Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

12. mai 2021 *

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 90 – Maksustatava väärtuse vähendamine – Artikkel 183 – Käibemaksu ülejäägi tagastamine – Viivitusintress – Liikmesriigi õigusnormide puudumine – Neutraalse maksustamise põhimõte – Liidu õigusnormide vahetu kohaldatavus – Kooskõlalise tõlgendamise põhimõte

Kohtuasjas C-844/19,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Verwaltungsgerichtshofi (Austria kõrgeim halduskohus) 24. oktoobri 2019. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 15. novembril 2019, menetluses

CS,

Finanzamt Österreich, Dienststelle Graz-Stadt, varem Finanzamt Graz-Stadt

versus

Finanzamt Österreich, Dienststelle Judenburg Liezen, varem Finanzamt Judenburg Liezen,

technoRent International GmbH,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja president A. Arabadjiev, kohtunikud A. Kumin, T. von Danwitz, P. G. Xuereb (ettekandja) ja I. Ziemele,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Austria valitsus, esindajad: A. Posch ja F. Koppensteiner,

– Euroopa Komisjon, esindajad: J. Jokubauskaitė ja L. Mantl,

olles 21. jaanuari 2021. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: saksa.

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), (edaspidi „käibemaksudirektiiv“) artikli 90 lõike 1 ja artikli 183 ning nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiivi 2008/9/EÜ, millega sätestatakse üksikasjalikud eeskirjad käibemaksu tagastamiseks vastavalt direktiivile 2006/112/EÜ maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, vaid teises liikmesriigis (ELT 2008, L 44, lk 23), artikli 27 lõike 2 teise lõigu tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud kahes kohtuvaidluses, millest esimese pooled on füüsiline isik CS ja Finanzamt Österreich, Dienststelle Judenburg Liezen (Austria maksuamet, Judenburg Liezeni teenindusbüroo, Austria), varem Finanzamt Judenburg Liezen (Judenburg Liezeni maksukeskus), ja teise pooled on Finanzamt Österreich, Dienststelle Graz-Stadt (Austria maksuamet, Grazi linna teenindusbüroo, Austria), varem Finanzamt Graz-Stadt (Grazi linna maksukeskus), ja Saksamaal asutatud äriühing technoRent International GmbH.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Käibemaksudirektiiv

3 Käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikes 1 on ette nähtud:

„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.“

4 Direktiivi artikkel 167 on sõnastatud järgmiselt:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

5 Direktiivi artiklis 183 on sätestatud:

„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.“

Direktiiv 2008/9

6 Direktiivi 2008/9 põhjendused 1–3 on sõnastatud järgmiselt:

„(1) Nii liikmesriikide haldusasutuste kui ka ettevõtete seisukohast kujutavad märkimisväärseid probleeme rakendussätted, mis on sätestatud nõukogu 6. detsembri 1979. aasta direktiivis 79/1072/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – välismaal asuvatele käibemaksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord [(EÜT 1979, L 331, lk 11; ELT eriväljaanne 09/01, lk 79)].

(2) Kõnealuses direktiivis sätestatud korda tuleks muuta tähtaja suhtes, mille jooksul ettevõtteid tagastamistaotluste suhtes langetatud otsustest teavitatakse. Samas tuleks sätestada, et ettevõtetel on samuti kohustus teatud tähtaja jooksul vastata. Lisaks tuleks korda lihtsustada ja ajakohastada, võimaldades kasutada kaasaegseid tehnoloogiaid.

(3) Uus kord peaks parandama ettevõtete olukorda, kuna liikmesriigid on kohustatud maksma intressi, kui käibemaks tagastatakse hilinemisega, ning tugevdatakse ettevõtete õigust esitada kaebus.“

7 Nagu nähtub direktiivi 2008/9 artiklist 1, sätestatakse selles direktiivis üksikasjalikud eeskirjad käibemaksu tagastamiseks maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis ja kes täidavad selle direktiivi artiklis 3 sätestatud tingimusi.

8 Nimetatud direktiivi artikli 19 lõikes 2 on ette nähtud, et tagastamisliikmesriik teatab maksukohustuslasele oma otsusest tagastamistaotlus rahuldada või selle rahuldamisest keelduda nelja kuu jooksul selle kättesaamisest selle liikmesriigi poolt.

9 Direktiivi 2008/9 artikli 21 kohaselt on tagastamisotsuse tegemiseks ette nähtud tähtaeg vähemalt kuus kuud, kui tagastamisliikmesriik nõuab lisateavet, ja kaheksa kuud, kui see liikmesriik nõuab täiendavat lisateavet.

