Kohtulahendite kogumik

ÜLDKOHTU OTSUS (teine koda viieliikmelises koosseisus)

3. juuni 2026*

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Alusetult arvele märgitud käibemaksu korrigeerimine – Tehingud, mis on seotud maksukontrolliga lõppenud perioodiga – Riigisisesed õigusnormid, mis seavad uue kontrolli alustamise sõltuvusse uuest asjaolust, mida maksukohustuslane on ajakohastanud – Tõhususe põhimõte – Neutraalse maksustamise põhimõte – Proportsionaalsus

Kohtuasjas T-198/25,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Fővárosi Törvényszéki (Pealinna Budapesti kohus, Ungari) 19. veebruari 2025. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 4. märtsil 2025, menetluses

G Kft.

versus

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

ÜLDKOHUS (teine koda viieliikmelises koosseisus),

koosseisus: koja president N. Półtorak, kohtunikud G. Hesse, G. Steinfatt, D. Petrlík (ettekandja) ja I. Dimitrakopoulos,

kohtujurist: M. Brkan,

kohtusekretär: ametnik A. Juhász-Tóth,

arvestades, et Euroopa Kohus andis 25. märtsil 2025 Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artikli 50b kolmanda lõigu alusel eelotsusetaotluse üle Üldkohtule,

arvestades Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artikli 50b esimese lõigu punktis a osutatud valdkonda ja eraldiseisva tõlgendamisküsimuse puudumist põhikirja artikli 50b teise lõigu tähenduses,

arvestades menetluse kirjalikku osa,

arvestades 17. detsembri 2025. aasta kohtuistungil esitatut,

* Kohtumenetluse keel: ungari.

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– G, esindaja: *ügyvéd* A. Németh,

– Ungari valitsus, esindajad: M. Fehér ja R. Kissné Berta,

– Euroopa Komisjon, esindajad: M. Herold ja A. Sipos,

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

on teinud järgmise

kohtuotsuse

1 Eelotsusetaotluses palutakse tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikleid 167, 168, 179, 180, 183, 250 ja 252 ning neutraalse maksustamise, tõhususe ja proportsionaalsuse põhimõtet.

2 Taotlus on esitatud G Kft. ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (riikliku maksu- ja tolliameti vaiete direktoraat, Ungari) vahelises kohtuvaidluses selle äriühingu poolt alusetult arvele märgitud käibemaksu korrigeerimise üle.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikkel 203 on sõnastatud järgmiselt:

„Käibemaksu tasub iga isik, kes märgib arvele käibemaksu.“

Ungari õigus

4 2017. aasta CL seaduse maksukorralduse kohta (az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény) (*Magyar Közlöny* 2017/192.) § 54 lõikes 5 on sätestatud:

„Alates kontrolli algusest ei saa kontrollivahemikku jäävaid kontrollitavaid makse ja eelarvetoetusi omal algatusel parandada. Maksukohustuslane ei saa maksuhalduri poolt tagantjärele kindlaks määratud makse ja toetusi parandada. Maksude, subsiidiumide ja kontrollitava perioodi korrigeerimist käsitatakse enne kontrolli algust tehtud korrigeerimisena, kui maksukohustuslane on esitanud maksuhaldurile (posti teel) parandusdeklaratsiooni hiljemalt üks päev enne kontrollist eelnevalt teavitamist või volituse kättetoimetamist või üleandmist.“

5 2017. aasta CLI seaduse maksumenetluse kohta (az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény) (*Magyar Közlöny* 2017/192.) § 89 lõikes 2 on sätestatud:

„Seaduses sätestatud tingimustel võib ka kontrolliga suletud ajavahemiku suhtes teha kontrolli (korduskontroll).“

6 Maksumenetluse seaduse § 92 on sõnastatud järgmiselt:

„Kontrolliga suletud ajavahemiku suhtes võib teha korduskontrolli maksude või toetuste üle

