Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 21. jaanuaril 2021 [1]

Kohtuasi C-844/19

CS,
Finanzamt Graz-Stadt
Teised menetlusosalised:
Finanzamt Judenburg Liezen,
technoRent International GmbH

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Verwaltungsgerichtshof (Austria kõrgeim halduskohus))

Eelotsusetaotlus – Maksuõigus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 183 – Sisendkäibemaksu ülejäägi tagastamine – Intressi arvutamine sisendkäibemaksu ülejäägi tagantjärele suurendamise või maksukohustuse tagantjärele vähendamise korral – Riigisiseste ülevõtmismeetmete puudumine – Direktiivi vahetu kohaldatavus – Asjakohatu direktiivi analoogia alusel kohaldamine – Tagastamisdirektiiv (direktiiv 2008/9/EÜ) – Artikkel 27 – Riigisisese õiguse tõlgendamine kooskõlas liidu õigusega

I. Sissejuhatus

1. Käesolevas kohtuasjas tekib küsimus, kas käibemaksudirektiiv annab maksukohustuslasele vahetult õiguse nõuda intressi sisendkäibemaksu ülejäägi summalt, mis on tagastatud hilinemisega, või käibemaksu tagastamise nõude summalt, mis on tagastatud hilinemisega. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetel ei ole Austria Vabariik kehtestanud käibemaksu puhul kohustust maksta intressi. Teist liiki maksude puhul kehtivat intressi maksmise kohustust ei saa tõlgendada kooskõlas liidu õigusega ega kohaldada käibemaksu suhtes.

2. Siiski annab teine direktiiv (tagastamisdirektiiv) vahetult kohaldatava õiguse nõuda intressi sisendkäibemaksu ülejäägilt, mis on hilinemisega tagasi makstud, välisriigis asuvale maksukohustuslasele, kes ei teinud tehinguid tagastamisliikmesriigis. Küsimus on selles, kas nimetatud direktiivi saab käesoleval juhul analoogia alusel kohaldada.

3. Isegi kui vastus sellele küsimusele on eitav ja ka käibemaksudirektiivist ei tulene vahetult kohaldatavat õigust nõuda intressi, saab Euroopa Kohus ilmselt siiski anda kasulikke nõuandeid, mis aitavad lahendada kohtuvaidlust kooskõlas liidu õigusega.

1 Algkeel: saksa.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

4. Direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi[2] (edaspidi „käibemaksudirektiiv"), artikkel 90 käsitleb maksustatava väärtuse vähendamist ja sätestab järgmist:

„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."

5. Käibemaksudirektiivi artikkel 183 on sõnastatud järgmiselt:

„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."

6. Direktiiv 2008/9/EÜ, millega sätestatakse üksikasjalikud eeskirjad käibemaksu tagastamiseks vastavalt direktiivile 2006/112/EÜ[3] (edaspidi „tagastamisdirektiiv"), käsitleb korda, mille alusel tagastatakse sisendkäibemaksu maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis ja kes ei teinud seal äritehinguid.

7. Tagastamisdirektiivi artikkel 27 käsitleb nimetatud tagastusnõudelt intressi arvutamist ja on sõnastatud järgmiselt:

„1. Intress arvutatakse alates viimasele päevale, mil vastavalt artikli 22 lõikele 1 tagasimakse oleks tulnud teha, järgnevast päevast kuni tagasimakse tegeliku tegemise päevani.

2. Intressimäär on võrdne maksukohustuslastele, kelle asukoht on tagastamisliikmesriigis, käibemaksu tagastamise korral selle liikmesriigi riiklike õigusaktide alusel kohaldatava intressimääraga.

Kui riiklike õigusaktide kohaselt ei ole asutatud maksukohustuslasele ette nähtud intressi seoses tagasimaksega, on makstav intress võrdne intressiga või vastava tasuga, mida tagastamisliikmesriik kohaldab käibemaksukohustuslase poolt käibemaksu hilinenud tasumisel."

B. Austria õigus

8. Austrias on maksukohustuslase õigus nõuda intressi föderaalses maksukorralduse seaduses (Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben, Bundesabgabenordnung, edaspidi „BAO") sätestatud järgmiselt.

