

Kohtuasi C-746/22

Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1

Saabumise kuupäev:

6. detsember 2022

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Fővárosi Törvényszék (Pealinna Budapesti kohus, Ungari)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

18. november 2022

Apellant:

Slovenské Energetické Strojárne A. S.

Vastustaja:

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

Põhikohtuasja ese

Maksuasjas tehtud haldusotsuse kohtulik kontroll.

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

Esiteks tuvastada, kas riigisisese õigusnormiga, mis ei luba taotlejal esitada käibemaksu tagastamise taotluse hindamisel edasikaebamise etapis uusi faktilisi asjaolusid ega tõendeid, millest ta oli teadlik enne esimese astme otsuse tegemist, kuid mida ta ei esitanud, kuigi maksuhaldur temalt seda nõudis, tekitab sellise sisulise piirangu, mis ületab nõukogu direktiivi 2008/9/EÜ artikli 23 lõikes 2 edasikaebamise kohta sätestatud nõudeid.

Teiseks tuvastada, kas nõukogu direktiivi 2008/9/EÜ artikli 20 lõikes 2 nimetatud ühe kuu pikkune tähtaeg on lõplik ja kui see on nii, siis kas see on kooskõlas Euroopa Liidu asjaomaste põhimõtete ja sätetega.

Kolmandaks tuvastada, kas nõukogu direktiivi 2008/9/EÜ artikli 23 lõikega 1 on kooskõlas riigisisene õigusnorm, mille kohaselt maksuhaldur lõpetab menetluse juhul, kui taotluse esitanud maksukohustuslane ei täida maksuhalduri korraldust ega oma kohustust puudused kõrvaldada ning kui selle tegematajätmise korral ei ole võimalik taotluse kohta hinnangut anda.

Õiguslik alus: ELTL artikkel 267.

Eelotsuse küsimused

1. Kas nõukogu direktiivi 2008/9/EÜ, millega sätestatakse üksikasjalikud eeskirjad käibemaksu tagastamiseks vastavalt direktiivile 2006/112/EÜ maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, vaid teises liikmesriigis (edaspidi „direktiiv 2008/9“), artikli 23 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et nimetatud direktiivis edasikaebamise kohta sätestatud nõuetega on kooskõlas riigisisene õigusnorm – nimelt 2017. aasta CLI seaduse maksukorralduse kohta (az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény; edaspidi: „maksukorralduse seadus“) § 124 lõige 3 –, mis ei luba käibemaksu tagastamise taotluste hindamisel kooskõlas nõukogu direktiiviga 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist maksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), esitada edasikaebamise etapis uusi faktilisi asjaolusid ega tõendeid, millest taotleja oli enne esimese astme otsuse tegemist teadlik, kuid mida ta ei esitanud, kuigi maksuhaldur temalt seda nõudis, millega tekib selline sisuline piirang, mis ületab direktiivis 2008/9 sätestatud vorminõuded ja tähtajad?
2. Kui esimesele küsimusele vastatakse jaatavalt, siis kas see tähendab, et direktiivi 2008/9 artikli 20 lõikes 2 kehtestatud ühe kuu pikkust tähtaega tuleb pidada lõplikuks? Kas kõik see on kooskõlas Euroopa Liidu põhiõiguste harta (edaspidi „harta“) artiklis 47 sätestatud õigusega tõhusale õiguskaitsevahendile ja õiglasele kohtulikule arutamisele, käibemaksudirektiivi artiklites 167, 169, 170 ja artikli 171 lõikes 1 sätestatuga ning Euroopa Liidu Kohtu väljatöötatud neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõttega?
3. Kas direktiivi 2008/9 artikli 23 lõikes 1 tagastamistaotluse tervikuna või osaliselt rahuldamata jätmise kohta sätestatud tuleb tõlgendada nii, et sellega on kooskõlas riigisisene õigusnorm – nimelt maksukorralduse seaduse § 49 lõike 1 punkt b –, mille kohaselt maksuhaldur lõpetab menetluse, kui taotluse esitanud maksukohustuslane ei täida maksuhalduri korraldust ega oma kohustust puudused kõrvaldada ning kui selle tegematajätmise korral ei ole võimalik taotluse kohta hinnangut anda, ning ei jätka omal algatusel menetlust?

