

Kohtuasi C-397/21**Eelotsusetaotlus****Saabumise kuupäev:**

29. juuni 2021

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Fővárosi Törvényszék (Pealinna Budapesti kohus, Ungari)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

25. mai 2021

Kaebaja:

HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt.

Vastustaja:

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

Fővárosi Törvényszék (Pealinna Budapesti kohus)

[...]

Fővárosi Törvényszék (Pealinna Budapesti kohus) on halduskohtumenetluses, mille algatas maksuvaidluse lahendamiseks [...] esimeses astmes kaebaja HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zártkörűen Működő Részvénytársaság (enne nime muutmist VALOR HUNGARIAE Zártkörűen Működő Részvénytársaság) [...] vastustaja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (riigi maksu- ja tolliameti vaiete direktoraat) ([...] Budapest [...]) suhtes, teinud järgmise

kohtumääruse

Kohus [...] algatab Euroopa Liidu Kohtus eelotsusemenetluse ja esitab nimetatud kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

1. Kas käibemaksudirektiivi sätteid koostoimes selle üldpõhimõtetega, eelkõige tõhususe ja neutraalse maksustamise põhimõtetega, tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus riigisisised õigusnormid ja nendel põhinev riigisisene

praktika, mille alusel juhul, kui käibemaksukohustuslane väljastab käibemaksuvaba tehingu eest ekslikult käibemaksuga arve ja kannab selle maksu riigikassasse tõendataval viisil ning arve saaja maksab selle käibemaksu arve esitajale, ei tagasta liikmesriigi maksuhaldur seda käibemaksu arve väljastajale ega saajale?

2. Kui Euroopa Liidu Kohus vastab esimesele küsimusele jaatavalt, siis kas käibemaksudirektiivi sätteid koostoimes selle üldpõhimõtetega, eelkõige tõhususe, neutraalse maksustamise ja diskrimineerimiskeelu põhimõtetega, tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus riigisisised õigusnormid, mis eelmises küsimuses kirjeldatud juhul ei võimalda arve saajal üldse pöörduda otse liikmesriigi maksuhalduri poole, et taotleda käibemaksu tagastamist, või võimaldab seda ainult siis, kui kõnealuse käibemaksusumma nõudmine tsiviilõiguslikul viisil osutub võimatuks või on ülemäära keeruline, eriti kui vahepeal on toimunud arve väljastaja likvideerimine?

3. Kui vastus eelmisele küsimusele on jaatav, siis kas liikmesriigi maksuhaldur on sellisel juhul kohustatud tasuma tagastatavalt käibemaksult intressi? Kui selline kohustus on, siis millist perioodi see hõlmab? Kas sellele kohustusele kehtivad üldised käibemaksu tagastamise eeskirjad?

[...] [riigisisese õiguse menetluslikud kaalutlused]

PÕHJENDUS

I. Faktilised asjaolud

- 1 Kaebaja õiguseellane Carpathia Nemzeti Gazdaságfejlesztési Innovációs Kft. tellis käsundiandjana äriühingult Bíró Hűtéstechikai és Acélszerkezetgyártó Ipari Kft. (edaspidi „BHA Kft.“) teenuseid seoses projekti „Ungari paviljoni teostamine Milano 2015. aasta maailmanäitusel“ ehitustööde tegemisega. BHA Kft. esitas tehtud tööde eest üheksa arvet kokku summas 486 620 000 Ungari forintit koos käibemaksuga kaebaja õiguseellase nimele, kes need tasus. Pärast maksis BHA Kft. arvel märgitud käibemaksu riigikassasse. BHA Kft. juures tehtud maksukontrolli tulemusel tuvastas maksuhaldur selle tehingu puhul, et see jääb käibemaksuseaduse territoriaalsest kohaldamisalast välja ja on seega käibemaksust vabastatud, kuigi BHA Kft. oli käibemaksu eest arve esitanud.
- 2 Kaebaja esitas 19. juulil 2019 liikmesriigi maksu- ja tolliameti Põhja-Budapesti maksu- ja tollibüroole kui esimese astme maksuhaldurile taotluse, milles palus tagastada käibemaksu summas 126 248,760 Ungari forintit, mis vastab BHA Kft. poolt talle esitatud arvetele, samuti arvestada ja maksta sellelt summalt intressi. Oma taotluse põhjenduseks väitis ta, et ta oli tasunud BHA Kft. väljastatud üheksa arve koguväärtuse ning et see äriühing oli maksnud nendelt arvetelt [käibemaksu] riigikassasse. Kaebaja kinnitas, et tema tagastustaotluses märgitud käibemaksusummat võiks esiteks nõuda arve väljastajalt kohtu kaudu tsiviilasjas, kuna väljastatud arvetele oli maks märgitud ekslikult. Pärast tsiviilkohtuvaidlust