[…]

b) maksukohustuslase taotlusel juhul, kui mõne maksukohustuslase avaldatud uue fakti või asjaolu selgumise tõttu muutuksid eelneva kontrolli järeldused, tingimusel, et sellist uut fakti või asjaolu ei olnud maksukohustuslase käsutuses ega saanud olla heauskselt tegutseva maksukohustuslase käsutuses või et see ei olnud maksukohustuslasele teada ega saanud olla heauskselt tegutsevale maksukohustuslasele teada,

[…]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

7 G on Ungari õiguse alusel asutatud äriühing, mille põhitegevus on ladustatud ja korduskasutatavate plaatide ja pakkide (edaspidi „asjaomased kaubad“) rendileandmine puuviljatootjatele ning toiduainete jaemüüjatele, hulgimüüjatele ja töötlejatele.

8 Eespool punktis 7 mainitud tegevuse raames kasutas G ladustamissüsteemi, mille kohaselt nõudis ta asjaomaste kaupade tarnimise eest oma klientidelt ladustamistasu, et viimased tagastaksid talle kindlaksmääratud tähtaja jooksul tarnitud kaubad. Kui klient tagastas ainult osa sellest kaubast, parandati ladustamiskulude arveid. Kui klient tagastas kogu kauba, siis need arved tühistati. G esitatud arvetel oli märgitud käibemaks.

9 Nemzetgazdasági Minisztérium (Ungari majandusministeerium) leidis 1. juuni 2015. aasta maksualastes eelotsustes (edaspidi „maksualased eelotsused“), et vaidlusalused ladustamistehingud ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse ning et G-l on seoses ladustamistehingutega, mille eest oli alusetult märgitud käibemaks, õigus väljastada parandatud arveid, millel käibemaksu ei ole märgitud, ja oma käibedeklaratsioone omal algatusel korrigeerida. G lõpetas pärast 9. novembrit 2015 oma ladustamiskulude arvetel käibemaksu märkimise.

10 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Heves Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Ungari riikliku maksu- ja tolliameti Hevesi komitaadi maksu- ja tollidirektoraat; edaspidi „esimese astme maksuhaldur“) alustas 12. detsembril 2017 G juures maksukontrolli, mis puudutas ajavahemikku 2015. aasta jaanuarist kuni 2017. aasta juulini (edaspidi „kontrolliperiood“). Vastavalt kohaldatavatele riigisisestele õigusnormidele ei saanud G enam alates selle kontrolli algusest oma selle perioodi käibedeklaratsioone omal algatusel korrigeerida.

11 Esimese astme maksuhaldur lõpetas 19. juuli 2018. aasta otsusega maksukontrolli, ilma et ta oleks leidnud puudusi käibemaksu valdkonnas. Kuna G selle otsuse peale vaiet ei esitanud, jõustus see 22. augustil 2018. Kontrolliperioodi tuli seega kohaldatavate riigisiseste õigusnormide kohaselt pidada „kontrolliga lõppenud perioodiks“.

12 G palus 13. novembril 2020 esimese astme maksuhalduril teha kontrolliperioodi kohta uus käibemaksukontroll. Oma taotluse põhjenduseks viitas ta eelkõige maksualastele eelotsustele ja märkis, et ta oli pärast eelmise maksukontrolli lõpetamist kindlaks teinud, et osa tema väljastatud arvetest, mis sisaldasid korrigeeritud ladustamiskulusid, ei olnud kantud kontrolliperioodi käibedeklaratsioonidele ning et osa oli väljastatud alles pärast nimetatud kontrolli alustamist. Ta leidis, et selliselt ajakohastatud asjaolud annavad talle uue kontrolli raames õiguse käibemaksu tagastamisele selle ajavahemiku eest.

