

**Kohtuasi C-487/20**

**Eelotsusetaotlus**

**Saabumise kuupäev:**

2. oktoober 2020

**Eelotsusetaotluse esitanud kohus:**

Curtea de Apel Alba Iulia (Alba Iulia apellatsioonikohus, Rumeenia)

**Eelotsusetaotluse kuupäev:**

22. september 2020

**Kaebuse esitaja:**

Philips Orăștie SRL

**Vastustaja:**

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

---

[...]

CURTEA DE APEL ALBA IULIA

SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL (Alba Iulia apellatsioonikohus – Haldus- ja maksukollegium)

[...]

**MÄÄRUS**

22. septembri 2020. aasta avalik kohtuistung

[...]

Kohturegistrisse on kantud taotlus Euroopa Liidu Kohtule eelotsusetaotluse esitamise kohta, mille esitas kaebuse esitaja SC Philips Orăștie SRL haldusmenetluses vastustaja Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (suurte maksumaksjate haldamise talitus, Rumeenia) vastu, [...] ning mille esemeks on haldusakti tühistamine.

[...]

## APELLATSIOONIKOHUS

leiab seoses eelotsusetaotlusega Euroopa Liidu Kohtule:

### **I. Põhikohtuasja ese. Asjasse puutuvad asjaolud**

- 1 Kaebuse esitaja SC Philips Orăștie SRL on Rumeenia juriidiline isik, mille asukoht on Orăștie linn Hunedoara maakonnas.
- 2 Pädev maksuhaldur – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (suurte maksumaksjate haldamise talitus, Rumeenia, edaspidi „maksuhaldur“) – tegi **14. septembril 2016** maksuotsuse nr 423, millega pandi kaebuse esitajale kohustus maksta käibemaks ja täiendavad maksukohustused summas 31 628 916 Rumeenia leud (RON).
- 3 Kuna maksuotsuses määratud summade osas ei olnud täitmist peatatud, täitis ettevõtja käibedeklaratsioonis „300“ **septembri 2016** kohta rea 36 [...], märkides sellele summa 21 799 334 Rumeenia leud nimetusega *tasumisele kuuluv käibemaksusaldo, mis on määratud maksuotsusega ja mida ei ole käibedeklaratsiooni esitamise kuupäevaks tasutud*; ta ei taotlenud käibemaksutagastust, mistõttu Philips Orăștieil tuli pärast tasaarvestust tasuda järelejäänud summa **12 096 916 leud**.
- 4 Philips Orăștie esitas maksuotsuse peale **4. novembril 2016** maksuvaide nr 82252, milles ta *vaidlustas osaliselt* kõnealuse maksuotsuse seaduslikkuse seoses summaga **21 799 334 leud**.
- 5 Maksuvaide esitamise hetkel esitas ettevõtja maksuhaldurile *04.11.2016* kuupäevaga pangatagatise nr 5163090001 originaali, mille oli väljastanud Citibank Europe summa kohta 31 577 059 leud ja mida pikendati hilisemate täiendavate dokumentidega kuupäevani 04.03.2020.
- 6 Pärast maksuotsuse peale kõnealuse vaide esitamist ja pangatagatise esitamist (**november 2016**) ning kuni **märtsini 2019** esitas Philips Orăștie käibedeklaratsioone, milles ta **ei** kirjutanud reale 38 *tasumisele kuuluvat käibemaksusaldot [lk 2], mille olid määranud maksujärelevalveasutused maksuotsusega, millest on teavitatud, ning mida ei ole tasutud* ettevõtja käibedeklaratsioonide esitamise kuupäevaks, ning ta nõudis samal ajal käibemaksu tagastamist, väites, et seaduse nr 207/2015, millega kehtestatakse maksmenetluse seadustik (Codul de procedură fiscală – Legea 207/2015), artiklis 233 ja artikli 235 lõigetes 1 ja 5 sätestatu alusel ei saa neid maksukohustusi kvalifitseerida *nõuetena* ja need ei saa kuuluda *tasumisele kuuluva kumuleeruva käibemaksu* hulka, nagu see on määratletud seaduse 227/2015 maksuseadustiku kohta (Codul fiscal – Legea 227/2015) artikli 303 lõikes 4. Maksuhaldur kinnitas kaudselt seda tõlgendust, tehes

käibemaksu tagastamise otsuseid, ilma, et ta oleks esitanud vastuväiteid käibedeklaratsiooni täitmise viisi kohta ja seega asjasse puutuvate õigusnormide ja meetmete tõlgenduse kohta; need otsused on lisatud kohtutoimikusse.

