

## Downloaded via the EU tax law app / web

EUROOPA KOHTU OTSUS (kümnes koda)

24. oktoober 2013(\*)

Maksustamine – Käibemaks – Käibemaksu enamakse tagastamine tasaarvestuse teel – Tasaarvestamise otsuste tühistamine – Kohustus tasuda maksukohustuslasele viivist

Kohtuasjas C-431/12,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie (Rumeenia) 21. juuni 2012. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 24. septembril 2012, menetluses

### **Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal?**

*versus*

### **SC Rafin?ria Steaua Român? SA,**

EUROOPA KOHUS (kümnes koda),

koosseisus: kümnenda koja president E. Juhász, kohtunikud A. Rosas ja C. Vajda (ettekandja),

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke seisukohti, mille esitasid:

- SC Rafin?ria Steaua Român? SA, esindaja: advokaat D. Dasc?lu,
- Rumeenia valitsus, esindajad: R. H. Radu ning E. Gane ja A.?L. Cri?an,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Keppenne ja L. Lozano Palacios,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

### **otsuse**

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklit 183.

2 Taotlus on esitatud Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? (Rumeenia maksuamet, edaspidi „Agen?ia”) ja SC Rafin?ria Steaua Român? SA (edaspidi „Steaua Român?”) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab Steaua Român? tasutud käibemaksu enammakse hilinevad tagastamisega seotud viivise tasumise taotlust.

## **Õiguslik raamistik**

### *Liidu õigus*

3 Käibemaksudirektiivi artikli 183 esimene lõik sätestab:

„Kui kõnealusel maksustamisperioodil ületab lubatud mahaarvamise summa tasumisele kuuluva maksu summa, võivad liikmesriigid teha tagasimakse või vastavalt enda kindlaksmääratavatele tingimustele kanda ülejäägi [mõiste „ülejääk” asemel on edaspidi kasutatud täpsemat vastet „enammakse”] üle järgmisesse perioodi.”

4 Käibemaksudirektiivi artikli 252 lõikes 2 on sätestatud:

„Liikmesriigid määravad maksustamisperioodiks kas ühe kuu, kaks kuud või kolm kuud.

Liikmesriigid võivad määrata ka teistsuguseid maksustamisperioode, mis pole ühest aastast pikemad.”

### *Rumeenia õigus*

5 Maksumenetlus on kehtestatud valitsuse 24. detsembri 2003. aasta määrusega nr 92, millega kehtestatakse maksumenetluse seadustik (Ordonan?a Guvernului nr 92 privind Codul de procedur? fiscal?) (*Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 941, 29.12.2003, uuesti avaldatud *Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 513, 31.7.2007) põhikohtuasja asjaoludele kohaldatavas versioonis (edaspidi „maksumenetluse seadustik”).

6 Maksumenetluse seadustiku artikkel 124 sätestab lõikes 1:

„Maksukohustuslastel on õigus summadelt, mille puhul on nähtud ette riigi eelarvest tagastamine või hüvitamine, saada viivist, mida arvestatakse alates [...] ette nähtud tähtaja möödumisele järgnevat päevast [...]. Viivist makstakse maksukohustuslaste taotlusel.”

7 Majandus- ja rahandusministri 1. novembri 2007. aasta dekreet nr 1857/2007 (*Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 785, 20.11.2007), millega kiidetakse heaks enammakstud käibemaksu ja tagastamistaotlust sisaldavate deklaratsioonide läbivaatamise kord, sätestab 1. peatüki B osa punktis 6 järgmist:

„Tagastamistaotlustele vastatakse nende maksuasutuses registreerimise kronoloogilises järjekorras 45 kalendripäeva jooksul alates sellise deklaratsiooni esitamisest, milles on näidatud enammakstud käibemaks koos tagastamistaotlusega.”

## **Põhikohtuasja asjaolud ja eelotsuse küsimus**

8 Steaua Român? 2007. aasta detsembri ja 2008. aasta jaanuari käibedeklaratsioonidest nähtus enammakse summas 3 697 738 Rumeenia leud, mille Agen?ia pärast kontrollimist oli nõus tagastama.

9 Samas tegi Agen?ia pärast nimetatud kontrolli maksuotsuse, millega kohaselt tuli Steaua Român?l õigusvastaselt kanda kaks täiendavat maksukohustust vastavalt 19 002 767 Rumeenia

leud käibemaksu ja 5 374 404 Rumeenia leud viivist. Seejärel tegi ta kaks otsust, mille kohaselt tagastas käibemaksu enammakse tasaarvestuse teel, millega loeti ühtlasi täidetuks kaks nimetatud maksukohustust.