13 Esimese astme maksuhaldur jättis 26. novembri 2020. aasta otsusega uue kontrolli läbiviimise taotluse sisuliselt läbi vaatamata, leides, et maksumenetluse seaduse § 92 punktis b ette nähtud tingimused ei olnud täidetud. Tema seisukohast ei kujuta maksualased eelotsused endast uusi faktilisi asjaolusid või uusi asjaolusid selle sätte tähenduses, mis õigustaksid uut maksukontrolli põhjusel, et G-l oli pärast nende otsuste tegemist võimalus enne eelmist maksukontrolli käibemaksu omal algatusel korrigeerida. Samuti leidis ta, et arved, mida kontrolliperioodi käibemaksudeklaratsioonid ei sisaldanud, ei kujuta endast selliseid uusi faktilisi asjaolusid või uusi asjaolusid, kuna nende arvetega seotud tõendid olid juba eelmise maksukontrolli käigus G käsutuses.

14 Riikliku maksu- ja tolliameti vaiete direktoraat jättis 18. jaanuari 2021. aasta otsusega – ilma asja sisuliselt läbi vaatamata – esimese astme maksuhalduri otsuse muutmata. Ta märkis eelkõige, et alates maksualaste eelotsuste vastuvõtmisest 1. juunil 2015 kuni eelmise maksukontrolli alguseni 12. detsembril 2017 oli G-l võimalus alusetult arvele märgitud käibemaksu omal algatusel korrigeerida.

15 G esitas 18. jaanuari 2021. aasta otsuse peale kaebuse Fővárosi Törvényszékile (Pealinna Budapesti kohus, Ungari), kes on eelotsusetaotluse esitanud kohus, väites, et see otsus rikub neutraalse maksustamise, tõhususe ja proportsionaalsuse põhimõtet. Ta väitis eelkõige, et parandused, mida ta kavatses teha, puudutasid ajavahemikku, mille puhul ei olnud aegumistähtaeg veel möödunud, ja et tal ei olnud võimalik tema käibemaksuga maksustamist seaduses ette nähtud tähtaja jooksul vaidlustada, kuna tal ei olnud sel ajal tõendeid tehtud paranduste kohta.

16 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on tekkinud küsimus, kas Euroopa Liidu õigusega on kooskõlas maksumenetluse seaduse § 92 punktis b ette nähtud tingimused, millele peab vastama taotlus viia kontrolliga suletud perioodi kohta läbi uus maksukontroll.

17 See kohus märgib, et nimetatud seaduse § 92 punkti b kohaselt võib uut kontrolli teha üksnes juhul, kui maksukohustuslane avaldab sellise uue fakti või asjaolu, mille tulemusel muutuvad eelneva kontrolli järeldused ning mida ei olnud enne maksukohustuslase käsutuses ega saanud olla heauskselt tegutseva maksukohustuslase käsutuses, või mis ei olnud temale teada ega saanudki olla heauskselt tegutsevale maksukohustuslasele teada. Ta lisab, et maksu- ja tolliameti vaiete direktoraadi tõlgenduse kohaselt saab sellisele uuele faktile või asjaolule õiguspäraselt tugineda üksnes juhul, kui maksukohustuslasel oli temast sõltumatute asjaolude tõttu ja temast mitteolenevatel põhjustel võimalik teha vajalikud parandused alles hiljem.

18 Neil asjaoludel otsustas Fővárosi Törvényszék (Pealinna Budapesti kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [käibemaksudirektiivi] artikleid 167, 168, 179, 180, 183, 250 ja 252 ning neutraalse maksustamise, tõhususe ja proportsionaalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnorm – käesoleval juhul [maksumenetluse seaduse] § 92 punkt b – või nimetatud õigusnormi selline tõlgendamine ja kohaldamine, mille puhul on kontrolliga suletud ajavahemikuga seotud arvetele alusetult märgitud käibemaksu parandamine ja tagastamine võimalik ainult juhul, kui esineb uusi fakte või asjaolusid, mida kaebajal eelnevalt ei olnud ega saanud heaukselt olla ning millest kaebaja ei olnud teadlik ega saanud seda heaukselt olla, olenemata sellest, et maksutulude saamata jäämise oht puudus, kuna alusetult arvetele märgitud käibemaks, mida parandada soovitakse, on riigieelarvesse üle kantud?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

