

Anonüümseks muudetud versioon

Tölge

C-844/19 – 1

Kohtuasi C-844/19

Eelotsusetaotlus

Saabumise kuupäev:

15. november 2019

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Verwaltungsgerichtshof (Austria kõrgeim halduskohus)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

24. oktoober 2019

Kassatsioonkaebuste esitajad:

CS

Finanzamt Graz-Stadt

[...]

Verwaltungsgerichtshof (Austria kõrgeim halduskohus)

[...]

24. oktoober 2019

Verwaltungsgerichtshof (Austria kõrgeim halduskohus) tegi [...] 1) kohtuasjas nr Ro 2017/15/0035, milles CS [...] esitas kassatsioonkaebuse Bundesfinanzgericht'i (föderaalne maksukohus) 29. mai 2017. aasta otsuse peale [...], mis käsitleb intressi maksmise taotluse rahuldamata jätmist, ja 2) kohtuasjas nr Ro 2018/15/0026, milles Finanzamt Graz-Stadt (Grazi linna maksuamet), asukohaga 8010 Graz [...], esitas kassatsioonkaebuse Bundesfinanzgericht'i (föderaalne maksukohus) 7. septembri 2018. aasta otsuse peale [...], mis käsitleb intressi määramist (teine menetlusosaline: technoRent International GmbH, asukoht Gräfelting, Saksamaa Liitvabariik [...], järgmise

kohtumääruse:

ET

Euroopa Liidu Kohtule (edaspidi „Euroopa Kohus“) esitatakse ELTL artikli 267 alusel järgmised eelotsuse küsimused.

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

Juhul kui vastus esimesele küsimusele on jaatav:

2. Kas ka juhul, kui tasu tagasiulatuvalt vähendamise tagajärjel vastavalt nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 90 lõikele 1 tekib maksukohustuslasele käibemaksu tagastusnõue, [lk 2] 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 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, artikli 27 lõike 2 teises lõigus märgitud õiguslikku tagajärge ka juhul, kui põhikohtuasjad ei kuulu nimetatud direktiivi kohaldamisalasse?

Põhjendus

- 1 A. Asjaolud ja senine menetlus
- 2 1. Kassatsioonkaebus kohtuasjas nr 2017/15/0035
- 3 Austrias asuv kassatsioonkaebuse esitaja deklareeris 13. septembril 2007 esitatud esialgses käibedeklaratsioonis 2007. aasta augustikuu kohta sisendkäibemaksu ülejäägi, mille suurus oli 60 689,28 eurot.
- 4 Maksuhaldur ei teinud märgitud ülejäägi kohta kõigepealt kannet kassatsioonkaebuse esitaja maksukontole, vaid korraldas käibemaksu osas maksukontrolli. Seejuures tekkis vaidlus, kui suures ulatuses võib maha arvata sisendkäibemaksu seoses kassatsioonkaebuse esitaja hotelli juurdeehitusega. Seetõttu vähendas maksuhaldur 18. oktoobri 2007. aasta maksuotsusega sisendkäibemaksu ülejääki 46 000 euro võrra, seega määras ta ülejäägi suuruseks 14 689,28 eurot.
- 5 Kassatsioonkaebuse esitaja esitas selle maksuotsuse peale kaebuse. [lk 3]