- 7 Curtea de Apel București (Bukaresti apellatsioonikohus, Rumeenia) rahuldab **5. märtsil 2019** kaebuse esitaja poolt maksuotsuse peale [...] esitatud tühistamishagi ning **tühistas** tsiviilkohtu 5. märtsi 2019. aasta otsusega nr 813 täiendava käibemaksu summas **21 799 334 leud**. See kohtuotsus ei ole lõplik.
- 8 **Aprilli 2019** ja **mai 2019** käibedeklaratsioonide puhul toimus kaebuse esitaja samamoodi, see tähendab nii, et ta ei ta ei kirjutanud reale 38 tasumisele kuuluvat käibemaksusaldot, mille olid määranud maksujärelevalveasutused maksuotsusega, millest on teavitatud, ning mida ei ole tasutud käibedeklaratsioonide esitamise kuupäevaks.
- 9 Vaatamata sellele, et kohaldatavat õigusraamistikku ei olnud muudetud, teavitas maksuhaldur kaebuse esitajat sellest, et ta on *rea* 38 valesi täitnud osas, mis puudutab *tasumisele kuuluvat käibemaksu* summas 12 096 916 leud. Ettevõtja kinnitas, et tegemist ei ole olulise veaga, vaid tahtliku tegevusega, mis põhineb asjasse puutuvate õigusnormide tõlgendusel. Maksuhaldur tema seisukohta siiski ei jaganud ja väljastas kaks käibedeklaratsiooni parandamise otsust, millega ta muutis käibedeklaratsioonides märgitud tasumisele kuuluvat käibemaksu, *arvestades tasumisele kuuluva kumuleeruva käibemaksu hulka ka 21 799 334 leu suuruse summa*, millel oli otsene toime tagastatava käibemaksu summale.
- 10 Kaebuse esitaja kasutas halduskaebuse menetlust, aga kohtuotsus jäeti muutmata; seega pöördus ta 23.12.2019 halduskohtu poole, paludes tühistada kaks käibedeklaratsiooni parandamise otsust.

## **II. Kohaldatavad õigusnormid**

### **II.1 RIIGISISENE ÕIGUS**

**Seadus nr 207/2015, millega kehtestatakse maksumenetluse seadustik (Codul de procedură fiscală – Legea 207/2015)**

- 11 **Artikkel 157 [...] – Täitmata maksukohustused**

„2. Täitmata maksukohustusteks ei loeta:

b<sup>1</sup>) maksuhaldusaktides määratud maksukohustused, mis on vaidlustatud kooskõlas seadusega, ning mis on tagatud kooskõlas artiklitega 210–211 või artikliga 235.“

- 12 **Artikkel 233 – Sundtäitmise peatamine**

„2<sup>1</sup>. Sundtäitmine peatatakse või seda ei algatata järgmistel juhtudel:

a) maksunõuete korral, mis on esitatud pädeva maksuhalduri maksuotsuses, juhul kui pärast maksuotsusest teavitamist teavitab võlgnik maksuhaldurit pangatagatise või garantii esitamisest artikli 235 tähenduses. Sundtäitmine jätkub või algatatakse juhul, kui võlgnik ei esita pangatagatist või garantiid 45 päeva jooksul alates kuupäevast, mil teavitati maksuotsusest, milles maksunõuded määrati;

b) maksunõuete korral, mis määrati maksuhaldusaktides, mis on vaidlustatud kooskõlas seadusega ja tagatud kooskõlas artiklitega 210–211. Sundtäitmine jätkub või algatatakse pärast seda, kui maksuhaldusaktid on muutunud haldus- või kohtumenetluse õiguskaitsevahendite süsteemis lõplikuks. [lk 3]