2 ELT 2006, L 347, lk 1.

3 ELT 2008, L 44, lk 23.

9. BAO § 205 käsitleb maksukohustuslase õigust nõuda intressi üksikisiku tulumaksu ja äriühingu tulumaksu tagastamise korral:

„(1) Üksikisiku tulumaksu ja äriühingu tulumaksu summadelt, mis saadakse maksuotsuse järgse summa, millest on juba maha arvatud tasutud osamaksed (lõige 3), ning ettemaksete või varasema maksuotsusega määratud maksusumma vahena, tuleb ajavahemiku eest alates maksukohustuse tekkimise aastale järgneva aasta 1. oktoobrist kuni maksuotsuse teatavakstegemiseni arvutada intressi (maksuintress). Samad tingimused kehtivad vastavalt vahedele, mis tekivad

a) maksuotsuste tühistamisel, […]

(2) Maksuintressi määr on põhiintressimäär, millele lisandub 2% aastas. Maksuintressi ei määrata, kui selle summa on väiksem kui 50 eurot. Maksuintress määratakse kuni 48 kuu pikkuse ajavahemiku eest. […]".

10. BAO § 205a käsitleb alates 1. jaanuarist 2012 maksukohustuslase õigust nõuda intressi maksusumma enammakselt, kui kaebuse alusel määratakse maksusumma tagantjärele esialgsest väiksemana, ja on sõnastatud järgmiselt:

„(1) Kui vähendatakse juba tasutud maksusummat, mille suurus sõltub otseselt või kaudselt maksuotsuse peale esitatud kaebuse lahendamisest, siis tuleb maksukohustuslase taotlusel määrata intress ajavahemiku eest alates maksu tasumisest kuni maksusummat vähendava maksuotsuse või kohtulahendi teatavakstegemiseni (intress kaebemenetluse aja eest). […]

(4) Intressimäär on põhiintressimäär, millele lisandub 2% aastas. Intressi ei määrata, kui selle summa on väiksem kui 50 eurot."

III. Põhikohtuasi

11. Eelotsusetaotlus põhineb kahel erineval kassatsioonimenetlusel eelotsusetaotluse esitanud kohtus.

– Esimene kassatsioonimenetlus (kohtuasi nr Ro 2017/15/0035)

12. Esimese menetluse kaebaja CS (edaspidi „kaebaja 1") deklareeris esialgses käibedeklaratsioonis 2007. aasta augustikuu kohta sisendkäibemaksu ülejäägi, mille suurus oli 60 689,28 eurot. Maksuhaldur määras ülejäägi suuruseks siiski ainult 14 689,28 eurot. Kaebaja 1 vaidlustas selle maksuotsuse edukalt kohtus. Sisendkäibemaksu ülejäägi summa maksti talle täies ulatuses välja 22. mail 2013.

13. Kaebaja 1 esitas 30. mail 2013 BAO § 205a alusel taotluse kõnealuselt sisendkäibemaksu ülejäägi summalt intressi saamiseks ajavahemiku eest alates nimetatud sätte jõustumisest (1. jaanuar 2012) kuni kõnealuse summa väljamaksmiseni 22. mail 2013. Selle taotluse jättis maksuhaldur rahuldamata. Selle peale esitas kaebaja 1 kaebuse Bundesfinanzgericht'ile (Austria föderaalne maksukohus), kes jättis kaebuse rahuldamata.

14. Kaebuse rahuldamata jätmist põhjendas Bundesfinanzgericht (föderaalne maksukohus) sellega, et BAO § 205a ei hõlma olukorda, kus kohtumenetluse tulemusel makstakse välja sisendkäibemaksu ülejääk, vaid üksnes olukorda, kus kohtus edukalt vaidlustatakse liiga suures summas määratud ja tasutud maksusumma. Selle peale esitas kaebaja 1 kassatsioonkaebuse.

– Teine kassatsioonimenetlus (kohtuasi nr Ro 2018/15/0026)

15. Teise menetluse kaebaja (technoRent International, edaspidi „kaebaja 2“) on Saksamaal asuv ettevõtja. Ta müüs aastatel 2003 ja 2004 Austrias masinaid ja tasus neilt tehingutelt Austrias käibemaksu. Aastal 2005 märkis kaebaja 2 sama aasta maikuu kohta käivas esialgses käibedeklaratsioonis käibemaksu tagastusnõude suuruseks 367 081,58 eurot. Põhjus oli tasu tagantjärele vähendamine käibemaksudirektiivi artikli 90 tähenduses, sest osa masinate eest jäi kas täielikult või osaliselt tasumata.

16. Maksustatava väärtuse sel viisil vähendamist kontrolliti maksukontrolli raames (juulist 2006 kuni juunini 2008). Tagastusnõude summa maksti kaebajale 2 esialgu välja 10. märtsil 2008. Pärast maksukontrolli lõppu asus maksuhaldur siiski seisukohale, et maksustatavat väärtust ei tule vähendada. Seetõttu määras maksuhaldur 13. oktoobri 2008. aasta maksuotsusega maksunõude suuruseks 367 081,58 eurot. Selle maksuotsuse peale esitatud kaebus rahuldati.