19 Esmalt tuleb esiteks märkida, et asjaolu, et liikmesriigi kohus on eelotsusetaotluses formaalsest aspektist viidanud teatavatele liidu õigusnormidele, ei takista liidu kohut esitamast sellele kohtule kogu tõlgenduslikku teavet, mis võib viimasel aidata menetletavat kohtuasja lahendada, olenemata sellest, kas liikmesriigi kohus on neile aspektidele oma küsimustes viidanud või mitte. Sellisel juhul on liidu kohtu ülesanne tuletada liikmesriigi kohtu esitatud aspektide kogumist ja eelkõige eelotsusetaotluse põhjendustest need liidu õiguse aspektid, mida on vaidluse eset silmas pidades vaja tõlgendada (14. veebruari 2019. aasta kohtuotsus Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, punkt 28).

20 Käesoleval juhul puudutab põhikohtuasi eelotsusetaotluse kohaselt üksnes alusetult arvele märgitud käibemaksu korrigeerimise taotlust. Eelotsusetaotluse esitanud kohus osutab oma küsimuses käibemaksudirektiivi artiklitele 167, 168, 179, 180 ja 183, mis käsitlevad käibemaksu mahaarvamise õigust, ning selle direktiivi artiklitele 250 ja 252, milles on ette nähtud maksukohustuslase kohustus esitada käibedeklaratsioonid ja käsitletud liikmesriikide õigusi seoses selle kohustuse täitmise tähtaegadega. Kuna põhikohtuasi neid aspekte ei puuduta ja kuna eelotsusetaotluses ei ole täpsustatud põhjusi, miks nende sätete tõlgendamist taotletakse, ei ole Üldkohtul vaja nende sätete kohta otsust teha.

21 Teiseks tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et sellises olukorras, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kus maksukohustuslane on tasunud summa, mis vastab alusetult arvele märgitud käibemaksule, on arve väljastaja üldjuhul kohustatud arvet parandama, arvestades, et kuna käibemaksudirektiivis ei ole ette nähtud ühtegi sätet, mis käsitleks alusetult arvele märgitud käibemaksu – mille suhtes on käibemaksudirektiivi artikli 203 alusel tekkinud käibemaksuvõlg – korrigeerimist arve väljastaja poolt, on põhimõtteliselt liikmesriikide ülesanne kindlaks määrata tingimused, mille esinemisel võib seda käibemaksu korrigeerida (vt 13. märtsi 2025. aasta kohtuotsus Greentech, C-640/23, EU:C:2025:175, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

22 Täpsemalt peavad liikmesriigid käibemaksu neutraalsuse tagamiseks oma riigi õiguskorras ette nägema võimaluse korrigeerida arvele alusetult märgitud maksu, kui arve väljastaja tõendab oma heausksust (vt 13. märtsi 2025. aasta kohtuotsus Greentech, C-640/23, EU:C:2025:175, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika) või kui ta on õigel ajal täielikult kõrvaldanud maksutulude saamata jäämise ohu (vt selle kohta 8. mai 2019. aasta kohtuotsus EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

23 Nende kahe eespool punktis 22 nimetatud tingimuse omavahelise suhte kohta on Euroopa Kohus otsustanud, et kui arve väljastaja on õigel ajal täielikult kõrvaldanud maksutulude saamata jäämise ohu, ei saa liikmesriigid käibemaksu korrigeerimist seada sõltuvusse arve väljastaja heausksusest (vt selle kohta 2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punkt 28).

24 Käesoleval juhul, nagu nähtub eelotsuse küsimuse enda sõnastusest, lähtus eelotsusetaotluse esitanud kohus selle sõnastamisel eeldusest, et maksutulude saamata jäämise oht on põhikohtuasjas kõrvaldatud.

25 Kuna Üldkohus peab arvesse võtma eelotsuse küsimuse faktilist ja õiguslikku konteksti, nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus on selle määratlenud (vt selle kohta 17. märtsi 2022. aasta kohtuotsus Daimler, C-232/20, EU:C:2022:196, punkt 92 ja seal viidatud kohtupraktika), ei ole Üldkohtu ülesanne kontrollida, kas eespool punktis 24 mainitud eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnang on õige.