Viidatud liidu õigusnormid

- Euroopa Liidu põhiõiguste harta (ELT 2012, C 326, lk 391), artikkel 47;
- nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; parandused ELT 2007, L 335, lk 60 ja ELT 2015, L 323, lk 31) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklid 167, 169 ja 170 ning artikli 171 lõige 1;
- nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiv 2008/9/EÜ, millega sätestatakse üksikasjalikud eeskirjad käibemaksu tagastamiseks vastavalt direktiivile 2006/112/EÜ maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, vaid teises liikmesriigis (ELT 2008, L 44, lk 23; edaspidi „direktiiv 2008/9“), artikkel 1, artikli 20 lõiked 1 ja 2, artikkel 21, artikli 23 lõiked 1 ja 2, artikkel 26 ning artikli 29 lõiked 1 ja 2;
- Euroopa Liidu Kohtu praktika, eelkõige 10. aprilli 1984. aasta kohtuotsus von Colson ja Kamann, 14/83, EU:C:1984:153, ning 2. mai 2019. aasta kohtuotsus Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354.

Viidatud liikmesriigi õigusnormid

- 2007. aasta CXXVII seadus käibemaksu kohta (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény; edaspidi „käibemaksuseadus“), § 251/C lõige 2, § 251/E lõiked 1 ja 2, § 251/F lõiked 1–4, § 251/G lõiked 1 ja 2, § 251/H lõiked 1 ja 2 ning § 251/I lõiked 1 ja 4;
- 2017. aasta CLI seadus maksukorralduse kohta (az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény; edaspidi „maksukorralduse seadus“), § 9, § 49 lõike 1 punkt b ja artikkel 124;
- 2017. aasta I seadus halduskohtumenetluse kohta (a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény; edaspidi „halduskohtumenetluse seadus“), § 78 lõige 4.

Kohtuasja asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte

- 1 Apellant on Slovakkia õiguse alusel asutatud energiasektoris tegutsev äriühing, mis toodab kütteseadmeid ja müüb nii nimetatud seadmeid kui ka nende komponente ning tegeleb samuti elektrijaamadega seotud inseneriteenuste osutamisega. Apellant alustas 2020. aasta juunis Ungaris paigaldus- ja monteerimistöid lepingu alusel, mis sõlmiti äriühinguga Budapesti Erőmű Zrt. Apellant ostis sel eesmärgil Ungaris eri kaupu ja teenuseid. Sellega seoses taotles apellant 18. veebruari 2021. aasta kirjas teises liikmesriigis, nimelt Slovakkias, asuva maksukohustuslasena käibemaksuseaduse § 244 kohaselt 19 arve põhjal käibemaksu tagastamist summas 37 013 654 florintit (HUF), mille ta oli tasunud,

ostes ajavahemikul 1. jaanuarist kuni 31. detsembrini 2020 Ungaris kaupu ja teenuseid.

- 2 Ungari maksu- ja tolliameti suurte maksumaksjate maksu- ja tollidirektoraat (Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága; edaspidi „esimese astme maksuhaldur“) nõudis 22. veebruari 2021. aasta haldusaktiga, et viimane esitaks andmed vastavalt käibemaksuseaduse § 251/F lõikele 1, sest maksuhalduril ei olnud võimalik tema käsutuses olevate andmete põhjal põhjendatud otsust teha. Seoses sellega nõudis maksuhaldur, et apellant esitaks ühe kuu jooksul alates haldusakti kätte toimetamisest nii arved kui ka arvete aluseks olevad lepingud ja tellimused, mida ei olnud algsele taotlusele lisatud, kuid mis olid taotluse hindamiseks vältimatult vajalikud, ning nõudis samuti, et apellant esitaks kinnituse, kus on märgitud, mis eesmärgil ja kelle kasuks arvetel kajastatud teenused telliti ning kuidas need on seotud äriühingu majandustegevusega. Esimese astme maksuhaldur saatis haldusakti apellandi elektronposti aadressile ja eeldas, et apellant on selle kätte saanud.
- 3 Esimese astme maksuhaldur lõpetas 6. mai 2021. aasta otsusega apellandi taotluse alusel algatatud menetluse vastavalt maksukorralduse seaduse § 49 lõike 1 punktile b, märkides, et apellant ei olnud täitnud andmete esitamise kohustust, kuigi maksuhaldur oli apellandilt andmeid nõudnud, ning et seetõttu ei ole võimalik maksuhalduri käsutuses olevate andmete põhjal tuvastada täpseid faktilisi asjaolusid.
- 4 Apellant kaebas esimese astme otsuse edasi ja täitis samal ajal esimese astme maksuhalduri andmete esitamise nõude, saates haldusaktis nõutud dokumendid.
- 5 Nimetatud edasikaebust menetlenud vastustaja kinnitas esimese astme otsuse 20. juuli 2021. aasta otsusega. Vastustaja märkis, et apellant ei vastanud puuduste kõrvaldamise nõudele enne, kui teda teavitati esimese astme otsusest, ega esitanud nõutud dokumente tähtaja jooksul, mille tõttu ei olnud võimalik tuvastada, kas apellandil oli õigus maksu tagasi saada. Vastustaja tuletas meelde, et maksukorralduse seaduse § 124 lõikes 3 on sätestatud, et „välja arvatud tühisuse korral, ei ole edasikaebamise õigusega isikul võimalik esitada edasikaebemenetluses ja edasikaebemenetluse põhjal alustatud menetluses uusi faktilisi asjaolusid ega tõendeid, millest ta oli teadlik enne esimese astme otsuse langetamist, kuid mida ta siiski ei esitanud, kuigi maksuhaldur temalt seda nõudis“. Esimese astme maksuhaldur oli haldusaktis, millega nõuti andmete esitamist, apellandile nimetatud uue teabe esitamise keelust teada andnud. Selle teabe põhjal ja võttes arvesse maksukorralduse seaduse § 124 lõikes 3 sätestatud, jõudis vastustaja järeldusele, et edasikaebemenetluses ei ole enam võimalik võtta arvesse apellandi esitatud dokumente ja andmeid.
- 6 Apellant kaebas vastustaja otsuse edasi Fővárosi Törvényszéki (Pealinna Budapesti kohus).

