

Kohtuasi C-643/20

Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1

Saabumise kuupäev:

30. november 2020

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Veszprémi Törvényszék (Veszprémi kohus, Ungari)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

23. november 2020

Kaebaja:

ENERGOTT Fejlesztő és Vagyongkezelő Kft.

Vastustaja:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (riigi maksu- ja tolliameti vaiete direktoraat, Ungari)

Põhikohtuasja ese

Halduskohtumenetlus maksuvaidluses.

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

Esiteks [nõukogu 28. novembri 2006. aasta] direktiivi 2006/112/EÜ artikli 90 lõigete 1 ja 2 tõlgendamine Euroopa Kohtu asjassepuutuva kohtupraktikat ning tõhususe ja võrdväarsuse põhimõtteid arvestades, et määrata kindlaks eelkõige ajahetk, mille võivad liikmesriigid määrata lootusetute nõuete pealt tasumisele kuuluva käibemaksu tagastamise aegumistähtaaja arvestamise algushetkeks.

Teiseks direktiivi 2006/112 artikli 90 lõigete 1 ja 2 ning artikli 273 tõlgendamine sama kohtupraktikat ning tõhususe põhimõtet, võrdväarsuse põhimõtet ja neutraalse maksustamise põhimõtet arvestades, et määrata kindlaks eelkõige, kas selle kohtupraktikaga ja nende põhimõtetega on vastuolus liikmesriigi praktika, mis seisneb selles, et: i) ühelt poolt eeldatakse maksukohustuslastelt, et nad teeksid sissenõudmistoiminguid, mis on sätestatud niisuguste nõuete pealt, mida ei

ole võimalik täitmisele pöörata, tasumisele kuuluva käibemaksu tagastamise tingimustena; ii) teiselt poolt peab juhul, kui teenuse saaja jätab maksmata, teenust osutav äriühing teenuse viivitamatult katkestama, vastasel juhul ei saa ta tagasi käibemaksu, mis kuulub tasumisele nõuete pealt, mis on lõplikult lootusetud.

Kolmandaks direktiivi 2006/112 artikli 90 lõigete 1 ja 2 ja artikli 273 ning Euroopa Liidu põhiõiguste harta artiklite 15–17 tõlgendamine eespool viidatud kohtupraktikat ja põhimõtteid arvestades selleks, et teha konkreetselt kindlaks, kas selle kohtupraktikaga ja põhimõtetega on vastuolus kõik eespool nimetatud tingimused, mis kehtestati käibemaksu tagastamise suhtes pärast Euroopa Kohtu määrust *Porr Építési Kft.* (C-292/19, ei avaldata, EU:C:2019:901) ja ilma mingi õigusliku aluseta ning millest maksukohustuslased ei olnud teadlikud.

Õiguslik alus: ELTL artikkel 267

Eelotsuse küsimused

1. Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 90 lõikeid 1 ja 2 (võttes eriti arvesse kohtuotsust *Enzo Di Maura* [C-246/16] ja kohtumäärust *Porr Építési Kft.* [C-292/19]) ning liidu õiguse tõhususe ja võrdväärsuse aluspõhimõtted tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigid ei või kehtestada lootusetuks tunnistatud nõuete pealt tasumisele kuuluva käibemaksu tagastamise aegumistähtaaja arvestamise alguseks ajahetke enne seda, kui nõue, millel tagastamisele kuuluv käibemaks põhineb, muutub lootusetuks?
2. Kas käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikeid 1 ja 2 ning artiklit 273 (võttes eriti arvesse kohtuotsust *Enzo Di Maura* [C-246/16] ja kohtumäärust *Porr Építési Kft.* [C-292/19]) ning liidu õiguse tõhususe ja võrdväärsuse aluspõhimõtted, lisaks neutraalse maksustamise põhimõttele tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi praktika, mis seisneb selles, et lootusetu nõude pealt käibemaksu tagastamise kontekstis eeldatakse maksukohustuslaselt käibemaksu tagastamise tingimusena, et ta teeks lisaks selle nõude rahuldamisele likvideerimismenetluses veel muid toiminguid, et nõuet sisse nõuda?
3. Kas käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikeid 1 ja 2 ning artiklit 273 (võttes eriti arvesse kohtuotsust *Enzo Di Maura* [C-246/16] ja kohtumäärust *Porr Építési Kft.* [C-292/19]) ning liidu õiguse tõhususe ja võrdväärsuse aluspõhimõtted [lisaks] neutraalse maksustamise põhimõttele tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi praktika, mis seisneb selles, et maksmata jätmise korral peab teenust osutav ettevõtja selle teenuse kohe katkestama, sest kui ta seda ei tee ja jätkab teenuse osutamist, ei saa ta nõuda ka nende lootusetute nõuete pealt tasumisele kuuluva käibemaksu tagastamist, vaatamata sellele, et need nõuded tunnistatakse selliseks hiljem?