26 Kolmandaks, nagu nähtub eelotsusetaotlusest ja Üldkohtu istungil esitatud täpsustustest, on eelotsuse küsimuses viidatud riigisiseses õigusnormis, nimelt maksumenetluse seaduse § 92 punktis b, ette nähtud menetluslikud tingimused, mille kohaselt maksukohustuslane võib kasutada oma õigust käibemaksu korrigeerimisele ajavahemiku eest, mille kohta on maksukontroll juba läbi viidud.

27 Maksumenetluse seaduse § 92 punkti b kohaselt on sellise ajavahemiku puhul, mille kohta on maksukontroll juba läbi viidud, käibemaksu võimalik korrigeerida uue maksukontrolli raames, mille alustamine sõltub siiski tingimusest, et maksukohustuslane peab tuginema uuele faktile või asjaolule, mis toob kaasa eelneva maksukontrolli järelduste muutumise, mis ei olnud talle varem teada või tema käsutuses ja mis ei saanud olla heauskselt tegutsevale maksukohustuslasele teada või tema käsutuses.

28 Täpsemalt selles sättes kasutatud mõiste „heauskne“ kohta kinnitasid kõik Üldkohtus toimunud kohtuistungil osalenud menetlusosalised, et see mõiste ei puuduta küsimust, kas maksukohustuslane tegutses heauskselt, kui ta väljastas arve, millel oli ekslikult märgitud käibemaks, vaid seda, kas maksukohustuslasele, kes tugineb uue maksukontrolli alustamise taotlemisel uuele asjaolule, ei olnud see asjaolu varem teada ning see ei saanud olla tema käsutuses. Sellest järeldub, et eelotsuse küsimuses viidatud riigisiseses õigusnormis ette nähtud heausksuse tingimus ei vasta mõistele „heauskne“ eespool punktis 23 viidatud kohtupraktika tähenduses.

29 Eeltoodut arvestades tuleb asuda seisukohale, et eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi ning tõhususe, neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus riigisisesed õigusnormid, mis seavad sellise ajavahemiku puhul, mille kohta on maksukontroll juba läbi viidud, alusetult arvele märgitud käibemaksu korrigeerimise õiguse teostamise sõltuvusse tingimustest, mis on seotud sellise uue asjaolu selgumisega, mis võib kaasa tuua selle kontrolli järelduste muutmise, ja seda isegi juhul, kui puudub maksutulude saamata jäämise oht.

30 Sellele küsimusele vastamiseks tuleb meelde tuletada, et liidu õigusnormide puudumise korral maksude tagastamise taotluste valdkonnas tuleb liikmesriikide menetlusautonoomia põhimõtte kohaselt iga liikmesriigi sisemises õiguskorras kehtestada menetluskord isikutele liidu õigusest tulenevate õiguste kaitse tagamiseks, mistõttu tingimused, mille esinemisel võib neid taotlusi esitada, peavad järgima võrdväärsuse ja tõhususe põhimõtteid, see tähendab, et need ei tohi olla

vähem soodsad riigisisese õiguse sätetel põhinevaid sarnaseid kaebusi käsitlevate tingimustega võrreldes ega olla seatud viisil, mis muudaks praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks liidu õiguskorraga antud õiguste kasutamise (vt 11. aprilli 2019. aasta kohtuotsus PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Tõhususe põhimõtte kohta, mida eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimused puudutavad, on Euroopa Kohus juba otsustanud, et võimalus esitada käibemaksu tagastamise taotlus ilma ajaliste piiranguteta läheb vastuollu õiguskindluse põhimõttega, mis nõuab, et maksukohustuslase olukorda seoses tema õiguste ja kohustustega maksuhalduri ees ei saa lõputult vaidlustada. Sellega seoses tuleneb eelkõige kohtupraktikast, et tõhususe põhimõtet ei ole rikutud, kui maksukohustuslasel on riigisiseses õiguses ette nähtud menetlusnormide kohaselt oma õiguste teostamiseks mõistlik ajavahemik, mille lõppedes ei ole see kasutamine enam võimalik õiguskindluse huvides, mis kaitseb nii maksumaksjat kui ka asjaomast ametiasutust. Nimelt ei muuda sellised tähtajad liidu õiguskorra alusel antud õiguste kasutamist praktiliselt võimatuks ega ülemäära raskeks, isegi kui juba oma määratluselt toob nende tähtaegade möödumine kaasa algatatud menetluse osalise või täieliku lõpetamise (vt selle kohta 2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