10 Kuna Steaua Română vaided maksuotsuse ja tasaarvestamise otsuste peale jäeti rahuldamata, esitas ta kaebused Curtea de Apel Ploieștile, kes tühistas nimetatud otsused 4. detsembri 2008. aasta ja 14. oktoobri 2009. aasta otsustega. Înalta Curte de Casa și Justiție jättis 9. juuni 2009. aasta ja 13. mai 2010. aasta otsustega rahuldamata nende kohtuotsuste peale esitatud Agenția apellatsioonkaebused. Seetõttu oli Agenția kohustatud tagastama Steauale põhikohtuasjas taotletud summa 3 697 738 Rumeenia leud.

11 Steaua Română, tuginedes asjaolule, et tasaarvestamise otsused ja õigusvastaselt tasaarvestatud käibemaksusumma hilinenud tagastamine oli õigusvastane, nõudis Agențialt sellelt summalt lisaks viivise tasumist, mida arvestatakse alates deklaratsioonide läbivaatamiseks ette nähtud 45 päeva möödumisest kuni nimetatud summa tegeliku tasumiseni. Tema arvutuste kohaselt oli viivise kogusumma 1 793 972 Rumeenia leud.

12 Kuna Agenția ei vastanud nimetatud taotlusele kohaldatavates õigusnormides ette nähtud tähtajal, esitas Steaua Română kahel korral uued taotlused seaduse alusel tasumisele kuuluva viivise tasumiseks kogusummas 1 793 972 Rumeenia leud.

13 Kuna Agenția jättis selle taotluse 30. septembri 2010. aasta otsusega rahuldamata, tühistas Curtea de Apel București 14. veebruari 2011. aasta otsusega nimetatud otsuse ja mõistis Agențialt Steaua Română kasuks välja viivise 1 793 972 Rumeenia leud kuni 27. juulini 2009.

14 Agenția esitas selle otsuse peale apellatsioonkaebuse Înalta Curte de Casa și Justițieile.

15 Agenția väidab oma apellatsioonkaebuses eelkõige seda, et Curtea de Apel București, mõistes temalt välja viivise summas 1 739 972 Rumeenia leud, on rikkunud õigusnormi, kuna kohaldatavad õigusnormid ei sanktsioneerid mitte viisi, kuidas maksukohustuslaste esitatud taotluseid läbi vaadatakse, vaid üksnes nende taotluste läbivaatamise tähtaja ületamist. Samas toimus Steaua Română esitatud deklaratsioonide ja muude taotluste läbivaatamine ettenähtud tähtaegu järgides. Järelikult ei kuulu viivis tasumisele ajavahemiku eest, millal tasaarvestamise otsused veel kehtisid.

16 Steaua Română viitas 12. mai 2011. aasta otsusele kohtuasjas C-107/10: Enel Maritsa Iztok 3 (EKL 2011, lk I-3873), milles Euroopa Kohus andis sõnaselge hinnangu käibemaksu neutraalsuse põhimõtte tõlgendamisele ja kohaldamisele seoses isikute õigusega saada käibemaksu enammakse hilinenud tagastamise korral viivist. Seetõttu palus Steaua Română apellatsioonkaebus põhjendamatus tõttu tagasi lükata, väites sisuliselt seda, et Agenția pidanud kinni käibemaksu tagastamise tähtaegadest.

17 Neil asjaoludel otsustas Înalta Curte de Casa și Justiție, käsitades end viimase astme kohtuna olema kohustatud ELTL artikli 267 kolmanda lõigu alusel esitama eelotsusetaotluse Euroopa Kohtule, menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas maksumenetluse seadustiku artikli 124 tõlgendamine nii, et riik ei pea käibedeklaratsioonide kohaselt tasumisele kuuluvatelt summadelt tasuma viivist ajavahemiku eest alates nende summade tasaarvestamisest kuni tasaarvestamise otsuste kohtuotsusega tühistamise kuupäevani, on vastuolus [...] direktiivi 2006/112 [...] artikliga 183?”

## **Eelotsuse küsimus**

18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib oma küsimusega sisuliselt seda, kas käibemaksudirektiivi artiklit 183 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui maksukohustuslane, kes on taotlenud käibemaksu enamakse tagastamist, ei saa liikmesriigi maksuhaldurilt hilinenud tagastamise korral viivist ajavahemiku eest, mil kehtisid haldusaktid, mis tagastamise välistasid ja mis hilisema kohtuotsusega tühistati.