4. Kas käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikeid 1 ja 2 ning artiklit 273 ning Euroopa Liidu põhiõiguste harta artikleid 15–17 (võttes eriti arvesse kohtuotsust Enzo Di Maura [C-246/16] ja kohtumäärust Porr Építési Kft. [C-292/19]) ning liidu õiguse tõhususe ja võrdväärsuse aluspõhimõtted [lisaks] neutraalse maksustamise põhimõttele tuleb tõlgendada nii, et [nende sätetega ja põhimõtetega] on vastuolus see, et pärast kohtumääruse Porr Építési Kft. tegemist on liikmesriigi ametiasutused, kelle ülesanne on tagada õiguse järgimine, kehtestanud ilma igasuguse õigusliku aluseta teises kuni neljandas eelotsuse küsimuses märgitud tingimused, kusjuures see tingimuste kogum ei olnud maksukohustuslase jaoks enne nõuete lootusetuks muutumist ilmselge?

Viidatud liidu õigusnormid

- Euroopa Liidu põhiõiguste harta (ELT 2012, C 326, lk 391) artiklid 15–17.
- Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artikli 90 lõiked 1 ja 2 ning artikkel 273.
- Euroopa Liidu Kohtu praktika, eriti: 23. novembri 2017. aasta kohtuotsus Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887); 24. oktoobri 2019. aasta kohtumäärus Porr Építési Kft. (C-292/19, ei avaldata, EU:C:2019:901); 21. juuni 2020. aasta kohtuotsus SCT d.d (C-146/19, EU:C:2020:464); 5. juuni 2014. aasta kohtuotsus Kone jt (C-557/12, EU:C:2014:1317); 15. mai 2014. aasta kohtuotsus Álmos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328); 15. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus E. (käibemaks – maksustatava summa vähendamine) (C-335/19, EU:C:2020:829) ja 28. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Cogeco Communications (C-637/17, EU:C:2019:263).
- Kohtuasi FGSZ (C-507/20, Euroopa Kohtus menetluses).

Viidatud liikmesriigi õigusnormid

- 2003. aasta XCII seadus maksukorralduse kohta (az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény; edaspidi „endine maksukorralduse seadus“), § 4 lõike 3 punkt b ja § 164 lõiked 1, 2, 2a ja 3.
- 2017. aasta CL seadus maksukorralduse kohta (az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény; edaspidi „maksukorralduse seadus“), § 1, § 6 lõike 3 punkt b, § 65 lõige 1, § 196 lõiked 1–6, § 202 lõiked 1 ja 2, § 209 lõige 1 ja § 271 lõiked 2 ja 7.
- 2017. aasta CLI seadus maksumenetluse kohta (az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény; edaspidi „maksumenetluse seadus“), § 137 ja § 139 lõiked 1 ja 2.

- 2007. aasta CXXVII seadus käibemaksu kohta (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII törvény; edaspidi „käibemaksuseadus“), § 55 lõiked 1 ja 2, § 56, § 58 lõige 1 ja § 77 lõiked 1–10.
- Valitsuse 28. detsembri 2017. aasta määrus nr 465, mis käsitleb maksualase haldusmenetluse kohaldamise eeskirju (az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet; edaspidi „maksumenetluse määrus“), artikli 78 lõige 1.
- 1996. aasta LXXXI seadus juriidilise isiku tulumaksu ja dividendimaksu kohta (a társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény; edaspidi „juriidilise isiku tulumaksu seadus“), § 4 lõige 23.
- 2000. aasta C seadus raamatupidamise kohta (a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény), § 3 lõike 4 punkt 10.