17. Oktoobris 2013 esitas kaebaja 2 taotluse 367 081,58 euro suuruselt summalt intressi saamiseks ajavahemiku eest alates 2005. aasta juulist kuni 2013. aasta maini. Selle taotluse kohta tegi maksuhaldur otsuse, milles ta leidis, et intressi on BAO § 205a alusel õigus nõuda ainult ajavahemiku eest alates 1. jaanuarist 2012 kuni 8. aprillini 2013 (10 021,32 eurot). Kõnealuse otsuse peale esitatud kaebuse rahuldas kohus 29. mai 2017. aasta otsusega osaliselt ja mõistis kaebaja 2 kasuks välja viivitusintressi ka ajavahemiku eest alates 2. septembrist 2005 kuni 9. märtsini 2008. Kassatsioonkaebuses, mille maksuhaldur selle otsuse peale esitas, vaidlustatakse ainult viivitusintressi väljamõistmine ajavahemiku eest alates 2. septembrist 2005 kuni 9. märtsini 2008.

IV. Eelotsusetaotlus ja menetlus Euroopa Kohtus

18. Mõlema kassatsioonimenetluse osas pädev Verwaltungsgerichtshof (Austria kõrgeim halduskohus) ei näe võimalust tõlgendada BAO §-des 205 või 205a sisalduvaid sätteid intressi arvutamise kohta kooskõlas liidu õigusega ja esitas seetõttu 24. oktoobri 2018. aasta määrusega Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas liidu õigusest tuleneb vahetult kohaldatav õigusnorm, mis annab maksukohustuslasele, kellele maksuhaldur jätab olukorras, mis esineb põhikohtuasjades, õigel ajal tagastamata käibemaksu enammakse, õiguse nõuda viivitusintressi, mistõttu ta saab sellele nõudele tugineda maksuhalduri suhtes ja halduskohtutes, kuigi riigisiseses õiguses ei ole sellist intressinõuet kehtestatud?

Juhul kui vastus esimesele küsimusele on jaatav:

2. Kas ka juhul, kui tasu tagantjärele vähendamise tagajärjel vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 90 lõikele 1 tekib maksukohustuslasel käibemaksu tagastusnõue, on lubatav, et intressi arvutatakse alles pärast mõistliku aja möödumist, mille jooksul on maksuhalduril võimalik kontrollida maksukohustuslase esitatud tagastusnõude õigsust?

3. Kas asjaolu, et riigisisene õigus ei kehtesta intressi maksmise kohustust käibemaksu enammakse tagastusnõude hilinenud täitmise korral, viib tagajärjeni, et liikmesriigi kohtud peavad intressi arvutamisel kohaldama direktiivi 2008/9, millega sätestatakse üksikasjalikud eeskirjad käibemaksu tagastamiseks vastavalt direktiivile 2006/112 maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, vaid teises liikmesriigis, artikli 27 lõike 2 teises lõigus märgitud õiguslikku tagajärge ka juhul, kui põhikohtuasjad ei kuulu nimetatud direktiivi kohaldamisalasse?“

19. Euroopa Kohtu menetluses esitasid kirjalikud seisukohad Austria Vabariik ja komisjon.

V. Õiguslik hinnang

A. Eelotsuse küsimused

20. Kõik kolm küsimust käsitlevad sisuliselt seda, kas ja kui jaa, siis millises ulatuses sätestab liidu õigus kohustuse arvutada intressi sisendkäibemaksu ülejäägilt või käibemaksu tagastamise nõudelt (mida sageli nimetakse käibemaksu enammakseks). Kuna teine ja kolmas küsimus esitati tingimusel, et vastus esimesele küsimusele on jaatav, käsitlen ma kõigepealt esimest küsimust.

21. Eelotsusetaotluse esitanud kohus näib selle küsimuse puhul lähtuvat eeldusest, et Austria õiguses ei ole ette nähtud kohustust arvutada intressi sisendkäibemaksu ülejäägilt ega käibemaksu tagastamise nõudelt või on see ette nähtud ainult väga erandlikel asjaoludel. Tulumaksu üldiselt käsitleva BAO § 205 analoogia alusel kohaldamine ei ole võimalik. Ka BAO § 205a hõlmab alates 1. jaanuarist 2012 ainult neid olukordi, kus otsusega käibemaksu tagantjärele vähendatakse, mitte aga neid, kus sisendkäibemaksu suurendatakse. Sel põhjusel esitab kohus küsimuse „liidu õigusest" tuleneva vahetult kohaldatava õigusnormi kohta.

22. Käesoleval juhul on tegemist intressi arvutamisega käibemaksu ülejäägi summalt või käibemaksu tagastamise nõude summalt. Seega tuleb asjakohase liidu õigusena eelkõige kõne alla käibemaksudirektiiv ning eelkõige on asjakohased selle artiklid 183 ja 90.

