

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

28. veebruar 2018(*)

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Artikkel 183 – Enammakstud käibemaksu tagastamine – Hilinenult tagastamine – Liikmesriigi õiguse kohaldamisel tasumisele kuuluva intressi summa – Selle summa vähendamine põhjustel, mida ei saa maksukohustuslasele omistada – Lubatavus – Neutraalne maksustamine – Õiguskindlus

Kohtuasjas C-387/16,

mille ese on Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas'e (Leedu kõrgeim halduskohus) 5. juuli 2016. aasta otsusega ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 12. juulil 2016, menetluses

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

versus

Nidera BV,

menetluses osales:

Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja president T. von Danwitz, kohtunikud C. Vajda (ettekandja), E. Juhász, K. Jürimäe ja C. Lycourgos,

kohtujurist: M. Szpunar,

kohtusekretär: ametnik R. Schiano,

arvestades kirjalikku menetlust ja 8. juuni 2017. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Nidera BV, esindajad: I. Misiūnas, V. Vičiūnas ja I. Pašvenskaitė,
- Leedu valitsus, esindajad: D. Kriaušėnas, R. Butvydytė ja R. Krasuckaitė,
- Tšehhi valitsus, esindajad: M. Smolek ja J. Vlášil,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja J. Jokubauskaitė,

olles 5. oktoobri 2017. 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; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 183 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijose (Leedu Vabariigi rahandusministeeriumi haldusalasse kuuluv riiklik maksuinspeksioon, edaspidi „riiklik maksuinspeksioon“) ja Nidera BV vahelises kohtuvaidluses intressisumma üle, mis tuleb viimasele tasuda enammakstud käibemaksu tagastamisega viivitamise eest.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikli 183 esimeses lõigus on sätestatud:

„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.“

Leedu õigus

4 Leedu Vabariigi käibemaksuseaduse (Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas) 5. märtsi 2002. aasta seadusega nr IX?751 kehtestatud redaktsioonis artikli 91 lõikes 10 oli ette nähtud, et enammakstud käibemaks tagastatakse Leedu Vabariigi maksukorralduse seaduses (Lietuvos Respublikos mokes?i? administravimo ?statymas) sätestatud tingimustel ja tähtaegadel.

5 Leedu Vabariigi maksukorralduse seaduse, mida on muudetud 3. juuli 2007. aasta seadusega nr X?1249, (edaspidi „maksukorralduse seadus“) artikli 8 lõikes 3 on sätestatud:

„Maksude haldamisel järgib maksuhaldur mõistlikkuse ja õigluse kriteeriumi.“

6 Leedu maksukorralduse seaduse artikli 87 lõigetes 5–7 ja 9 on ette nähtud:

„5. Maksumaksja enammakstud maksud ja maksed, mis jäävad pärast võimaliku maksuvõlaga tasaarvestamist üle, tagastatakse maksumaksja taotlusel. [...]

6. Maksuhaldur võib asjaolu, kas maksumaksja taotlus enammakstud maksu tagastamiseks on põhjendatud, kontrollida käesolevas seaduses ette nähtud tingimustel ja tähtaegadel. [...]

7. [...] [M]aksuhaldur peab enammakstud maksu tagastama maksumaksjale järgmistel tingimustel:

1) enammakstud maks tuleb tagastada 30 päeva jooksul alates kuupäevast, mil maksuhaldur sai kirjaliku taotluse tagastada enammakstud maks. Juhul kui maksuhaldur palub täiendavaid dokumente, arvutatakse 30 päeva pikkust tähtaega alates nende dokumentide saamise kuupäevast. [...] Käesolevas punktis ette nähtud tähtaegu ei kohaldata käesoleva lõike punktis 2 viidatud juhtudel;

2) juhul kui enammakstud maksu tagastamise taotluse tõttu on tarvilik läbi viia revisjon või kui enammakstud maksu tagastamisega seotud küsimused lahutamatu kuuluvad asjaomase maksumaksja maksukontrolli raamesse, mida viib läbi maksuhaldur, siis tuleb enammakstud maks tagastada hiljemalt 20 päeva jooksul alates sellest, kui maksumaksjale tehti teatavaks maksuhalduri otsus, millega arvutati ümber ja määrati uuesti kindlaks maksumaksja võlgnetava maksu või makse summa ja (või) täiendavad summad (kui rikkumist ei tuvastatud, siis maksuteade selle kohta).