Põhikohtuasja asjaolude ja menetluse kokkuvõte

- 1 Kaebaja on käibemaksukohustuslaste kontserni (edaspidi „maksukohustuslaste kontsern“) liige ja esindaja. Energotti kontsern kui silmapaistev ettevõtja Ungari energiasektoris osutab elanikkonnale avalikke teenuseid (näiteks joogivee ja sooja veega varustamine, elektri tootmine, kaugkütte- ning kanalisatsiooni- ja munitsipaalteenused). Kontserni kuulub teiste äriühingute hulgas ettevõtja D-ÉG Zrt., mis on seotud äriühing juriidilise isiku tulumaksu seaduse § 4 lõike 23 tähenduses.
- 2 Suur osa kaebaja äripartneritest on äriühingud, mis kuuluvad otseselt või kaudselt kohalikule omavalitsusele ja kellele Energotti kontsern osutas niisugustes õigusnormides ette nähtud teenuseid, mis ei lubanud tasu maksmata jätmise korral teenuste osutamist katkestada. Kaebajaks olev maksukohustuslaste kontsern koostas ajavahemikus 2007. aasta aprillist kuni 2016. aasta detsembrini osutatud teenuste kohta arved seitsmele võlgnikule, kellel oli maksustatava teokoosseisu tekkimise ajal kehtiv maksukohustuslasena registreerimise number ja kelle suhtes ei olnud algatatud mingit pankroti-, likvideerimis- ega kohtulikku tegevuse lõpetamise menetlust.
- 3 Võlgnikud arveid ei tasunud ja vahepeal lõpetati neist kaks, üks lõpetati kohtu kaudu ja ülejäänud kolme, nimelt äriühingute Dél-Mezőföldi Víziközmű Üzemeltető Kft., Székesfehérvári Fűtőerőmű ja D-ÉG Épületgépészeti, Kereskedelmi Zrt. suhtes algatati vastavad likvideerimismenetlused. Kuigi likvideerimismenetlustes edastati kolme viimati nimetatud äriühingu vastu kõikidel juhtudel nõuded, mis ei olnud veel tasutud, jäi suur osa neist vahendite ebapiisavuse tõttu laekumata või laekus vaid vähesel määral, nii et neist said lootusetud nõuded.