23. Esimesele küsimusele vastamiseks tuleb seetõttu esmalt selgitada õiguse nõuda intressi ulatust käibemaksudirektiivi artikli 183 ja artikli 90 kohaselt (vt selle kohta allpool jaotise B punkt 1) ning selle vahetut kohaldatavust (vt selle kohta allpool jaotise B punkt 2). Seejärel tuleb uurida, kas analoogia alusel saab vahetult kohaldada tagastamisdirektiivi artiklit 27, mis ei ole käesoleval juhul asjakohane (vt selle kohta allpool jaotise B punkt 3), ning võimalusi tõlgendada BAO § 205 ja § 205a kooskõlas liidu õigusega (vt selle kohta allpool jaotis C).

B. Intressi arvutamine käibemaksu ülejäägi summalt ja käibemaksu tagastamise nõude summalt

1. Käibemaksudirektiivi artikli 183 ja artikli 90 sisu ja ulatus

a) Intressi arvutamine sisendkäibemaksu ülejäägi summalt

24. Kõigepealt tuleb selgitada, kas üksikisiku õigus nõuda intressi tuleneb käibemaksudirektiivist. Käibemaksudirektiiv ei sisalda konkreetset intressi maksmise kohustust. Ka käibemaksudirektiivi artiklis 183 on märgitud üksnes seda, et kui mahaarvatava sisendkäibemaksu summa ületab tasumisele kuuluva käibemaksu summa, võivad liikmesriigid kanda ülejäägi üle järgmisesse perioodi või teha tagastuse vastavalt enda kindlaksmääratavatele tingimustele.

25. Selle sätte sõnastus ei näe ette kohustust tasuda tagastamisele kuuluvalt käibemaksult intresse ega ka kuupäeva, millest alates tuleb sellised intressid välja maksta.[4]

26. Käibemaksudirektiivi artiklit 183 tuleb siiski käsitleda koostoimes artikliga 179. Käibemaksudirektiivi artikli 179 kohaselt teeb maksukohustuslane mahaarvamise, lahutades vastava maksustamisperioodi tasumisele kuuluvast käibemaksu kogusummast käibemaksu kogusumma, mille suhtes on samal perioodil tekkinud mahaarvamisõigus. Kokkuvõttes näeb käibemaksudirektiivi artikkel 179 ette vastaval maksustamisperioodil tasumisele kuuluvast maksusummast

4 Nii 24. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punkt 19) ja 12. mai 2011. aasta kohtuotsus Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punkt 27).

sisendkäibemaksu kohustusliku mahaarvamise. Kui maksukohustus on suurem sisendkäibemaksu summast, tuleb veel maksta (väiksem) maksusumma. Seevastu juhul, kui maksukohustus on sisendkäibemaksust väiksem, tekib sisendkäibemaksu ülejääk, mida käsitleb käibemaksudirektiivi artikkel 183.

27. Käibemaksudirektiivi artikli 183 kõnealusest seosest maksukohustuslase õigusega arvata maha sisendkäibemaks, arvestades neutraalsuse põhimõtet, lähtub Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika, mille kohaselt kuulub sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus käibemaksusüsteemi tervikuna ning põhimõtteliselt ei või seda piirata. Eelkõige rakendub see *kohe* kõikide maksude osas, millega koormati varem tehtud tehinguid.[5]

28. Lisaks tuleb meenutada, et mahaarvamisõiguse olemasolu ise tuleneb käibemaksudirektiivi artiklitest 167–172, mis sisalduvad peatükis „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala", samas kui direktiivi artiklid 178–183 puudutavad üksnes selle õiguse kasutamise korda.[6] Euroopa Kohus on juba otsustanud, et tingimused, mille liikmesriigid on selle õiguse kasutamiseks kindlaks määranud, ei või piirata neutraalse maksustamise põhimõtet ega panna maksukohustuslasele tervenisti või osaliselt selle maksu tasumise koormust.[7] Kokkuvõttes nõuab neutraalse maksustamise põhimõte, et kui käibemaksu enammakse tagastamine maksukohustuslasele ei toimu mõistliku aja jooksul, siis hüvitatakse maksukohustuslasele vastavate rahasummade kasutamise võimatusest tekkinud finantskahju viivise tasumisega.[8]

29. Selles mõttes tuleneb käibemaksudirektiivi artiklist 183 koostoimes neutraalsuse põhimõttega maksukohustuslase – nagu käesoleval juhul kaebaja 1 – õigus nõuda intressi sisendkäibemaksu ülejäägilt, mida talle ei ole välja makstud.

b) Intressi arvutamine käibemaksu tagastamise nõude summalt

30. Seesama kehtib ka kooskõlas komisjoni seisukohaga maksukohustuslase puhul, kes – nagu käesoleval juhul kaebaja 2 – on käibemaksu esialgu nõuetekohaselt tasunud ja kellel on maksustatava väärtuse vähendamise tõttu käibemaksudirektiivi artikli 90 alusel nüüd – st alates vähendamisest – õigus nõuda maksuvõlausaldajalt teatud summa (niinimetatud käibemaksu enammakse) tagastamist.

