



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

13. oktoober 2022 *

Eelotsusetaotlus – Maksualaste õigusaktide ühtlustamine – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Käibemaksuga maksustamata müük – Arvele alusetult märgitud ja tasutud käibemaks – Teenuse osutaja likvideerimine – Maksuhalduri keeldumine maksta teenuse saajale tagasi alusetult makstud käibemaks – Tõhususe põhimõte, neutraalse maksustamise põhimõte ja diskrimineerimiskeelu põhimõte

Kohtuasjas C-397/21,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Fővárosi Törvényszéki (Pealinna Budapesti kohus, Ungari) 25. mai 2021. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 29. juunil 2021, menetluses

HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt.

versus

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: koja president M. L. Arastey Sahún, kohtunikud F. Biltgen (ettekandja) ja J. Passer,

kohtujurist: T. Čapeta,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt., esindaja: *ügyvéd* Gy. Hajdu,
- Ungari valitsus, esindajad: M. Z. Fehér ja R. Kissné Berta,
- Tšehhi valitsus, esindajad: O. Serdula, M. Smolek ja J. Vlácil,
- Euroopa Komisjon, esindajad: K. Talabér-Ritz ja V. Uher,

* Kohtumenetluse keel: ungari.

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“) tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt. (edaspidi „Humda“) ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Ungari maksu- ja tolliameti vaiete direktoraat) (edaspidi „vaiete direktoraat“) vahelises kohtuvaidluses, mille ese on see, et viimane jättis rahuldamata Humda taotluse, et talle makstaks tagasi käibemaks, mille kohta esitati talle ekslikult arve tehingult, mis ei olnud Ungaris käibemaksuga maksustatav ja mis oli seotud sellise varaga, mis asub teises liikmesriigis.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Käibemaksudirektiivi artiklis 167 on ette nähtud järgmist:
„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“
- 4 Selle direktiivi artikli 168 punktis a on märgitud järgmist:
„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata:
a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane.“
- 5 Nimetatud direktiivi artiklis 183 on sätestatud järgmist:
„Kui kõnealusel maksustamisperioodil ületab lubatud mahaarvamise summa tasumisele kuuluva käibemaksu summa, võivad liikmesriigid teha tagastuse või vastavalt enda kindlaksmääratavatele tingimustele kanda ülejäägi üle järgmisesse perioodi.

Liikmesriigid võivad siiski tagastusest või ülekandmisest keelduda, kui ülejäägi summa on tühine.“

Ungari õigus

- 6 2007. aasta CXXVII seaduse käibemaksu kohta (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény) (*Magyar Közlöny* 2007/155. (XI.16)) § 2 punkti a põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis on sätestatud järgmist:

„Selles seaduses ette nähtud maksuga maksustatakse:

- a) kaubatarred või teenuste osutamine riigi territooriumil tasu eest maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.“

- 7 Sama seaduse §-s 39 on sätestatud järgmist:

„1. Otseselt kinnisasjaga seotud teenuste osutamise kohaks on kinnisasja asukoht.

2. Lõikes 1 osutatud teenused, mis on kinnisasjaga otseselt seotud, hõlmavad eelkõige: kinnisvaramaaklerite ja -ekspertide teenuseid, majutusteenuseid, hoonete kasutusõiguste üleandmist ning ehitustööde ettevalmistamise ja koordineerimise teenuseid.“

- 8 2017. aasta CL seaduse maksumenetluse kohta (az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „maksumenetluse seadustik“) § 64 lõikes 3 on ette nähtud järgmist:

„Erandina lõikest 1 ja tingimusel, et maksukohustuslane ei esita tagasimaksetaotlust likvideerimist (lihtsustatud likvideerimine) või vabatahtlikku lõpetamist (lihtsustatud vabatahtlik lõpetamine) lõpetavas maksudeklaratsioonis, tuleb käibemaks, mille tagastamist nõutakse, tagastada 30 päeva jooksul alates deklaratsiooni kättesaamisest, kuid kõige varem maksetähtpäevast, ning selle tähtaja pikkus on 45 päeva, kui tagastatava käibemaksu summa on suurem kui üks miljon [Ungari forint (HUF) (ligikaudu 2500 eurot)], juhul kui see maksukohustuslane on deklaratsiooni esitamise kuupäevaks täielikult tasunud esitatud arvel märgitud hinna koos käibemaksuga iga tehingu puhul, mis annab õiguse käibemaksu edasi kanda ja mille tegelikku toimumist tõendab arve (või arved), mille alusel ta kasutab oma käibemaksu mahaarvamise õigust kõnesoleva maksustamisperioodi eest, või kui tema võlg on enne seda kuupäeva muul viisil täielikult kustutatud ja kõnealune maksukohustuslane kinnitab deklaratsioonis, et see tingimus on täidetud. Kui likvideerimisel oleva maksukohustuslase juures algab sellel ajavahemikul seoses taotletud eelarvelise abiga maksukontroll või see on juba käimas, tuleb eelarvetoetuse andmise tähtaega arvutada alates kuupäevast, mil kontrollimise järelduste kohta tehtud otsus jõustub. Selle sätte kohaldamisel loetakse tasu makstuks, kui see on jäetud maksmata üksnes täitmisgarantii alusel, mis on varem lepingus ette nähtud.“

- 9 Maksumenetluse seadustiku § 65 lõikes 1 on märgitud järgmist:

„Kui maksuhaldur on teinud tagasimakse hilinemisega, maksab ta iga viivitatud päeva eest intressi, mis vastab viivitusintressile. Väljamaksmisel hilinemise eest ei maksta siiski intressi, kui taotlus (deklaratsioon) on üle 30% ulatuses taotletavast (deklareeritud) summast põhjendamata või kui väljamaksmist takistab maksukohustuslase või andmete esitamiseks kohustatud isiku tegematajätmine.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 10 Äriühing, kelle õigusjärglane Humda on, oli kaasanud äriühingu „BHA“ Bíró Hűtéstechnikai és Acélszerkezetgyártó Ipari Kft. (edaspidi „BHA“) selleks, et viimane osutaks talle teenuseid Ungari paviljoni ehitamise projekti käigus 2015. aastal Milanos (Itaalia) toimunud maailmanäituse tarbeks (edaspidi „kõnealuste teenuste osutamine“). BHA väljastas nende teenustega seoses üheksa arvet kogusummas 486 620 000 Ungari forintit (ligikaudu 1 230 500 eurot) koos käibemaksuga. Need arved tasus äriühing, kelle õigusjärglane Humda on, ja BHA tasus arvetel märgitud käibemaksu Ungari maksuhaldurile. Kontrolli käigus tuvastas viimane, et Ungari õigusnormide kohaselt ei oleks kõnealust käibemaksu tulnud tasuda Ungaris, kuna kõnealune teenus oli seotud Itaalias asuva varaga. Seega oli kõnealune käibemaks arvele märgitud ekslikult.
- 11 Humda esitas alusetult tasutud käibemaksu tagastamiseks Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-Budapesti Adó- és Vámigazgatóságile (maksu- ja tolliameti Põhja-Budapesti piirkondlik maksu- ja tollidirektoraat, Ungari) taotluse, milles palus tagastada 126 248 760 forintit (ligikaudu 320 000 eurot), mis vastab selle käibemaksu summale, ning maksta sellega seotud intresse. Humda leiab, et isegi kui tal tuleb nõuda selle summa tagastamist arve väljastajalt tsiviilkohtumenetluses, kes peaks seejärel korrigeerima oma olukorda pädeva maksuhalduri juures, on ta käesoleval juhul sellises olukorras, et BHA suhtes algatati sundlikvideerimine ja likvideerija väitel ei ole Humda nõuet võimalik sisse nõuda.
- 12 Kuna see taotlus ja hilisem vaie vaiete direktoraadile jäeti rahuldamata, pöördus Humda eelotsusetaotluse esitanud kohtusse Fővárosi Törvényszéki (Pealinna Budapesti kohus, Ungari), paludes sisuliselt vaiete direktoraadi tehtud otsuse muutmist või tühistamist. Eelotsusetaotluses oleva teabe kohaselt tugineb nimetatud taotlus peamiselt Euroopa Kohtu 26. aprilli 2017. aasta kohtuotsusele Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302) ja 11. aprilli 2019. aasta kohtuotsusele PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327).
- 13 Vaiete direktoraat väidab, et need kohtuotsused ei ole asjasse puutuvad, kuna käesoleval juhul ei osutata kõnealuseid teenuseid Ungari territooriumil ning see ei anna Humdale mahaarvamisõigust. Pealegi ei ole viimane soovinud oma mahaarvamisõigust kasutada. Kohtuotsustes, millele see äriühing viitab, tegi Euroopa Kohus aga otsuse olukorras, kus teenuse saaja on alusetult tasunud teenuse osutajatele käibemaksu arve alusel, mis on ekslikult koostatud tavapärase maksustamise eeskirjade alusel, samas kui tehing, mille kohta see arve esitati, kuulub pöördmaksustamise korra kohaldamisalasse. Vaiete direktoraat väidab, et kuna kõnealuste teenuste osutamine ei kuulu Ungari käibemaksualaste õigusnormide kohaldamisalasse, ei saa Humda taotletud tagastamist teha.
- 14 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on neid kohtuotsuseid arvestades tekkinud küsimus, kas kohaldatavad liikmesriigi õigusnormid ja halduspraktika on kooskõlas käibemaksudirektiiviga ja täpsemalt tõhususe, käibemaksu neutraalsuse ja diskrimineerimiskeelu põhimõttega. Ta täpsustab sellega seoses, et käesoleval juhul on alusetult tasutud käibemaksu sissenõudmine tsiviilõiguslikus menetluses võimatu või ülemäära keeruline, kuna esiteks alustati BHA suhtes vahepeal likvideerimismenetlus, teiseks on BHA likvideerija avaldanud, et BHA omal ajal koostatud arvet ei ole võimalik muuta, kolmandaks ei taotlenud BHA alusetult tasutud maksu tagastamist, neljandaks esitas Humda siiski Ungari maksuhalduri vastu tsiviilhagi, viiendaks ei ole vaidlust selles, et käibemaks on riigikassasse tasutud, ning kuuendaks on igasugune pettus välistatud.