- 4 Kaebaja arveldas ja deklareeris tasumisele kuuluva maksu tasumise perioodidel vastavalt teenuste osutamist tõendavate arvete kuupäevadele. Esitatud deklaratsioonid on maksuhalduri käsutuses.
- 5 Kaebaja esitas maksukorralduse seaduse § 196 alusel 31. detsembril 2019 Nemzeti Adó és Vámhivatal Fejér Megyei Adó és Vámigazgatóságale (Fejéri komitaadi maksu- ja tollibüroo, Ungari; edaspidi „esimese astme maksuhaldur“) varem tasutud ja lootusetute nõuetega seoses väljastatud arvetel märgitud käibemaksu summas 76 565 379 Ungari forintit (HUF) tagastamise ja selle summa pealt kogunenud intressi tasumise taotluse. Äriühing tugines oma taotluse põhjenduseks Euroopa Kohtu otsusele Di Maura (C-246/16) ja kohtumäärusele Porr Építési Kft. (C-292/19). Samuti palus ta määrata omal algatusel kindlaks intressid käibemaksu pealt, mille ta peaks tagasi saama, kuna selle tasumise tähtaeg oli selle summa tegelikult tasumise kuupäevast varasem.
- 6 Esimese astme maksuhaldur rahuldab selle taotluse 13. veebruari 2020. aasta otsusega osaliselt. Ta tuvastas oma otsuse põhjendustes, et viieaastane aegumistähtaeg oli möödunud 31. detsembril 2018.
- 7 Nende põhjenduste kohaselt reguleerivad aegumist aegumistähtaaja arvestamise alguse ajal kehtinud maksukorralduse seaduse sätted. Käibemaksu arveldamise õiguse aegumistähtaeg hakkab kulgema alates käibedeklaratsiooni esitamise hetkest (esitamata jätmise korral alates deklareerimistähtaaja lõpust), sõltuvalt iga arve kuupäevast või, juhul kui erinevuste tõttu tehakse parandusdeklaratsioonid maksukohustuslase kasuks, alates nende deklaratsioonide esitamisest.
- 8 Esimese astme otsuses viidatud arvete kuupäevad langevad ajavahemikule 2007. aasta aprillist kuni 2013. aasta novembrini, mistõttu (või tuli esitada) kõige hilisemat arvet sisaldav (kuu) käibedeklaratsioon esitati 2013. aasta detsembris, aegumisega 31. detsembril 2018. Mis puutub nende arvete kohta esitatud deklaratsioonidesse, siis maksukohustuslane ei esitanud nende kohta parandusdeklaratsioone, millest tulenevalt tema maksukohustused väheneksid, mistõttu aegumistähtaaja lõpp ei muutunud. Käibemaksu tagastamist võib nõuda summalt, mille puhul ei ole maksu arveldamise õigus aegunud 24. oktoobril 2019, millal Euroopa Kohus tegi kohtumääruse kohtuasjas Porr Építési Kft. Seepärast tuvastas esimese astme maksuhaldur, et maksu arveldamise õigus oli aegunud kokku summas 73 208 755 Ungari forintit, mis on märgitud tema otsuse lisas.
- 9 Samuti tuvastas esimese astme maksuhaldur ühe arve puhul summas 2 882 736 forintit, et selle arve sissenõudmiseks ei olnud maksukohustuslane käitunud vastavalt õiguste eesmärgipärase kasutamise põhimõtte nõudele, mistõttu jäeti tema taotlus selle summa suhtes samuti rahuldamata.
- 10 Esimese astme maksuhaldur uuris sisuliselt arveid, mille puhul ei olnud maksu arveldamise õigus aegunud, ja tuvastas, et nendel arvetel märgitud käibemaksu ei ole võimalik sisse nõuda. See maksuhaldur tuvastas maksukorralduse seaduse §-le 1 tuginedes siiski äriühingutele Székesfehérvári Fűtőerőmű Kft. ja D ÉG

Épületgépészeti, Kereskedelmi Zrt. väljastatud arvete puhul, et maksukohustuslane ei olnud tõendanud, et ta on võtnud kõik vajalikud meetmed oma nõuete kättesaamiseks või sissenõudmiseks, nii et tema tegevus ei vastanud õiguste eesmärgipärase kasutamise nõudele, ning jättis seetõttu ka maksukohustuslase taotluse seoses käibemaksu tagastamisega summas 3 356 625 forintit rahuldamata.