- 6 Unabhängiger Finanzsenat'i (sõltumatu maksukohus) 15. mai 2013. aasta otsusega kaebus rahuldati ja määrati käibemaksu suuruseks summa, mida kassatsioonkaebuse esitaja oli taotlenud. Sisendkäibemaksu ettemaks kanti kassatsioonkaebuse esitaja maksukontole 22. mail 2013.
- 7 Kassatsioonkaebuse esitaja esitas 30. mail 2013 taotluse Austria föderaalne maksukorralduse seaduse (Bundesabgabenordnung, edaspidi „BAO“) § 205a alusel tagastusnõudelt intressi saamiseks alates 1. jaanuarist 2012, sest 1. jaanuaril 2012 oli jõustunud BAO § 205a, millest liidu õigusega kooskõlas oleva tõlgendamise korral tuleneb ka õigus nõuda viivitusintressi sisendkäibemaksu enammakselt.
- 8 Maksuhaldur jättis kõnealuse taotluse 10. juuni 2013. aasta otsusega rahuldamata.
- 9 Bundesfinanzgericht (föderaalne maksukohus) jättis maksuhalduri otsuse peale esitatud kaebuse rahuldamata ja selle otsuse peale esitati kassatsioonkaebus Verwaltungsgerichtshof'ile (Austria kõrgeim halduskohus).
- 10 Põhjenduseks märkis Bundesfinanzgericht (föderaalne maksukohus) peamiselt seda, et BAO §-st 205a tuleneb tõepoolest intressi maksmise kohustus, kui (kõigepealt vaidlustatud) maksusummat, mille maksukohustuslane maksuhaldurile tasus, kaebemenetluse tulemusel vähendatakse, mitte aga käesoleval juhul, kui kaebemenetluses on tagastusnõuet tunnustatud.
- 11 Kassatsioonkaebuse esitaja vaidlustab Bundesfinanzgericht'i (föderaalne maksukohus) otsuse Verwaltungsgerichtshof'ile (Austria kõrgeim halduskohus) esitatud kassatsioonkaebusega.
- 12 Verwaltungsgerichtshof (Austria kõrgeim halduskohus) korraldas kassatsioonkaebuse läbivaatamiseks kohtuistungi. Kohtuistungil märkis kassatsioonkaebuse esitaja, et liidu õigus annab talle õiguse nõuda viivitusintressi sisendkäibemaksu enammakselt. Maksuhaldur vaidlustas väite, et liidu õigusest tuleneb vahetult kohaldatav õigus nõuda viivitusintressi. Euroopa Kohtu senine praktika on käsitletud ainult olukordi, kus juba liikmesriigi õiguskorras oli kehtestatud viivitusintressi maksmine seoses tagasimaksega. [lk 4]
- 13 2. Kassatsioonkaebus kohtuasjas nr 2018/15/0026
- 14 Teine menetlusosaline on Saksamaal asuv osühing, kes müüs aastatel 2003 ja 2004 Austrias masinaid ja tasus neilt tehingutelt Austrias käibemaksu. Aastal 2005 märkis ta 2005. aasta maikuu kohta käivas käibedeklaratsioonis põhjendusega, et tasu on tagasiulatuvalt vähendatud (Austria 1994. aasta käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG 1994“) § 16), käibemaksu tagastusnõude suuruseks 367 081,58 eurot.
- 15 Käibemaksu tagastusnõuet kontrolliti maksukontrolli raames, mis algas juulis 2006 ja lõppes juunis 2008, ning kontrollimenetluse kestel kanti tagastusnõude summa 10. märtsil 2008 teise menetlusosalise maksukontole.

Arvestades maksukontol enne olnud 18 000 euro suurust võlga, kujunes teise menetlusosalise enammakse suuruseks umbes 345 000 eurot.

