

## Downloaded via the EU tax law app / web

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

14. mai 2020(\*)

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Enammakstud käibemaks – Enammakstud summa kinnipidamine pärast maksukontrolli alustamist – Enammakse selle osa tagastamise taotlus, mis ei ole seotud maksukontrolli esemeks olevate tehingutega – Maksuhalduri keeldumine

Kohtuasjas C-446/18,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Nejvyšší správní soudi (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus) 31. mai 2018. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 9. juulil 2018, menetluses

**Agrobet CZ s. r. o.**

*versus*

**Finanční úřad pro Středočeský kraj,**

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja president A. Arabadjiev (ettekandja), kohtunikud P. G. Xuereb ja T. von Danwitz,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: ametnik M. Longar,

arvestades kirjalikku menetlust ja 11. septembri 2019. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Agrobet CZ s. r. o., esindajad: *advokáti* M. Jelínek ja O. Moravec,
- Tšehhi valitsus, esindajad: M. Smolek, J. Vlášil ja O. Serdula,
- Hispaania valitsus, esindaja: S. Jiménez García,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja M. Salyková,

olles 19. detsembri 2019. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

**otsuse**

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artiklite 179, 183 ja 273 ning käibemaksu neutraalsuse põhimõtte tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Agrobet CZ s. r. o. (edaspidi „Agrobet“) ja Finanční úřad pro Středočeský kraj' (Kesk-Tšehhi maakonna maksuamet, Tšehhi Vabariik) vahelises kohtuvaidluses selle üle, et viimati nimetatud asutus pidas enammakstud käibemaksu pärast maksukontrolli algatamist kinni.

## **Õiguslik raamistik**

### ***Liidu õigus***

3 Käibemaksudirektiivi artikli 1 lõike 2 teine lõik sätestab:

„Ilgalt tehingult võetakse käibemaksu, mis arvutatakse kaupade ja teenuste hinna põhjal selliste kaupade ja teenuste suhtes kehtiva määraga ja millest on eelnevalt maha arvatud käibemaksu summa, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulukomponentide pealt.“

4 Selle direktiivi artiklis 167 on ette nähtud:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

5 Nimetatud direktiivi artikli 168 punkt a on sõnastatud järgmiselt:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata:

a) 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;

[...]“.

6 Sama direktiivi artikli 179 esimene lõik näeb ette:

„Maksukohustuslane teeb mahaarvamise, lahutades vastava maksustamisperioodi tasumisele kuuluvast käibemaksu kogusummast käibemaksu kogusumma, mille suhtes on samal perioodil tekkinud artikli 178 kohaselt teostatav mahaarvamisõigus.“

7 Käibemaksudirektiivi artikli 183 esimene lõik on sõnastatud järgmiselt:

„Kui kõnealusel maksustamisperioodil ületab lubatud mahaarvamise summa tasumisele kuuluva käibemaksu summa, võivad liikmesriigid teha tagastuse või vastavalt enda kindlaksmääratavatele tingimustele kanda ülejäägi üle järgmisesse perioodi.“

8 Käibemaksudirektiivi artikli 273 esimeses lõigus on sätestatud:

„Liikmesriigid võivad maksukohustuslaste riigisiseste ja liikmesriikidevaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, tingimusel et sellised kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.“

## **Tšehhi õigus**

9 Käibemaksuseaduse nr 235/2004 (zákon ?. 235/2004 Sb., o dani z p?ídané hodnoty) põhikohtuasja vaidlusele kohaldatava redaktsiooni § 105 lõikes 1 on sätestatud:

„Kui tagastamisele kuuluva enammakstud käibemaksu summa on enammakstud käibemaksu hindamise kohaselt üle 100 [Tšehhi krooni (CZK) (ligikaudu 3,94 eurot)], tagastatakse see automaatselt 30 päeva jooksul pärast enammakse tuvastamist. Seda ei kohaldata juhul, kui tagastatav enammakse tuleneb ümberarvutamise tulemusel määratud maksusumma muutmisest.“

10 Seadus nr 280/2009, millega kehtestatakse maksumenetluse seadustik (zákon ?. 280/2009 Sb., da?ový ?ád) (edaspidi „maksuseadustik“), sätestab põhikohtuasja vaidlusele kohaldatava redaktsiooni § 85 lõigetes 1, 3 ja 4:

„1. Maksukontrolli esemeks on maksukohustused, maksukohustuslase deklaratsioonid või muud asjaolud, mis on määrava tähtsusega maksumenetlusega seotud maksu täpseks kindlaksmääramiseks.

[...]

3. Maksuhaldur kontrollib maksukontrolli eset kindlaks määratud ulatuses. Maksukontrolli ulatust võib menetluse käigus laiendada või kitsendada vastavalt selle algatamiseks ette nähtud menetlusele.