10 Direktiivi artikli 22 lõikes 1 on sätestatud:

„Kui tagastamistaotlus rahuldatakse, maksab tagastamisliikmesriik käibemaksu heakskiidetud summa ulatuses välja hiljemalt 10 tööpäeva jooksul alates artikli 19 lõikes 2 nimetatud tähtaja lõppemisest või, kui nõuti lisateavet või täiendavat lisateavet, artiklis 21 nimetatud tähtaegade lõppemisest.“

11 Direktiivi artikkel 26 on sõnastatud järgmiselt:

„Tagastamisliikmesriik tasub taotlejale tagastamisele kuuluvalt käibemaksu summalt taotlejale intressi, kui käibemaks tagastatakse hiljem kui artikli 22 lõike 1 kohasel viimasel maksekuupäeval.

[…]“.

12 Sama direktiivi artiklis 27 on ette nähtud:

„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.“

Austria õigus

13 Föderaalse maksukorralduse seaduse (Bundesabgabenordnung; *BGBl.* 194/1961) põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „BAO“) on §-s 205 „Maksuintressi määr“ ette nähtud:

„(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) Aasta intressimäär on baasintressi määr, mida suurendatakse 2%. Maksuintressi ei määrata, kui selle summa on väiksem kui 50 eurot. Maksuintress määratakse kuni 48 kuu pikkuse ajavahemiku eest.

[…]“.

14 BAO §-s 205a „Intress kaebemenetluse aja eest“, mida kohaldatakse alates 1. jaanuarist 2012, on sätestatud:

„(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) Aasta intressimäär on baasintressi määr, mida suurendatakse 2%. Intressi ei määrata, kui selle summa on väiksem kui 50 eurot.“

15 Maksukohustuslaste osas, kelle asukoht ei ole Austrias ja kes ei tee seal ka tehinguid, on Bundesministers für Finanzeni (föderaalne rahandusminister) 21. aprilli 1995. aasta määruse välismaal asuvatele ettevõtjatele mahaarvatava käibemaksu tagastamise kohta (Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird; *BGBl.* 279/1995) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni (*BGBl.* II, 158/2014) §-s 3 teistes liikmesriikides asuvate maksukohustuslaste osas ette nähtud, et kui pärast 4 kuu ja 10 tööpäeva möödumist tagastamistaotluse saabumisest maksuametisse ei tasu maksuhaldur tagastamisele kuuluvat summat, siis tuleb maksukohustuslasele maksta 2% suurust viivist tähtajaks tagastamata jäänud maksusummalt. Kui maksuhaldur nõuab lisateavet, on see tähtaeg 6 kuud ja 10 tööpäeva ning nõude teistkordse esitamise korral 8 kuud ja 10 tööpäeva. Teine viivis, mis moodustab 1% tagastamata summast, tuleb kindlaks määrata, kui maksusummat ei ole tagastatud hiljemalt kolm kuud pärast nimetatud tähtaja möödumist. Kolmas viivis, mis on samuti 1% tagastamata summast, tuleb kindlaks määrata, kui maksusummat ei ole tagastatud hiljemalt kolm kuud pärast teise viivise määramisega seotud tähtaja möödumist.

Põhikohtuasjad ja eelotsuse küsimused

16 CS haldab Austrias hotelli. Ta deklareeris esialgses käibedeklaratsioonis 2007. aasta augustikuu kohta käibemaksu enammakse summas 60 689,28 eurot.

17 Judenburg Liezeni teenindusbüroo määras pärast auditi tegemist 18. oktoobri 2007. aasta otsusega CSi käibemaksu enammakse suuruseks siiski ainult 14 689,28 eurot.

18 CS esitas selle otsuse peale kaebuse. Unabhängiger Finanzsenat (sõltumatu maksukohus, Austria) rahuldas kaebuse 15. mail 2013. Seejärel kanti CSi deklareeritud enammakse kogusumma tema maksukontole.

19 CS esitas 30. mail 2013 BAO § 205a alusel taotluse kõnealuselt käibemaksu enammakse summalt intressi saamiseks alates 1. jaanuarist 2012, mis on selle sätte jõustumise kuupäev. Judenburg Liezeni teenindusbüroo jättis selle taotluse 10. juuni 2013. aasta otsusega rahuldamata.