- 16 Pärast maksukontrolli lõppu asus maksuhaldur siiski seisukohale, et tasu suurust ei tule korrigeerida ja teisel menetlusosalisel ei ole õigust nõuda käibemaksu tagastamist. Seetõttu määras maksuhaldur 13. oktoobri 2008. aasta maksuotsusega kindlaks, et 2005. aasta eest tasumisele kuuluva käibemaksu suurus on 2734,36 eurot, mille tulemusel kujunes 367 081,58 euro suurune maksunõue. Selle summa tasus teine menetlusosaline osaliselt maksukontol oleva ettemakse arvel ja osaliselt vastava makse tegemisega maksuhaldurile.
- 17 Teise menetlusosalise kassatsioonkaebuse 13. oktoobri 2008. aasta maksuotsuse peale rahuldab Unabhängiger Finanzsenat (sõltumatu maksukohus) 8. aprilli 2013. aasta otsusega. 367 081,58 euro suurune summa kanti teise menetlusosalise kontole 10. mail 2013.
- 18 Teine menetlusosaline nõudis 21. oktoobri 2013. aasta kirjaga, viidates Euroopa Kohtu otsustele (mh 19. juuli 2012. aasta kohtuotsus Littlewoods Retail Ltd, C-591/10), ajavahemiku eest alates 2005. aasta juulist kuni 2013. aasta maini intressi 367 081,58 euro suurusele summalt. [lk 5]
- 19 Selle taotluse kohta tegi maksuhaldur 4. veebruari 2014. aasta otsuse, milles ta leidis, et intressi on õigus nõuda ainult ajavahemiku eest alates 1. jaanuarist 2012 kuni 8. aprillini 2013 (10 021,32 eurot). 13. oktoobri 2008. aasta käibemaksuotsusega nõutud 367 081,58 euro suuruse summa tasus teine menetlusosaline maksuhaldurile. Kaebemenetluse ajal maksuhaldurile tasutud maksusummalt kehtestab BAO § 205a kohustuse maksta intressi; BAO § 205a jõustus 1. jaanuaril 2012.
- 20 Kõnealuse 4. veebruari 2014. aasta otsuse peale esitatud kaebuse rahuldab Bundesfinanzgericht (föderaalne maksukohus) 29. mai 2017. aasta otsusega osaliselt ja mõistis teise menetlusosalise kasuks välja viivitusintressi ka ajavahemiku eest alates 2. septembrist 2005 kuni 9. märtsini 2008, mille tulemusel suurenes viivitusintress kokku 51 170,02 euroni.
- 21 Seoses ajavahemikuga alates 2. septembrist 2005 kuni 9. märtsini 2008 ei tuginenud Bundesfinanzgericht (föderaalne maksukohus) BAO §-le 205a, sest sel perioodil teine menetlusosaline maksuhaldurile makse ei tasunud. Selleks et põhjendada viivitusintressi nõuet kõnealusel ajavahemikul, tugineb Bundesfinanzgericht (föderaalne maksukohus) liidu õigusele ja nimelt eelkõige Euroopa Kohtu 19. juuli 2012. aasta kohtuotsusele Littlewoods Retail Ltd (C-591/10). Bundesfinanzgericht (föderaalne maksukohus) märgib, et teine menetlusosaline ei saanud 367 081,58 euro suurust summat kasutada alates tagastusnõude esitamise kuupäevast kuni selle täitmiseni 10. märtsil 2008. Euroopa Kohtu praktika kohaselt on tal õigus nõuda kõnealuse ajavahemiku eest intressi, kusjuures intressi tuleb arvutada alates 46. päevast pärast käibedeklaratsiooni esitamist, seega alates 2. septembrist 2005 (Euroopa Kohtu

12. mai 2011. aasta kohtuotsus Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, punkt 61). Intressi nõudmist ei takista ka asjaolu, et maksuhaldur otsustas käibemaksu tagastusnõude õigsust kontrollida.
- 22 Alates 10. märtsist 2008 sai teine menetlusosaline 367 081,58 euro suurust summat kasutada. 13. oktoobri 2008. aasta maksuotsus 2005. aastal tasumisele kuuluva käibemaksu kohta seda asjaolu ei muuda, sest teine menetlusosaline esitas selle otsuse peale kassatsioonkaebuse, mistõttu tema taotluse alusel [lk 6] peatati maksuotsusest tuleneva 367 081,58 euro sissenõudmine riigisisese õiguse alusel (BAO § 212a) kuni kassatsioonimenetluses otsuse tegemiseni ja nimetatud summat oli võimalik kasutada.
- 23 Maksuhalduri kassatsioonkaebuses Bundesfinanzgericht'i (föderaalne maksukohus) 29. mai 2017. aasta otsuse peale vaidlustatakse ainult viivitusintressi väljamõistmine ajavahemiku eest alates 2. septembrist 2005 kuni 9. märtsini 2008.
- 24 Verwaltungsgerichtshof (Austria kõrgeim halduskohus) korraldas kassatsioonkaebuse läbivaatamiseks kohtuistungit. Kohtuistungil vaidles maksuhaldur vastu väitele, et liidu õigusest tuleneb vahetult kohaldatav õigus nõuda viivitusintressi. Austria õiguskord ei kehtesta – vastupidi õiguskorrale, mis esines põhikohtuasjas, mille kohta tehti kohtuotsus Littlewoods Retail Ltd, milles Euroopa Kohus käsitles käibemaksu enammakselt viivitusintressi tasumist liidu õiguse vaatekohast – õigust nõuda viivitusintressi kõnealustelt maksu enammaksetelt. Samuti tuleneb direktiivi 2008/9/EÜ artiklist 27, et liidu õiguse järgi ei saa liikmesriigile ette heita, kui see ei kehtesta intressi arvutamist maksude ettemakselt.
- 25 B. Määrava tähtsusega riigisisised õigusnormid
- 26 Esmalt tuleb märkida, et Austria maksuõiguses puuduvad üldnormid, mis käsitlevad intressi arvutamist maksuvõlgadelt või tagastusnõuetelt. BAO § 205 kehtestab õiguse nõuda (maksimaalselt 48 kuu pikkuse perioodi eest alates maksustamisaastale järgnevast oktoobrist) „intressi maksunõudelt“ (maksuhalduri kasuks) ja „intressi tagastusnõudelt“ (maksukohustuslase kasuks), mis arvutatakse määratud ettemaksete ja aasta kohta tehtava maksuotsusega määratud maksusumma vahe alusel, ainult üksikisiku tulumaksu ja äriühingu tulumaksu valdkonnas. Juhul kui maksuotsuse kohaselt tekib maksuvõlg ja maksukohustuslane esitab selle peale kaebuse, aga [lk 7] tasub nõutud summa maksuhaldurile juba kaebemenetluse ajal ning kaebemenetluse tulemusel maksuvõla summat lõppkokkuvõttes vähendatakse, kehtestab BAO § 205a kohustuse, et intressi tuleb maksta perioodil alates maksuvõla tasumisest kuni seda vähendava kaebemenetluse lõpuni.
- 27 UStG 1994 § 21 lõige 1 sätestab mh, et maksustamisperioodil (kalendrikuu) deklareeritud ülejääk (sisendkäibemaks on suurem kui tasumisele kuuluva käibemaksu summa) tuleb – üldjuhul – viivitamata kanda maksukohustuslase maksukontole, kusjuures kandel on tagasiulatuv mõju alates deklaratsiooni

