

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

13. juuli 2023(*)

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt maksumenetluse aegumine peatub kohtuliku kontrolli puhul piiramata ajaks – Korduv maksumenetlus – Määrus (EÜ) nr 2988/95 – Reguleerimisala – Õiguskindluse ja liidu õiguse tõhususe põhimõtted

Kohtuasjas C-615/21,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Szegedi Törvényszéki (Szegedi kohus, Ungari) 4. oktoobri 2021. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 4. oktoobril 2021, menetluses

Napfény-Toll Kft.

versus

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: koja president E. Regan (ettekandja), Euroopa Kohtu president K. Lenaerts viienda koja kohtuniku ülesannetes, kohtunikud D. Gratsias, M. Ileši? ja I. Jarukaitis,

kohtujurist: A. Rantos,

kohtusekretär: ametnik I. Illéssy,

arvestades kirjalikku menetlust ja 10. novembri 2022. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Napfény-Toll Kft., esindajad: *ügyvédek* L. Detvay, O. Kovács, P. Nagy ja Gy. Tiborfi,
- Ungari valitsus, esindajad: M. Z. Fehér ja R. Kissné Berta,
- Hispaania valitsus, esindaja: A. Ballesteros Panizo,
- Euroopa Komisjon, esindajad: F. Blanc, J. Jokubauskait? ja A. Sipos,

olles 2. veebruari 2023. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Käesolev eelotsusetaotlus puudutab seda, kuidas tõlgendada õiguskindluse ja liidu õiguse tõhususe põhimõtteid nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), kohaldamisel.

2 Taotlus on esitatud Napfény?Toll Kft. ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (riikliku maksu- ja tolliameti vaiete direktoraat, Ungari) vahelises kohtuvaidluses selle äriühingu õiguse üle arvata tasutavast käibemaksust maha 2010. aasta juunis ning ajavahemikul 2010. aasta novembrist kuni 2011. aasta septembrini toimunud erinevatelt kaupade soetamiselt tasutav käibemaks.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Direktiiv 2006/112

3 Direktiivi 2006/112 põhjenduses 8 on märgitud:

„Vastavalt nõukogu 29. septembri 2000. aasta otsusele 2000/597/EÜ, Euratom Euroopa ühenduste omavahendite süsteemi kohta [(EÜT 2000, L 253, lk 42; ELT eriväljaanne 01/03, lk 200)] finantseerivad ühenduste omavahendid täies ulatuses Euroopa ühenduste eelarvet, ilma et see piiraks teisi sissetulekuid. Omavahendite hulka kuulub muu hulgas ka käibemaksust saadav tulu, mida saadakse ühise maksumäära kohaldamisel ühtselt ja ühenduse normide kohaselt kindlaksmääratud maksubaasile.“

Määrus (EÜ, Euratom) nr 2988/95

4 Nõukogu 18. detsembri 1995. aasta määruse (EÜ, Euratom) nr 2988/95 Euroopa ühenduste finantshuvide kaitse kohta (EÜT 1995, L 312, lk 1; ELT eriväljaanne 01/01, lk 340) artiklis 1 on sätestatud:

„1. Euroopa ühenduste finantshuvide kaitsmiseks võetakse käesolevaga vastu üldised eeskirjad ühenduse õiguse suhtes toimunud eeskirjade eiramise ühtse kontrolli ning haldusmeetmete ja -karistuste kohta.

2. „Eeskirjade eiramine“ tähendab ühenduse õiguse mis tahes sätte rikkumist ettevõtja tegevuse või tegevusetuse kaudu, mis kahjustab või kahjustaks ühenduste üldeelarvet või nende juhitavaid eelarveid kas otse ühenduste nimel kogutud omavahenditest laekunud tulu vähenemise või kaotamise või põhjendamatu kuluartikli tõttu.“

5 Määruse artikli 3 lõigetes 1 ja 3 on ette nähtud:

„1. Aegumistähtaeg menetluste algatamiseks on neli aastat, alates artikli 1 lõikes 1 osutatud eeskirjade eiramise toimepanekust. [...]

Jätkuvate või korduvate eeskirjade eiramiste korral hakatakse aegumistähtaega arvestama päevast, mil eiramine lõpeb. Mitmeaastaste programmide korral ei aegu asi mingil juhul enne programmi täielikku lõpetamist.

Menetluste aegumistähtaeg katkeb, kui pädev asutus teatab kõnealusele isikule eiramisega seotud juurdluse või kohtumenetluse algatamisest. Aegumistähtaega hakatakse arvestama pärast iga katkestust uuesti.

Asi aegub lõplikult päeval, mil kahekordse aegumistähtajaga võrdne ajavahemik saab läbi, ilma et pädev asutus oleks määranud karistust, välja arvatud juhul, kui haldusmenetlus on peatatud vastavalt artikli 6 lõikele 1.

[...]