20 CS esitas selle otsuse peale kaebuse Bundesfinanzgerichtile (föderaalne maksukohus, Austria), kes jättis kaebuse rahuldamata. Selle kohtu sõnul ei ole BAO § 205a kohaldatav selliste olukordade suhtes, nagu on arutusel käesolevas asjas, kus maksukohustuslasele tagastati enammakstud käibemaks maksukeskuse esialgse otsuse peale esitatud kaebuse tulemusena.

21 CS esitas nimetatud kohtu otsuse peale kassatsioonkaebuse Verwaltungsgerichtshofile (Austria kõrgeim halduskohus).

22 Aastatel 2003–2004 müüs technoRent International Austrias masinaid, mis olid selles liikmesriigis käibemaksuga maksustatavad. Äriühing deklareeris esialgses käibedeklaratsioonis 2005. aasta maikuu kohta käibemaksu enammakse summas 367 081,58 eurot, kuna masinate müügihinda vähendati pärast nende müüki.

23 Masinate müügi osas tehti audit, mis algas 2006. aasta juulis. 10. märtsil 2008 kanti technoRent Internationali märgitud summa tema maksukontole. Auditi tulemusel leidis Grazi linna teenindusbüroo siiski, et müügihinna kohandamist ei oleks tohtinud teha ja et seega tagastamisele kuuluvat käibemaksu enammakset ei ole. Maksuhaldur võttis seejärel tagasi summa, mis oli kantud technoRent Internationali maksukontole.

24 Äriühing esitas selle otsuse peale kaebuse, mille Unabhängiger Finanzsenat (sõltumatu maksukohus) 8. aprillil 2013 rahuldas. 10. mail 2013 kanti 367 081,58 eurot uuesti technoRent Internationali maksukontole.

25 Tuginedes Euroopa Kohtu käibemaksualasele praktikale, esitas technoRent International 21. oktoobril 2013 taotluse 367 081,58 euro suuruselt summalt intressi saamiseks ajavahemiku eest 2005. aasta juulist kuni 2013. aasta maini. Grazi linna maksukeskus rahuldas 4. veebruari 2014. aasta otsusega selle taotluse osaliselt ja määras intressi ajavahemiku eest 1. jaanuarist 2012, mil jõustus BAO § 205a, kuni 8. aprillini 2013, mis on Unabhängiger Finanzsenati (sõltumatu maksukohus) otsuse kuupäev.

26 Kuna Grazi linna teenindusbüroo otsusega jäeti technoRent Internationali taotlus osaliselt rahuldamata, esitas ta selle peale kaebuse Bundesfinanzgerichtile (föderaalne maksukohus). See kohus leidis 29. mai 2017. aasta kohtuotsuses, et arvestades Euroopa Kohtu praktikat käibemaksu valdkonnas, on technoRent Internationalil õigus saada viivist ka ajavahemiku eest 2. septembrist 2005 kuni 9. märtsini 2008.

27 Grazi linna teenindusbüroo esitas selle kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse Verwaltungsgerichtshofile (Austria kõrgeim halduskohus).

28 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et Austria maksuõiguses puuduvad üldised õigusnormid intressi kohaldamise kohta maksu ümberarvutustele, kuna BAO § 205 käsitleb vaid üksikisiku tulumaksu ja äriühingu tulumaksu valdkonda ning selle seaduse §-s 205a on ette nähtud üksnes intress kaebemenetluse aja eest.

29 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul on sellise enammakstud käibemaksu hilinenud tagastamise kohta, nagu on osutatud talle esitatud esimeses kassatsioonkaebuses, Euroopa Kohus juba mitu korda teinud otsuse, et maksukohustuslasele tuleb maksta viivist, kui tagastamine ei ole toimunud mõistliku aja jooksul. See Euroopa Kohtu praktika puudutab aga olukordi, kus asjaomaste liikmesriikide õiguskorrad sisaldasid – erinevalt Austria õigusest – üldisi õigusnorme, mille alusel liikmesriik on kohustatud maksma maksukohustuslasele intressi juhul, kui enammakstud käibemaksu tagastamisega ebaseaduslikult viivitatakse.

30 Seega tekib küsimus, kas selliste õigusnormide puudumisel võib liidu õigust ja eelkõige käibemaksudirektiivi artiklit 183 tõlgendada nii, et see on vahetult kohaldatav õigusnorm, millele maksukohustuslane võib tugineda, et nõuda viivist enammakstud käibemaksu hilinenud tagastamise eest. Nimetatud kohus rõhutab sellega seoses, et direktiivi 2008/9 artikli 27 lõike 2 teine lõik ei lähtu põhimõttest, et liidu õiguse alusel peaks tingimata tunnustama maksukohustuslase õigust saada sellist viivist. Juhul kui liidu õigust tuleks siiski tõlgendada nii, et selline õigus on olemas, muutuks selle sätte kohaldamisala olematuks.