- 11 Esimese astme maksuhaldur tuvastas siiski, et maksukohustuslasel oli õigus saada tagasi käibemaksu summas 473 889 forintit arve pealt, mis oli väljastatud äriühingule Dél Mezőföldi Víziközmű Üzemeltető Kft.
- 12 Kaebaja esitas nimetatud otsuse peale vaide.
- 13 Teise astme maksuhaldur, kes menetles vait, jättis vaidlustatud otsuse 3. aprilli 2020. aasta otsusega (edaspidi „teise astme maksuotsus“) muutmata.
- 14 Selle otsuse põhjenduses märkis ta, et vastavalt Euroopa Kohtu määrusele kohtuasjas Porr Építési Kft. peab liikmesriik võimaldama käibemaksuga maksustatava summat vähendada, kui maksukohustuslane suudab tõendada, et tema nõue võlgniku vastu on muutunud lõplikult lootusetuks.
- 15 Ta tuvastas, et maksustatava summa vähendamine on õiguslikult seotud maksukohustuslase maksu tasumise kohustusega, nii et eelarvetoetusi reguleerivad sätted ei ole pärast aegumist enam kohaldatavad.
- 16 Teise astme maksuhaldur viitas ka maksumenetluse määruse artikli 78 lõikele 1, mille kohaselt maksuhaldur võib teha kontrolli maksu arveldamise õiguse aegumistähtaaja jooksul. Seega, kui aegumistähtaeg on möödunud, ei saa õigusliku tehingu ulatust tõendada ega kontrollida, kas nõuete sissenõudmine on muutunud võimatuks, [ega kontrollida] maksejõuetust või likvideerimismenetluse perioodi.
- 17 Aegunud ajavahemiku suhtes ei ole võimalik kontrollida maksu tagastamise tingimusi, mistõttu ei ole õiguspärane nõuda maksu tagastamist taotluse ega täiendava deklaratsiooni alusel. Seepärast ei ole teise astme maksuhalduri arvates põhjendatud maksukohustuslase väide, et aegumistähtaeg hakkab kulgema hetkest, millal nõue muutub lootusetuks.
- 18 Tuleb märkida, et esimese astme maksuhaldur ei kohaldanud käibemaksuseaduse sätteid, mis jõustusid 1. jaanuaril 2020.
- 19 Teise astme maksuhaldur kontrollis täiendavalt ja sisuliselt arveid, mida aegumine ei puudutanud. Sellega seoses kontrollis ta nende analüüsimisel kõigepealt, kas maksukohustuslane on tõendanud, et nõuded olid muutunud lootusetuks. Nendel juhtudel, kus maksukohustuslane on tõendanud, et nõudeid ei ole võimalik sisse nõuda, kuid ei ole võtnud kõiki meetmeid, mida võiks temalt oodata selleks, et tema äripartner tasuks nõude, või ei ole maksmata jätmise tõttu ärisuhet lõpetanud, usaldades ilma mingi põhjusega, et nõuded tasutakse, kinnitas teise astme maksuhaldur, et esimese astme maksuhaldur keeldus õigustatult

käibemaksu tagastamisest kaebajale. Ta märkis selles kontekstis, et maksukohustuslane ei saa temalt oodatavate meetmete võtmata jätmise tagajärgi eelarves kajastada.

Teise astme maksuhaldur viitas lisaks sellele, et Euroopa Kohtu määrus kohtuasjas Porr Építési Kft. tagab maksukohustuslasele võimaluse alusetult riigikassasse tasutud käibemaks otse maksuhaldurilt tagasi saada. Käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 1 kohaselt peab maksukohustuslane siiski maksustatavat väärtust vähendama liikmesriikide kehtestatud tingimustel, nii et see liidu õiguse säte tagab liikmesriigile kaalutusõiguse seoses maksustatava summa vähendamise suhtes kehtestatud tingimuste ja formaalsustega. Liikmesriigi maksuhaldur võib seega analüüsida, kas maksukohustuslane tegi kõik võimaliku, et vältida, et tema nõue ei muutuks lootusetuks. Kuna maksukohustuslane ilmutas selles suhtes passiivsust, siis ei saa tuvastada, et käesolevas asjas on rikutud tõhususe, proportsionaalsuse ja neutraalse maksustamise põhimõtteid.

- 20 Maksuhaldur tuvastas teise astme menetluses seoses kaebaja kahele äripartnerile väljastatud arvetega, mis olid maksmata, et need arved ei ole esitatud teenuste eest, mida võiks seostada avaliku teenuse osutamise ülesande täitmisega, mistõttu kaebajal ei ole mingit seadusest tulenevat kohustust neid teenuseid osutada ega ka teenuste osutamist jätkata, kui tema äripartner nende eest ei maksnud. Ta märkis lisaks, et kaebaja ei olnud saatnud oma äripartneritele maksenõudeid, vaatamata sellele, et see oli kohane isegi siis, kui oleks olnud seadusest tulenev kohustus teenust osutada.
- 21 Ungari valitsus määratles valitsuse 4. juuni 2012. aasta määruse 112/2012 (a 112/2012. (VI.4.) Korm. Rendelet) alusel äriühingu Székesfehérvári Fűtőerőmű Kft. erilise strateegilise tähtsusega majandusasutusena ja võimaldas tal ajutiselt maksekohustused alates 29. juunist 2012 vahetult peatada. Äriühing Székesfehérvári Fűtőerőmű Kft. kuulus alates 23. veebruarist 2012 maksukohustuslasele, mistõttu oli tal teavet tema toimimise ja majandusliku olukorra kohta. Lisaks, kuna võlgnik oli tema klient olnud aastaid, oli kaebaja täielikult teadlik asjaolust, et võlgnik jättis süstemaatiliselt teenuste eest tasu maksmata. Seepärast oleks maksukohustuslane võinud teenuse osutamise katkestada, kuna enne maksmise peatamist ei olnud tal mingit kohustust seda teenust osutada.
- 22 Sellegipoolest ei olnud kaebaja enne likvideerimismenetlusi võtnud äripartnerite suhtes meetmeid, mis oleksid olnud mõeldud selleks, et vältida nõuete lootusetuks muutumist, mistõttu esimese astme maksuhaldur jättis tema taotluse õigustatult rahuldamata.
- 23 Kaebaja vaidlustas need otsused kohtule esitatud kaebuses, milles ta palus tunnistada need otsused õigustvastaseks ning need tühistada.