Põhikohtuasja poolte peamised argumendid

- 7 **Apellant** väidab, et maksukorralduse seaduse § 124 lõiget 3 ei saa kohaldada käibemaksu tagastamise menetlusele. Apellandi arvates reguleeritakse direktiivis 2008/9 ammendavalt käibemaksu tagastamise menetluse materiaal- ja menetlusõigusnorme, mille tõttu maksukorralduse seaduse § 124 lõige 3 on sisuline piirang, kuna see välistab uute tõendite esitamise edasikaebemenetluses ja edasikaebemenetluse põhjal alustatud menetluses (edaspidi „uue teabe esitamise keeld“).
- 8 Apellant leiab, et direktiivi 2008/9 § 23 lõikes 2, milles on kehtestatud edasikaebamise võimalus, sätestatakse, et käibemaksu tagastamise menetluse käigus esitatud edasikaebamise vormi ja tähtajaga seotud tingimusi reguleeritakse tagastamisliikmesriigis vastu võetud õigusnormides. Direktiiv 2008/9 ei anna siiski lisaks sellele alust mitte ühekski edasikaebamise materiaalseks piiranguks ei sõnaselgelt ega viitenormiga, nii et apellandi suhtes ei saa kohaldada Ungari õigusnormiga kehtestatud piirangut, mille kohaselt edasikaebemenetluses ei ole enam võimalik esitada uusi faktilisi asjaolusid ega tõendeid, millest apellant enne esimese astme otsuse tegemist teadis.
- 9 Apellant leiab, et Ungari õigusnormis edasikaebamisele kehtestatud piiranguga seatakse kahtluse alla ühe kuu pikkuse puuduste kõrvaldamise tähtaja mittelõplikkus, kuna kui esimese astme otsus on tehtud, kuid lõplikku otsust veel ei ole, ei ole tagastuse taotlejal võimalik teatada Ungari maksuhaldurile uutest faktilistest asjaoludest ega tõenditest nii, et maksuhalduril oleks võimalik võtta neid arvesse, kui nimetatud faktilised asjaolud või tõendid olid esimese astme menetluse ajal juba olemas, kuid taotleja ei esitanud neid maksuhaldurile mingil põhjusel, mis on taotleja enda süü. Direktiivi 2008/9 artiklis 26 ja käibemaksuseaduse § 251/I lõikes 4 on taotleja poolse puuduste kõrvaldamise tähtaja järgimata jätmise õigusliku tagajärjena sätestatud seevastu ainult see, et kui taotleja ei täida puuduste kõrvaldamise nõuet tähtaja jooksul, ei ole tal õigust nõuda intresside tasumist summalt, mille tagastamisliikmesriik talle tagastama peaks, isegi juhul, kui tagastamisliikmesriik maksmisega hilineb.
- 10 Apellant väidab samuti, et ei direktiivi 2008/9 artikli 20 lõikes 2 ega sättes, millega see Ungari õigusesse üle võetakse – käibemaksuseaduse § 251/F lõikes 4 –, ei kehtestata ühe kuu pikkust tähtaega lõplikuna, mille tõttu ei saa apellant selle järgimata jätmise tõttu kaotada jäädavalt õigust maksu tagasi saada. Seoses sellega väidab apellant, et pärast nimetatud tähtaja möödumist on tal endiselt õigus esitada edasikaebemenetluse raames dokumente, millel põhineb tema käibemaksu tagastamise taotlus ja mida maksuhaldur on vajalikuks pidanud.
- 11 Viimaseks leiab hageja, et vastustajal ei olnud sellises olukorras õigust menetlust lõpetada.
- 12 **Vastustaja** väidab, et maksukorralduse seaduse § 124 lõiget 3 saab kohaldada ka käibemaksu tagastamise taotluse hindamisel. Vastustaja on seisukohal, et

