35. Kohtuasjas Belvedere Costruzioni esitatud ettepanekus asusin seisukohale, et tõhusa kogumise nõue ei saa olla absoluutne.(23) Euroopa Kohus nõustus selle seisukohaga esiteks selle põhjal, et kohustus tagada liidu vahendite tõhus kogumine ei saa minna vastuollu põhimõttega, et kohtulahendini tuleb jõuda mõistliku aja jooksul,(24) ning teiseks selle põhjal, et vaidlusalune sätte ei kujutanud endast üldist loobumist käibemaksu kogumisest teatavaks ajaks, vaid oli täpne ja piiratud erisäte, mis oma kohaldamise tingimuste poolest ei põhjustanud olulisi

erinevusi selles, kuidas maksukohustuslasi tervikuna koheldakse, ja seega ei rikkunud neutraalse maksustamise põhimõtet.(25)

36. Seega võib liikmesriik teatavatel asjaoludel mõistlikult pidada õiguspäraseks loobumist käibemaksuvõla täies ulatuses sissenõudmisest, kui niisugused asjaolud on erandlikud, konkreetset ja piiratud, ning see liikmesriik ei tekita seetõttu olulisi erinevusi selles, kuidas maksukohustuslasi tervikuna koheldakse, ja seega ei riku neutraalse maksustamise põhimõtet.

37. Seda arvestades peaks liikmesriikidel olema käibemaksuvõlgade kogumisel teatav paindlikkus, kui maksukohustuslane on rahalistes raskustes – nagu praegu põhikohtuasjas. See olukord on konkreetne, sest maksukohustuslase varadest ei piisa kõikide võlausaldajate nõuete rahuldamiseks. Kuna liidu õiguses ei ole ühtlustavaid norme käibemaksuvõlgadele eesõigusjärgu omistamise kohta, peab liikmesriikidel olema nendel asjaoludel võimalus asuda seisukohale, et muud liiki võlad (nagu näiteks palgad või sotsiaalkindlustusmaksed – või füüsiliste maksukohustuslaste puhul elatis) väärivad rohkem kaitset.

38. Samuti on niisugune menetlus nagu põhikohtuasjas kooskõlas liikmesriikide kohustusega tagada liidu vahendite tõhus kogumine, sest selles on olemas vähemalt kolm võimalust käibemaksuvõlgade kaitseks.

39. Esiteks tuleb kompromissettepanek tagasi lükata muu hulgas juhul, kui taotleja on tahtlikult varjanud varasid või jätnud võlgu (sealhulgas käibemaksuvõlgu) deklareerimata.

40. Teiseks, kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul võidakse kompromissis ette näha, et käibemaksuvõlga täies ulatuses ei tasuta, on see võimalik üksnes juhul, kui sõltumatu ekspert kinnitab, et pankroti korral ei rahuldataks maksuhalduri nõuet paremini. Seega, ehkki võib ette tulla olukordi, kus ennetava kompromissi tulemusel tasutakse käibemaksuvõlast suurem osa kui pankroti korral, ei saa vastupidist esineda. Seda arvestades ei saa asuda seisukohale, et siseriikliku õiguse säte on vastuolus kohustusega tagada liidu vahendite tõhus kogumine lihtsalt seetõttu, et selles on eelistatud ühte maksimaalsel tasemel kogumise vahendit teisele.

41. Kolmandaks, isegi kui kompromissitaotlus on vastuvõetav, hääletavad kompromissi enda üle kõik võlausaldajad, kellele selles taotluses ei pakuta võla täielikku ja kohest äramaksmist (sealhulgas riik, kui ettepanekus ei ole ette nähtud käibemaksuvõla tasumist täies ulatuses). See peab saama heakskiidu niisuguselt hulgalt hääleõiguslikelt võlausaldajatelt, kes üheskoos esindavad nende nõuete kogusumma enamust. Seejärel võivad lahkarvamusel olevad võlausaldajad selle kompromissi kohtus vaidlustada.(26) Niisiis võimaldab kompromissimenetlus riigil astuda kõiki samme, mida ta peab vajalikuks, et tagada – asjaolusid arvestades – käibemaksuvõla maksimaalne tasumine. See võib tähendada näiteks kompromissi vastu hääletamist (või sellele kohtus vastuväite esitamist), kui riik sõltumatu eksperdi järeldustega ei nõustu.