4. Maksukontrolli võib läbi viia ühte ja sama maksukohustuslast puudutava mitme maksumenetlusega koos. Maksuhaldur võib algatada maksukontrolli ka muude maksumenetluste puhul, laiendades teist maksumenetlust puudutavat pooleliolevat maksukontrolli.“

11 Maksumenetluse seadustiku § 89 lõige 4 näeb ette:

„Kui esitatud korralisest maksudeklaratsioonist või täiendavast maksudeklaratsioonist nähtub, et maksukohustuslasel on õigus maksu maha arvata, palub maksuhaldur viimasel hajutada kahtlused 30 päeva jooksul alates deklaratsiooni esitamisest, kõige varem alates korralise deklaratsiooni või täiendava maksudeklaratsiooni esitamise tähtaja viimasest päevast.“

12 Selle seadustiku § 90 lõiked 2 ja 3 on sõnastatud järgmiselt:

„2. Kui kahtlusi ei ole hajutatud ja maksusummat ei ole piisavalt veenvalt kindlaks määratud, teatab maksuhaldur maksukohustuslasele selgitamise ja korrigeerimise menetluse tulemusest. Maksukohustuslane võib 15 päeva jooksul alates päevast, mil ta sai teada selgitamise ja korrigeerimise menetluse tulemusest, esitada taotluse jätkata tõendite esitamist, pakkudes muid tõendeid.

3. Kui maksuhaldur leiab, et tõendite esitamise jätkamine on põhjendatud, alustab ta nende põhjenduste osas maksukontrolli. Kui maksuhaldur leiab, et puudub alus jätkata tõendite esitamist, teeb ta maksu määramise otsuse 15 päeva jooksul alates päevast, mil maksukohustuslane esitas taotluse tõendite esitamise jätkamiseks.“

13 Selle seadustiku § 148 sätestab:

„1. Maksu ei või määrata pärast selle määramise tähtaja möödumist, mis on kolm aastat. Maksu määramise tähtaeg hakkab kulgema päevast, mil on möödunud korralise maksudeklaratsiooni esitamise tähtaeg, või päevast, mil maks muutus sissenõutavaks, ilma et

samal ajal oleks kohustus esitada korraline maksudeklaratsioon.

[...]

3. Kui enne maksu määramise tähtaja möödumist algatati maksukontroll, esitati korraline maksudeklaratsioon või tehti ettepanek esitada korraline maksudeklaratsioon, hakkab maksu määramise tähtaeg uuesti kulgema alates päevast, mil see toiming tehti.

4. Maksu määramise tähtaja kulgemine peatub:

[...]

f) maksude haldamise raames esitatud rahvusvahelise koostöö taotluse kuupäevast kuni sellele taotlusele vastuse saamise päevani või päevani, mil saadeti asjaomasel juhul teade rahvusvahelise koostöö lõpetamise kohta maksu haldamise raames.

5. Maksu kindlaksmääramise tähtaeg lõpeb hiljemalt 10 aasta möödumisel lõike 1 kohaselt kulgema hakanud kuupäevast.

[...]“.

14 Sama seadustiku §-s 254a on märgitud:

„1. Kui korralise või täiendava maksudeklaratsiooniga, mille põhjal ilmneb maksukohustuslasel enammakstud käibemaks, seotud selgitamise ja korrigeerimise menetlus kestab kauem kui viis kuud, on maksukohustuslasel õigus saada maksuhalduri poolt kindlaks määratud mahaarvatava summa pealt intressi.

2. Maksukohustuslasel on õigus saada mahaarvatava summa pealt intressi alates päevast, mis järgnes viiekuulise tähtaja möödumisele, mis hakkas kulgema kauem kui viis kuud kestnud selgitamise ja korrigeerimise menetluse alustamisest kuni mahaarvatava summa tagastamise päevani või päevani, mil seda kasutatakse võlgnevuse tasumiseks, kuid siiski hiljemalt enne tagastustähtaja möödumist.

3. Mahaarvatavalt summalt tasumisele kuuluv intress vastab Tšehhi riikliku panga kehtestatud aastasele viitemäärale, mida on suurendatud protsendipunkti võrra ja mida kohaldatakse asjaomase kalendripoolaasta esimesel päeval.

[...]

6. Selle sätte alusel määratavat intressi kohaldatakse ka tuvastatud varalise või mittevaralise kahju suhtes, mis on maksukohustuslasele tekitatud maksuhalduri õigusvastase otsusega või haldusmenetlusega.“

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus**

15 Agrobet esitas 2016. aasta veebruaris 2015. aasta detsembrit ja 2016. aasta jaanuarit hõlmavate maksustamisperioodide kohta kaks käibedeklaratsiooni, märkides enammakstud käibemaksu summadena vastavalt 2 958 167 Tšehhi krooni (CZK) (ligikaudu 116 462 eurot) ja 1 559 241 Tšehhi krooni (ligikaudu 61 386 eurot). Kuna Kesk-Tšehhi maksuametil oli tõsiseid kahtlusi Agrobeti rapsiõliga tehtud tehingute seaduslikkuse osas neil kahel maksustamisperioodil, algatas ta maksukontrolli menetlused, mis olid piiritletud üksnes nende tehingutega. Täpsemalt, kuna maksuhalduri kontrolli tulemused andsid kinnitust, et Poolast pärit rapsiõli turustati Tšehhi Vabariigis muutmata kujul, enne kui Agrobet selle uuesti Poola tarnis, siis tekkis maksuhalduril

küsimus, kas Agrobet on täitnud vajalikud tingimused selleks, et tal oleks rapsiõli tarnete puhul õigus käibemaksuvabastusele ja et ta saaks nendega seotud ostudelt tasutud sisendkäibemaksu maha arvata. Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab, et Kesk-Tšehhi maksuamet oli 2015. aasta oktoobrit ja novembrit hõlmavate maksustamisperioodide osas sellised menetlused juba algatanud.