[...]

9. Kui maksuhaldur ei ole enammakstud maksu tagastanud käesoleva artikli lõikes 7 ette nähtud tähtaja jooksul, arvutatakse maksumaksja kasuks intress kuni enammakstud maksu tagastamise hetkeni. Intressimäär on sama kui karistavat laadi intressil maksu või makse tasumisega viivitamise korral.“

7 Leedu maksukorralduse seaduse artiklis 99 on sätestatud:

„Intressimäär ja selle arvutamise tingimused kehtestab rahandusminister, võttes arvesse Leedu riigi poolt pakkumismenetluses viimase kolme kuu väljastatud riigi võlakirjade aasta intressimäärade kaalutud keskmist. Intressimäär saadakse eespool viidatud keskmise intressimäärade suurendamisel kümne protsendipunkti võrra.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

8 Ajavahemikus veebruarist maini 2008 ostis Madalmaade õiguse alusel asutatud Nidera Leedus põllumajandustoodete tarnijatelt teravilja. Nähtuvalt tarnijate arvetest ulatus tasutud käibemaksu kogusumma 11 743 259 Leedu litini (LTL) (ligikaudu 3,4 miljonit eurot). Samal perioodil eksportis Nidera teravilja kolmandatesse riikidesse, kohaldades Leedu õiguses ette nähtud 0% suurust käibemaksumäära.

9 Nidera registreeriti Leedus 12. augustil 2008 käibemaksukohustuslasena. Ajavahemikku 12.–31. augustini 2008 käsitlevas käibedeklaratsioonis deklareeris ta kõnealuse tasutud käibemaksusumma ning palus selle tagastada.

10 Vilniaus apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija (Vilniuse piirkonna maksuinspeksioon, Leedu) keeldus 19. märtsi 2009. aasta otsusega, millega kinnitati kontrollakt, seda summat tagastamast põhjusel, et kuna Nidera ei olnud kõnealuste teraviljatarnete ajal käibemaksukohustuslasena registreeritud, siis Leedu õiguse kohaselt ei ole tal õigust tasutud käibemaksu maha arvata.

11 Siiski pärast 21. oktoobri 2010. aasta kohtuotsust Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627) mõõnis Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s (Leedu Vabariigi valitsuse haldusalasse kuuluv maksuvaidluste komisjon), et Nideral on õigus sisendkäibemaks maha arvata, ning kohustas maksuhaldurit tagastama Niderale kõnealuse summa. Riiklik maksuinspeksioon tagastas 22. detsembril 2010 Niderale enammakstud käibemaksu summas 11 743 259 litti (ligikaudu 3,4 miljonit eurot).

12 Seejärel nõudis Nidera intressi selle eest, et esialgu keelduti talle enammakstud käibemaksu tagastamast. Vilniuse piirkonna maksuinspeksioon tasus talle 11. augustil 2011 summa suurusega 214 902,27 litti (ligikaudu 60 000 eurot) intressina enammakstud käibemaksu eest ajavahemikus kohtuotsuse kuulutamise kuupäevast kuni enamakse tagastamise kuupäevani. Inspeksioon keeldus seevastu tasumast intressi kohtuotsuse kuulutamisele eelneva

perioodi eest. Otsuse peale esitatud vaide jättis riiklik maksuinspeksioon 2. oktoobri 2013. aasta otsusega rahuldamata.