31. Mõlemal juhul on maksukohustuslane koormatud liiga suure käibemaksuga, mille ta maksis kas kaudselt oma tarnija kaudu või otse riigile. Neutraalsuse põhimõtte seisukohalt ei erine asjaomane koormus olenevalt sellest, kas võeti hilinenult arvesse maksustatava väärtuse vähendamist käibemaksudirektiivi artikli 90 alusel või tagastati hilinenult sisendkäibemaksu ülejääk artikli 183 alusel. Neil kaalutlustel on Euroopa Kohus maksustatava väärtuse vähendamise kohta juba otsustanud,[9] et „põhimõte, mille kohaselt on liikmesriigid kohustatud tagastama liidu õiguse vastaselt sissenõutud maksusumma koos viivisega, tuleneb viimati nimetatud õigusest".[10]

5 24. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punkt 21); 28. juuli 2011. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Ungari (C-274/10, EU:C:2011:530, punkt 43); 12. mai 2011. aasta kohtuotsus Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punkt 32); 30. septembri 2010. aasta kohtuotsus Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, punkt 34) ja 15. juuli 2010. aasta kohtuotsus Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

6 28. juuli 2011. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Ungari (C-274/10, EU:C:2011:530, punkt 44); vt selle kohta juba: 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punkt 30) ja 8. novembri 2001. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Madalmaad (C-338/98, EU:C:2001:596, punkt 71).

7 Nii sõnaselgelt: 24. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punkt 22); 28. juuli 2011. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Ungari (C-274/10, EU:C:2011:530, punkt 45) ja 12. mai 2011. aasta kohtuotsus Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punkt 33).

8 Nii sõnaselgelt 24. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punktid 23 ja 24) ning 12. mai 2011. aasta kohtuotsus Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punkt 51). Nii kokkuvõttes ka 23. aprilli 2020. aasta kohtuotsus Sole-Mizo ja Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 ja C-126/18, EU:C:2020:292, punkt 36).

9 19. juuli 2012. aasta kohtuotsus Littlewoods Retail Ltd jt (C-591/10, EU:C:2012:478, punkt 25).

10 Nii ka – siiski käibemaksudirektiivi artikli 183 kohaldamise kohta – 23. aprilli 2020. aasta kohtuotsus Sole-Mizo ja Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 ja C-126/18, EU:C:2020:292, punkt 36).

32. Niisiis tuleb ka esialgu õiguspäraselt sissenõutud käibemaksusumma, mis tuleb maksustatava väärtuse tagantjärele vähendamise tõttu tagastada, kuna enam ei esine seadusest tulenevat maksmise alust, sellest hetkest tagastada koos intressiga.

c) Kas tagastamisdirektiivi artikkel 27 välistab intressi arvutamise?

33. Erinevalt eelotsusetaotluses märgitust ja Austria Vabariigi seisukohast ei saa tagastamisdirektiivi artikli 27 lõike 2 teise lause sõnastusest seevastu järeldada, et liikmesriigid võivad täielikult välistada neilt nõuetelt intressi arvutamise. See säte on sõnastatud järgmiselt: „Kui riiklike õigusaktide kohaselt ei ole asutatud maksukohustuslasele ette nähtud intressi seoses tagasimaksega, on makstav intress võrdne intressiga või vastava tasuga, mida tagastamisliikmesriik kohaldab käibemaksukohustuslase poolt käibemaksu hilinenud tasumisel."

34. Sõnastus „kui riiklike õigusaktide kohaselt ei ole […] ette nähtud intressi" ei tähenda, nagu oleks direktiivi andja lähtunud sellest, et riigisiseses õiguses võib jätta kehtestamata normid, mis käsitlevad kohustust maksta intressi maksukohustuslasele tagastatava sisendkäibemaksu summalt.

35. Nagu nähtub tagastamisdirektiivi põhjendustest 1 ja 2, esinesid enne nimetatud direktiivi praeguse redaktsiooni vastuvõtmist märkimisväärsed puudused välisriigis asuvatele käibemaksukohustuslastele käibemaksu tagastamist käsitlevate liikmesriikide õigusaktide rakendamisel ja ühtlustamisel. Selle puuduse kõrvaldamiseks tugevdati tagastamisdirektiivi põhjenduse 3 kohaselt ettevõtjate õigusi. Seetõttu kehtestati tagastamisdirektiivi artikli 27 lõike 2 teise lausega konkreetne üldnorm, mis on kõigile liikmesriikidele siduv. Juhul kui ei ole kehtestatud kohustust maksta intressi välisriigis asuvatele maksukohustuslastele, tuleb järelikult kohaldada sama korda nagu riigile maksude hilinenud tasumisel.