16 Agrobet esitas nende menetluste algatamise otsuste peale vaided, väites eelkõige, et kuna maksuhalduri kahtlused puudutasid deklareeritud käibemaksu enammaksest vaid väikest osa, on kogu enammakse kinnipidamine mitmel järjestikusel maksustamisperioodil maksudest kõrvalehoidumisega võitlemise eesmärki arvestades ettevõtja jaoks ebaproportsionaalne koormus. Seetõttu esitas Agrobet tagastusnõude nimetatud enammakse vaidlustamata osa, st selle osa kohta, mis on seotud tehingutega, mis ei olnud nimetatud menetluste esemeks.

17 Pärast seda, kui Kesk-Tšehhi maksuhaldur jättis tema vaided rahuldamata, palus Agrobet 2016. aasta mais *Odvolací finanční ředitelství* (maksuvaidluste komisjon, Tšehhi Vabariik) uurida nende vaiete menetlemist, korrates eelkõige, et deklareeritud käibemaksu enammakse, millest suuremat osa maksuhalduri kahtlused ei puudutanud, kinnipidamine mitme järjestikuse kuu vältel oli ebaproportsionaalne. Maksuvaidluste komisjon leidis, et see taotlus ei ole põhjendatud, kuna maksuseadustik ei näe ette osalise maksuotsuse tegemist ning et käibemaks on alati seotud maksustamisperioodi kui tervikuga, mitte üksnes ühe osaga maksustatavatest tehingutest.

18 Agrobet palus seepeale *Krajský soud v Praze* (maakonnakohus Prahhas, Tšehhi Vabariik) kohustada maksuhaldurit määrata käibemaksu enammakse 2015. aasta oktoobrit hõlmaval maksustamisperioodil summas, mida kõnealused maksukontrolli menetlused ei puudutanud. Nimetatud kohus rahaldas 4. oktoobri 2016. aasta otsusega Agrobeti taotluse, viidates eelkõige käibemaksudirektiivi artiklile 183 ja 18. detsembri 1997. aasta kohtuotsusele *Molenheide jt* (C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, EU:C:1997:623).

19 Kuna maksuvaidluste komisjon keeldus kohaldamast 4. oktoobri 2016. aasta kohtuotsust 2015. aasta detsembrist ja 2016. aasta jaanuari hõlmavate maksustamisperioodide suhtes, pöördus Agrobet uuesti *Krajský soud v Praze* (maakonnakohus Prahhas) poole, et see kohus teeks samaväärse otsuse ka nimetatud perioodide kohta.

20 Vahepeal aga tühistas eelotsusetaotluse esitanud kohus 11. mai 2017. aasta otsusega *Krajský soud v Praze* (maakonnakohus Prahhas) 4. oktoobri 2016. aasta otsuse põhjendusel, et kuna maksuseadustikus ei ole sõnaselgelt ette nähtud võimalust teha osaline maksuotsus, ei saa maksuhaldur seda õigust ilma õigusliku aluseta omandada. Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustas lisaks, et 18. detsembri 1997. aasta kohtuotsusest *Molenheide jt* (C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, EU:C:1997:623) ei nähtu, et liikmesriigi õigus peab võimaldama käibemaksu enammakse osalist määramist selles summas, mida ei ole vaidlustatud.

21 Tuginedes 11. mai 2017. aasta kohtuotsusele, jättis *Krajský soud v Praze* (maakonnakohus Prahhas) 13. juuni 2017. aasta otsusega rahuldamata Agrobeti kaebused, mis puudutasid 2015. aasta detsembrist ja 2016. aasta jaanuarit hõlmavaid maksustamisperioode.

22 Agrobet esitas 13. juuni 2017. aasta otsuse peale eelotsusetaotluse esitanud kohtule kassatsioonkaebuse, väites, et kuna riigisisene menetlusõigus ei võimalda teha osalist maksuotsust, on see õigus vastuolus käibemaksudirektiivi ja Euroopa Kohtu praktikaga. Agrobet leiab, et liidu õigus ja eelkõige proportsionaalsuse põhimõtte lubavad pärast maksukontrolli algatamist käibemaksu enammakse tagastamise edasi lükata vaid sellisel määral, mis on vajalik selle menetlusega taotletava eesmärgi saavutamiseks. Kuna maksuhaldur ei ole käibemaksu enammaksest ühte osa vaidlustanud ja see osa ei ole eespool nimetatud menetluse ese, siis ei ole võimalik järeldada, et selle enammakse vaidlustamata osa kinnipidamine oli proportsionaalne.