13 Nidera esitas Vilniaus apygardos administracinis teismasele (Vilniuse halduskohus, Leedu) kaebuse, paludes tühistada riikliku maksuinspeksiooni otsuse ning muuta Vilniuse piirkonna maksuinspeksiooni otsust nii, et maksuhaldurit kohustataks tasuma talle intressina summa suuruses 3 864 706,66 litti (ligikaudu 1,1 miljonit eurot). Nidera väidab, et intressi tuleb arvutada alates revisjoni algusest, nimelt 21. novembrist 2008 kuni enamakstud käibemaksu tagastamise kuupäevani. Kohus rahaldas Nidera kaebuse osaliselt ning kohustas Vilniuse piirkonna maksuinspeksiooni tasuma Niderale intressi perioodi eest alates 17. veebruarist 2009 kuni kõnealuse tagastamise kuupäevani. Riiklik maksuinspeksioon vaidlustas selle otsuse apellatsiooni korras eelotsusetaotluse esitanud kohtus.

14 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et 12. mai 2011. aasta kohtuotsusest Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298) selgub nimelt, et käibemaksudirektiivi artikliga 183 koostoimes neutraalse maksustamise põhimõttega on vastuolus liikmesriigi õigusnorm, mille kohaselt enamakstud käibemaksu tagastamiseks ette nähtud tavapärasest tähtaega, mille lõppemisel kuulub tagastamisele kuuluvalt summalt tasumisele intress, pikendatakse revisjoni alustamise korral. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et seega on alust arvata, et Niderale võlgnetavat intressi tuleb arvutada mitte Leedu maksukorralduse seaduse artikli 87 lõike 7 punktis 2, vaid selle seaduse artikli 87 lõike 7 punktis 1 ette nähtud tähtaja kulgemise algusest, mis on 30 päeva alates enamakse tagastamise taotluse saamisest.

15 Siiski soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas liikmesriigi ametivõimud, sealhulgas kohtud on pädevad vähendama võlgnetavat intressi, tuginedes eripärastele asjaoludele põhikohtuasjas. Iseäranis palub kõnealune kohus selgitada, kas ta on pädev hindama võlgnetava intressisumma põhjendatust ja õigsust, võttes muu hulgas arvesse selle summa ja tagastamata jäetud enamakse suhet, tagastamisega viivitamise kestust ja selle põhjusi – käesoleval juhul liikmesriigi õiguses sätestatud keeldu käibemaksukohustuslasena registreerimata isikul maha arvata sisendkäibemaks – ning maksukohustuslasele tegelikult tekkinud kahju.

16 Eelotsusetaotluse esitanud kohus on seisukohal, et 24. oktoobri 2013. aasta kohtuotsusest Rafin?ria Steaua Român? (C-431/12, EU:C:2013:686, punkt 25) võib selguda, et võlgnetavat intressisummat ei saa vähendada asjaolude tõttu, mis ei ole seotud maksukohustuslase enese tegudega. Siiski, kuna intressi eesmärk on hüvitada kahju, mis maksukohustuslasele tekkis vastavate vahendite puudumise tõttu, siis leiab kohus, et vahendite puudumise pikk periood võib anda õiguse intressisummale, mis on tegelikult tekkinud kahju arvestades eaproportsionaalne, ning et mõistlikkuse ja õigluse kriteeriumid, millest juhindub Leedu maksukorralduse seaduse artikli 8 lõike 3 alusel nii maksuhaldur kui ka liikmesriigi kohus, võivad kaasa tuua selle summa vähendamise.

17 Siiski, arvestades käibemaksu tagastamise eesmärke, eelkõige eesmärki, et maksukohustuslane ei kannu mingit finantsriski, märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et vahendite puudumisest tingitud negatiivsed rahalised tagajärjed võivad ilmnedas alles pärast vahendite tagastamist. Järelikult ei välista asjaolu, kui võlgnetava intressi summa seotakse maksukohustuslasele tegelikult tekkinud kahjuga, selleks et vähendada kõnealust intressisummat, täielikult finantsriski ja seab maksukohustuslase halvemasse olukorda, kuna viimane peab tõendama kantud kahju.