36. Kõnealune üldnorm, mis käsitleb ainult teatud erijuhtu (tagastamisdirektiivi artikli 27 lõike 2 teine lause), ei välista siiski mingil juhul intressi arvutamist muudel juhtudel. See kehtib seda enam, et neutraalsuse põhimõttest (vt eespool punkt 28) tuleneb intressi arvutamise kohustus kõigil muudel juhtudel.

d) Vahekokkuvõte

37. Käibemaksudirektiivi artiklist 183 ja artiklist 90 koostoimes neutraalsuse põhimõttega tuleneb seetõttu liikmesriigi kohustus arvutada intressi nii sisendkäibemaksu ülejäägi summadelt kui ka maksustatava väärtuse vähendamise tõttu maksu tagastamise nõude summadelt.

2. Kas käibemaksudirektiivi artiklist 183 või artiklist 90 koostoimes neutraalsuse põhimõttega tuleneb vahetult kohaldatav õigus nõuda intressi?

38. Järgnevalt tuleb kontrollida, kas käibemaksudirektiivi artiklist 183 ja artiklist 90 koostoimes neutraalsuse põhimõttega tuleneb vahetult kohaldatav õigus nõuda intressi. Seda tuleb kooskõlas Austria Vabariigi seisukohaga eitada. Käibemaksudirektiivi artikli 183 ja artikli 90 kohaselt koostoimes neutraalsuse põhimõttega on tõepoolest kindel, et intressi tuleb põhimõtteliselt arvutada. Täpseid tingimusi – nt intressimäära või intressi arvutamise algusaega – ei ole liidu õiguses aga kindlaks määratud.

39. Intressi arvutamise korra kehtestamisel on liikmesriikidel pigem teatav vabadus.[11] See kehtib ka intressi arvutamisel käibemaksudirektiivi artiklis 90 nimetatud tagastusnõudelt.[12]

40. Nimetatud vabadust on Euroopa Kohus korduvalt rõhutanud. Nii on näiteks sätted, mille kohaselt tuleb ülejääk tagastada 45 päeva jooksul alates maksudeklaratsiooni esitamise päevast ja pärast seda tuleb arvutada intressi, kooskõlas käibemaksudirektiivi artikliga 183.[13]

41. Järelikult on liikmesriikidel kohustus määrata intressi arvutamise tingimused kindlaks oma riigisiseses õiguses. Arvestades Euroopa Liidus olevaid erinevate inflatsioonimäärade ja intressimääradega valuutapiirkondi, on käibemaksudirektiivi sisu selline avatus mõistetav. Käibemaksudirektiivi artikli 183 või artikli 90 vahetu kohaldamine koostoimes neutraalsuse põhimõttega selleks, et määrata kindlaks konkreetne õigus nõuda intressi maksukohustuslase kasuks, on seega välistatud.

3. Kas tagastamisdirektiivi artiklit 27 saab analoogia alusel kohaldada?

42. Ka tagastamisdirektiivi artikli 27 analoogia alusel kohaldamine – mida eelotsusetaotluse esitanud kohus seoses kolmanda küsimusega ilmselt kaalub –, ei tule käesoleval juhul ja kooskõlas Austria Vabariigi seisukohaga kõne alla. Nimetatud artikkel on tõepoolest piisavalt selge ja täpne, mistõttu saaks seda vahetult kohaldada. See kohustab liikmesriiki maksma intressi aga ainult välisriigis asuvale maksukohustuslasele, kes ei tee tehinguid tagastamisliikmesriigis.

43. Niisiis ei rikkunud Austria sellega, et ta jättis üle võtmata kohustuse maksta intressi Austrias asuvale maksukohustuslasele (või maksukohustuslasele, kes teeb tehinguid Austrias), tagastamisdirektiivi artiklit 27. Seega ei saa direktiivi vahetu kohaldamise mõtet ja eesmärki käesoleval juhul järgida. Nimelt ei saa ega ole vaja vältida, et riik võiks saada kasu omapoolsest liidu õiguse rikkumisest.[14]

44. Lisaks ei esine ka tahtmatut õiguslünka, mis on analoogia alusel kohaldamise eeldus. Nagu juba eespool selgitatud (vt punktid 35 ja 36), esinesid enne tagastamisdirektiivi praeguse redaktsiooni vastuvõtmist märkimisväärsed puudused seoses välisriigis asuvatele käibemaksukohustuslastele käibemaksu tagastamise korraga. Samas riigis asuvate maksukohustuslaste puhul seadusandja sellistest puudustest ilmselt siiski ei lähtunud, sest muidu ei oleks ta piirdunud ainult kõnealuse olukorra käsitlemisega.