23 Kesk-Tšehhi piirkonna maksuamet väitis eelotsusetaotluse esitanud kohtus, et kuna enamakstud käibemaks oli seotud kogu maksustamisperioodiga, saab see tekkida vaid jagamatu tervikuna. Tema sõnul ei ole seega olemas enamakstud käibemaksu vaidlustamata osa, mida saaks osaliselt kindlaks määrata ja maksukohustuslasele tagastada. Lisaks leidis maksuhaldur, et 18. detsembri 1997. aasta kohtuotsusest Molenheide jt (C?286/94, C?340/95, C?401/95 ja C?47/96, EU:C:1997:623) ei tulene, et liikmesriikide maksuhaldurid on kohustatud tegema niisuguseid osalisi tagastusi.

24 Eelotsusetaotluse esitanud kohus möönab, et käibemaksudirektiivi artikli 273 alusel vastu võetud riigisisese meetme maksudest kõrvalehoidumisega võitlemiseks võivad kaasa tuua käibemaksu mahaarvamise õiguse piiramise ja ajendada liikmesriike neile selle direktiivi artikliga 183 antud menetlusautonoomia alusel maksukontrolli käigus käibemaksu enammakset kinni pidama. Viidates 12. mai 2011. aasta kohtuotsuse Enel Maritsa Iztok 3 (C?107/10, EU:C:2011:298) punktidele 33 ja 53, mille kohaselt ei tohi maksu kinnipidamine minna kaugemale sellest, mis on vajalik maksukontrolli nõuetekohaseks läbiviimiseks ning et maksukohustuslase majanduslik kahju tuleb talle hüvitada intressi maksimisega, mistõttu tagatud oleks ka neutraalse maksustamise põhimõtte järgimine, märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et vastavalt 28. juuli 2016. aasta kohtuotsuse Astone (C?332/15, EU:C:2016:614) punktile 49 ei tohi nende meetmete kasutamine seada süstemaatiliselt kahtluse alla käibemaksu mahaarvamise õigust ja sellest tulenevalt käibemaksu neutraalsust.

25 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab sisuliselt, et sellised liikmesriigi õigusnormid, mis sarnaselt Tšehhi õigusnormidega teatud perioodil ei arvesta deklareeritud maksustatavat tehingut, mille põhjendatus on väljaspool kahtlust või mis ei luba selle põhjendatust isegi tõendada, seavad süstemaatiliselt kahtluse alla käibemaksu mahaarvamise õiguse. Nimetatud kohus leiab seetõttu, et kui maksustamisperioodil ei ole teatud tehingute nõuetele vastavuses kahtlust, ei tohiks maksuhalduril olla lubatud nende teenustega seotud käibemaksu enammakset kinni pidada. Nimelt, kui on täidetud käibemaksu enammakse selle osa, mis on nimetatud tehingutega seotud, tagastamise tingimused, ei tohiks seda osa kauem kinni pidada ja see tuleb tagastada.

26 Neil asjaoludel otsustas Nejvyšší správní soud (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas liidu õigusega ja eelkõige käibemaksu neutraalsuse põhimõttega on kooskõlas liikmesriigi õigusnorm, mis seab mahaarvamiseks taotletava käibemaksusumma osa määramise ja tagastamise tingimuseks, et kõigi konkreetse maksustamisperioodi maksustatavate tehingute kontrollimine on lõpule viidud?“

### **Eelotsuse küsimuse analüüs**

27 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma küsimusega sisuliselt selgitada, kas käibemaksudirektiivi artikleid 179, 183 ja 273 koostoimes neutraalse maksustamise põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis ei näe maksuhaldurile

ette võimalust enne niisuguse maksukontrolli menetluse lõppu, mis käsitleb käibedeklaratsiooni, milles on konkreetse maksustamisperioodi kohta märgitud enammakse, tagastada enammakstud käibemaksu see osa, mis on seotud tehingutega, mida selle menetluse algatamise ajal ei peetud vajalikuks kontrollida.

28 Kõigepealt tuleb märkida, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud teabe kohaselt tekkis see küsimus kontekstis, kus maksuhaldur teatas, et kõnealune maksukontrolli menetlus piirdub üksnes teatud tehingutega, mille põhjal koostati käibedeklaratsioon, ja millest menetluse algatamise ajal nähtub, et enammakstud käibemaksu seda osa, mis on seotud tehingutega, mida nimetatud menetluses ei kontrollita, ei saa pidada vaidluse all olevaks ja mis vajaduse korral tagastatakse enne selle menetluse lõppu. Ent Tšehhi õiguses ei ole sellist võimalust ette nähtud.