2<sup>2</sup>. Sundtäitmise esemeks olevad maksunõuded ei lõpe kogu ajavahemiku kestel, milleks sundtäitmine lõike 2<sup>1</sup> tähenduses peatati, välja arvatud juhul, kui võlgnik valib nende lõppemise kooskõlas artikli 165 lõikega 8.“

### 13 Artikkel 235 – Sundtäitmise peatamine pangatagatise või garantii esitamise korral

„1. Käesoleva seadustiku tähenduses maksunõudeid kehtestavate maksuhaldusaktide vaidlustamise korral, ka haldusvaidluse läbivaatamise ajal, peatatakse sundtäitmine või seda ei algatata vaidlustatud maksunõuete suhtes, kui võlgnik esitab pädevale maksuhaldurile vaidlustatud maksunõuete kohta pangatagatise või garantii, ega täida oma kohustusi tagatise esitamise hetkel. Pangatagatis või garantii peab kehtima vähemalt 6 kuud alates selle väljastamise kuupäevast.

[...]

5. Sundtäitmise esemeks olevad maksunõuded ei lõpe kogu sundtäitmise peatamise ajavahemiku kestel käesoleva artikli tähenduses, välja arvatud juhul, kui võlgnik valib nende lõppemise kooskõlas artikli 165 lõikega 8.“

### Seadus 227/2015 maksuseadustiku kohta (Codul fiscal – Legea 227/2015)

### 14 Artikkel 303 – Käibemaksu tagastamine käibemaksukohustuslasena registreeritud isikutele

„1. Kui käibemaks artikli 316 kohaselt käibemaksukohustuslasena registreeritud isiku tehtud ostudelt, mis on maksustamisperioodil mahaarvatav, on suurem kui maksustavatelt tehingutelt tasutud käibemaks, siis tuleneb sellest võrdlusperioodil enamakstud käibemaks, mida nimetatakse edaspidi käibemaksu ülejäägiks.

2. Pärast seda, kui võrdlusalusel maksustamisperioodil tehtud tehingute eest tasumisele kuuluv käibemaks või käibemaksu ülejääk on kindlaks määratud,

peavad käibemaksukohustuslased käesoleva artikli kohaselt maksu korrigeerima artiklis 323 sätestatud käibedeklaratsiooniga.

3. *Kumuleeruv käibemaksu ülejääk* määratakse kindlaks nii, et käibemaksu ülejäägile, mis on seotud võrdlusaluse maksustamisperioodiga, liidetakse käibemaksusaldo ülejääk, mis kantakse üle eelneva maksustamisperioodi käibedeklaratsioonist, juhul kui tagastamist ei nõutud, ja võlgnetav käibemaksusaldo, mille maksujärelevalveasutused määrasid kindlaks otsustega, millest teavitati käibedeklaratsiooni esitamise kuupäevaks.

4. *Tasumisele kuuluv kumuleeruv käibemaks* määratakse kindlaks võrdlusalusel maksustamisperioodil, liites võrdlusalusel maksustamisperioodil tasumisele kuuluvale käibemaksule summad, mida ei ole riigieelarvesse tasutud – kuni artiklis 323 sätestatud käibedeklaratsiooni esitamise kuupäevani – eelneval käibemaksuperioodil tasumisele kuuluvast käibemaksusaldost ja summad, mida ei ole riigieelarvesse tasutud – kuni käibedeklaratsiooni esitamise kuupäevani – tasumisele kuuluvast käibemaksusaldost, mille maksujärelevalveasutus on kindlaks määranud maksuotsusega, millest on deklaratsiooni esitamise kuupäevaks teavitatud. Erandina:

a) esimesse käibedeklaratsiooni, mis esitati maksuhaldurile pärast maksusoodustuse kinnitamise kuupäeva, ei kanta üle eelmisest käibemaksustamise perioodi deklaratsioonist tasumisele kuuluvat kumuleeruvat käibemaksu, mille kohta maksusoodustus kinnitati;

b) esimesse käibedeklaratsiooni, mis esitati maksuhaldurile pärast seda, kui see maksuhaldur registreeris seaduse nr 85/2014 mõttes võlausaldajad, ei kanta eelmisest käibemaksustamise perioodi deklaratsioonist üle tasumisele kuuluvat kumuleeruvat käibemaksu, mille kohta maksuhaldur registreeris võlausaldajad seaduse nr 85/2014 sätete kohaselt.

5. Erandina lõigetest 3 ja 4 ei lisata vastavalt seadusele maksujärelevalveasutuste poolt kindlaksmääratud ettemakstud käibemaksu ülejäägi erinevusi või summasid, mida ei ole käibedeklaratsiooni esitamise kuupäevaks riigieelarvesse tasutud, ja maksujärelevalveasutuste maksuotsustes, mille täitmine on kohtuorganite poolt peatatud, kindlaksmääratud käibemaksusaldo vahesid, ettemakstud summale või tasumisele kuuluvale kumuleeruvale käibemaksule, mis on vastavalt juhtumi asjaoludele tingitud ajavahemikest, mille ajaks maksuotsuse täitmine peatati. Need summad kirjendatakse selle maksustamisperioodi käibedeklaratsioonis, mille vältel [lk 4] lõppes maksuotsuse täitmise peatamine, selleks, et määrata kindlaks enammakstud kumuleeruva käibemaksu summa või, vajaduse korral, tasumisele kuuluv kumuleeruv käibemaks.

6. Käibemaksukohustuslased peavad artiklis 323 sätestatud käibedeklaratsioonis määratlema erinevused lõigetes 3 ja 4 sätestatud summade vahel, mille puhul on tegemist käibemaksu korrigeerimisega, ja määrama

võlgnitava käibemaksusaldo või käibemaksusaldo ülejäägi. Kui tasumisele kuuluv kumuleeruv käibemaks on suurem kui kumuleeruv käibemaksu ülejääk, on tulemuseks võrdlusalusel maksustamisperioodil tasumisele kuuluv käibemaksusaldo. Kui kumuleeruv käibemaksu ülejääk on suurem kui tasumisele kuuluv kumuleeruv käibemaks, on tulemuseks käibemaksusaldo ülejääk võrdlusalusel maksustamisperioodil.

[...]“.

## **Euroopa Liidu õigus**

### **Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi**

#### **15 Artikkel 179**

Maksudohustuslane teeb mahaarvamise, lahutades vastava maksustamisperioodi tasumisele kuuluvast käibemaksu kogusummast käibemaksu kogusumma, mille suhtes on samal perioodil tekkinud artikli 178 kohaselt teostatav mahaarvamisõigus.

Liikmesriigid võivad siiski nõuda, et artiklis 12 nimetatud juhutehinguid tegevad maksudohustuslased kasutaksid mahaarvamisõigust üksnes tarne ajal.

#### **16 Artikkel 183**

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.

### **III. Põhjused, mille tõttu eelotsusetaotluse esitanud kohus eelotsusetaotluse esitas**

#### **Kaebuse esitaja seisukoht**

- 17 Kaebuse esitaja väidab, et kuna riigisiseses maksumenetlusõiguses tunnustatakse peatavat toimet selliste maksudohustuste täitmisele, mis on kehtestatud vaidlustatud maksuaktides, kuid mille kohta on esitatud pangatagatis, siis on selge, et sama reegel kohaldub ka juhul, kui need maksudohustused puudutavad täiendavat käibemaksu, mis on kehtestatud vaidlustatud maksuotsustega, seda

enam, et maksuhaldurid kinnitasid sellist tõlgendust ajavahemikul november 2016–märts 2019.