esitamise päevast, aga mitte enne deklaratsiooni esitamise tähtajale vahetult järgnevat päeva, ja selle arvel loetakse vahetult tasutuks maksukontol kajastatud maksuvõlg või maksukohustuslasel on õigus nõuda selle väljamaksmist. Intressi arvutamist kande tegemise tulemusel tekkida võivalt enamakselt ei ole ette nähtud.

- 28 BAO § 217 kehtestab viivise juhuks, kui maksusummat ei maksta hiljemalt selle tasumise tähtpäeval. Esimest korda tuleb viivist maksta 2% tähtajaks tasumata maksusummalt, teist ja kolmandat korda (kumbki 1%) tuleb viivist tasuda kummalgi korral pärast veel kolme kuu möödumist.
- 29 Seoses ettevõtjatega, kes ei asu Austrias ja kellel puudub Austrias maksustatav käive, kehtestab – 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, ülevõtmiseks vastu võetud – Bundesminister für Finanzen'i (Austria föderaalne rahandusminister) määrus, *Bundesgesetzblatt* (edaspidi „*BGBL.*“) nr 279/1995 (väljaandes *BGBL.* II, 158/2014 avaldatud redaktsioonis), sisendkäibemaksu tagastamise erikorra. Mujal ühenduses asuvatele ettevõtjatele annab viidatud määruse § 3 õiguse nõuda viivitamise korral viivist järgmiselt. Kui pärast nelja kuu ja kümne tööpäeva möödumist alates tagastamistaotluse laekumisest maksuametisse ei tasu maksuhaldur tagastatavat [lk 8] summat, siis tuleb maksukohustuslasele maksta 2% suurust viivist tähtajaks tagastamata jäänud summalt. Kui maksuhaldur nõuab lisateavet, siis esmakordsel nõude esitamisel tekib viivisenõue kõige varem pärast kümne tööpäeva möödumist kuue kuu pikkusest tähtajast ja teistkordsel nõude esitamisel kõige varem pärast kümne tööpäeva möödumist kaheksa kuu pikkusest tähtajast alates tagastamistaotluse saamisest. Teist ja kolmandat korda tuleb viivist (kummalgi korral 1% tagastamata jäänud summalt) maksta siis, kui maksusummat ei tagastata kummalgi korral hiljemalt pärast veel kolme kuu möödumist.
- 30 C. Eelotsuse küsimuste selgitused
- 31 1. Liidu õigusest vahetult tulenev põhimõtteline õigus nõuda viivitusintressi
- 32 Kohtuasjas nr Ro 2017/15/0035 pooleliolev kassatsioonimenetlus käsitleb sisendkäibemaksu ülejäägi hilinenud tagastamist.
- 33 Euroopa Kohus tõlgendas 12. mai 2011. aasta kohtuotsuses Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10); 24. oktoobri 2013. aasta kohtuotsuses Raġnaria Steaua Romana (C-431/12); 6. juuli 2017. aasta kohtuotsuses Giencore Agriculture (C-254/16) ja 28. veebruari 2018. aasta kohtuotsuses Nidera BV (C-387/16) käibemaksudirektiivi artiklit 183 seoses sisendkäibemaksu ülejäägiga ja leidis, et maksukohustuslasele tuleb maksta viivitusintressi, kui talle ei maksta käibemaksu ülejääki välja mõistliku aja jooksul. Põhikohtuasjadel, milles tehti Euroopa Kohtu viidatud otsused, on ühine tunnus, et igas asjaomases liikmesriigi õiguskorras kehtis õigusnorm, mille kohaselt oli riik kohustatud maksma maksukohustuslasele