peaks pädev maksuhaldur tegema tasaarvelduse BHA Kft- ga, kuid selle äriühingu suhtes oli vahepeal algatatud likvideerimismenetlus, milles palus kaebaja õiguseellane likvideerijal arvata see nõue passivasse. Likvideerija sõnul on registreeritud nõude tagasisaamise võimalused napid.

- 3 Kaebaja algatatud menetluses jättis esimese astme maksuhaldur [...] otsusega tema maksutagastus- ning intressi arvestamise ja maksmise taotluse rahuldamata. Kaebaja esitas selle otsuse peale vaide, mille peale vastustaja jättis esimeses astmes [...] tehtud otsuse muutmata. Lisaks ei eitanud maksuhaldur, et kaebaja oli maksnud BHA Kft- le tavapärasest maksustamiskorras väljastatud arvete esemeks olnud tasu koos vastava käibemaksuga, mis oli märgitud riigikassale esitatud BHA Kft. käibedeklaratsioonis, kuid leidis, et vastavalt 2007. aasta CXXVII seaduse käibemaksu kohta (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény, edaspidi „käibemaksuseadus“) §-le 39 on tehingute toimumise koht see koht, kus asub kinnisasi, st Milano, mistõttu ei tehtud neid tehinguid riigi territooriumil, nii et käibemaksuseadus ei ole kohaldatav ja sel juhul oleks arve väljastaja pidanud väljastama väljaspool käibemaksuseaduse kohaldamisala tehtud majandustehingu eest arve ilma käibemaksuta.

II. Pooltevaheline vaidlus

- 4 Kaebaja esitas vastustaja otsuse peale kohtule halduskaebuse, milles ta palub esimese võimalusena seda otsust muuta vastavalt 2017. aasta I halduskohtumenetluse seaduse (a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi. I törvény, edaspidi „halduskohtumenetluse seadus“) § 90 lõikele 1 ja tuvastada, et kaebaja nõudis maksutagastustaotluses märgitud 126 248 760 Ungari forintit tagastamist õiguspäraselt ning et esimese astme maksuhaldur peab vastavalt 2017. aasta üldise maksukorralduse seaduse (az adózás rendjéről szóló 2017 évi CL törvény, edaspidi „üldise maksukorralduse seadus“) § 64 lõikele 3 ja § 65 lõikele 1 maksuma sellelt summalt intressi keskpanga kehtivas aastaintressi baasmääras, millele lisandub 5 protsendipunkti. Teise võimalusena palub kaebaja otsuse tühistada või ilma õigusmõjuta jätta, anda korraldus asja uuesti menetleda ning kohustada vastustajat tegema maksutagastustaotlusele vastav otsus. Kolmanda võimalusena palub ta esimese astme otsuse tühistada või õigusmõjuta jätta ning kohustada esimese astme maksuhaldurit tegema uue otsuse. Kaebaja vaidlustab üksikasjalikult maksuhalduri otsuse tema maksutagastustaotluse kohta. Ta väidab, et maksuhaldur leidis oma otsustes, et on üheselt selge, et kaebajal oli õigus käibemaksusummale, mille ta oli ekslikult tasunud, ning et see summa oli makstud riigikassasse alusetult, st ilma kehtiva õigusliku aluseta. Sellegipoolest ei saa kaebaja seda summat tagasi, kuna tema tagastustaotlus jäeti rahuldamata, mis ei ole õiguspärane. Ta leiab, et arvestades Euroopa Liidu Kohtu otsuseid maksude tagastamise kohta, ei ole tema tagastustaotluse rahuldamata jätmine käibemaksudirektiivi põhimõtetega kooskõlas.
- 5 Vastustaja palub oma vastuses kaebus rahuldamata jätta, sest tema hinnangul on see põhjendamatu, kuna majandustehing toimus Milanos, st väljaspool riigi