19 Sellega seoses tuleb meenutada, et kuigi käibemaksudirektiivi artikkel 183 ei sätesta kohustust tasuda tagastamisele kuuluvalt käibemaksult viivist ega ka kuupäeva, millest alates tuleb selline viivis välja maksta, ei saa üksnes sellest asjaolust järeldada, et kõnealust sätet tuleb tõlgendada nii, et käibemaksu tagastamiseks liikmesriikide kehtestatud korda liidu õiguse seisukohast ei kontrollita (eespool viidatud kohtuotsus Enel Maritsa Iztok 3, punktid 27 ja 28 ning seal viidatud kohtupraktika).

20 Esiteks, kuigi liikmesriikidel on käibemaksu enamakse tagastamise õiguse rakendamiseks käibemaksudirektiivi artiklis 183 ette nähtud menetlusautonoomia, tuleb seda siiski teha võrdväarsuse ja tõhususe põhimõtete raames (eespool viidatud kohtuotsus Enel Maritsa Iztok 3, punkt 29).

21 Lisaks tuleneb kohtupraktikast, et käibemaksudirektiivi artikkel 183, tõlgendatuna käibemaksu valdkonda reguleerivate üldpõhimõtete kontekstis, sisaldab erieeskirju, mida liikmesriikidel tuleb käibemaksu enamakse tagastamise õiguse rakendamisel järgida. Maksukohustuslaste õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaksu, mille nad on tasunud saadud kaupade või teenuste eest, kujutab endast liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet. Mahaarvamise õigus kuulub käibemaksusüsteemi tervikuna ning põhimõtteliselt ei või seda piirata. See rakendub kohe kõikide maksude osas, millega koormati varem teostatud tehinguid (eespool viidatud kohtuotsus Enel Maritsa Iztok 3, punktid 30–32 ja seal viidatud kohtupraktika).

22 Euroopa Kohus on just neid kaalutlusi silmas pidades leidnud, et käibemaksu enamakse tagastamise kord ei või piirata neutraalse maksustamise põhimõtet ega panna maksukohustuslasele tervenisti või osaliselt selle maksu tasumise koormust, mis tähendab eelkõige seda, et tagasimakse tuleb sooritada mõistliku aja jooksul (eespool viidatud kohtuotsus Enel Maritsa Iztok 3, punkt 33).

23 Samadel põhjustel nõuab neutraalse maksustamise põhimõte, et kui käibemaksu enamakse tagastamine maksukohustuslasele ei toimu mõistliku aja jooksul, siis hüvitatakse maksukohustuslasele vastavate rahasummade kasutamise võimatusest tekkinud finantskahju viivise tasumisega.

24 Selle kohta tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et riigikassa makstavate intresside arvutamine, mille puhul ei lähtuta päevast, mil käibemaksu enamakse oleks käibemaksudirektiivi kohaselt tavapäraselt tulnud tagastada, on põhimõtteliselt selle direktiivi artikliga 183 vastuolus (eespool viidatud kohtuotsus Enel Maritsa Iztok 3, punkt 51). Samas nähtub eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasjas kohaldatavad siseriiklikud õigusnormid näevad ette viivise arvutamise põhimõtteliselt alates käibedeklaratsioonide läbivaatamiseks ette nähtud 45-päevase tähtaja möödumisest.

25 Lisaks tuleb tõdeda, et maksukohustuslase seisukohalt ei ole oluline põhjus, miks käibemaksu enammakse tagastamine toimub hilinenult. Selles kontekstis ei ole olulist vahet tagastamisel, mille hilinemise põhjus on haldusasutuse poolt taotluse läbivaatamine tähtaegu ületades, ja tagastamisel, mille hilinemise põhjus on haldusaktid, mis tagastamise õigusvastaselt välistavad ja mis hiljem kohtu otsusega tühistatakse.

26 Neid kaalutlusi arvesse võttes tuleb esitatud küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 183 tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslane, kes on taotlenud käibemaksu enammakse tagastamist, ei saa liikmesriigi maksuhaldurilt hilinenud tagastamise korral viivist ajavahemiku eest, mil kehtisid haldusaktid, mis tagastamise välistasid ja mis hilisema kohtuotsusega tühistati.

### **Kohtukulud**

27 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kümnes koda) otsustab:

**Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 183 tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslane, kes on taotlenud tasuta sisendkäibemaksu enammakse tagastamist, ei saa liikmesriigi maksuhaldurilt hilinenud tagastamise korral viivist ajavahemiku eest, mil kehtisid haldusaktid, mis tagastamise välistasid ja mis hilisema kohtuotsusega tühistati.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: rumeenia.