viivitusintressi maksumus tagastamise õigusvastase viivituse korral. Austria õiguses sellist normi ei ole. Puuduvad sätted, mille kohaselt võib maksukohustuslane nõuda viivitusintressi käibemaksu hilinenud tagastuse korral. Õiguskirjanduses sellega seoses viidatud BAO §-e 205 ja 205a ei saa kirjeldatud juhul [lk 9] kohaldada. Nii nende sätete sõnastus kui ka eesmärk ja kontekst välistavad nende kohaldamise käibemaksu tagastusnõude hilinenud täitmise korral (vt Verwaltungsgerichtshof'i (Austria kõrgeim halduskohus) 31. märtsi 2017. aasta otsus kohtuasjas nr Ra 2016/13/0034).

- 34 Arvestades seda, et liikmesriigi õigus ei kehtesta õigust nõuda intressi, tekib küsimus, kas liidu õigus, eelkõige käibemaksudirektiivi artikkel 183 sisaldab vahetult kohaldatavat õigusnormi, millele maksukohustuslane saab tugineda maksuhalduri suhtes ja kohtutes selleks, et tema kasuks mõistetak스 välja viivitusintress sisendkäibemaksu ülejäägi hilinenud väljamakselt.
- 35 Sellega seoses tuleb arvestada ka seda, et direktiivi 2008/9/EÜ artiklis 27 (vt selle kohta allpool osa 3) on esitatud õigusnormid juhaks, kui liikmesriigi õigus sellist intressi tasumise nõuet ei kehtesta. Seega ei lähtu direktiivi 2008/9 artikkel 27 sellest, et maksukohustuslasele tuleb liidu õigusega igal juhul tagada õigus saada viivitusintressi. Kui liidu õigus näeks juba ilma selleta ette kohustusliku intressinõude, siis muutuks direktiivi 2008/9/EÜ artikli 27 teise lõigu kohaldamisala olematuks (vt – olgugi et sama direktiivi artikli 26 lõike 2 kohta – Euroopa Kohtu 2. mai 2019. aasta kohtuotsus Sea Chefs Cruise, C-133/18, punkt 45).
- 36 Kohtuasjas nr Ro 2018/15/0026 pooleliolev kassatsioonimenetlus ei käsitle sisendkäibemaksu ülejääki ja seda ei saa lahendada käibemaksudirektiivi artikli 183 alusel. Selles menetluses on tegemist tasu tagasiulatavast vähendamisest tingitud käibemaksu tagastamise nõudega, mille maksukohustuslane esitas maksuhalduri vastu. Käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 1 ülevõtmiseks vastu võetud UStG 1994 § 16 lõiked 1 ja 3 sätestavad, et varem käibe deklareerinud ettevõtja peab selle alusel võlgnetavat maksumussummat vähendama, kui kokkulepitud ostuhinda tagasiulatavalt vähendatakse või see jääb tasumata. Vastavalt UStG 1994 § 16 lõikele 1 tuleb parandada selle maksustamisperioodi deklaratsiooni, mil toimus tasu muutmine; käesoleval juhul seega maksustamisperioodil, mil selgus, et ostuhind jääb tasumata (mai 2005). [lk 10]
- 37 Küsimust maksukohustuslase viivitusintressi nõude kohta käibemaksu summalt, mis ei ole seotud sisendkäibemaksu ülejäägiga, vaid muude asjaoludega, on Euroopa Kohus teadaolevalt käsitlenud ainult 19. juuli 2012. aasta kohtuotsuses Littlewoods Retail Ltd (C-591/10), kusjuures ka selle kohtuotsuse aluseks olevas põhikohtuasjas toimuva vaidluse puhul on tähtis, et liikmesriigi õigus juba sisaldas norme, mis sätestasid viivitusintressi maksmise tagastusnõudelt. Nimetatud kohtuotsus käsitleb käibemaksu tagastusnõuet, mis tulenes sellest, et varem lähtuti ekslikult liiga suurest vastusooritusest (kauba ostuhind). Kõnealusel otsuses tuletab Euroopa Kohus viivitusintressi nõude oma praktikast, mis käsitleb