29 Esiteks, mis puudutab võimalust käsitada konkreetset maksustamisperioodil tekkinud käibemaksu enammakset nii, et see võimaldab vajaduse korral tuvastada enammakse selle osa, mis ei ole vaidluse all, siis tuleb märkida et käibemaksudirektiivi artikli 179 lõike 1 kohaselt teeb maksukohustuslane mahaarvamise, lahutades vastava maksustamisperioodi tasumisele kuuluvast käibemaksu kogusummast käibemaksu kogusumma, mille suhtes on samal perioodil tekkinud mahaarvamisõigus. Selle direktiivi artikli 183 lõikes 1 on täpsustatud, et kui kõnealusel maksustamisperioodil ületab lubatud mahaarvamise summa tasumisele kuuluva käibemaksu summa, võib ülejäägi kanda üle järgmisesse perioodi või teha tagastuse, ning Tšehhi õiguses on valitud tagastuse võimalus.

30 Käibemaksudirektiivi artikli 179 lõikest 1 koostoimes artikli 183 lõikega 1 nähtub, et käibemaksu enammakse tuleneb aritmeetilisest tehingust, mille maksukohustuslane teeb kogu vastava maksustamisperioodi kohta, mistõttu saab enammakstud käibemaks kajastuda käibedeklaratsioonis vaid ühekordse tulemusena.

31 Selline enammakstud käibemaksu arvutamise üldine laad ei tähenda siiski, et enammakset tuleb pidada – nagu sisuliselt väitsid Tšehhi ja Hispaania valitsus ning Euroopa Komisjon oma kirjalikes ja suulistes seisukohtades – lahutamatuks tervikuks, mida on võimatu jagada vaidlusaluseks ja vaidlustamata osaks, mis on seotud vastavalt konkreetsete tehingutega, mida põhikohtuasjas kõnealune maksukontroll kas hõlmab või mitte.

32 Esiteks nähtub käibemaksudirektiivi artikli 179 sõnastusest, nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 34, et selle artikli lõikes 1 on üksnes kehtestatud maksukohustuslase kohustus teha mahaarvamine tervikuna. Samamoodi ei ole nimetatud direktiivi artikli 183 lõike 1 sõnastusega iseenesest vastuolus käibemaksu enammakse osaline või osade kaupa ülekandmine või tagastamine.

33 Niisugust tõlgendust toetab ka käibemaksudirektiivi artiklite 179 ja 183 kontekst. Nagu Euroopa Kohus on juba selgitanud, siis kuulub mahaarvamisõigus ise, mis tekib maksu sissenõutavaks muutumise hetkel, selle direktiivi X jaotise 1. peatükis „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala“ sisalduvate artiklite 167–172 kohaldamisalasse, samas kui direktiivi artiklid 178–183 puudutavad üksnes selle õiguse kasutamise korda (vt selle kohta 28. juuli 2011. aasta kohtuotsus komisjon vs. Ungari, C?274/10, EU:C:2011:530, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika). Sellest järeldub, et käibemaksudirektiiv eristab selgelt käibemaksu mahaarvamise õiguse sisulisi nõudeid ja selle õiguse vorminõudeid (28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, punkt 47). Niisiis, kuigi maksukohustuslane on kohustatud järgima käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise korda ja eelkõige esitama kogu maksustamisperioodi kohta ühe käibedeklaratsiooni, ei saa – kui direktiivis ei ole sätestatud teisiti – tal seejärel olla takistatud osaliselt teostada õigusi ja nõuda nende varaliste nõuete rahuldamist, mis tal on iga tehinguga seoses eespool viidatud 1. peatüki kohaselt.

34 Teiseks tuleneb selle direktiivi artikli 1 lõike 2 teisest lõigust ja artikli 168 punktist a, et maksukohustuslane on kohustatud tasuma käibemaksu või võib taotleda selle mahaarvamist seoses iga tehinguga, mille ta teeb. Nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 36, kaasneb sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus niisiis konkreetse tehinguga.

35 Lisaks on Euroopa Kohus täpsustanud, et kuigi liikmesriikidel on käibemaksudirektiivi artiklis 183 sätestatud korra kehtestamisel teatav vabadus, ei või see kord piirata neutraalse maksustamise põhimõtet ega panna maksukohustuslasele tervenisti või osaliselt selle maksu tasumise koormust. Eelkõige peab see kord võimaldama maksukohustuslasel saada kohastel tingimustel kõnealusest käibemaksu enammaksest tuleneva saadaoleva summa asjakohasel juhul täies ulatuses tagasi; see tähendab, et tagasimakse tuleb sooritada mõistliku aja jooksul likviidsete või samaväärsete vahenditega ning et kehtestatud tagastamismeetodiga ei tohi maksukohustuslase jaoks mitte mingil juhul kaasneda finantsriski (vt selle kohta 10. juuli 2008. aasta kohtuotsus Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, punkt 17 ja seal viidatud kohtupraktika). Ent selline kord, mis niisuguses olukorras, nagu on kõne all põhikohtuasjas, ei võimalda maksukohustuslasel määrata kindlaks enammakstud käibemaksu teatavat osa, mille üle tema hinnangul vaidlust ei ole, toob kohtu arvates kaasa selle, et maksukohustuslasel on sellise osa olemasolule, mis ei ole vaidluse all, tuginemine ja selle osa tagastamise nõudmine takistatud, mis paneb teda osaliselt kandma maksukoormat neutraalse maksustamise põhimõtet eirates.