territooriumi, mistõttu ei ole käibemaksuseadus kohaldatav, ja kuna tehing tehti väljaspool käibemaksuseaduse kohaldamisala, oleks BHA Kft. pidanud sel juhul väljastama arve ilma käibemaksuta. Kuna käesoleval juhul ei ole vaja käibemaksu maksta, ei tekkinud riigisisest maksukohustust ega tekkinud ka käibemaksu mahaarvamise õigust seoses nende tehingutega. Vastustaja sõnul ei vasta Euroopa Liidu Kohtu otsused, millele kaebaja tugineb, käesoleva juhtumi asjaoludele, mistõttu ei ole nimetatud kohtuotsused käesolevas asjas käibemaksudirektiiviga seoses tekkivatele õigusküsimustele ülekantavad.

- 6 Käesoleval juhul ei ole poolte vahel vaidlust selles, et BHA Kft. väljastas käibemaksuvaba tehingu kohta käibemaksuga arve, mille summa tasus kaebaja arve väljastajale täies ulatuses, ning et arvel märgitud käibemaksusumma maksti riigikassasse (arve väljastaja poolt enammakstud summade tõttu). Poolte vahel ei ole vaidlust selles, et käibemaks maksti riigikassasse alusetult, mistõttu pärast halduskohtumenetluse algatamist algatas kaebaja 17. märtsil 2020 riigi maksu- ja tolliameti vastu alusetu rikastumise tõttu ka tsiviilkohtumenetluse, mis oli Fővárosi Törvényszékis (Pealinna Budapesti kohus) pooleli [...]. Praeguses menetlusstaadiumis on tsiviilkohtumenetlus [...] poolte vahel peatatud. Kaebaja leiab siiski, et käibemaksuvaba tarne eest käibemaksuga arve väljastamise korral tuleb lähtuda käibemaksudirektiivi põhimõtetest, nimelt tõhususe põhimõttest, neutraalse maksustamise põhimõttest ja diskrimineerimiskeelu põhimõttest, millest tuleneb ka nimetatud põhimõte, et maksuhalduri alusetu rikastumine on keelatud, millele kehtib liidu õigus. Kaebaja tugines oma tagastustaotluses peamiselt Euroopa Liidu Kohtu otsustele Farkas (C-564/15) ja Porr Építési Kft (C-691/17), mis käsitlesid olukordi, mis ei jäänud väljapoole käibemaksuseaduse territoriaalset kohaldamisala.

III. Asjassepuutuv liidu õigus

- 7 Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklis 167 on sätestatud, et mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.
- 8 Käibemaksudirektiivi artiklis 168 on ette nähtud, et kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslase õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, maksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata järgmised summad: käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane.
- 9 Vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 45 on kinnisvaraga seotud teenuste, sealhulgas kinnisvaramaaklerite ja -ekspertide teenuste, ning ehitustööde ettevalmistamise ja korraldamisega seotud teenuste, näiteks arhitektide ja kohapealset järelevalvet teostavate ettevõtjate teenuste osutamise kohaks kinnisvara asukoht.