- 15 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib lisaks teada, kas juhul, kui Humdal on õigus esitada tagastusetaotlus otse Ungari maksuhaldurile, on viimane kohustatud tasuma sellelt tagastatavalt summalt viivitusintressi, ja kui vastus on jaatav, siis milliseid tähtaegu tuleb selleks arvesse võtta.
- 16 Neil asjaoludel otsustas Fővárosi Törvényszék (Pealinna Budapesti kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas käibemaksudirektiivi sätteid koostoimes sellega seotud üldpõhimõtetega, eelkõige tõhususe ja neutraalse maksustamise põhimõttega, tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus riigisisised õigusnormid ja nendel põhinev riigisisene praktika, mille alusel juhul, kui käibemaksukohustuslane väljastab käibemaksuvaba tehingu eest ekslikult käibemaksuga arve ja kannab selle maksu tõendataval viisil riigikassasse ning arve saaja maksab selle käibemaksu arve esitajale, ei tagasta liikmesriigi maksuhaldur seda käibemaksu ei arve väljastajale ega selle saajale?
2. Kui Euroopa Kohus vastab eelmisele küsimusele jaatavalt, siis kas käibemaksudirektiivi sätteid koostoimes sellega seotud üldpõhimõtetega, eelkõige tõhususe, neutraalse maksustamise ja diskrimineerimiskeelu põhimõttega, tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus riigisisised õigusnormid, mis [esimeses] küsimuses kirjeldatud juhul ei võimalda arve saajal üldse pöörduda otse liikmesriigi maksuhalduri poole, et taotleda käibemaksu tagastamist, või võimaldab seda ainult siis, kui kõnealuse käibemaksusumma nõudmine tsiviilõiguslikus menetluses osutub võimatuks või on ülemäära keeruline, eriti kui arve väljastaja on vahepeal likvideeritud?
3. Kui Euroopa Kohus vastab eelmisele küsimusele jaatavalt, siis kas liikmesriigi maksuhaldur on sellisel juhul kohustatud tasuma tagastatavalt käibemaksult intressi, ning kui selline kohustus on, siis millist ajavahemikku see hõlmab ning kas selle kohustuse suhtes kehtivad üldised käibemaksu tagastamise eeskirjad?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene ja teine küsimus