18 Neil asjaoludel otsustas Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Leedu kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [käibemaksu]direktiivi [...] artiklit 183 koostoimes neutraalse maksustamise põhimõttega

tuleb tõlgendada nii, et selle kohaselt ei tohi vähendada intressisummat, mida liikmesriigi õigusnormide kohaselt tuleb harilikult maksta enammakstud käibemaksu (käibemaksu ülejäägi) õigel ajal tagastamata (tasaarvestamata) jätmise eest, kui niisugusel vähendamisel võetakse arvesse muid asjaolusid peale nende, mis tulenevad asjaomase maksukohustuslase enda tegevusest, nagu intressi ja õigel ajal tagastamata jäetud enammakse summa vaheline suhe, enammakse tagastamise viibimise aeg ja põhjused, samuti maksukohustuslasele tegelikult tekkinud kahju?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

19 Kõigepealt tuleb märkida, et eelotsusetaotluse põhjendustest selgub, et pärast 12. mai 2011. aasta kohtuotsuse Enel Maritsa Iztok 3 (C?107/10, EU:C:2011:298) kuulutamist otsustas eelotsusetaotluse esitanud kohus, et tema menetluses olevas kohtuasjas tuleb intress, mis Niderale võlgnetakse tagastatava enammakstud käibemaksu summalt, arvutada alates Leedu maksukorralduse seaduse artikli 87 lõike 7 punktis 1 ette nähtud tähtaja kulgemisest, mida Nidera ja Leedu valitsus kinnitasid kohtuistungil. Kõnealune kohus ei soovi Euroopa Kohtult teada mitte kuupäeva, alates millest intressi võlgnetakse, vaid palub üksnes selgitada võimalust vähendada kõnealuse intressi summat.

20 Oma küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artiklit 183 koostoimes neutraalse maksustamise põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et selle kohaselt ei tohi intressisummat, mida vastavalt liikmesriigi õigusele tuleb harilikult tasuda enammakstud käibemaksu õigel ajal tagastamata jätmise eest, vähendada põhjustel, mis on seotud asjaoludega, mida maksukohustuslasele ei omistata, nagu intressisumma suurus võrreldes enammakstud käibemaksu summaga, tagastamisega viivitamise kestus ja põhjused ning maksukohustuslasele tegelikult tekkinud kahju.

21 Tuleb esile tuua, et kuigi käibemaksudirektiivi artiklis 183 ei sätestata ei kohustust tasuda tagastamisele kuuluvat käibemaksu ülejäägilt viivist ega ka kuupäeva, millest alates tuleb viivist tasuda, ei saa üksnes sellest asjaolust järeldada, et seda artiklit tuleb tõlgendada nii, et enammakstud käibemaksu tagastamiseks liikmesriikide kehtestatud tingimusi liidu õiguse seisukohast üldse ei kontrollita (12. mai 2011. aasta kohtuotsus Enel Maritsa Iztok 3, C?107/10, EU:C:2011:298, punktid 27 ja 28, ning 6. juuli 2017. aasta kohtuotsus Glencore Agriculture Hungary, C?254/16, EU:C:2017:522, punkt 18).

22 Esiteks, kuigi liikmesriikidel on enammakstud käibemaksu tagastamise õiguse rakendamiseks käibemaksudirektiivi artiklis 183 üldjuhul ette nähtud menetlusautonoomia, on see siiski piiritletud võrdväarsuse ja tõhususe põhimõttega (vt selle kohta 12. mai 2011. aasta kohtuotsus Enel Maritsa Iztok 3, C?107/10, EU:C:2011:298, punkt 29; 19. juuli 2012. aasta kohtuotsus Littlewoods Retail jt, C?591/10, EU:C:2012:478, punkt 27, ning 24. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Rafin?ria Steaua Român?, C?431/12, EU:C:2013:686, punkt 20).

23 Teiseks tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et käibemaksudirektiivi artikkel 183, tõlgendatuna käibemaksu valdkonda reguleerivate üldpõhimõtete kontekstis, sisaldab teatavaid erieeskirju, mida liikmesriikidel tuleb enammakstud käibemaksu tagastamise õiguse rakendamisel järgida (24. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Rafin?ria Steaua Român?, C?431/12, EU:C:2013:686, punkt 21, ja 6. juuli 2017. aasta kohtuotsus Glencore Agriculture Hungary, C?254/16, EU:C:2017:522, punkt 19).