IV. Kohaldatav Ungari õigus

- 10 Käibemaksuseaduse § 2 punkt a: Käesoleva seaduse kohaselt maksustatakse käibemaksuga: kaubatarred ja teenuste osutamine tasu eest Ungari territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.
- 11 Käibemaksuseaduse § 39 lõige 1: kinnisasjaga otseselt seotud teenuste osutamise korral on teenuse osutamise kohaks kinnisasja asukoht. Lõige 2: lõikes 1 osutatud teenused, mis on kinnisasjaga otseselt seotud, hõlmavad eelkõige: kinnisvaramaaklerite ja -ekspertide teenuseid, majutusteenuseid, kinnisvara kasutamise õiguste üleandmist ning tööde teostamise ettevalmistamise ja koordineerimise teenuseid.
- 12 Alates 1. jaanuarist 2020 kehtestati Ungari käibemaksuseadusega §-s 257/J käibemaksu tagastamise erinorm, mille sisu ja eesmärk on võimaldada maksukohustuslastel taotleda hiljemalt kuus kuud enne maksu kindlaksmääramise õiguse aegumistähtaaja möödumist maksuhaldurilt sellise tasutud sisendkäibemaksu tagastamist, mida ei ole muul viisil tagastatud. Seda Ungari normi käibemaksuseaduses sel ajal, kui kaebaja esitas tagastustaotlust, ei olnud.
- 13 Üldise maksukorralduse seaduse § 64 lõige 3. Erandina lõikest 1, tingimusel et maksukohustuslane ei ole esitanud tagastustaotlust maksudeklaratsioonis, mis lõpetab arveldamise (lihtsustatud arveldamine) või vabatahtliku arveldamise (lihtsustatud vabatahtlik arveldamine), tagastatakse taotletud käibemaks 30 päeva jooksul alates maksudeklaratsiooni kättesaamise kuupäevast, kuid mitte ühelgi juhul enne maksetähtpäeva; seda tähtaega pikendatakse 45 päevani, kui tagastatava maksu summa on suurem kui üks miljon forintit, kui maksukohustuslane on deklaratsiooni esitamise kuupäevaks täies ulatuses tasunud arvele märgitud tasu summa koos käibemaksuga, mis on seotud iga sellise tehinguga, mis annab õiguse käibemaksu edasi kanda, kasutades maksu mahaarvamise õigust asjaomasel maksustamisperioodil arve või arvete alusel, mis tõendavad nende tehingute toimumist, või kui tema võlg on täielikult kustutatud muul viisil, ja maksukohustuslane märgib deklaratsioonis, et ta vastab sellele nõudele. Kui selle tähtaaja jooksul algatatakse või on käimas maksukohustuslase suhtes maksukontrolli seoses taotletud eelarvetoetusega, hakkab eelarvetoetuse andmise tähtaeg kulgema alates kontrolli järelduste kohta lõpliku otsuse tegemise kuupäevast. Selle sätte kohaldamisel loetakse tasu makstuks, kui see on jäetud maksmata üksnes realiseerimistagatise alusel, mis on eelnevalt lepingus ette nähtud.
- 14 § 65 lõige 1: Kui maksuhaldur maksab tagastamisele kuuluva summa välja hilineumisega, tasub ta iga hilinetud päeva eest viivitusintressi summale vastavat intressi. Hilineumisega väljamaksmisel intressi siiski ei maksta, kui taotlus (deklaratsioon) on üle 30% ulatuses taotletavast (deklareeritud) summast põhjendamata või kui väljamaksmist takistab maksukohustuslase või andmete esitamiseks kohustatud isiku tegematajätmine.

V. Eelotsusetaotluse vajalikkuse põhjendus

- 15 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et võttes arvesse Ungari õigust ja sellel põhinevat maksuhalduri praktikat ning järelkult kaebaja taotluse esitamise ajal kehtinud Ungari õigust ja praktikat, ei saa pooltevahelist vaidlust lahendada, võrdlemata liikmesriigi kohtu kohaldatavat õigust liidu õiguse ja käibemaksudirektiivi üldpõhimõtetega ning analüüsimate, kas Ungari õigus ja sellel põhinev maksuhalduri praktika on kooskõlas liidu õigusest tulenevate neutraalse maksustamise, õiguskindluse, tõhususe ja diskrimineerimiskeelu nõuetega.
- 16 Käesoleva kaebuse ese on maksuhalduri praktika, mis tuleneb kaebaja taotluse esitamise ajal 2019. aastal kehtinud käibemaksuseaduse territoriaalsest kohaldamisalast ja mille järgi alusetult tasutud käibemaksu arve saajale ei tagastata, kuigi üldpõhimõtetest oleks võinud järeldada, et see tuleb tagastada. Mis [käibemaksu mahaarvamise] õiguse ja alusetult makstud käibemaksu tagastamise praktikasse puutub, siis tõlgendas maksuhaldur riigisiseseid õigusnorme nii, et kaebajal ei olnud õigust saada tagasi vaidlusalustel arvetel märgitud käibemaksu – mille tasumist pooled ei eita –, kuigi BHA Kft. maksis käibemaksu riigikassasse, ilma et esineks pettuse kahtlust, ning leiab lisaks, et Euroopa Kohtu otsused kohtuasjades Porr Építési Kft ja Farkas ei ole käesolevas kohtuasjas kohaldatavad, kuna siin on tegemist käibemaksuvaba tehinguga, see tähendab, et maksu mahaarvamise õigust ei ole, samas kui nimetatud kohtuasjades C-564/15 ja C-691/17 oli küsimus arvete väljastamises tavalise maksustamise korras, mitte arvete väljastamises õigesti koos käibemaksuga maksukohustuslase pöördmaksustamise korras.
- 17 Maksuhalduri arvates ei ole kaebajal õigust maksu tagasi saada, kuna tehingu tegemise koht ei olnud liikmesriigi territooriumil, mistõttu ei saa nõustuda, et oleks mahaarvamisõigus, mida kaebaja ise ei soovinud kasutada, kuna ta tugines oma taotluses tagastamisõigusele, ilma et ta oleks siiski tõendanud, et ta kasutas teenust maksukohustuslasena. Vastupidi sellele, mis tuvastati kohtuasjades Porr Építési Kft. ja Farkas, ei ole küsimus selles, et pooled oleksid pidanud kohaldama muud riigisisese õiguses kohaldatavat maksustamisvormi (pöördmaksustamine), selle asemel et väljastada arved tavalise maksustamise korras, vaid et majandustehingu arve oleks tulnud väljastada algusest peale arvena tehingu eest, mis jääb käibemaksuseaduse kohaldamisalast välja. Maksuhalduri sõnul ei saa Euroopa Liidu Kohtu otsustest tuletada kaebaja õigust maksu tagasi saada. Käesolev vaidlus puudutab liikmesriigi õigusakti, mis kehtis enne 1. jaanuari 2020, ja sellel põhinevat õiguspraktikat, mille järgi pidas maksuhaldur kaebaja maksutagastusetaotlust põhjendamatuks.
- 18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib Euroopa Kohtult, kas vaidlusaluse perioodi Ungari õigusnormid ja nendel põhinev maksuhalduri praktika, mille alusel ei saa juhul, kui arve saaja saab käibemaksuvaba tehingu eest käibemaksuga arve, tegelikult rääkida maksu mahaarvamise õigusest, ja kui sel juhul on võimalik pöörduda maksu tagasi saamise taotlemiseks ka otse maksuhalduri poole, kui on