- 17 Esimese ja teise küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi tuleb tõhususe põhimõtet ja käibemaksu neutraalsuse põhimõtet arvestades tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt ei saa maksukohustuslane, kellele teine maksukohustuslane on osutanud mingit teenust, nõuda otse maksuhaldurilt selle käibemaksusumma tagastamist, mille see teenuse osutaja on märkinud alusetult temale esitatud arvele ja riigikassasse tasunud, kui selle summa sissenõudmine nimetatud teenuse osutajalt on võimatu või ülemäära keeruline, kuna ta on likvideerimisel.
- 18 Kõigepealt tuleb korrata, et käibemaksu neutraalsuse põhimõte, mis on liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi keskmes, on tagatud mahaarvamissoiguse süsteemiga, mille eesmärk on vabastada ettevõtja kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust ning mis tagab seega majandustegevuse – olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest – maksukoormuse neutraalsuse, kui nimetatud tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatav (vt selle kohta 1. juuli 2021. aasta kohtuotsus Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, punkt 28 ja

seal viidatud kohtupraktika). Eelotsusetaotlusest ei tulene küll sõnaselgelt, et Humdal oli õigus arvata maha arvele märgitud ja ekslikult tasutud käibemaks. Kuna aga eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab oma esimeses ja teises küsimuses käibemaksu neutraalsuse põhimõttele, tuleb asuda seisukohale – tingimusel, et eelotsusetaotluse esitanud kohus seda kontrollib –, et Humdal või äriühingul, kelle õigusjärglane ta on, oli õigus see käibemaks maha arvata.

- 19 Olles esitanud selle eelduse, tuleb korrata, et väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et kuna käibemaksudirektiiv ei näe ette ühtegi sätet, mis käsitleks alusetult arvele märgitud käibemaksu korrigeerimist arve väljastaja poolt, on põhimõtteliselt liikmesriikide ülesanne kindlaks määrata tingimused, mille esinemisel võib seda käibemaksu korrigeerida (vt selle kohta 15. märtsi 2007. aasta kohtuotsus Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punkt 38, ning 2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 20 Liikmesriigid peavad käibemaksu neutraalsuse tagamiseks oma riigi õiguskorras ette nägema võimaluse korrigeerida arvele alusetult märgitud maksu, kui arve väljastaja tõendab oma heausksust (2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 21 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb samuti, et liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt esiteks võib teenuse osutaja taotleda ekslikult maksuhaldurile tasutud käibemaksu tagastamist ja teiseks võib teenuse saaja esitada selle teenuse osutaja vastu tsiviilhagi alusetult tasutud summade tagasisaamiseks, on kooskõlas neutraalsuse ja tõhususe põhimõttega. Selline süsteem võimaldab nimelt teenuse saajal, kes oli kohustatud ekslikult arvele märgitud maksu tasuma, saada alusetult tasutud summad tagasi (vt selle kohta 15. märtsi 2007. aasta kohtuotsus Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punkt 39).
- 22 Kui käibemaksu tagastamine osutub võimatuks või ülemäära keeruliseks, eelkõige teenuse osutaja maksejõuetuse korral, nõuavad käibemaksu neutraalsuse põhimõtte ja tõhususe põhimõtte, et liikmesriigid kehtestaksid vajalikud meetmed, et võimaldada teenuse saajal tagasi saada alusetult arvele märgitud ja tasutud käibemaksu, eelkõige esitades tagastamistaotluse otse maksuhaldurile (vt selle kohta 15. märtsi 2007. aasta kohtuotsus Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punkt 41, ja 11. aprilli 2019. aasta kohtuotsus PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, punkt 48).
- 23 Euroopa Kohus järeldas sellest, et tõhususe põhimõtte järgimiseks tuleb liikmesriikidel ette näha meetmed ja vajalik menetluskord, võimaldamaks teenuse saajal tagasi saada alusetult arvele märgitud maksu (15. märtsi 2007. aasta kohtuotsus Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punkt 41).
- 24 See kohtupraktika on ülekantav sellisele olukorrale, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kui on kehtivad käesoleva kohtuotsuse punktis 18 esitatud sissejuhatavad kaalutlused. Nimelt nähtub eelotsusetaotlusest esiteks, et kõnealused teenused olid seotud kinnisasjaga, mis asub teises liikmesriigis kui see, kus käibemaks oli ekslikult tasutud. 15. märtsi 2007. aasta kohtuotsuse Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167) aluseks olnud kohtuasjas ei olnud aga teenuste osutamine asjaomases liikmesriigis samuti käibemaksuga maksustatav, kuna neid teenuseid osutati teises liikmesriigis. Teiseks nähtub eelotsusetaotlusest, et käesoleval juhul ei ole tegemist ei kuritarvituse ega pettusega, kuna nii teenuse osutaja kui ka teenuse saaja tegutsesid mõlemad heas usus. Sellest tuleneb, et nii põhikohtuasjas kui ka kohtuasjas, milles tehti see