24 Seega, kuigi liikmesriikidel on enammakstud käibemaksu tagastamise tingimuste kehtestamisel teatud vabadus, ei või need piirata neutraalse maksustamise põhimõtet, pannes maksukohustuslasele tervenisti või osaliselt selle maksu tasumise koormuse. Eelkõige peab tagastamise regulatsioon võimaldama maksukohustuslasel saada kohastel tingimustel

enammakstud käibemaksust tuleneva saadaoleva summa täies ulatuses tagasi, mis tähendab, et tagasimakse tuleb sooritada mõistliku aja jooksul ning et kehtestatud tagastamismeetodiga ei tohi maksukohustuslase jaoks mitte mingil juhul kaasneda finantsriski (12. mai 2011. aasta kohtuotsus Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punkt 33, ning 6. juuli 2017. aasta kohtuotsus Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, punkt 20).

25 Siinkohal 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. Liidu õigusnormide puudumisel käibemaksu valdkonnas on iga liikmesriigi õiguskorra ülesanne ette näha tingimused, mille kohaselt tuleb intressi tasuda, eelkõige intressimäär ja arvutamise viis, järgides siiski neutraalse maksustamise põhimõtet (vt selle kohta 12. mai 2011. aasta kohtuotsus Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punktid 33, 53 ja 54; 19. juuli 2012. aasta kohtuotsus Littlewoods Retail jt, C-591/10, EU:C:2012:478, punkt 27, ja 24. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Rafin?ria Steaua Român?, C-431/12, EU:C:2013:686, punktid 22 ja 23).

26 Mis puudutab põhikohtuasja, siis märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et Leedu maksukorralduse seaduse artikli 87 lõikest 9 tuleneb, et selle intressi määr, mis maksukohustuslasele võlgnetakse enammakstud käibemaksu hilinenult tagastamisel, on identne selle intressi määraga, mida kohaldatakse maksukohustuslasele maksu või makse tasumisega viivitamise korral. Selle seaduse artikli 99 kohaselt saadakse intressimäär nii, et Leedu Vabariigi poolt pakkumismenetluses viimase kolme kuu väljastatud riigi võlakirjade aasta intressimäära kaalutud keskmist suurendatakse kümne protsendipunkti võrra.

27 Eelotsusetaotluse esitanud kohus tõdeb, et kui enammakstud käibemaksu tagastamisega eriti pikaajaline viivitaminen toob kaasa vahendite puudumise pika perioodi jooksul, siis võidakse sellise arvutusega saada intressisumma, mis on maksukohustuslasele tegelikult tekkinud kahjuga võrreldes ebaproportsionaalne. Kohus märgib, et neil asjaoludel võimaldavad mõistlikkuse ja õigluse kriteerium nii maksuhalduril Leedu maksukorralduse seaduse artikli 8 lõike 3 alusel kui ka liikmesriigi kohtul otsustada seda summat vähendada eelotsuse küsimuses nimetatud põhjendustel, mis ei ole seotud maksukohustuslase tegevusega. Tegelikult selgub Leedu valitsuse vastusest kohtuistungil Euroopa Kohtu esitatud küsimusele, et kuni käesoleva ajani ei ole liikmesriigi kohtud seda summat kunagi vähendanud.

28 Esiteks, mis puudutab harilikult võlgnetava intressi vähendamist liikmesriigi õigusnormide alusel, kuna intressi summa on enammakstud käibemaksu summat arvestades suur, siis nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 35, kujutab see intressisumma endast vaid vastutasu tulu saamise võimaluse äravõtmise eest, mis on tingitud põhisumma tagastamisega viivitamise perioodi kestusest. Seega toob nimetatud summa vähendamine, mis saab põhjendatud olla ainult intressi suurusega, võrreldes tagastatava põhisummaga, maksukohustuslase jaoks endaga kaasa riski, et intressi tasumine ei kata kogu perioodi, mille eest on käesoleva kohtuotsuse punktides 24 ja 25 viidatud kohtupraktika kohaselt neutraalse maksustamise põhimõtte alusel nõutav, et viivise tasumisega hüvitatakse kõnealuse rahasumma kasutamise võimatus.