36 Sellest võib järeldada, et käibemaksudirektiivi artikleid 179 ja 183 koostoimes neutraalse maksustamise põhimõttega ei saa tõlgendada nii, et need välistavad põhimõtteliselt võimaluse teha maksustamisperioodi kohta kindlaks käibemaksudeklaratsioonis märgitud enammakse see osa, mille üle vaidlust ei ole, ja mis võib kaasa tuua selle enammakse osalise ülekandmise või tagastamise.

37 Teiseks, mis puudutab küsimust, millistel tingimustel võib asuda seisukohale, et enammakstud käibemaksu osa ei ole tegelikult uurimisel maksukontrolli menetluses, milles maksuhaldur kontrollib liikmesriigi õiguse kohaselt üksnes teatavaid maksustamisperioodil tehtud tehinguid, siis tuleb märkida, et kuna käibemaksu enammakse tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktides 30 ja 31 osutatud aritmeetilisest tehingust, on võimalik rääkida enammakse sellest osast, mille üle vaidlust ei ole, vaid siis, kui nende tehingutega seotud tasumisele kuuluva maksu summa ega mahaarvatava maksu summa üle ei ole vaidlust.

38 Ent kui maksukontrolli algatamise ajal või selle käigus ei ole maksuhalduril võimalik välistada, et menetluse lõppedes võivad tasumisele kuuluva maksu ja mahaarvatava maksu summad, mis vastavad tehingutele, mida nimetatud menetluses ei kontrollitud, erineda maksukohustuslase deklareeritud summadest, siis ei saa asuda seisukohale, et kõnealuse käibemaksu enammakse vastava osa üle puudub vaidlus. Lisaks on vajalik, et maksuhaldur oleks asjaomase maksukontrolli menetluse algatamisel või selle käigus veendunud, et nimetatud osa arvutamisel kasutatud tegureid ei saa enne selle menetluse lõppu enam kahtluse alla seada.

39 Siit võib järeldada, et selleks, et enammakstud käibemaksu ühte osa saaks pidada niisuguseks, mille üle vaidlust ei ole, ei piisa sellest, kui maksukohustuslane kinnitab ühepoolset, et enammakse üks osa ei ole vaidluse all, ega ka sellest, et niisugune osa näib esinevat üksnes seetõttu, et kõnealuse kontrollimenetluse algatamise ajal piirdus maksuhaldur selle menetluse raames üksnes mõningate maksukohustuslase tehingutega. Vastupidi, on vaja, et maksuhaldur veenduks esiteks, et võimalikud eeskirjade eiramised, mille esinemist ta kahtlustab, ei mõjutaks – juhul kui need on ilmnunud – tasumisele kuuluva käibemaksu ja mahaarvatava käibemaksu summasid, mis vastavad neile tehingutele, mida nimetatud menetluses ei kontrollitud, ja seega enammakstud käibemaksu summat, mille puhul ei näi olevat vaidlust, ning teiseks, et ta ei laiendaks selle menetluse ulatust nii, et see hõlmaks kõiki või osa tehingutest, mida algul ei



kontrollitud. Need asjaolud peavad selgelt, täpselt ja ühemõtteliselt nähtuma kõigist maksukontrolli menetluse dokumentidest ja konkreetse juhtumi tähtsust omavatest asjaoludest.

40 Sellega seoses tuleb esiteks märkida, et käibemaksu enammakse tagastamiseks antud tähtaega võib maksukontrolli läbiviimise ajaks põhimõtteliselt pikendada, ilma et selliselt pikendatud tähtaega käsitataks ebamõistlikuna, kui pikendamine ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik kontrolli nõuetekohaseks läbiviimiseks (12. mai 2011. aasta kohtuotsus Enel Maritsa Iztok 3, C?107/10, EU:C:2011:298, punkt 53 ja seal viidatud kohtupraktika), ning et teiseks nõuab käibemaksuga neutraalse maksustamise põhimõtte, et kui enammakstud käibemaksu ei tagastata maksukohustuslasele mõistliku aja jooksul, hüvitatakse maksukohustuslasele vastavate rahasummade kasutamise võimatusest tekkinud finantskahju viivise tasumisega (28. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Nidera, C?387/16, EU:C:2018:121, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

41 Võttes lisaks arvesse, et maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste vastane võitlus on käibemaksudirektiiviga, eelkõige selle artikliga 273 tunnustatud ja edendatud eesmärk ning et õigussubjektid ei või liidu õigusnorme ära kasutada pettuse või kuritarvituse eesmärgil, on liikmesriigi kohtute ja ametiasutuste pädevuses keelata mahaarvamisõiguse kasutamine, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tõendatud, et seda õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega (vt selle kohta 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, punkt 50, ja 16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Glencore Agriculture Hungary, C?189/18, EU:C:2019:861, punkt 34). Seega ei pea maksuhaldur maksukontrolli menetluse raames maksusumma korrektseks määramiseks mitte üksnes hajutama kahtlusi, mis tal võivad olla seoses maksukohustuslase tehtud teatud tehingute õiguspärasusega, vaid ka tagama, et võimalik eeskirjade eiramine, mis tal tuleb tuvastada, ei ole laialdasem kui ta kahtlustab.