Põhikohtuasja poolte peamised argumendid

- 24 Kaebaja väidab, et õigus käibemaksu tagasi saada tuleneb sellest, et nõudeid on võimatu sisse nõuda – mida kinnitab ka Euroopa Kohtu määrus kohtuasjas Porr Építési Kft. –, nii et selle õiguse aegumistähtaeg hakkab vastavalt maksukorralduse seaduse § 164 lõike 1 teise lause erinormile kulgema selle aasta viimasel päeval, millal nõuded muutuvad lootusetuks (käesolevas asjas 31. detsembril 2019), mitte alates algsest maksustatava teokoosseisu tegemise hetkest.
- 25 Kaebaja sõnul nähtub Euroopa Kohtu praktikast selgelt, et ajal, mil ta esitas maksu tagastamise taotluse, ei olnud Ungari, kes tegutses õigusvastaselt, käibemaksudirektiivi artiklit 90 nõuetekohaselt oma õiguskorda üle võtnud, kuna ta oli täielikult välistanud võimaluse vähendada tagantjärele käibemaksuga maksustatavat väärtust lootusetute nõuete puhul, kuigi Euroopa Kohus ei pea selliste nõuetega seotud käibemaksu suhtes kohaldatavaks käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikes 2 ette nähtud erandit.
- 26 Kaebaja lähtub põhimõttest, et aegumistähtaeg ei saanud hakata kulgema enne käibemaksu tagastamise õiguse tekkimist, see tähendab enne, kui tekkis kaebaja konkreetne õigus maksu tagasi saada.
- 27 Ta lisab, et eelarvetoetusi käsitlevad õigusnormid maksukorralduse seaduse ülesehituses on kohaldatavad liidu õigusel põhinevale maksu tagastamisele, kaasa arvatud selle tagastamise aegumise osas.
- 28 Kaebaja leiab, et see, kui tagastamisele kehtestatakse rangemad nõuded, kui on ette nähtud neis õigusnormides, rikub liidu õiguse proportsionaalsuse, neutraalse maksustamise ja tõhususe põhimõtteid.
- 29 Kaebaja leiab, et sel ajal, kui ta esitas oma käibemaksu tagastamise taotluse, ei saanud ta maksustatava väärtuse tagantjärele vähendamiseks tugineda käibemaksuseaduse §-le 77, kuna Ungari õiguses ei olnud seda võimalust veel ette nähtud. Ta sai seega tasutud käibemaksu tagastamise nõudes tugineda ainult liidu õigusele. Järelikult ei põhine selline tagastamistaotlus mitte käibemaksuseaduse sätetel, vaid vahetult liidu õigusel, nimelt käibemaksudirektiivi artiklil 90, ning selle suhtes kohaldatakse endise maksukorralduse seaduse §-s 124/C ja uue maksukorralduse seaduse §-s 196 ette nähtud erimenetlust.
- 30 Kaebaja nõustub vastustajaga selles, et maksukorralduse seaduse §-ga 196 ette nähtud erimenetluses ei kohaldata maksu tagastamisele üldiselt kohaldatavaid aegumisnorme ja seetõttu ka mitte selle seaduse § 202 lõike 1 teist lauset, mis reguleerib aegumist, nähes ette, et aegumistähtaega mingi õiguse nõudmiseks arvestatakse alates selle õiguse tekkimisest.
- 31 Kaebaja leiab, et on loogiliselt välistatud, et tema õigus käibemaksu tagastamisele tekkis enne, kui selle aluseks olev nõue muutus lootusetuks. Seetõttu ei vaidlusta

kaebaja mitte aegumise võimalust, vaid selle kohaldamist vastustaja poolt, mis rikub viidatud menetlusnorme ja kahjustab liidu õiguse kasulikku mõju.