31 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et tema menetluses olev teine kassatsioonkaebus ei puuduta käibemaksu enammakset käibemaksudirektiivi artikli 183 tähenduses, vaid käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamist direktiivi artikli 90 lõike 1 tähenduses. Seega tuleb välja selgitada, kas juhul, kui sellises asjas tuleb kohaldada liidu õigust rikkudes sisse nõutud makse käsitlevat Euroopa Kohtu praktikat, sisaldab liidu õigus vahetult kohaldatavaid õigusnorme, mis annavad maksukohustuslasele, kellele maksuhaldur niisuguses olukorras, nagu on arutusel käesolevas asjas, ei tagasta tähtajaks käibemaksu enammakset, viivise saamise õiguse, mistõttu maksukohustuslane võib nõuda selle õiguse teostamist maksuhaldurilt ja halduskohtu kaudu, kuigi riigisiseses õiguses ei ole sarnaste maksu ümberarvutustega viivitamise eest intressi ette nähtud.

32 Kui selline õigus kehtiks nii käibemaksudirektiivi artiklis 183 kui ka selle direktiivi artikli 90 lõikes 1 nimetatud olukordade puhul, tekib lisaks küsimus, millisest ajahetkest alates tuleb intressi arvutada, ning küsimus, kas siis, kuna Austria õiguses sellekohased õigusnormid puuduvad, tuleb maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole Austrias, kohaldada direktiivi 2008/9 artikli 27 lõike 2 teises lõigus sätestatud õiguslikku tagajärge, kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetluses olevad kohtuasjad ei kuulu selle direktiivi kohaldamisalasse.

33 Neil asjaoludel otsustas Verwaltungsgerichtshof (Austria kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada 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 [käibemaksudirektiivi] 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] artikli 27 lõike 2 teises lõigus märgitud õiguslikku tagajärge ka juhul, kui põhikohtuasjad ei kuulu nimetatud direktiivi kohaldamisalasse?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

34 Nende kolme küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas liidu õigust tuleb tõlgendada nii, et käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 1 alusel maksustatava väärtuse korrigeerimisest tuleneva tagasimakse korral tekib sarnaselt käibemaksu enammakse tagastamisele selle direktiivi artikli 183 alusel kohustus maksta intressi, kui tagastamine ei toimu mõistliku aja jooksul, ja kui, siis millised on intressi maksmise tingimused.

Viivitusintressi maksmine

35 Mis puutub enammakstud käibemaksu tagastamisse käibemaksudirektiivi artikli 183 alusel, siis tuleb silmas pidada, nagu Euroopa Kohus on korduvalt rõhutanud, et selle direktiivi artiklis 167 ja järgmistes artiklites sätestatud mahaarvamisõigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei saa põhimõtteliselt piirata. See õigus on nimelt kasutatav kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas (vt eelkõige 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 38, ning 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punkt 33).

36 Mahaarvamissüsteemi ja seega tagasimaksete eesmärk on nimelt ettevõtja kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastada. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab selle tagajärjel kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusel et nimetatud tegevused ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatavad (21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 38).

37 Samuti tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et kuigi liikmesriikidel on käibemaksudirektiivi artiklis 183 ette nähtud eeskirjade kehtestamisel teatav vabadus, ei või need piirata neutraalse maksustamise põhimõtet, pannes maksukohustuslasele tervenisti või osaliselt selle maksu tasumise koormuse (12. mai 2011. aasta kohtuotsus Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punkt 33, ja 14. mai 2020. aasta kohtuotsus Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, punkt 35).

38 Eelkõige peavad need eeskirjad võimaldama maksukohustuslasel saada kohastel tingimustel käibemaksu enammaksest tuleneva saadaoleva summa asjakohastel tingimustel täies ulatuses tagasi; see tähendab, et tagasimakse tuleb sooritada mõistliku aja jooksul likviidsete või samaväärsete vahenditega ning et kehtestatud tagastamismeetodiga ei tohi maksukohustuslase jaoks mitte mingil juhul kaasneda finantsriski (12. mai 2011. aasta kohtuotsus Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punkt 33).