kohtuotsus, ei ole maksutulude saamata jäämise ohtu ja teenuse saajal on võimatu või ülemäära raske saavutada alusetult tasutud käibemaksu tagastamist teenuse osutajalt, sest tema suhtes on vahepeal algatatud likvideerimismenetlus.

- 25 Vastupidi sellele, mida väitis Ungari valitsus oma kirjalikes seisukohtades, ei saa 15. märtsi 2007. aasta kohtuotsusest Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167) tuleneva kohtupraktika käesolevale kohtuasjale ülekantavust seada kahtluse alla põhjusel, et põhikohtuasi ei käsitle teenuse saaja mahaarvamisõigust. Selles kohtuotsuses ei lähtunud Euroopa Kohus nimelt sellisest eristamisest, vaid asus üldisele seisukohale. Lisaks puudutasid nimetatud kohtuotsuse aluseks olnud kohtuasja asjaolud, nagu käesoleval juhul, sellist teenust, mis ei ole käibemaksuga maksustatav liikmesriigis, kus selle eest arve esitati ja mille riigikassasse see tasuti.
- 26 Tuleb siiski lisada, et liikmesriikidel on õigus kehtestada maksukohustuslaste formaalsetele kohustustele sanktsioonid, mis motiveerivad neid nimetatud kohustusi täitma, et tagada käibemaksusüsteemi nõuetekohane toimimine, ning seega võib maksukohustuslasele, kelle alusetult tasutud käibemaksu tagastamise taotlus tuleneb tema enda hooletusest, kohaldada rahalist haldussanktsiooni (2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 27 Sellega seoses on Euroopa Kohus täpsustanud, et kui eeldada, et maksukohustuslase hooletus on tõendatud – mille peab tuvastama eelotsusetaotluse esitanud kohus –, peab asjaomane liikmesriik võtma meetmeid, mis võimaldades küll tõhusalt saavutada riigisiseste õigusnormidega taotletavat eesmärki, kahjustavad võimalikult vähe liidu õigusaktides sätestatud põhimõtteid, nagu on käibemaksu neutraalsuse põhimõte. Võttes seega arvesse selle põhimõtte positsiooni ühises käibemaksusüsteemis, on selline sanktsioon, mis seisneb absoluutses keeldumises tagastada arvel valesti märgitud ja alusetult tasutud käibemaksu, ebaproportsionaalne (2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 28 Veel on oluline meenutada, et maksudest kõrvalehoidmise, maksustamise vältimise ja muude kuritarvituste vastane võitlus on kindlasti käibemaksudirektiivi tunnustatud ja edendatud eesmärk. Samuti on Euroopa Kohus korduvalt otsustanud, et õigussubjektid ei saa liidu õigusnorme ära kasutada pettuse või kuritarvituse eesmärgil. Järelikult on liikmesriigi ametiasutuste ja kohtute ülesanne keelduda alusetult arvele märgitud ja tasutud käibemaksu tagastamise õigusest, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tõendatud, et seda õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega (vt selle kohta 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 29 Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust nähtub siiski, et põhikohtuasjas kõne all olevad õigusnormid, nagu Ungari maksuhaldur neid kohaldas, keelavad esimeses küsimuses kirjeldatud asjaoludel ja asjaomaste maksukohustuslaste pettuse või kuritarvituse ohu puudumisel alusetult arvele märgitud ja tasutud käibemaksu tagastamise teenuse saajale. Sellest tuleneb, et kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrolli tulemusel ei selgu vastupidist, on need õigusnormid ebaproportsionaalsed.
- 30 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele ja teisele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi tuleb tõhususe põhimõtet ja käibemaksu neutraalsuse põhimõtet arvestades tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt ei saa maksukohustuslane, kellele teine maksukohustuslane on osutanud mingit teenust, nõuda otse maksuhaldurilt selle käibemaksusumma tagastamist, mille see teenuse osutaja on märkinud alusetult temale esitatud arvele ja riigikassasse tasunud, kui selle summa sissenõudmine

nimetatud teenuse osutajalt on võimatu või ülemäära keeruline, kuna ta on likvideerimisel, ja seda isegi siis, kui neile kahele maksukohustuslasele ei saa ette heita pettust ega kuritarvitust, mistõttu puudub oht, et selle liikmesriigi riigikassa jääb maksutulust ilma.