- 18 Käibemaksudirektiivi artiklis 183 sõnaselgelt kirjeldatud käibemaksu tagastamise mehhanism sisaldub sellisena maksuseadustiku artikli 303 lõikes 1. Seega võeti valem, mida kasutatakse selleks, et määrata kindlaks enamakstud käibemaksu ülejääk võrreldes käibemaksuga, mis kuulub tasumisele mõne muu maksuakti alusel – mis on sätestatud maksuseadustiku artikli 303 lõigetes 2, 4 ja 5, mis oli maksuhalduri tehtud korrigeerimiste alus ja vaidlustati põhikohtuasjas – vastu, teostades menetlusautonoomiat, mida liikmesriigid põhimõtteliselt omavad käibemaksudirektiivi ülevõtmisel – piiratud autonoomia, mille tingimuseks on, et peetakse kinni üldkohaldatavatest põhimõtetest, s.o. võrdväarsuse, tõhususe ja käibemaksustamise neutraalsuse põhimõttest, nagu need on väljatöötatud Euroopa Liidu Kohtu sellekohases asjasse puutuvas praktikas.
- 19 Kaebaja väidab, et Rumeenia riik on rikkunud võrdväarsuse põhimõtet, kuna maksuseadustiku artikli 303 lõigetes 4 ja 5 sätestatakse käibemaksutagastuse korra erinev ja ebasoodsam kohtlemine [lk 5] võrreldes riigisisese maksu ja käibemaksu tagastamise korraga, sest tasumisele kuuluv käibemaks tasaarvestatakse sisendkäibemaksuga ka siis, kui maksukohustuslased on esitanud tagatise tasumisele kuuluva käibemaksu osas sundtäitmise peatamiseks, samas kui riigisiseste maksude puhul on tagatise esitamisel maksukohustusi külmutav toime, ning need kohustused ei saa ei lõppeda ega ühelgi viisil tagastatavat sisendkäibemaksu vähendada.
- 20 Ta leiab, et ei järgita tõhususe põhimõtet, kuna menetlusautonoomiat tuleks teostada nii, et see ei takistaks ega muudaks võimatuks kasutada õigust käibemaksu tagastamisele. Selline olukord tuleneb kahtlemata asjaolust, et riigisisene maksuseadus ei sisalda ühtegi sätet või korda käibedeklaratsiooni kohaldamise reeglite kohta, mis reguleeriks seda, kuidas saaks taastada täitmisele eelnenud olukorra siis, kui kohus tühistab käibemaksu kehtestanud akti.
- 21 Kaebuse esitaja väidab, et ei järgita neutraalsuspõhimõtet, kuna õigusliku tühimiku põhjustatud ebakindlus ja maksuseadustiku artikli 303 lõigetes 4 ja 5 sätestatud lahenduste ebaselge ja mitmeti tõlgendatav laad tekitavad tegelikkuses maksukohustuslaste jaoks ilmselge finantsohu nii seoses võimatusega saada mõistliku aja jooksul maksutagastus kui ka seoses kuludega, mille nad juba kandsid, esitades käibemaksu kehtestanud maksuotsuse peatamiseks tagatise, millega tasuti kõnealune tasumisele kuuluv käibemaks; sel viisil eiratakse Euroopa Liidu Kohtu asjasse puutuvat käibemaksualast kohtupraktikat.

### **Vastustaja seisukoht**

- 22 Vastustaja väidab, et mehhanism tasumisele või tagastamisele kuuluva käibemaksu kindlaksmääramiseks on eriline ja et seaduse 227/2015 maksuseadustiku kohta [artikli] 303 lõigete 4 ja 5 sätted on seaduse nr 207/2015,

millega kehtestatakse maksumenetluse seadustik, artiklitega 157, 233 ja 235 võrreldes erinormid, mida kohaldatakse ainult muud tüüpi maksudele ja lõivudele.

- 23 Sellest tuleneb, et pangatagatise esitamisest ei piisa, kindlustamaks, et vaidlustatud maksuotsuses kehtestatud maksukohustusi ei arvestata tasumisele kuuluva kumuleeruva käibemaksu arvutamisel, isegi kui need maksukohustused on tagatud.