õigust saada tagasi „maks, mis on sisse nõutud liidu õigust rikkudes“ (vt kohtuotsus Littlewoods Retail Ltd, punkt 24).

38 Kassatsioonimenetluses nr Ro 2018/15/0026 tekib küsimus, kas tasu tagasiulatuvat vähendamist, mis käesoleval juhul seisneb tagantjärele selgunud ostuhinna tasumata jätmises, saab hinnata „maksuna, mis on sisse nõutud liidu õigust rikkudes“. Juhul kui Euroopa Kohtu praktika, mis käsitleb „maksu, mis on sisse nõutud liidu õigust rikkudes“, on kirjeldatud juhul asjakohane, tekib lisaks küsimus, kas liidu õigus annab maksukohustuslasele, kellele maksuhaldur jätab olukorras, mis esineb põhikohtuasjas, õigeaegselt tagastamata käibemaksu enamakse, mistõttu ta saab hoolimata sellest, et riigisiseses õiguses ei ole sellist viivitusintressi nõuet kehtestatud, tugineda sellele nõudele maksuhalduri suhtes ja halduskohtutes.

39 2. Intressi arvutamise algusaeg

40 Juhul kui maksukohustuslasele tuleneb liidu õigusest vahetult kohaldatav õigus nõuda viivitusintressi seoses maksuhalduri viivitusega tagasimakse tegemisel, tekib küsimus, mis kuupäevast alates tuleb intressi arvutada; kohtuotsustes Enel Maritsa Iztok 3, Rafmaria Steaua Romana, Giencore Agriculture ja Nidera BV, mis käsitlevad viivitusintressi maksmist sisendkäibemaksu ülejäägi hilinenud tagastamise korral ja seega käibemaksudirektiivi artikli 183 [lk 11] tõlgendamist, on Euroopa Kohus leidnud, et intressi arvutamine algab alles siis, kui on möödunud mõistlik aeg, mille jooksul on maksuhalduril võimalik kontrollida sisendkäibemaksu tagastusnõude õigsust.

41 Maksukohustuslase viivitusintressi nõuet käibemaksu summalt, mis ei ole seotud sisendkäibemaksu ülejäägiga, käsitleb ainult Euroopa Kohtu kohtuotsus Littlewoods Retail Ltd. Nimetatud kohtuotsuses ei ole märgitud, millal algab intressi arvutamine. Kõnealune kohtuotsus viitab – nagu eespool juba märgitud – Euroopa Kohtu praktikale, mis käsitleb „maksu, mis on sisse nõutud liidu õigust rikkudes“ ja milles ei ole – teadaolevalt – märgitud, et intressi arvutamine peaks algama alles pärast mõistliku aja möödumist. Verwaltungsgerichtshof'i (Austria kõrgeim halduskohus) hinnangul on siiski asjakohane kanda Euroopa Kohtu seisukohad selle kohta, millal algab intressi arvutamine käibemaksudirektiivi artiklis 183 nimetatud käibemaksu ülejäägilt, üle ka neile juhtudele, kui maksukohustulane nõuab maksuhaldurilt käibemaksu tagastamist muul alusel kui käibemaksu ülejääk. Ka neil juhtudel peab maksuhaldurile nimelt jääma mõistlik aeg maksukohustuslase esitatud tagastusnõude õiguspärasuse kontrollimiseks, et tagada käibemaksudirektiivi tõhus rakendamine.