42. Lõpuks on selge, et kuna kompromissimenetlus on oma range korra tõttu konkreetne ja piiratud, ei tekita see olulisi erinevusi selles, kuidas maksukohustuslasi koheldakse, ning vastab seega neutraalse maksustamise põhimõttele. Erinevalt siseriiklikest sätetest, mis olid vaidluse all nimetatud kahes kohtuasjas komisjon vs. Itaalia, ei kaasne kompromissimenetlusega üldist ja diferentseerimata loobumist maksuhalduri käibemaksunõuetest. Selle menetlusega kaasneda võivat osalist käibemaksuvõla ohverdamist tuleb näha koostoimes eesmärgiga anda rahalistes raskustes olevatele maksukohustuslastele kõikide nende võlgade restruktureerimise kaudu uus võimalus.

43. Ehkki näib, et Degano puhul kaasneb kompromissiga kõikide tema varade realiseerimine, ei ole Euroopa Kohtule üksikasju täpselt teatatud. Teiste kompromissidega võib kaasneda

võlgniku majandustegevuse jätkumine. Niisugustel juhtudel, nagu märgib Hispaania valitsus, vastab asjaomane eesmärk komisjoni poolt liikmesriikidele antud soovitusel kaotada tõkked jätkusuutlike äriühingute tõhusa ümberkorraldamise eest, edendades niiviisi ettevõtlust, investeerimist ja tööhõivet ning aidates vähendada takistusi, mis häirivad siseturu tõrgeteta toimimist.(27)

44. Toonitaksin siiski, et seisukoht, millele olen jõudnud, puudutab ainult liidu õiguse tõlgendamist. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul näib olevat kahtlusi seoses sellega, kuidas Corte di Cassazione (kassatsioonikohus) on tõlgendanud teatavaid pankrotiseaduse sätteid. Mina ei anna hinnangut muude võimalike siseriiklikust õigusest tulenevate põhjuste kohta, millest Corte di Cassazione võib olla oma otsustes juhindunud.

Ettepanek

45. Sellepärast teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Tribunale di Udine (Udine esimese astme kohus, Itaalia) küsimusele nii:

ELL artikli 4 lõikega 3 ega nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, ei ole vastuolus niisugused siseriiklikud õigusnormid, nagu on vaidluse all põhikohtuasjas, kui neid õigusnorme tõlgendatakse nii, et need võimaldavad rahalistes raskustes oleval ettevõtjal sõlmida võlausaldajatega ennetava kompromissi, millega kaasneb tema varade realiseerimine, pakkumata välja riigi käibemaksunõude täielikku tasumist, eeldusel et sõltumatu ekspert järeldab, et pankroti korral ei rahuldataks seda nõuet paremini, ning kohus selle kompromissi kinnitab.

1 – Algkeel: inglise.

2 – Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1) (edaspidi „käibemaksudirektiiv”).

3 – Nõukogu 7. juuni 2007. aasta otsus 2007/436/EÜ, Euratom Euroopa ühenduste omavahendite süsteemi kohta (ELT 2007, L 163, lk 17). Otsus 2007/436 tunnistati kehtetuks nõukogu 26. mai 2014. aasta otsusega 2014/335/EL, Euratom Euroopa Liidu omavahendite süsteemi kohta (ELT 2014, L 168, lk 105), mida hakatakse kohaldama tagasiulatuvalt alates 1. jaanuarist 2014, kui on saadud kõikide liikmesriikide heakskiit. Osundatud sätet aga ei ole muudetud.

4 – Vt muu hulgas kohtuotsused komisjon vs. Itaalia, C?132/06, EU:C:2008:412; komisjon vs. Itaalia, C?174/07, EU:C:2008:704; ja Belvedere Costruzioni, C?500/10, EU:C:2012:186.

5 – Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) (edaspidi „kuues direktiiv”).

6 – Vt kõige hiljutisemalt kohtuotsus Torresi, C?58/13 ja C?59/13, EU:C:2014:2088, punkt 19.

7 – Vt nt kohtuotsus X, C?60/02, EU:C:2004:10, punktid 25, 26 ja 28.