täidetud tingimus, et asjaomast käibemaksusummat on muus tsiviilõiguslikus korras arve väljastajalt tagasi taotleda võimatu või äärmiselt keeruline, eriti arvestades, et arve väljastaja suhtes on vahepeal algatatud likvideerimine, et likvideerija avalduse järgi ei saanud arvet muuta, et arve väljastaja ei ole makstud käibemaksu tagasi taotlenud ja et kaebaja ei algatanud maksuhalduri vastu tsiviilmenetlust, lisaks sellele, et on täidetud tingimus, et ei ole vaidlust selles, et käibemaks on riigikassasse ära makstud, ja et ei ole pettusekahtlustust, on vastuolus asjakohase ühenduse kohtupraktikaga ning tõhususe, neutraalse maksustamise ja diskrimineerimiskeelu põhimõtetega.

- 19 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et tuleb kindlaks teha, kas käesoleval juhul, [mis puudutab] teenuste osutamist väljaspool riigi territooriumi, see tähendab tehingut, mis ei kuulu käibemaksuseaduse kohaldamisalasse, on rikutud neutraalse maksustamise ja tõhususe põhimõtteid, kui maksuhaldur keeldub alusetult tasutud käibemaksu tagastamast, ilma eelnevalt kontrollimata, kas arve väljastajatel on võimalik alusetult arvele märgitud käibemaksu tagastada, kuna need põhimõtted nõuavad, et kui teenuste saajal on alusetult arvel märgitud käibemaksu teenuseosutajalt tagasi saada võimatu või äärmiselt keeruline, eriti teenuseosutaja maksejõuetuse korral, siis võib teenuste saaja nõuda alusetult tasutud käibemaksu tagastamist otse maksuhaldurilt.
- 20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib samuti, kas juhul, kui arve saajal on õigus esitada tagastusetaotlus otse maksuhaldurile, võib ta seda teha vastavalt üldnormidele, ja kas tagastamise korral on maksuhaldur kohustatud tasuma viivitusintressi, ning kui see on nii, siis millisest kuupäevast alates tuleb intressi arvutada ja kas asjakohased menetlustähtajad tuleb samuti selle arvutuse sisse arvata.
- 21 [...]
- 22 [...]
- 23 [...]
- 24 [...] [riigisisese õiguse menetluslikud kaalutlused]

Budapest, 25. mai 2021.

[...]

[...] [allkirjad]