45. Sellest olenemata tähendaks sellise direktiivi analoogia alusel kohaldamine, mis käesoleval juhul ei ole asjakohane, liidu seadusandja poolt käibemaksudirektiivis antud hinnangu eiramist. Seadusandja andis käibemaksudirektiivi artikli 183 ja artikli 90 sõnastusega liikmesriikidele õiguse kehtestada käibemaksu ülejäägi ja tagastusnõude täpsem kord ning neilt intressi arvutamine. Euroopa Kohus mainib liikmesriikide teatavat vabadust.[15] Sellest vabadusest mindaks mööda, kui tagastamisdirektiivi artiklit 27 kohaldataks analoogia alusel.

11 23. aprilli 2020. aasta kohtuotsus Sole-Mizo ja Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 ja C-126/18, EU:C:2020:292, punkt 37); 24. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punkt 20 – autonoomia); 28. juuli 2011. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Ungari (C-274/10, EU:C:2011:530, punkt 39); 12. mai 2011. aasta kohtuotsus Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punktid 33 ja 64) ning 10. juuli 2008. aasta kohtuotsus Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, punkt 17).

12 Vt 19. juuli 2012. aasta kohtuotsus Littlewoods Retail Ltd jt (C-591/10, EU:C:2012:478).

13 12. mai 2011. aasta kohtuotsus Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punktid 50 ja 61).

14 Selle kohta sõnaselgelt: 24. jaanuari 2012. aasta kohtuotsus Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punkt 38); 14. juuli 1994. aasta kohtuotsus Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, punktid 22 ja 23) ning 26. veebruari 1986. aasta kohtuotsus Marshall (152/84, EU:C:1986:84, punkt 49).

15 28. juuli 2011. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Ungari (C-274/10, EU:C:2011:530, punkt 39); 12. mai 2011. aasta kohtuotsus Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punktid 33 ja 64); 10. juuli 2008. aasta kohtuotsus Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, punkt 17) ning 25. oktoobri 2001. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Itaalia (C-78/00, EU:C:2001:579, punkt 32).

4. Vahekokkuvõte

46. Käibemaksudirektiivi artiklist 183 ja artiklist 90 koostoimes neutraalsuse põhimõttega ei tulene vahetult kohaldatavat kohustust arvutada intressi maksukohustuslase kasuks. Selleks ei ole intressimäär ja intressi arvutamise algusaeg piisavalt üksikasjalikult kindlaks määratud. Sellest hoolimata sätestavad käibemaksudirektiivi artikkel 183 ja artikkel 90 koostoimes neutraalsuse põhimõttega intressi maksmise kohustuse. Tagastamisdirektiivi artikli 27 analoogia alusel kohaldamine ei tule samuti kõne alla.

C. Liikmesriikide kaalutlusõiguse piirid: võrdväärsuse põhimõte ja tõhususe põhimõte

47. Kuna käibemaksudirektiivist ei tulene seega vahetult kohaldatavat kohustust maksta intressi, kuulub intressinõude kindlaksmääramine põhimõtteliselt liikmesriikide pädevusse. Nagu Euroopa Kohus on juba otsustanud, on liikmesriikidel selles osas teatav vabadus [16] ja nad võivad ise kehtestada intressinõude tingimused.

48. Need tingimused ei tohi aga olla ebasoodsamad võrreldes tingimustega, mis kehtivad sarnastele riigisisestele olukordadele (võrdväärsuse põhimõte), ega tohi olla sätestatud selliselt, et need muudavad liidu õiguskorraga antud õiguste kasutamise praktiliselt võimatuks või ülemäära keeruliseks (tõhususe põhimõte). [17]

49. Need põhimõtted avaldavad mõju sellele, kuidas liikmesriikide kohtud kohaldavad ja tõlgendavad riigisisest õigust. Seda seetõttu, et nagu Euroopa Kohus on juba otsustanud, peab liikmesriigi kohus tagama liidu õiguse – käesoleval juhul käibemaksudirektiivi – täieliku toime, jättes vajaduse korral omaenda võimupädevuse alusel kohaldamata varasema tõlgenduse, mis ei ole liidu õigusega kooskõlas. [18] Liikmesriigi kohus võtab arvesse riigisisest õigust kui tervikut, et hinnata, millisel määral võib seda kohaldada nii, et see ei annaks liidu õigusega vastuolus olevat tulemust. [19]

50. See seab siiski tingimuseks, et kohtul on selline võimalus olemas. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul välistavad BAO §-de 205 ja 205a sõnastus, eesmärk ja kontekst tõepoolest nende kohaldamise „käibemaksu tagastusnõuete hilinenud täitmise korral". Siiski võib kõne alla tulla nende sätete tõlgendamine kooskõlas liidu õigusega või analoogia alusel kohaldamine. Kui puudub käibemaksu enammakset käsitlev kord, võib see tähendada tahtmatut õiguslünka. Selle saaks kaebaja 2 puhul näiteks täita nii, et analoogia alusel kohaldataks teist liiki maksude kohta kehtivat kohustust maksta intressi (nt BAO § 205), järgides võrdväärsuse ja tõhususe põhimõtteid.