29 Teiseks, mis puudutab tagastamisega viivitamise perioodi kestust, siis ilmneb eelmisest punktist, et perioodi kestuse enesega ei saa põhjendada intressi vähendamist, kuna intressisumma eesmärk on täpsemalt hüvitada finantskahju, mis sel perioodil on maksukohustuslasele tekkinud. Lisaks võib võimalus tagastamisega viivitamise perioodi kestuse tõttu vähendada võlgnetava intressi summat tuua kaasa selle, et maksuhaldur ei eelista enamakstud käibemaksu tagastada viivitamata, mis samuti hõlmab endas maksukohustuslase jaoks neutraalse maksustamise põhimõttega vastuolus olevat finantsriski.

30 Lisaks tuleb rõhutada, et maksuhalduri keeldumist tagastada enamakstud käibemaksu, mida Nidera nõudis enne 21. oktoobri 2010. aasta kohtuotsuse Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627) kuulutamist, ei saa põhjendada ka intressisumma vähendamisega. Tuleb nimelt toonitada, et tõlgendus, mille Euroopa Kohus talle ELTL artikliga 267 antud pädevust kasutades liidu õigusnormile annab, selgitab ja täpsustab vajaduse korral selle sätte tähendust ja ulatust, nagu seda peab või oleks pidanud mõistma ja kohaldama alates selle jõustumise kuupäevast (27. märtsi 1980. aasta kohtuotsus Denavit italiana, 61/79, EU:C:1980:100, punkt 16, ning 14. aprilli 2015. aasta kohtuotsus Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, punkt 53 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Pealegi puudub maksukohustuslase seisukohast oluline vahe tagastamisel, mille hilinemise põhjus on haldusasutuse poolt taotluse läbivaatamine tähtaegu ületades, ning hilinenult tagastamisel haldusaktide tõttu, millega õigusvastaselt keeldutakse tagastamisest ja mis hiljem Euroopa Kohtu otsusega tühistatakse (vt analoogia alusel 24. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Rafin?ria Steaua Român?, C-431/12, EU:C:2013:686, punkt 25).

32 Kolmandaks, mis puudutab liikmesriigi kohtu võimalust liikmesriigi õigusnormide alusel vähendada harilikult võlgnetava intressi summat, selleks et arvesse võtta kahju, mis konkreetsele maksukohustuslasele tegelikult tekkis seetõttu, et tagastamisega viivitamise perioodil jäeti ta ilma tagastatava enamakstud käibemaksu summast, siis tähendab selline võimalus, et maksukohustuslane peab tõendama finantskahju, mida ta vahenditest ilmajäämise tõttu tegelikult kandis.

33 Leedu valitsus leiab siiski esiteks, et Leedu maksukorralduse seaduse artiklis 99 ette nähtud intressimäära eesmärk ei ole üksnes hüvitada maksukohustuslasele tekkinud kahju, vaid riigi võlakirjade aasta intressimäära kümne protsendipunkti suurendamise alusel hõlmab see karistavat elementi, millel on sanktsiooni mõju. Leedu valitsus toonitab, et maksukorralduse seaduse artikli 87 lõike 9 kohaselt vastab selle intressi määr, mida tuleb maksukohustuslasele tasuda siis, kui enamakstud käibemaks jäetakse ettenähtud tähtaja jooksul tagastamata, niisuguse intressi määrale, mida maksukohustuslasele kohaldatakse võlgnetava maksu või makse tasumisega viivitamisel.

34 Teiseks on artikkel 99 Leedu valitsuse hinnangul kohaldatav üksnes perioodi suhtes, mis algab maksuhalduri sellise otsuse kuupäevast või olenevalt olukorrast kohtu sellise otsuse kuupäevast, milles tuvastatakse, et põhjendatud on maksuhaldurile esitatud tagastamisaotlus tagastada enamakstud käibemaks maksukohustuslasele täies ulatuses. Leedu valitsus järeldeb sellest, et kõnealuse intressimäära kohaldamine otsusele eelneva perioodi suhtes tooks kaasa selle kahju ülemäärase hüvitamise, mis tekkis maksukohustuslasele tagastamisele kuuluvate vahendite kasutamise võimatuse tõttu, mis annaks viimasele põhjendamatu eelise.