Kolmas küsimus

- 31 Kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi tuleb tõlgendada nii, et juhul, kui maksukohustuslane, kellele teine maksukohustuslane osutas teenuse, võib nõuda otse maksuhaldurilt sellise summa tagastamist, mis vastab käibemaksule, mille see teenuse osutaja on märkinud alusetult temale esitatud arvele ja riigikassasse tasunud, siis on maksuhalduril kohustus sellelt summalt intressi maksta, ning kui see on nii, siis millise ajavahemiku eest ja milliste menetluseeskirjade kohaselt.
- 32 Mis puudutab intressi maksmise kohustust, siis tuleb meenutada, et Euroopa Kohus on korduvalt otsustanud, et kui liikmesriik on makse sisse nõudnud liidu õigust rikkudes, on õigussubjektidel õigus tagasi nõuda nii alusetult sissenõutud maks kui ka summad, mis on sellele riigile makstud või tema poolt kinni peetud otseses seoses nimetatud maksuga. See hõlmab ka kahju, mis on tekkinud seoses võimatusega kasutada raha maksu enneaegse sissenõudmise tõttu. Seega tuleneb põhimõte, mille kohaselt liikmesriigid on kohustatud tagastama liidu õiguse rikkumise tulemusel saadud maksu summad koos intressiga, sellest õigusest (vt selle kohta 19. juuli 2012. aasta kohtuotsus Littlewoods Retail jt, C-591/10, EU:C:2012:478, punktid 25 ja 26 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 33 Euroopa Kohus on lisaks märkinud, et liidu õigusnormide puudumisel tuleb iga liikmesriigi riigisiseses õiguskorras ette näha tingimused, mille kohaselt intressi tuleb maksta, eelkõige intressimäär ja intressi arvutamise kord (lihtintress või liitintress). Need tingimused peavad olema kooskõlas võrdsuse ja tõhususe põhimõttega, st need ei või olla ebasoodsamad liikmesriigi õiguse sätetel põhinevatest sarnaseid intresse käsitlevatest tingimustest ega olema kehtestatud viisil, mis muudaks liidu õiguskorraga antud õiguste kasutamise praktiliselt võimatuks (19. juuli 2012. aasta kohtuotsus Littlewoods Retail jt, C-591/10, EU:C:2012:478, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 34 Tuleb siiski tõdeda, et põhikohtuasjas ei nõudnud Ungari maksuhaldur kõnealuse käibemaksu tasumist mitte liidu õigusnormide rikkudes, vaid käibemaksudirektiivi artikli 203 alusel, mis sätestab, et „[k]äibemaksu tasub iga isik, kes märgib arvele käibemaksu“, mistõttu ekslikult arvele märgitud käibemaks tuleb tasuda. Nimelt nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et isik, kes märgib arvele käibemaksu, on kohustatud selle tasuma sõltumata sellest, kas maksustatav tehing tegelikult toimus (8. mai 2019. aasta kohtuotsus EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 26).
- 35 Seega ei saa asuda seisukohale, et käesoleval juhul nõuti käibemaks sisse „liidu õigust rikkudes“ 19. juuli 2012. aasta kohtuotsuse Littlewoods Retail jt (C-591/10, EU:C:2012:478) tähenduses, mistõttu ei saa nimetatud kohtuotsusest tuletada mingeid suuniseid maksuhalduri poolt sellises olukorras nagu põhikohtuasjas tasutava intressi kohta.
- 36 Kuna aga – nagu nähtub vastusest kahele esimesele küsimusele – liikmesriikidel on kohustus näha ette ekslikult arvele märgitud ja tasutud käibemaksu korrigeerimise või tagastamise võimalus maksukohustuslasele, kellel on sel viisil tasutud käibemaksu mahaarvamise õigus, eelkõige kui puudutatud liikmesriigi puhul ei esine maksutulude saamata jäämise ohtu ja kui käibemaksuvõla

selline tagastamine on oma laadilt võrreldav käibemaksu „ülejäägiga“ käibemaksudirektiivi artikli 183 tähenduses, siis tuleb sellises olukorras nagu põhikohtuasjas võtta aluseks viimati nimetatud säte.