- 32 Kaebaja väidab, et põhimõtet, mis nõuab, et õigusi tuleb kasutada eesmärgipäraselt, võib vastavalt maksukorralduse seaduse normidele rikkuda ainult õigusliku tehinguga, mille eesmärk on maksuseaduse või kohalike omavalitsuste määruste sätetest kõrvale hoida. Käesoleval juhul ei ole ühtegi maksunormi, mille sotsiaalsest funktsioonist kaebaja püüaks mööda hiilida. Tema arvates on kõik käibemaksu tagastamisele kehtestatud tingimused meelevaldsed ja täiesti õigusliku aluseta.
- 33 Kaebaja väidab, et talle ei saa mingil juhul süüks panna tegevust, mille eesmärk on maksuseadusest kõrvale hiilimine, vaid vastupidi, ta tasus käibemaksu vastavalt kohaldatavale maksuseadusele, sealhulgas käibemaksu teenuste osutamise eest väljastatud arvete pealt, mis jäeti pärast maksmata.
- 34 Kaebaja leiab, et vastustaja praktika, mille kohaselt ta kontrollib käibemaksu tagastamiseks tingimusi, mis ei põhine maksukorralduse seaduse üldnormidel ega Euroopa Kohtu asjakohasel praktilisel, on väär.
- 35 Kaebaja leiab, et kõnealuste arvete pealt tasutud käibemaksu tagastamise tingimuste sisulisel kontrollimisel võib arvesse võtta ainult Euroopa Kohtu praktikat ja maksukorralduse seaduse üldnorme, mis käsitlevad maksu tagastamist, mitte käibemaksuseaduse sätteid, mis jõustusid 1. jaanuaril 2020.
- 36 Kaebaja viitab Euroopa Kohtu otsusele kohtuasjas SCT d.d, väites, et käesolevas asjas läks tema tegevus kaugemale sellest, mida võib Euroopa Kohtu hinnangul temalt nõuete kättesaamiseks oodata, kuna ta esitas oma nõuded likvideerimismenetluses, kuid neid nõudeid ei rahuldatud (või rahuldati ainult väikeses osas).
- 37 Vastustaja palub vastustaja vastuses jätta kaebus rahuldamata, jäädes vaidlustatud otsuse õiguslikes põhjendustes esitatud õigusliku seisukoha juurde.
- 38 Vastustaja märgib, et üldine viieaastane aegumistähtaeg, mida arvutatakse alates maksustatava teokoosseisu tekkimisest, on hetk, mis on pooltele teada ja mis on eelnevalt kindlaks määratud ja mis soodustab nii kohustuse täitmist vastavalt lepingu sätetele kui ka meetmete võtmist vastutasu sissenõudmiseks, millest hiljem aset leidnud sündmused ei mõjuta maksukohustust, maksukohustuslast soosimata ega kahjustamata.
- 39 Nagu väidab kaebaja, analüüsib vastustaja maksuhalduri menetluses õiguste eesmärgipärase kasutamise nõuet, ainult siis, kui seda kasutatakse käibemaksudirektiivi artikli 273 eesmärkidel. Käibemaksu nõuetekohaseks kogumise tagamiseks on hädavajalik, et maksukohustuslane, kes tegutseb maksu kogujana, võtaks õigel ajal selleks sobivaid meetmeid ja kõrvaldaks maksutulude saamata jäämise ohu.