39 Kui aga juhul, kui enammakstud käibemaksu ei tagastata mõistliku aja jooksul, ei oleks maksukohustuslasel õigust viivitusintressile, mõjutaks see tema olukorda negatiivselt, rikkudes neutraalse maksustamise põhimõtet.

40 Siit järeldub, et kuigi käibemaksudirektiivi artikkel 183 ei näe ette tagastamisele kuuluvalt käibemaksu enammakselt intressi maksmise kohustust ega täpsusta hetke, millest alates intressi tuleb tasuda, nõuab käibemaksusüsteemi neutraalsuse põhimõte, et rahaline kahju, mis on tekkinud enammakstud käibemaksu alles pärast mõistliku tähtaja möödumist tagasimaksmise tõttu, hüvitatakse viivitusintressi maksmisega (28. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, punkt 25, ja 14. mai 2020. aasta kohtuotsus Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, punkt 40).

41 Nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 31, kehtib sama käibemaksu tagastamise suhtes, mis tuleneb käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamisest käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 1 alusel.

42 Nimelt koormab maksukohustuslast sellises olukorras ka enammakstud käibemaks, mis tuleb talle tagastada; see tekitab talle rahalist kahju, kuna ta ei saa kõnealuseid rahasummasid kasutada. Kui aga juhul, kui maksuhaldur ei tagasta enammakset mõistliku aja jooksul, ei oleks maksukohustuslasel õigust viivitusintressile, mõjutaks see tema olukorda negatiivselt, rikkudes seega neutraalse maksustamise põhimõtet.

43 Seda järeldust ei sea kahtluse alla direktiivi 2008/9 artikli 27 lõike 2 teine lõik.

44 Sellega seoses tuleb esiteks märkida, et kuigi selles sättes on sõnaselgelt viidatud olukorrale, kus liikmesriigi õigus ei näe ette intressi kohaldamist juhul, kui enammakstud käibemaksu ei tagastata mõistliku aja jooksul, ei saa selle sätte sõnastusest kuidagi järeldada, et liidu õigusega oleks kooskõlas see, kui riigisiseses õiguses ei ole intressi maksmist sellistes olukordades ette nähtud.

45 Teiseks, nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 35, nähtub direktiivi 2008/9 põhjendustest 1–3, et sätted, mis käsitlevad maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, käibemaksu tagastamise korda ja mis olid jõus enne selle direktiivi vastuvõtmist, tekitasid märkimisväärseid probleeme nii liikmesriikide haldusasutustele kui ka ettevõtjatele ning et seetõttu tuleb viimaste olukorda parandada, võttes arvesse, et liikmesriigid on kohustatud tasuma intressi, kui tagasimakse tegemisega viivitatakse.

46 Siit järeldub, et direktiivi 2008/9 artikli 27 lõike 2 teine lõik kujutab endast üldnormi, mille eesmärk on kaitsta maksukohustuslasi, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, juhul kui direktiivi vastuvõtmise kuupäeval ei näinud liikmesriigi õigus – vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega – ette kohustust kohaldada käibemaksu tagastamisele viivist.

Liikmesriigi kohtu kohustused

47 Seoses küsimusega, kuidas tuleb käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 1 alusel maksustatava väärtuse korrigeerimisest tuleneva tagasimakse või direktiivi artikli 183 alusel käibemaksu enammakse tagastamise korral maksta intressi, kui makset ei ole tehtud mõistliku aja jooksul, tuleb märkida, et need sätted ei sisalda selles osas täpsustusi, eriti mis puudutab kohaldatavat intressimäära ja kuupäeva, millest alates kuulub intress tasumisele.

48 Tuleb silmas pidada, et väljakujunenud kohtupraktikast nähtub, et käibemaksudirektiivi artiklis 183 ette nähtud enammakstud käibemaksu tagasisaamise õiguse rakendamine kuulub põhimõtteliselt liikmesriikide menetlusautonoomia valdkonda, mida reguleerivad võrdväärsuse ja tõhususe põhimõtted. Kuigi liikmesriikidel on enammakstud käibemaksu tagastamise tingimuste kehtestamisel teatud vabadus, ei või need piirata neutraalse maksustamise põhimõtet (28. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, punktid 22 ja 24 ning seal viidatud kohtupraktika).

49 Sama kehtib intressi kohaldamise korra kohta käibemaksu tagastamisel, mis on tingitud käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamisest direktiivi artikli 90 lõike 1 alusel, kuna seda korda nimetatud direktiiv ei reguleeri.