- 37 Selle kohta on Euroopa Kohus leidnud, et kuigi käibemaksudirektiivi artikkel 183 ei näe ette tagastamisele kuuluvalt käibemaksu enamakselt intressi maksmise kohustust ega täpsusta hetke, millest alates intressi tuleb tasuda, nõuab käibemaksusüsteemi neutraalsuse põhimõte, et rahaline kahju, mis on tekkinud seetõttu, et enamikstud käibemaks maksti tagasi alles pärast mõistliku tähtaja möödumist, hüvitatakse viivitusintressi maksmisega (12. mai 2021. aasta kohtuotsus *technoRent International jt*, C-844/19, EU:C:2021:378, punkt 40).
- 38 Sellises olukorras nagu põhikohtuasjas, mida iseloomustab asjaolu, et käibemaksu tagastamine teenuse osutaja poolt, kes on selle ekslikult arvele märkinud, on võimatu või ülemäära raske, kuna tema suhtes on algatatud likvideerimismenetlus, kannab teenuse saajast maksukohustuslane, kes on käibemaksu tasunud, alusetult tasutud käibemaksu tagastamise ootuses rahalist kahju, kuna sellele maksusummale vastavat summat ei saa kasutada. Kui maksuhaldur ei tagasta alusetult tasutud käibemaksu mõistliku aja jooksul pärast seda, kui ta on saanud maksukohustuslaselt vastava taotluse, mis põhineb asjaolul, et alusetult makstud summa sissenõudmine teenuse osutajalt on võimatu või ülemäära keeruline, siis on tegemist neutraalse maksustamise põhimõtte rikkumisega.
- 39 Mis puudutab arvele alusetult märgitud ja tasutud käibemaksu tagastamise korral makstavate intresside määramise menetlust, siis nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 33, et käibemaksudirektiivi vastava sätte puudumisel kuulub see menetluskord liikmesriikide menetlusautonoomia valdkonda, millele kohaldatakse võrdväärse põhimõtet ja tõhususe põhimõtet.
- 40 Mis puudutab tõhususe põhimõtet, mis on ainus käesolevas asjas vaadeldav põhimõte, siis nõuab see, et liikmesriigi õigusnormid, eelkõige need, mis käsitlevad võimaliku tasumisele kuuluva intressi arvutamist, ei tohi jätta maksukohustuslast ilma piisavast hüvitisest kahju eest, mis tekitatakse käibemaksu tagastamisega, mida ei ole tehtud mõistliku aja jooksul. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kõiki põhikohtuasja asjaolusid arvestades kindlaks teha, kas käesoleval juhul on see nii.
- 41 Sellega seoses tuleb korrata, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on nii haldusasutustel kui ka liikmesriikide kohtutel, kes vastutavad oma vastavate pädevuste piires liidu õigusnormide kohaldamise eest, kohustus tagada nende sätete täielik toime (12. mai 2021. aasta kohtuotsus *technoRent International jt*, C-844/19, EU:C:2021:378, punkt 52 ja seal viidatud kohtupraktika) ning vajaduse korral tõlgendada neid õigusnorme kooskõlaliselt.
- 42 Riigisisese õiguse kooskõlalise tõlgendamise kohustus nõuab, et liikmesriigi kohus võtaks võimalusel arvesse riigisisest õigust kui tervikut, et hinnata, mil määral võib seda kohaldada nii, et see ei annaks liidu õigusega vastupidist tulemust (vt selle kohta 12. mai 2021. aasta kohtuotsus *technoRent International jt*, C-844/19, EU:C:2021:378, punkt 53 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 43 Liikmesriigi õiguse kooskõlalise tõlgendamise põhimõttel on siiski teatavad piirid. Nii piiravad liikmesriigi kohtu kohustust tugineda asjakohaste riigisiseste õigusnormide tõlgendamisel ja kohaldamisel liidu õigusele õiguse üldpõhimõtted, sealhulgas õiguskindluse põhimõte, ning