nimetatud säte ei muuda praktikas võimatuks ega ülemäära keeruliseks liidu õiguskorraga antud õiguste kasutamist, sest selle eesmärk on üksnes vältida edasikaebemenetluse pikenemist.

- 13 Vastustaja arvates ei rikuta sellega võrdväarsuse ja tõhususe põhimõtet. Vastustaja väidab, et vastupidi apellandi väitele ei eristata esimese astme otsuse viimases osas edasikaebamist käsitlevaid menetlus- ja materiaalõigusnorme, vaid viidatakse edasikaebuse esitamise viisi ja edasikaebeõiguse piire käsitlevatele õigusnormidele. Neid asjaolusid arvestades on vastustaja seisukohal, et Ungari õigusnorm on kooskõlas liidu õiguse ja Euroopa Kohtu väljatöötatud õiguspõhimõtetega ning ei riku seetõttu neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtet.
- 14 Vastustaja väidab, et direktiivi 2008/9 artikli 20 lõikes 2 kehtestatud ühe kuu pikkune tähtaeg lisateabe esitamiseks ei ole lõplik, kuna apellant oleks saanud seoses tähtaja järgimata jätmisega esitada õigust lõpetavast tähtajast vabastamise taotluse.

Eelotsusetaotluse põhjenduste kokkuvõte

- 15 Eelotsusetaotlusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtult teada, kas maksukorralduse seaduse § 124 lõikes 3 sätestatud uue teabe keeld on vastuolus direktiivi 2008/9 artikli 23 lõikega 2 ja kas nimetatud keeld rikub liidu kohtupraktikas edasikaebamise kohta kehtestatud põhimõtteid, võttes arvesse, et liidu õigusega lubatakse tõendite esitamine mis tahes ajal kuni lõpliku otsuse tegemiseni.
- 16 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib samuti, kas koos maksukorralduse seaduse § 124 lõikes 3 sätestatud uue teabe esitamise keelu kohaldamisega muutub ühe kuu pikkune puuduste kõrvaldamise tähtaeg lõplikuks, nii et Ungari maksuhaldur ei võta enam arvesse kinnitusi, dokumente ja muid tõendeid, mis esitatakse täiendavalt edasikaebusega samal ajal.
- 17 Viimaseks palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada, kas maksuhalduril on eeltoodud asjaolude korral õigus lõpetada käibemaksu tagastamise menetlus.
- 18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib **esimese eelotsuse küsimuse** kohta, et käesolevas asjas ei täitnud apellant maksuhalduri nõuet esitada andmeid esimese astme menetluse jooksul, vaid esitas ettekirjutuses nõutud andmed ja dokumendid pärast esimese astme otsusest teada saamist lisana vaidele, mille ta esitas nimetatud otsuse kohta teise astme maksuhaldurile. Teise astme maksuhaldur keeldus siiski nimetatud andmeid ja dokumente arvesse võtmast, tuginedes selleks maksukorralduse seaduse § 124 lõikes 3 sätestatule. Sellegipoolest, nagu märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, ei ole direktiivis 2008/9 ette nähtud, et kui tagastamisliikmesriigi nõutud täiendava teabe esitamise ühe kuu pikkune tähtaeg ületatakse, oleks võimalik jätta esitatud teave arvesse võtmata. Nimetatud kohus

lisab, et ka direktiivi 2008/9 edasikaebamist käsitlevad sätted ei sisalda uue teabe esitamise keeldu, mis on kehtestatud maksukorralduse seaduse § 124 lõikes 3.