42 Ka intressi arvutamise algusaja puhul ei ole seost direktiiviga 2008/9/EÜ (vt selle kohta allpool osa 3) piisavalt selgitatud.

43 3. Seos nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/9/EÜ

44 Juhul kui Euroopa Kohus leiab, et liidu õigusest tuleneb vahetult õigus nõuda viivitusintressi seoses tagasimaksega, tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul välja

töötada õiguslik lahendus kõnealuse nõude maksmapanekuks. Seejuures saab tugineda riigisisese õiguse erinevatele õigusinstituutidele, kusjuures seos direktiiviga 2008/9/EÜ ei ole selge.

- 45 Direktiivi 2008/9/EÜ artikkel 27 sisaldab sätteid viivitusintressi kohta, mida tuleb maksta sisendkäibemaksu tagastamisega hilinemise korral. Artikli 27 lõike 2 teine lõik [lk 12] sätestab seejuures järgmist: „Kui riiklike õigusaktide kohaselt ei ole asutatud maksukohustuslasele ette nähtud intressi seoses tagasimaksega“, tuleb *mutatis mutandis* kohaldada sätteid, mida tagastamisliikmesriik kohaldab käibemaksukohustuslase poolt käibemaksu hilinevad tasumisel.
- 46 Direktiivi 2008/9/EÜ artiklist 27 tuleneb, et liidu seadusandja peab võimalikuks, et liikmesriigi õiguses puuduvad sätted, mis kehtestavad intressi seoses tagasimaksega. Seega ei pea liidu seadusandja sellist õiguslikku olukorda automaatselt liidu õigusega vastuolus olevaks, vaid ta määrab kindlaks, et sellises olukorras kohaldatakse liikmesriigi õigusnorme maksuintressi kohta peegelpildina. Igal juhul lähtub liidu seadusandja sellest, et ilma direktiivi 2008/9/EÜ artiklita 27 ei oleks teises liikmesriigis asuval maksukohustuslasel õigust nõuda viivitusintressi seoses tagasimaksega, kui juba riigisisene õigus seda ei sätesta.
- 47 Austria õigus ei kehtesta kohustust maksta viivitusintressi, kui käibemaksu enamakse tagastusnõue täidetakse hilinemisega. Seda arvestades tekib küsimus, kas selle tõttu peavad liikmesriigi kohtud rakendama direktiivi 2008/9/EÜ artikli 27 lõike 2 teises lõigus märgitud õiguslikku tagajärge, olgugi et põhikohtuasjad ei kuulu selle direktiivi kohaldamisalasse. Artikli 27 lõike 2 teise lõigu kohaldamine tähendaks Austrias, et intressi tuleks arvutada kindla summana nagu viivist, mis on esimesel korral 2% ning teisel ja kolmandal korral kummalgi veel 1%, aga lisaintressi ei ole ette nähtud.
- 48 Direktiivi 2008/9/EÜ artiklites 19, 21 ja 22 on sätestatud ka tähtajad, mille jooksul on maksuhalduril võimalik kontrollida deklareeritud sisendkäibemaksu õiguspärasust. Direktiivi artikli 27 kohaselt algab intressi arvutamine alles pärast nende tähtaegade möödumist. Eelotsustaotluse esitanud kohtul tekib seetõttu küsimus, kas nimetatud direktiivis kehtestatud tähtaegu tuleb kohaldada ka sellistel juhtudel nagu on arutusel põhikohtuasjades, seega juhtudel, mis ei ole vahetult direktiiviga hõlmatud. [lk 13]
- 49 Kokkuvõttes ei ole liidu õiguse tõlgendamine seoses eespool esitatud küsimustega nii ilmselge, et ei jää mingit võimalust mõistlikuks kahtluseks kohtuotsuse CILFIT tähenduses (Euroopa Kohtu 6. oktoobri 1982. aasta kohtuotsus, 283/81).
- 50 Seetõttu esitatakse Euroopa Kohtule eelotsusetaotlus ELTL artikli 267 alusel.

[...]