### Liikmesriigi kohtu seisukoht

- 24 Liikmesriigi seadusandja võttis direktiivi 2006/112/EÜ artikli 179[esimeses taandes] ja artikli 183[esimeses taandes] sätestatud õigusnormi – milles kehtestatakse tagastatav käibemaks ainult seoses *tasutud käibemaksu ja mahaarvatava käibemaksu* vahega – *teataval maksustamisperioodil* – üle maksuseadustiku artikli 303 lõikes 1.
- 25 Siiski lisab Rumeenia seadusandja sellele käibemaksudirektiivis ette nähtud tagastatava käibemaksu kindlaksmääramise mehhanismile mõiste „*tasumisele kuuluv kumuleeruv käibemaks*“, millega ta kehtestab tagastatava käibemaksu nii, et võrdlusaluse maksustamisperioodi eest tasumisele kuuluv summa liidetakse maksuotsustes viidatud tasumisele kuuluvale käibemaksusummale vastavalt maksuseadustiku artikli 303 lõikele 4.
- 26 Käibemaksu tagastamise lõplik mehhanism, mis on kehtestatud maksuseadustiku artikli 303 lõigete 2 ja 4 tähenduses, lisab käibemaksudirektiivis sätestatule ja maksuseadustiku artikli 303 lõikes 1 ülevõetud mehhanismile erinevuse, mis seisneb selles, et tagastatava summa arvutamisse kaasatakse mõiste „*tasumisele kuuluv kumuleeruv käibemaks*“, mis tähendab tegelikkuses, et tasumisele kuuluvat käibemaksu arvestatakse eelnevate maksuotsuste põhjal – mõiste, mida see-eest käibemaksudirektiivi sõnastuses ei esine.
- 27 Kuna riigisisises õiguses ette nähtud käibemaksusaldo ülejäägi moodustumise mehhanism erineb käibemaksudirektiivis sõnaselgelt ette nähtust, siis nähtub sellest, et Rumeenia riigi eesmärgiks oli käibemaksudirektiivi sätetest erand kehtestada ja sätestada maksuseadustiku artikli 303 lõigetes 2 ja 4 oma mehhanism [tagastatava] käibemaksu arvutamiseks. **[lk 6]**
- 28 Sel põhjusel leiab liikmesriigi kohus, et käesoleva vaidluse lahendamiseks on oluline see, kas *tasumisele kuuluva käibemaksu* mõistet, mis esineb nii direktiivi 2006/112/EÜ artikli 179 [esimeses taandes] kui ka selle artiklis 183, võib tõlgendada nii, et see vastab mõistele „*tasumisele kuuluv kumuleeruv käibemaks*“, mida on kirjeldatud seaduse 227/2015 maksuseadustiku kohta artikli 303 lõikes 4.
- 29 Teine selgitust vajav küsimus on, kas see mehhanism, mis on rajatud menetlusautonoomia alusel, on *kooskõlas võrdvärsuse, tõhususe ja neutraalsuse põhimõttega*.