50 Mis puudutab põhikohtuasjas käsitletavat olukorda, siis nähtub eelotsusetaotlusest, et Austria õiguses ei ole õigusnorme, mis näeksid ette selles taotluses nimetatud maksukohustuslaste õiguse saada intressi, kui käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 1 alusel maksustatava väärtuse korrigeerimisest tulenevat tagasimakset või enammakstud käibemaksu tagasimakset selle direktiivi artikli 183 alusel ei tehta mõistliku aja jooksul. Lisaks, mis puudutab direktiivi 2008/9 artiklit 27, siis põhikohtuasja asjaolud ei kuulu selle direktiivi kohaldamisalasse, kuna direktiivi eesmärk on – nagu nähtub selle artiklist 1 – reguleerida üksnes käibemaksu tagastamise korda maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis ja kes vastavad teatud tingimustele.

51 Seega, võttes arvesse liikmesriikide vabadust käibemaksu tagastamise korra kindlaksmääramisel, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 48, ei saa direktiivi 2008/9 artiklit 27 kohaldada isegi analoogia alusel, sealhulgas ajavahemiku suhtes, mille eest selle sätte alusel tuleb tasuda viivist. Lisaks, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 44 esile tõi, ei ole liidu õiguses lünka, mille täitmiseks tuleks kohaldada analoogia alusel selles sättes sisalduvaid õigusnorme.

52 Samas tuleb aga viidata Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikale, mille kohaselt on nii haldusasutustel kui ka liikmesriikide kohtutel, kes vastutavad oma pädevuse piires liidu õigusnormide kohaldamise eest, kohustus tagada nende sätete täielik toime (5. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, punkt 91 ja seal viidatud kohtupraktika).

53 Eelkõige on aluslepingutega loodud süsteemile omane riigisisese õiguse kooskõlalise tõlgendamise põhimõte, mille kohaselt tuleb liikmesriigi kohtul tõlgendada riigisisest õigust võimalikult suures ulatuses kooskõlas liidu õigusega, kuna see võimaldab liikmesriikide kohtutel tagada oma pädevuse piires kohtuvaidluste lahendamisel liidu õiguse täieliku toime (19. novembri 2019. aasta kohtuotsus A. K. jt (kõrgeima kohtu distsiplinaarkolleegiumi sõltumatus), C-585/18, C-624/18 ja C-625/18, EU:C:2019:982, punkt 159). Riigisisese õiguse kooskõlalise tõlgendamise kohustus nõuab, et liikmesriigi kohus võtaks võimaluse korral arvesse riigisisest õigust kui tervikut, et hinnata, millisel määral võib seda kohaldada nii, et see ei annaks liidu õigusega vastupidist tulemust (4. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, punkt 59 ja seal viidatud kohtupraktika).

54 Siiski on liikmesriigi õiguse kooskõlalise tõlgendamise põhimõttel 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 (vt selle kohta 13. juuli 2016. aasta kohtuotsus Pöpperl, C-187/15, EU:C:2016:550, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).

55 Käesoleval juhul on eelkõige eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne kontrollida, kas liidu õiguse täielikku toimet on võimalik tagada, võttes arvesse riigisisest õigust tervikuna ja kohaldades analoogia alusel riigisisese õiguse sätteid.

56 Eeltoodut arvestades tuleb kolmele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 90 lõiget 1 ja artiklit 183 koostoimes neutraalse maksustamise põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et direktiivi artikli 90 lõike 1 alusel maksustatava väärtuse korrigeerimisest tuleneva tagasimakse korral tekib sarnaselt käibemaksu enammakse tagastamisele direktiivi artikli 183 alusel kohustus maksta intressi, kui tagastamine ei toimu mõistliku aja jooksul. Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab oma pädevuse piires tegema kõik, mis on võimalik, et tagada nende sätete täielik õigusmõju, tõlgendades riigisisest õigust kooskõlas liidu õigusega.

Kohtukulud

57 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 90 lõiget 1 ja artiklit 183 koostoimes neutraalse maksustamise põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et direktiivi artikli 90 lõike 1 alusel maksustatava väärtuse korrigeerimisest tuleneva tagasimakse korral tekib sarnaselt käibemaksu enammakse

tagastamisele direktiivi artikli 183 alusel kohustus maksta intressi, kui tagastamine ei toimu mõistliku aja jooksul. Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab oma pädevuse piires tegema kõik, mis on võimalik, et tagada nende sätete täielik õigusmõju, tõlgendades riigisisest õigust kooskõlas liidu õigusega.

Allkirjad