32 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb kõiki põhikohtuasja asjaolusid arvesse võttes hinnata, kas riigisisesed menetluslikud sätted on tõhususe põhimõttega kooskõlas, arvestades kõiki põhikohtuasja asjaolusid. Samas võib Üldkohus anda talle selleks kõiki vajalikke juhtnööre (vt selle kohta 12. veebruari 2015. aasta kohtuotsus Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

33 Seoses sellega nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et analüüsides küsimust, kas liikmesriigi menetlusnorm muudab üksikisiku jaoks liidu õigusest tulenevate õiguste teostamise praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks, tuleb võtta arvesse selle normi kohta menetluses tervikuna, menetluse kulgu ja eripära erinevates liikmesriigi ametiasutustes (vt 14. veebruari 2019. aasta kohtuotsus Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).

34 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasjas kohaldatavate riigisiseste õigusnormide kohaselt võib maksukohustuslane alusetult arvele märgitud käibemaksu korrigeerida, esitades selle kohta omal algatusel parandusdeklaratsiooni. On tõsi, et alates teatud ajavahemikku puudutava maksukontrolli alustamisest ei saa selle perioodi kohta enam omal algatusel parandust teha ja seda isegi siis, kui käibemaksu tagastamise taotlemise aegumistähtaeg ei ole veel möödunud.

35 Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus oma vastuses Üldkohtu selgituste taotlusele täpsustas, on maksukohustuslasel kohaldatavate riigisiseste õigusnormide alusel siiski esiteks võimalik maksukontrolli esemeks oleva perioodi eest alusetult arvele märgitud käibemaksu korrigeerida, esitades kontrolli käigus korrigeeritud arved. Teiseks võib maksukohustuslane saavutada sellise korrigeerimise tegemise ka nii, et ta esitab need arved maksukontrolli lõpetamise otsuse peale esitatud vaide raames.

36 Sellega seoses nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu selgitustest, et G-l oli kohaldatavaid riigisiseseid õigusnorme arvestades enne maksukontrolli alustamist rohkem kui kaks ja pool aastat aega, et korrigeerida alusetult arvele märgitud käibemaksu omal algatusel. Lisaks hõlmas maksukontroll, mille käigus võis maksukohustuslane parandusarvete esitamisega samuti

saavutada selle, et käibemaks korrigeeritakse, üle seitsme kuu pikkust ajavahemikku. Lisaks oli G-l selle korrigeerimise saamiseks lisatähtaeg, esitades sellised arved maksukontrolli lõpetamise otsuse peale esitatava võimaliku vaide raames.

37 Sellest järeldub esiteks, et asjaomasel maksukohustuslasel oli aega rohkem kui kolm aastat, mille jooksul ta võis nõuda alusetult arvele märgitud käibemaksu korrigeerimist. Selline tähtaeg on aga tõhususe põhimõtet arvestades üldjuhul mõistlik (vt analoogia alusel 15. detsembri 2011. aasta kohtuotsus Banca Antoniana Popolare Veneta, C-427/10, EU:C:2011:844, punkt 25).

38 Teiseks ei viita Üldkohtu käsutuses olevas toimikus miski erilistele asjaoludele, mis oleksid objektiivselt takistanud asjaomasel maksukohustuslasel kõnealust käibemaksu korrigeerida. Sellega seoses piirdus G sisuliselt väitega, et arvete hulk, mida ta pidi parandama, oli suur. Siiski ei takista ainuüksi see asjaolu teda taotlemast eespool punktis 37 nimetatud ajavahemikul käibemaksu korrigeerimist.