kooskõlalise tõlgendamise põhimõte ei või olla aluseks riigisisese õiguse *contra legem* tõlgendamisele (12. mai 2021. aasta kohtuotsus *technoRent International jt*, C-844/19, EU:C:2021:378, punkt 54 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 44 Käesoleval juhul peab eelotsusetaotluse esitanud kohus analüüsima, kas liidu õiguse täielikku toimet on võimalik tagada, võttes arvesse liikmesriigi õigust tervikuna ja kohaldades selle sätteid vajaduse korral *mutatis mutandis*.
- 45 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb kolmandale küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 183 tuleb käibemaksu neutraalsuse põhimõtet arvestades tõlgendada nii, et juhul, kui maksukohustuslane, kellele teine maksukohustuslane osutas teenuse, võib nõuda otse maksuhaldurilt sellise summa tagastamist, mis vastab käibemaksule, mille see teenuse osutaja on märkinud alusetult temale esitatud arvele ja riigikassasse tasunud, siis on maksuhalduril kohustus sellelt summalt intressi maksta, kui ta ei ole seda summat vastava taotluse esitamisel mõistliku aja jooksul tagastanud. Selle summa pealt intresside tasumise üksikasjalikud eeskirjad kuuluvad liikmesriikide menetlusautonoomia valdkonda, millele kohaldatakse võrdväarsuse põhimõtet ja tõhususe põhimõtet, arvestades, et liikmesriigi õigusnormide, eelkõige nende, mis käsitlevad võimaliku tasumisele kuuluva intressi arvutamist, tagajärg ei tohi olla, et maksukohustuslane jääb ilma piisavast hüvitisest kahju eest, mis on tekkinud sama summa hilinevad tagastamisest. Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab tegema kõik, mis on tema pädevuses, et tagada artikli 183 täielik õigusmõju, tõlgendades liikmesriigi õigust kooskõlas liidu õigusega.

Kohtukulud

- 46 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 kohtukulud, 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, tuleb tõhususe põhimõtet ja käibemaksu neutraalsuse põhimõtet arvestades**

tõlgendada nii, et

sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt ei saa maksukohustuslane, kellele teine maksukohustuslane on osutanud mingit teenust, nõuda otse maksuhaldurilt selle käibemaksusumma tagastamist, mille see teenuse osutaja on märkinud alusetult temale esitatud arvele ja riigikassasse tasunud, kui selle summa sissenõudmine nimetatud teenuse osutajalt on võimatu või ülemäära keeruline, kuna ta on likvideerimisel, ja seda isegi siis, kui neile kahele maksukohustuslasele ei saa ette heita pettust ega kuritarvitust, mistõttu puudub oht, et selle liikmesriigi riigikassa jääb maksutulust ilma.

- 2. Direktiivi 2006/112 artiklit 183 tuleb käibemaksu neutraalsuse põhimõtet arvestades**

tõlgendada nii, et

juhul, kui maksukohustuslane, kellele teine maksukohustuslane osutas teenuse, võib nõuda otse maksuhaldurilt sellise summa tagastamist, mis vastab käibemaksule, mille see teenuse osutaja on märkinud alusetult temale esitatud arvele ja riigikassasse tasunud, siis on maksuhalduril kohustus sellelt summalt intressi maksta, kui ta ei ole seda summat vastava taotluse esitamisel mõistliku aja jooksul tagastanud. Selle summa pealt intresside tasumise üksikasjalikud eeskirjad kuuluvad liikmesriikide menetlusautonoomia valdkonda, millele kohaldatakse võrdväarsuse ja tõhususe põhimõtteid, arvestades, et liikmesriigi õigusnormide, eelkõige nende, mis käsitlevad võimaliku tasumisele kuuluva intressi arvutamist, tagajärg ei tohi olla, et maksukohustuslane jääb ilma piisavast hüvitisest kahju eest, mis on tekkinud sama summa hilinenud tagastamisest. Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab tegema kõik, mis on tema pädevuses, et tagada artikli 183 täielik õigusmõju, tõlgendades liikmesriigi õigust kooskõlas liidu õigusega.

Allkirjad