Eelotsusetaotluse põhjenduste kokkuvõte

- 40 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et ta ei saa vaidlust poolte vahel lahendada ilma liidu õiguse, konkreetselt käibemaksudirektiivi artikli 90 lõigete 1 ja 2 tõlgendamiseta.
- 41 Kaebaja õigus käibemaksu tagasi saada tuleneb käibemaksudirektiivi artiklist 90 kui liidu õiguse allikast, mida Ungari seadusandja ei ole riigisissesse õiguskorda õigesti üle võtnud. Käibemaksudirektiivi artiklist 90 ja Euroopa Kohtu praktikast selle kohta nähtub, et Ungari seadusandja pidi võimaldama lootusetute nõuete pealt käibemaksu tagastamist.
- 42 Kaebaja pidas ka vajalikuks esitada Euroopa Liidu Kohtule eelotsusetaotlus, tuginedes sellega seoses tõhususe põhimõttele, millega on tema arvates vastuolus see, kui ametiasutus loeb käibemaksu tagastamise õiguse aegumistähtaaja alguseks hetke, millal see õigus ei ole veel tekkinud.
- 43 Käesolevas asjas on oluline ka võrdväarsuse põhimõte, kuna liikmesriigi maksuhaldur kohaldab liidu õigusel põhinevatele käibemaksu tagastamise taotlustele rangemat korda kui muudele maksutagastustele.
- 44 Kaebaja märkis samuti, et vastus aegumise küsimusele on vajalik, kuid see on iseenesest ebapiisav, kuna vastustaja otsusega jäeti osa kaebaja taotlusest rahuldamata, tuginedes täiendavatele tingimustele, mis põhinevad õiguste eesmärgipärase kasutamise nõudel.
- 45 Euroopa Kohus on paljudes kohtuotsustes tuvastanud, et käibemaksudirektiivi artiklil 90 on vahetu õigusmõju, st et õigussubjektid võivad oma õiguste kaitseks liikmesriikide kohtutes sellele vabalt tugineda.
- 46 Käesolevas kohtuasjas esitatud eelotsuse küsimusega ei taheta seega, et Euroopa Kohus tõlgendaks Ungari aegumisnorme, vaid et ta analüüsiks käibemaksudirektiivi artikli 90 kohaldamist, arvestades liidu õiguse kahte põhimõtet, nimelt ii) tõhususe põhimõtet ja ii) võrdväarsuse põhimõtet. Kuigi Euroopa Kohtul ei ole seoses lootusetute nõuetega veel olnud võimalust analüüsida liidu õigusel põhinevate nõuete ja aegumise liikmesriigi õiguses omavahelist suhet, on ta siiski juba analüüsinud liidu õigusel põhinevate muude nõuete suhet aegumisega liikmesriigi õiguses.
- 47 Käesolevas kohtuvaidluses tekib küsimus, kas kaebajal võib Ungari õiguses sätestatud aegumise institutsiooni alusel keelata oma maksustatavat summat ja seega võlgnetavat käibemaksusummat käibemaksudirektiivi artikli 90 alusel tagantjärele vähendada seetõttu, et maksuhalduri praktika kohaselt algab aegumistähtaeg siis, kui maksukohustuslased ei saa veel isegi ette näha, et nende nõudeid ei ole võimalik sisse nõuda, ega sellest tulenevat õigust tagastamisele. Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab vaidluse lahendamisel oluliseks välja selgitada, kas liikmesriigi maksuhalduri praktika võimaldab riigisiseste õigusnormide puudumisel kehtestada tagantjärele vorminõudeid, mis peavad

olema täidetud selleks, et kasutada õigust käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamisele, see tähendab kehtestada selline tingimuste süsteem, mis võimaldab tõendada selle õiguse olemasolu.

- 48 Kaebaja väitel ei ole Euroopa Kohus seda küsimust oma praktikas veel käsitlenud. Kohtuasi FGSZ, mis on praegu Euroopa Kohtus menetluses, käsitleb proportsionaalsuse, neutraalse maksustamise ja tõhususe aluspõhimõtteid, kuid käesoleva asja faktilised asjaolud erinevad selle kohtuasja omadest selle poolest, et selles ei analüüsita tingimusi, mis on aluseks õiguste eesmärgipärase kasutamise nõudele, mistõttu ei saa see puudutada ka võrdväärsuse põhimõtet.

TÖÖDOKUMENT