- 19 Eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab kohtuasjale Sea Chefs Cruise Services (C-133/18) ja märgib, et nimetatud kohtuasja asjaolud erinevad ainult selle poolest, et käesolevas asjas koosneb Ungari haldusmenetlus kahest etapist ning Ungari õiguses maksukorralduse seaduse § 124 lõikes 3 kehtestatud uue teabe esitamise keeldu kohaldatakse juba sõnaselgelt teise astme haldusmenetluses.
- 20 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul tuleb käibemaksu tagastamise taotluste hindamisel vastavalt käibemaksudirektiivile austada apellandi õigusi, mis on kehtestatud direktiivis 2008/9, mille isikuline kohaldamisala hõlmab apellanti.
- 21 Eelotsusetaotluse esitanud kohus väljendab kahtlust seoses sellega, kas rikutakse harta artiklis 47 sätestatud õigust tõhusale õiguskaitsevahendile ja õiglasele kohtulikule arutamisele, sest kuna Ungari õiguses keelatakse edasikaebemenetluses uue teabe esitamine, piiratakse õigust tõendada või tõendeid esitada, mis aitab menetlusosalisi. Uue teabe esitamise keelu tõttu ei ole võimalik esitada uusi faktilisi asjaolusid ega tõendeid, mis mõjutab ilmselgelt edasikaebust menetleva teise astme maksuhalduri otsust ning selle otsuse peale esitatud kaebuse tulemusena algatatud kohtumenetluse lõpptulemust.
- 22 Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab selles kontekstis samuti asjakohaseks, et halduskohtumenetluse seaduse § 78 lõikes 4, millega reguleeritakse Ungaris halduskohtumenetlust, on samuti õigusnorm, mille kohaselt „apellant või huvitatud isik võib tugineda faktidele või asjaoludele, mis olid küll eelmise haldusmenetluse ajal olemas, kuid mida selle raames ei hinnatud, eeldusel, et haldusasutus ei ole nimetatud fakte või asjaolusid nende esitamisest hoolimata eelmises haldusmenetluses arvesse võtnud, samuti juhul, kui apellant või huvitatud isik ei olnud neist teadlik neist sõltumatutel põhjustel või ei oleks saanud neid esitada neist sõltumatutel põhjustel“. Seega laieneb uue teabe esitamise keeld ka halduskohtumenetlustele.
- 23 Eelotsusetaotluse esitanud kohus ootab seoses sellega vastust küsimusele, kas uue teabe esitamise keeld on proportsionaalne ja kooskõlas nõuetega, millega tagatakse õiglase menetlus, võttes arvesse, et see võib sisuliselt piirata maksumaksja edasikaebeõigust, mis on hagi esitamise õiguse oluline tagatis.
- 24 Eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab **teise eelotsuse küsimuse** puhul samuti Euroopa Kohtu otsusele kohtuasjas Sea Chefs Cruise Services (C-133/18), mille ese oli sisult täpselt sama kui käesoleva asja teisel eelotsuse küsimusel.
- 25 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul tekib maksukorralduse seaduse § 124 lõike 3 direktiivile 2008/9 vastavuse osas küsimus seoses sellega, kas nimetatud riigisisese sätte kohaldamine käibemaksu tagastamise menetluses võib tuua kaasa selle, et ühe kuu pikkune tähtaeg muutub lõplikuks hetkel, kui esimese astme maksuhaldur teeb otsuse, sest taotleja ei saa pärast nimetatud otsuse tegemist

enam esitada ühtegi tõendit, mida ta ei ole omal süül kuni selle hetkeni maksuhaldurile esitanud, kuigi ta oli neist teadlik.

- 26 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib **kolmanda eelotsuse küsimuse** osas, et direktiivis 2008/9 nähakse ette ainult otsuse tegemine tagastamisaotluse heakskiitmise või tagasilükkamise kohta, kuid selles ei kehtestata ühtegi normatiivset võimalust menetluse lõpetamiseks. Kohus lisab, et käibemaksuseaduses, millega nimetatud direktiiv üle võetakse, ei nähta samuti ette võimalust menetluse lõpetamiseks. Käibemaksuseaduse § 251/C lõikes 2 on sätestatud, et kui taotlus on esitatud tähtaja jooksul, teeb maksuhaldur otsuse taotluse sisu kohta. Teisisõnu nõutakse nii direktiivis 2008/9 kui ka käibemaksuseaduses sisulise otsuse tegemist.
- 27 Ungari maksuhaldur on käesolevas asjas seevastu kohaldanud õigusnormi menetluse lõpetamise kohta, mis on sätestatud maksukorralduse seaduse § 49 lõike 1 punktis b, mis tekitab eelotsusetaotluse esitanud kohtus küsimuse, kas see, kui liikmesriigi asutus lõpetab määrusega käibemaksu tagastamise menetluse, on vastuolus direktiivi 2008/9 sättega, milles on ette nähtud, et käibemaksu tagastamise taotluse kohta tehakse kas selle heakskiitmise või tagasilükkamise otsus.