39 Seega, sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas, kus maksukohustuslasel on piisavalt aega arvele alusetult märgitud käibemaksu korrigeerimiseks enne maksukontrolli alustamist, selle käigus või selle lõpetamise otsuse peale esitatud vaide raames, ei muuda eelotsuse küsimuses viidatud riigisiseste õigusnormide kohaldamine – kuigi nende tagajärg võib olla, et seda käibemaksu ei ole võimalik uue maksukontrolli käigus korrigeerida – käibemaksu korrigeerimise õiguse kasutamist praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks.

40 Seda järeldust ei lükka ümber asjaolu, et põhikohtuasjas kõne all olevate tehingute aegumistähtaeg ei olnud uue maksukontrolli taotluse esitamise ajal veel möödunud. Nimelt ei ole tõhususe põhimõttega vastuolus pelk asjaolu, et riigisisestes õigusnormides on lisaks üldisele aegumistähtajale ette nähtud ka muud menetlusnormid, mis reguleerivad käibemaksu korrigeerimise õiguse kasutamist, tingimusel et nimetatud tingimuste kohaldamine ei muuda selle õiguse kasutamist praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks, nagu tuleneb eespool punktis 31 viidatud kohtupraktikast.

41 Sellega seoses nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud teabest, et kohaldatavate riigisiseste õigusnormide kohaselt muudab konkreetse perioodi kohta maksukontrolli alustamine – sõltumata aegumistähtajast – tingimusi, mille kohaselt maksukohustuslane võib selle ajavahemiku eest käibemaksu korrigeerida. Selline korrigeerimine ei ole seega enam omal algatusel võimalik, kuid maksukohustuslane peab taotlema maksuhaldurilt, et ta võtaks parandatud arveid arvesse kas nimetatud maksukontrolli raames, selle lõpetamise otsuse peale esitatud võimaliku vaide raames või ka uue maksukontrolli raames, mille algatamise suhtes kohaldatakse siiski tingimusi, mis on ette nähtud eelotsuse küsimuses viidatud riigisiseses sättes.

42 Ent eespool punktis 41 nimetatud menetlusnormide kohaldamine, mis kehtivad sõltumata üldisest aegumistähtajast, ei muuda sellistel asjaoludel, nagu on kõne all põhikohtuasjas, käibemaksu korrigeerimise õiguse kasutamist praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks, arvestades, et nagu on tõdetud eespool punktis 37, oli ajavahemik, mille jooksul maksukohustuslane võis sellist korrigeerimist enne maksukontrolli alustamist, selle käigus või seda lõpetava otsuse peale esitatud vaide raames saada, üldjuhul mõistlik.

43 Eespool punktis 39 toodud järeldusi ei lükka ümber ka 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283) ja 2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520). Neis kohtuotsustes leitud lahendused puudutasid nimelt olukordi, mida iseloomustab asjaolu, et maksukohustuslasel oli oma õiguste kasutamiseks väga lühike tähtaeg

või ajavahemik (vt selle kohta 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punkt 41, ja 2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punkt 34). Ent nagu on meenutatud eespool punktis 36, oli maksukohustuslasel niisugustel asjaoludel nagu põhikohtuasjas palju pikem ajavahemik, et kasutada oma õigust alusetult arvele märgitud käibemaksu korrigeerimisele nii enne maksukontrolli alustamist kui ka selle ajal ning seda kontrolli lõpetava otsuse peale esitatud vaide raames.

44 Ülejäänud osas, mis puudutab eelotsuse küsimuses samuti viidatud neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtet, tuleb esiteks meenutada, et neutraalse maksustamise põhimõte ei ole mitte esmase õiguse norm, vaid tõlgendamispõhimõte, mida tuleb kohaldada paralleelselt teiste põhimõtetega, mille hulka kuulub õiguskindluse põhimõte (vt 7. juuli 2022. aasta kohtuotsus X, C-194/21, EU:C:2022:535, punkt 49 ja seal viidatud kohtupraktika).