35 Siinkohal tuleb märkida, et Leedu valitsuse argumendid põhinevad Leedu õigusnormide tõlgendusel, mis erineb eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatust. Nimelt ei selgu eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasjas kõne all olev intress oleks karistavat laadi. Lisaks, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 19, otsustas eelotsusetaotluse esitanud kohus, et

kuupäev, alates millest hakkab intress jooksuma, tuleb kindlaks määrata Leedu maksukorralduse seaduse artikli 87 lõike 7 punkti 1 alusel, milles on kehtestatud tähtaeg 30 päeva alates tagastamisaotluse saamise kuupäevast, mitte aga seda taotlust puudutava otsuse kuupäevast. Siseriiklike õigusnormide tõlgendamine on aga üksnes eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne ning Euroopa Kohtul tuleb vastata eelotsuse küsimusele, võttes aluseks nendele õigusnormidele eelotsusetaotluse esitanud kohtu antud tõlgenduse (vt selle kohta 12. mai 2011. aasta kohtuotsus Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punkt 38).

36 Igal juhul on liikmesriigil käesoleva kohtuotsuse punktis 23 esile toodud vabaduse raames kehtestada enamakstud käibemaksu tagastamise tingimused õigus – selleks et maksuhalduri poolt hõlpsasti hallatava ja kontrollitava regulatsiooni abil tagada hüvitis – ette näha kindlasummaline intress. Nagu kohtujurist märkis oma ettepaneku punktis 33, siis kui teatavatel juhtudel on intressisumma suurem, kui maksukohustuslasele tegelikult tekkinud kahju, on see vaid kindlasummalise hüvitise süsteemi tagajärg, mis oma olemuselt ei peegelda mitte tegelikult tekkinud kahju, vaid kahju, mille maksukohustuslane võib liikmesriigi seadusandja hinnangul saada. Intressi vormis hüvitis võib konkreetsel juhul olla tegelikult kahjust suurem või väiksem.

37 Tegelikult, kui liikmesriigi õigusnormis, nagu kõne all põhikohtuasjas, on ette nähtud kindlasummalise intressi maksmine, siis ei saa õigusnormis samal ajal ette näha võimalust välistada sellise intressi maksmine ning piirduda tegeliku kahju hüvitamisega mõistlikkuse ja õigluse kriteeriumi alusel, nagu seda väidab Leedu valitsus. Niisugune õigusnorm tähendaks maksukohustuslase jaoks võimatust ette näha asjaolusid, mille esinemisel võib ta eeldada kindlasummalise intressi maksmist, ning järelikult võimatust korraldada sellisest maksest juhindudes oma tegevust. Seega ei võimalda kõnealune õigusnorm maksukohustuslasel vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega saada kohastel tingimustel tagasi enamakstud käibemaksust tulenevat kogu võlgnevust, ilma et sellega ei kaasneks finantsrisk (vt analoogia alusel 12. mai 2011. aasta kohtuotsus Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punktid 57 ja 58).

38 Kõiki eespool toodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb esitatud küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 183 koostoimes neutraalse maksustamise põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et selle kohaselt ei tohi intressisummat, mida vastavalt liikmesriigi õigusele tuleb harilikult tasuda enamakstud käibemaksu õigel ajal tagastamata jätmise eest, vähendada põhjustel, mis on seotud asjaoludega, mida maksukohustuslasele ei omistata, nagu intressisumma suurus võrreldes enamakstud käibemaksu summaga, tagastamisega viivitamise kestus ja põhjused ning maksukohustuslasele tegelikult tekkinud kahju.

Kohtukulud

39 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 (neljas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 183 koostoimes neutraalse maksustamise põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et selle kohaselt ei tohi intressisummat, mida vastavalt liikmesriigi õigusele tuleb harilikult tasuda enamakstud käibemaksu õigel ajal tagastamata jätmise eest, vähendada põhjustel, mis on seotud asjaoludega, mida maksukohustuslasele ei omistata, nagu intressisumma suurus võrreldes enamakstud käibemaksu summaga, tagastamisega viivitamise kestus ja põhjused ning maksukohustuslasele tegelikult tekkinud kahju.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: leedu.