42 Samuti tuleb märkida – nagu tõi välja ka eelotsusetaotluse esitanud kohus oma argumentides, mis on esitatud käesoleva kohtuotsuse punktis 25 –, et põhikohtuasjas käsitletavat Tšehhi õigusnormid ei anna maksukohustuslasele isegi mitte võimalust tõendada nende väidete põhjendatust, mis puudutavad enammakstud käibemaksu seda osa, mis ei ole vaidluse all, rikkudes sellega hea halduse üldpõhimõttest tulenevaid nõudeid.

43 Sellega seoses tuleb ühest küljest märkida, et kui liikmesriik rakendab liidu õigust, siis hea halduse põhimõttest – mis peegeldab ühte liidu õiguse üldpõhimõtet, eelkõige igaühe õigust teda puudutava asja arutamisele erapooletult ja mõistliku aja jooksul – tulenevaid nõudeid kohaldatakse ka maksukontrolli menetluses (vt analoogia alusel 8. mai 2014. aasta kohtuotsus N., C?604/12, EU:C:2014:302, punktid 49 ja 50).

44 Teiseks tuleb märkida, et hea halduse põhimõtte nõuab, et selline haldusasutus nagu põhikohtuasjas on maksuamet, viiks temal lasuva kontrollikohustuse raames läbi kõikide asjasse puutuvate aspektide hoolika ja erapooletu uurimise, et tal oleks otsuse tegemisel selleks võimalikult täielikud ja usaldusväärsed tõendid (vt selle kohta 2. septembri 2010. aasta kohtuotsus komisjon vs. Scott (C?290/07 P, EU:C:2010:480, punkt 90 ja seal viidatud kohtupraktika). Pealegi nõuab hoolsuskohustus, mis on otsene tagajärg igaühe õigusele, et haldusasutused arutaks teda puudutavat asja erapooletult ja mõistliku aja jooksul, sisuliselt, et need asutused analüüsiks hoolsalt ja erapooletult kõiki antud juhtumi asjaolusid, sealhulgas eriti neid, mis on seotud niisuguse maksukohustuslase nagu Agrobeti esitatud väidetega (vt analoogia alusel 22. oktoobri 1991. aasta kohtuotsus Nölle, C?16/90, EU:C:1991:402, punktid 30–35).

45 See kohtupraktika on kohaldatav ka juhul, kui maksukohustuslane kinnitab, et maksuhalduri kahtlused selle kohta, kas osa tehingutest, mille põhjal koostati kõnealune käibedeklaratsioon, on õiguspärased, ei saa mõjutada tehinguid, mida kõnealune maksukontrolli menetlus ei puuduta,

ega selles deklaratsioonis märgitud enammakstud käibemaksu ühte osa ning et seega on olemas enammakse osa, mis ei ole vaidluse all. Nimelt võib maksukohustuslasel olla põhjendatud huvi taotleda maksuhaldurilt otsust, mis kinnitab, et nimetatud menetlus piirdub endiselt üksnes teatavate tehingutega, seda enam, kui need tehingud puudutavad vaid väikest osa maksukohustuslase majandustegevusest.

46 Neil asjaoludel tuleb rõhutada, et käibemaksudirektiivi artikli 273 alusel vastu võetud liikmesriigi õigusnormid, mis ei luba maksukohustuslasel selliseid tõendeid esitada ega maksuhalduril selle kohta otsust teha, on vastuolus hea halduse põhimõttega ega ole järelikult käibemaksudirektiiviga kooskõlas.

47 Lisaks tuleb täpsustada, et maksukohustuslase võimalus tugineda sellele, et maksustamisperioodil esineb enammakstud käibemaksu osa, mille üle ei ole vaidlust, et saada see enne maksukontrolli lõppu tagasi, ei tähenda automaatselt, et maksuhalduril on kohustus see osa enne tähtaega tagastada, isegi kui ta tunnistab, et nimetatud osa üle vaidlust ei ole. Käibemaksudirektiivi artiklist 183 tuleneb nimelt, et sõltumata tema enda kehtestatud tingimustest on liikmesriigid kohustatud enammakstud käibemaksu tagastama või järgmisse perioodi üle kandma üksnes juhul, kui mahaarvatav summa ületab asjaomasel maksustamisperioodil tasumisele kuuluva käibemaksusumma. Seega on liikmesriikidel selle sätte alusel lasuva tagastamise või ülekandmise kohustuse tingimuseks asjaolu, et enammakstud käibemaks esineb kogu maksustamisperioodi kohta.