16 23. aprilli 2020. aasta kohtuotsus Sole-Mizo ja Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 ja C-126/18, EU:C:2020:292, punkt 37); 24. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punkt 20 – autonoomia); 28. juuli 2011. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Ungari (C-274/10, EU:C:2011:530, punkt 39) ja 12. mai 2011. aasta kohtuotsus Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punkt 29).

17 16. juuli 2020. aasta kohtuotsus UR (advokaatide käibemaksukohustus) (C-424/19, EU:C:2020:581, punkt 25); 4. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, punkt 58); 10. juuli 2014. aasta kohtuotsus Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, punkt 54); 24. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punkt 20); 21. jaanuari 2010. aasta kohtuotsus Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, punkt 17) ja 3. septembri 2009. aasta kohtuotsus Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, punkt 24).

18 Nii sõnaselgelt 16. juuli 2020. aasta kohtuotsus UR (advokaatide käibemaksukohustus) (C-424/19, EU:C:2020:581, punkt 30); vt vastavalt 4. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, punkt 61) ja 5. märtsi 2020. aasta kohtuotsus OPR-Finance (C-679/18, EU:C:2020:167, punkt 44). Selle kohta ka juba: 10. juuli 2014. aasta kohtuotsus Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, punkt 54); 24. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punkt 20) ja 21. jaanuari 2010. aasta kohtuotsus Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, punkt 17).

19 Analoogilised 4. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, punkt 59) ja 8. novembri 2016. aasta kohtuotsus Ognyanov (C-554/14, EU:C:2016:835, punktid 59 ja 66).

51. Kaebaja 1 puhul tuleb märkida järgmist: see, kas kaebuse alusel vähendatakse maksuvõlga või suurendatakse sisendkäibemaksu mahaarvamise nõuet, ei ole sellest tuleneva sisendkäibemaksu ülejäägi (st ülejäägi käibemaksudirektiivi artikli 183 kohaselt) seisukohast määrava tähtsusega. Seetõttu võib siin kõne alla tulla BAO § 205a liidu õigusega kooskõlas olev laiendav tõlgendamine, järgides võrdväärsuse ja tõhususe põhimõtteid.

52. Arvestades aga seda, et iga liikmesriigi õigust ei ole võimalik tõlgendada kooskõlas liidu õigusega, nagu muu hulgas nähtub ka liikmesriikide kohustusest hüvitada liidu õiguse rikkumisega põhjustatud kahju,[20] saab selle üle lõppkokkuvõttes otsustada ainult eelotsusetaotluse esitanud kohus.

53. Kuna esimesele eelotsuse küsimusele anti eitav vastus, ei ole teisele ja kolmandale küsimusele vaja enam eraldi vastata.

VI. Ettepanek

54. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Verwaltungsgerichtshofi (Austria kõrgeim halduskohus) esimesele eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Liidu õigusest – käesoleval juhul käibemaksudirektiivi artiklist 183 ja artiklist 90 koostoimes neutraalsuse põhimõttega – tuleneb, et nii sisendkäibemaksu ülejäägi summalt käibemaksudirektiivi artikli 183 alusel kui ka maksustatava väärtuse korrigeerimisest käibemaksudirektiivi artikli 90 alusel tuleneva käibemaksu enammakse nõude summalt tuleb põhimõtteliselt arvutada intressi, kui neid ei tagastata mõistliku aja jooksul. Vahetult kohaldatavat õigusnormi neilt nõuetelt konkreetse intressi arvutamise kohta ei ole direktiivis siiski sätestatud. Eelotsusetaotluse esitanud kohus on seega kohustatud tegema kõik, mis on tema pädevuses, et saavutada liidu õigusega kooskõlas olev tulemus, näiteks kohaldades analoogia alusel riigisisest õigust või andes sellele liidu õigusega kooskõlas oleva laiendava tõlgenduse.

20 Vt selle kohta 24. jaanuari 2012. aasta kohtuotsus Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punktid 42 ja 43); 4. juuli 2006. aasta kohtuotsus Adeneler jt (C-212/04, EU:C:2006:443, punkt 112) ja 14. juuli 1994. aasta kohtuotsus Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, punkt 27).