45 Järelikult ei saa neutraalse maksustamise põhimõte iseenesest võimaldada maksukohustuslasel korrigeerida arvele alusetult märgitud käibemaksu olukorras, kus ta ei ole kasutanud oma õigust korrigeerimisele vastavalt riigisiseses õiguses ette nähtud menetlusnormidele, kui need normid ei muuda selle õiguse kasutamist praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks (vt selle kohta analoogia alusel 7. juuli 2022. aasta kohtuotsus X, C-194/21, EU:C:2022:535, punkt 50).

46 Teiseks on tõsi, et Euroopa Kohus on otsustanud, et isegi kui alusetult tasutud käibemaksu tagastamise taotlus on seotud maksukohustuslase enda hooletusega, peab asjaomane liikmesriik kasutama vahendeid, mis küll võimaldavad tõhusalt saavutada riigisiseste õigusnormidega taotletavat eesmärki, kuid kahjustavad võimalikult vähe liidu õiguses sätestatud põhimõtteid, nagu käibemaksu neutraalsuse põhimõte, ning et arvestades selle põhimõtte rolli ühises käibemaksusüsteemis, näib sanktsioon, mis seisneb arvele valesti märgitud ja alusetult tasutud käibemaksu tagastamise õigusest absoluutses keeldumises, olevat ebaproportsionaalne (vt selle kohta 2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punktid 36 ja 37 ning seal viidatud kohtupraktika).

47 Kuigi selliste riigisiseste õigusnormide kohaldamine, nagu on viidatud eelotsuse küsimuses, võib teatud juhtudel kaasa tuua uue maksukontrolli raames käibemaksu tagastamise õiguse andmisest keeldumise, ei ole maksukohustuslaselt siiski sellistel asjaoludel, nagu on kõne all põhikohtuasjas, võetud võimalust kasutada tõhusalt seda õigust enne eelmise maksukontrolli alustamist, selle käigus ja seda lõpetava otsuse peale esitatud vaide raames. Seega ei saa nimetatud kohaldamist lugeda arvele valesti märgitud käibemaksu tagastamise õiguse andmisest absoluutseks keeldumiseks, mis oleks ebaproportsionaalne võrreldes eesmärgiga tagada õiguskindluse põhimõtte järgimine, nagu seda on meenutatud eespool punktis 31.

48 Eeltoodut arvestades tuleb eelotsuse küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi ning tõhususe, neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus riigisisesed õigusnormid, mis seavad sellise ajavahemiku puhul, mille kohta on maksukontroll juba läbi viidud, alusetult arvele märgitud käibemaksu korrigeerimise õiguse teostamise sõltuvusse tingimustest, mis on seotud sellise uue asjaolu selgumisega, mis võib kaasa tuua selle kontrolli järelduste muutmise, ja seda isegi juhul, kui puudub maksutulude saamata jäämise oht, kui asjaomane maksukohustuslane saab mõistliku aja jooksul tõhusalt kasutada oma õigust korrigeerimisele.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes

ÜLDKOHUS (teine koda viieliikmelises koosseisus)

otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, ning tõhususe, neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtet

tuleb tõlgendada nii, et

nendega ei ole vastuolus riigisisesed õigusnormid, mis seavad sellise ajavahemiku puhul, mille kohta on maksukontroll juba läbi viidud, alusetult arvele märgitud käibemaksu korrigeerimise õiguse teostamise sõltuvusse tingimustest, mis on seotud sellise uue asjaolu selgumisega, mis võib kaasa tuua selle kontrolli järelduste muutmise, ja seda isegi juhul, kui puudub maksutulude saamata jäämise oht, kui asjaomane maksukohustuslane saab mõistliku aja jooksul tõhusalt kasutada oma õigust korrigeerimisele.

Półtorak Hesse Steinfatt

Petrlík Dimitrakopoulos

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 3. juunil 2026 Luxembourgis.

Allkirjad