8 – Vt muu hulgas kohtuotsus Job Centre, C?111/94, EU:C:1995:340, punkt 11, ja kohtumäärus Bengtsson, C?344/09, EU:C:2011:174, punkt 19.

9 – Vt selle kohta kohtuotsused Corsica Ferries, C?18/93, EU:C:1994:195, punkt 12, ja Roda Golf & Beach Resort, C?14/08, EU:C:2009:395, punkt 33.

- 10 – Vt muu hulgas kohtuotsused Rheinmühlen-Düsseldorf, 166/73, EU:C:1974:3, punkt 4, ja Cartesio, C?210/06, EU:C:2008:723, punkt 93.
- 11 – Vt kohtuotsused komisjon vs. Itaalia, C?132/06, EU:C:2008:412, punkt 37, ja Belvedere Costruzioni, C?500/10, EU:C:2012:186, punkt 20. Vt samuti kohtuotsused komisjon vs. Itaalia, C?174/07, EU:C:2008:704, punkt 36, ja Cabinet Medical Veterinar Tomoiag? Andrei, C?144/14, EU:C:2015:452, punkt 25.
- 12 – Kohtuotsused komisjon vs. Itaalia, C?132/06, EU:C:2008:412, punkt 38, ja Belvedere Costruzioni, C?500/10, EU:C:2012:186, punkt 21.
- 13 – Kohtuotsused komisjon vs. Itaalia, C?132/06, EU:C:2008:412, punkt 39, ja Belvedere Costruzioni, C?500/10, EU:C:2012:186, punkt 22.
- 14 – Vt kohtuotsus Åkerberg Fransson, C?617/10, EU:C:2013:105, punkt 26. Vt samuti kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa, C?539/09, EU:C:2011:733, punkt 72, ja kohtujuristi ettepanek, Sharpston, kohtuasi Belvedere Costruzioni (C?500/10, EU:C:2011:754), punkt 47.
- 15 – Vt kohtuotsused komisjon vs. Itaalia, C?132/06, EU:C:2008:412, punkt 39, ja Belvedere Costruzioni, C?500/10, EU:C:2012:186, punkt 22. Vt samuti kohtumäärus Nuova Invincibile, C?82/14, EU:C:2015:510, punkt 23.
- 16 – Kohtuotsus komisjon vs. Itaalia, C?132/06, EU:C:2008:412, punkt 45. Vt samuti käibemaksudirektiivi põhjendused 4 ja 7.
- 17 – Kohtuotsused komisjon vs. Itaalia, C?132/06, EU:C:2008:412, ja komisjon vs. Itaalia, C?174/07, EU:C:2008:704. Vaidlusalused kuuenda direktiivi sätted vastavad käibemaksudirektiivi artikli 2 lõikele 1, artiklile 206, artikli 252 lõikele 1 ja artiklile 273 (artikli 252 lõike 1 kohaselt on maksukohustuslased kohustatud esitama käibedeklaratsioone).
- 18 – Kohtuotsus C?500/10, EU:C:2011:754, punkt 36.
- 19 – Kohtuotsus komisjon vs. Itaalia, C?132/06, EU:C:2008:412, punktid 43 ja 44.
- 20 – Kohtuotsus Belvedere Costruzioni, C?500/10, EU:C:2012:186, punkt 28.
- 21 – Vt samuti käesoleva ettepaneku punkt 35.
- 22 – Käesoleva ettepaneku punktides 26?31.
- 23 – Kohtujuristi ettepanek, Sharpston, kohtuasi Belvedere Costruzioni (C?500/10, EU:C:2011:754), punkt 48.
- 24 – Kohtuotsus Belvedere Costruzioni, C?500/10, EU:C:2012:186, punktid 23?25.
- 25 – Kohtuotsus Belvedere Costruzioni, C?500/10, EU:C:2012:186, punktid 26 ja 27.
- 26 – Pankrotiseaduse artiklid 177 ja 180.
- 27 – Komisjoni 12. märtsi 2014. aasta soovitus äritegevuse ebaõnnestumist ja maksejõuetust käsitleva uue lähenemisviisi kohta, C(2014) 1500 (final), lk 4 ja 5.