- 30 Võrdväarsuse põhimõte eeldab, et liikmesriigid ei näe ette menetlusnorme, mis on taotluste korral, mis esitatakse selliste maksude tagasisaamiseks, mis põhinevad liidu õiguse rikkumisel, vähem soodsad kui normid, mis on kohaldatavad samalaadsete taotluste korral, võttes arvesse nende eset, alust ja olulisi tunnuseid, mis põhinevad riigisisese õiguse rikkumisel.
- 31 Tõhususe põhimõte keelab sellise menetluskorra kehtestamise, mis muudab liidu õiguskorraga antud õiguste kasutamise praktiliselt võimatuks või ülemäära keeruliseks.
- 32 Riigisiseseid makse ja lõivusid käsitlev maksukohustuste üldkord – seaduse nr 207/2015, millega kehtestatakse maksumenetluse seadustik, artiklid 157, 233 ja 235 – sätestab reegli, mille kohaselt sundtäitmine peatatakse maksuotsuse vaidlustamise korral ja kõigi vaidlustatud kohustuste kohta pangatagatise esitamisega, ja need kohustused võib täita enne tähtaega vaid maksukohustuslase taotlusel.
- 33 Mis puudutab käibemaksu, siis seaduse 227/2015 maksuseadustiku kohta artikli 30[3] lõige 5 ei sisalda maksuotsustega, mille täitmine on pangatagatise esitamise järgselt peatatud, kaasnevat sõnaselget erandit tasumisele kuuluva kumuleeruva käibemaksu hulka selliste muude summade arvestamise kohta, mida ei ole käibedeklaratsiooni esitamise kuupäeval riigieelarvesse tasunud, ega maksujärelevalveorganite kindlaksmääratud tasumisele kuuluva käibemaksusaldo kohta.
- 34 Kuigi maksuhaldur tunnustas kaudselt alates pangatagatise esitamisest (november 2016) kuni asja sisuliselt arutava kohtu otsuseni (aprill 2019) seaduse nr 207/2015, millega kehtestatakse maksumenetluse seadustik, artikli 235 lõigete 1 ja 5 kohaldamist, rakendades esitatud käibedeklaratsioone tagatud kohustusi arvestamata, siis mittelõpliku kohtuotsusega (mis aga tekitas esialgse kohtuotsuse õigusjõu alusel tõsiseid kahtlusi haldusakti seaduslikkuse kohta) pärast maksuotsuse tühistamist (aprillis 2019) tema seisukoht muutus; ta leidis, et kohaldada saab üksnes seaduse nr 227/2015 maksuseadustiku kohta artikli 30[3] lõikeid 4 ja 5.
- 35 Tekib küsimus, kas selline erinevus on objektiivselt põhjendatud, kuna meetmed, mida liikmesriigid võivad direktiivi 2006/112 alusel võtta, et tagada maksude täpne kogumine ja pettuse ärahoidmine, ei või minna kaugemale sellest, mis on vajalik niisuguste eesmärkide saavutamiseks, ega seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust (nagu Euroopa Liidu Kohus leidis otsustes Gabalfrija jt (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, punkt 52), Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 26), Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punkt 49) ning Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014, 2429, punktid 36 ja 37)). Pangatagatise olemasolu tagab käibemaksu kogumise maksuhalduri jaoks väga lihtsal viisil, kui kohtuorgan lõplikult kinnitab maksuotsuse seaduslikkust. [lk 7]

- 36 Lisaks on vaja selgitada, millisel määral on kinni peetud neutraalse maksustamise põhimõttest, kuna nii riigisisese õigusnormi *tõlgendamise* eeskirjade kui ka selle *praktikas kohaldamise* korra kaudu luuakse ettevõtjatele täiendav maksukohustus, nii seoses võimatusega saada mõistliku aja jooksul maksutagastus kui ka seoses kulutustega, mis tehti juba maksuotsuse peatamiseks esitatud tagatisega.
- 37 [...]
- 38 [...]

NEIL PÕHJUSTEL,

SEADUSE NIMEL

**MÄÄRAB**

esitada Euroopa Liidu Kohtule Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 267 alusel järgmine eelotsuse küsimus:

„Kas **direktiivi 2006/112/EÜ artiklit 179 [esimene taane] ja artiklit 183 [esimene taane]** koostoimes **võrdväarsuse, tõhususe ja neutraalsuse põhimõtetega**, saab tõlgendada nii, et nendega on vastuolus riigisisene õigusakt või tava, mis kehtestab *tagastatava käibemaksu* summa vähendamise, kaasates *tasumisele kuuluva käibemaksu* arvutamisse *täiendavate maksukohustuste* summad, mis on määratud maksuotsuses ja tühistatud kohtuotsusega, mis ei ole lõplikult jõustunud, juhul kui need kohustused on *tagatud pangatagatisega* ja riigisiseseid maksumenetluse sätteid *tunnustavad* kõnealuse tagatise *täitmist peatavat toimet* muude maksude ja lõivude suhtes?“

[...] [menetlus, allkirjad] [...]