48 Neil asjaoludel tuleb asuda seisukohale, et juhul, kui maksukohustuslane väidab, et tema puhul esineb maksukontrolli menetluse raames käibemaksu enammakse osa, mis ei ole vaidluse all, on maksuhaldur kohustatud tagastama või üle kandma üksnes selle osa enammaksest, mille ta on võimeline selle menetluse käigus tekkinud kahtlusi arvestades ja juhtumi asjasse puutuvate asjaolude põhjal selgelt, täpselt ja ühemõtteliselt kindlaks tegema kogu algses käibedeklaratsioonis kajastatava maksustamisperioodi lõikes, olenemata sellest, milline on nimetatud menetluse tulemus. Niisugune tagastamise või ülekandmise kohustus peab seega asjaolu tõttu, et see seondub konkreetse maksustamisperioodiga, esinema nii tasumisele kuuluva maksu ja mahaarvatava maksu summade puhul, mis vastavad tehingutele, mida maksukontrolli käigus ei uurita ja mida maksuhaldur ei ole vaidlustanud, kui ka enammakse selle osa puhul, mis jääb alles olenemata maksukontrolli menetluse tulemusest ja mille puhul võib ainsana asuda seisukohale, et selle üle vaidlust ei ole. Sellega seoses tuleb märkida, et enammakstud käibemaksu see osa, mille üle vaidlust ei ole, võib olenevalt olukorrast olla väiksem osast, mille tagastamist maksukohustuslane taotleb ja mis on seotud nimetatud summadega, mille puhul on maksuhaldur tunnistanud, et nende osas vaidlust ei ole.

49 Käesoleval juhul on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne kontrollida, kas Agrobeti esitatud tõendeid arvesse võttes on maksuhaldur põhikohtuasjas kõnealuse maksukontrolli menetluse mis tahes staadiumis selgelt, täpselt ja ühemõtteliselt tuvastanud või pidanud tuvastama enammakstud käibemaksu selle osa, mille üle vaidlust ei ole, ja eelkõige seda, kas ta tegi kindlaks või oleks pidanud kindlaks tegema, et tasumisele kuuluva maksu ja mahaarvatava maksu summad, mis vastavad tehingutele, mida selle menetluse käigus ei kontrollitud, ei saanud võrreldes maksukohustuslase deklareeritud summadega enam enne selle menetluse lõppemist muutuda. Lisaks tuleb tal kontrollida, kas maksuhalduril oli või oleks pidanud olema võimalik – võttes arvesse maksukontrolli käigus tekkinud kahtlusi ning kõiki menetlusdokumente ja juhtumi tähtsust omavaid asjaolusid – samamoodi kindlaks määrata, kas enammakstud käibemaks, mille summa võib olla väiksem kui nende tehingutega seotud summa, mida ei kontrollitud, jääb sõltumata selle menetluse tulemusest samaks. Sellise kontrolli puhul tuleks eelkõige arvesse võtta võimalikke karistusi, mida maksukohustuslasele võidakse määrata juhul, kui maksukontrolli edukuse korral enammakstud käibemaksu osa osaliselt või ajutiselt tagastatakse.

50 Kui maksuhalduril ei ole võimalik neid asjaolusid tuvastada, siis ei saa talle ette heita, et ta keeldus enne põhikohtuasjas kõnealuse maksukontrolli menetluse lõppu koostamast osalist maksuotsust.

51 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikleid 179, 183 ja 273 koostoimes neutraalse maksustamise põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis ei näe maksuhaldurile ette võimalust enne niisuguse maksukontrolli menetluse lõppu, mis käsitleb käibedeklaratsiooni, milles on konkreetse maksustamisperioodi kohta märgitud enammakse, tagastada enammakstud käibemaksu see osa, mis on seotud tehingutega, mida selle menetluse algatamise ajal ei peetud vajalikuks kontrollida, kui tal ei olnud võimalik selgelt, täpselt ja ühemõtteliselt kindlaks teha, et käibemaksu enammakse, mille summa võib olla väiksem kui nende tehingutega seotud summa, mida ei kontrollitud, jääb sõltumata selle menetluse tulemusest samaks – see on asjaolu, mida tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

## **Kohtukulud**

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

**Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikleid 179, 183 ja 273 koostoimes neutraalse maksustamise põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis ei näe maksuhaldurile ette võimalust enne niisuguse maksukontrolli menetluse lõppu, mis käsitleb käibedeklaratsiooni, milles on konkreetse maksustamisperioodi kohta märgitud enammakse, tagastada enammakstud käibemaksu see osa, mis on seotud tehingutega, mida selle menetluse algatamise ajal ei peetud vajalikuks kontrollida, kui tal ei olnud võimalik selgelt, täpselt ja ühemõtteliselt kindlaks teha, et käibemaksu enammakse, mille summa võib olla väiksem kui nende tehingutega seotud summa, mida ei kontrollitud, jääb sõltumata selle menetluse tulemusest samaks – see on asjaolu, mida tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: tšehhi.