3. Liikmesriikidele jääb võimalus kohaldada käesoleva artikli lõigetes 1 ja 2 sätestatust pikemat ajavahemikku.“

Otsus 2007/436/EÜ

6 Nõukogu 7. juuni 2007. aasta otsuse 2007/436/EÜ, Euratom Euroopa ühenduste omavahendite süsteemi kohta (ELT 2007, L 163, lk 17), millega tunnistati kehtetuks ja asendati otsus 2000/597, artikli 2 lõike 1 punktis b on sätestatud:

„Järgmisi tulusid käsitatakse Euroopa Liidu üldeelarvesse kavandatud omavahenditena:

[...]

b) [...] ühtse määra kohaldamine kõigi liikmesriikide ühtlustatud käibemaksu arvestusbaaside suhtes, mis määratakse kindlaks kooskõlas ühenduse eeskirjadega[...].“

Ungari õigus

Õigusnormid, mis käsitlevad aegumistähtaegade peatumist maksustamise valdkonnas

7 2003. aasta XCII seaduse maksukorralduse kohta (az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény) (*Magyar Közlöny* 2003/131 (XI. 14.)) (põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis) (edaspidi „endine maksukorralduse seadus“) §-s 164 oli sätestatud:

„1. Maksusumma määramise õigus aegub viie aasta möödudes selle kalendriaasta viimasest päevast, mil selle maksu kohta oleks tulnud esitada deklaratsioon või teade, või niisuguse deklaratsiooni või teate puudumisel selle kalendriaasta viimasest päevast, mil maks oleks tulnud tasuda.

[...]

5. Kui maksuhalduri otsust kohtulikult kontrollitakse, peatub õige tasutava maksusumma määramise aegumine alates maksuhalduri vaideotsuse jõustumisest kuni kohtulahendi jõustumiseni või edasikaebuse korral kuni selle lahendamiseni.“

8 Endine maksukorralduse seadus tunnistati alates 1. jaanuarist 2018 kehtetuks ja asendati 2017. aasta CLI seadusega maksumenetluse kohta (az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény) (*Magyar Közlöny* 2017/192) (põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis) ning 2017. aasta CL seadusega maksukorralduse kohta (az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény) (*Magyar Közlöny* 2017/192) (põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis) (edaspidi „uus maksukorralduse seadus“).

9 Uue maksukorralduse seaduse § 203 lõikes 3 korratakse sisuliselt endise maksukorralduse seaduse § 164 sisu. Artikli 203 lõikes 3 on ette nähtud, et kui maksukohustuslane on esitanud maksuhalduri otsuse peale vaide, peatub tasutava õige maksusumma määramise õiguse aegumine maksuhalduri vaideotsuse lõplikuks muutumisest kuni kohtulahendi jõustumiseni või

edasikaebuse korral kuni selle lahendamiseni.

10 Uue maksukorralduse seaduse § 203 lõike 7 punktis c on öeldud, et maksusumma määramise õiguse aegumistähtaeg pikeneb 12 kuu võrra, kui maksuhalduri otsuse peale esitatud kaebust menetlev halduskohus otsustab, et maksuasjas tuleb läbi viia uuesti läbivaatamise menetlus.

11 Uue maksukorralduse seaduse § 271 lõike 1 kohaselt tuleb uue seaduse sätteid, sealhulgas uue seaduse § 203 lõike 7 punkti c, kohaldada menetlustele, mis on alustatud või mida korratakse pärast uue seaduse jõustumist.

Kohtupraktika, mis käsitleb aegumistähtaegade peatumist puudutavate õigusnormide kohaldamist maksustamise valdkonnas

12 Kúria (Ungari kõrgeim kohus) märkis kohtuotsuses Kfv.L35.343/2019/11 maksustamise aegumistähtaegade peatumist käsitlevate õigusnormide eesmärgi kohta:

„Endise maksukorralduse seaduse kohaselt tingib aegumistähtaaja peatumise ja pikenemise just „kohtulik kontroll“ ise, mitte selle tulemusel tehtud lahendi sisu. Kohtulik kontroll algab kaebuse esitamisega [...]. Kui otsuse tühisus on tuvastatud, ei ole sel otsusel *ex tunc* õiguslikke tagajärgi; maksuhaldur võib siiski kohtulikust kontrollist tulenevalt teha endises maksukorralduse seaduses ette nähtud tähtaaja jooksul otsuse, millel võivad olla õiguslikud tagajärjed.“

13 Alkotmánybíróság (Ungari konstitutsioonikohus) tühistas otsusega, mis on tehtud 25. jaanuaril 2022, see tähendab pärast eelotsusetaotluse esitamist, uue maksukorralduse seaduse § 271 lõike 1 sõna „korduv“ puudutavalt sisulisel põhjendusel, et selle sõna kasutamine muudab uue seaduse § 203 lõike 7 punktis c ette nähtud aegumistähtaaja pikenemise pooleliolevate korduvate menetluste suhtes kohaldatavaks tagasiulatuvalt.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

14 Napfény?Toll arvas tasutavast käibemaksust maha sisendkäibemaksu, mis tuli tasuda kaupade eest, mille ta oli soetanud 2010. aasta juunis ja ajavahemikus 2010. aasta novembrist kuni 2011. aasta septembrini.

15 Nemzeti Adó? és Vámhivatal Dél-budapesti Igazgatósága (riikliku maksu- ja tolliameti Lõuna-Budapesti direktoraat, Ungari) alustas 2011. aasta detsembris esimese astme maksuhaldurina kontrolli, millest teavitati Napfény-Tolli 13. detsembril 2011.

16 Kontrolli tulemusel leidis see maksuhaldur, et osa Napfény-Tolli mahaarvatud sisendkäibemaksust ei oleks pidanud maha arvama, sest osa selle kohta esitatud arvetest ei vastanud ühelegi tegelikule majandustehingule ja teise osa puhul oli tegemist maksupettusega, millest Napfény-Toll oli teadlik. Seetõttu nõudis vastustajast maksuhaldur kaebajalt 8. oktoobri 2015. aasta otsusega (edaspidi „esimese astme haldusotsus“) kokku 144 785 000 Ungari forintit (HUF) (ligikaudu 464 581 eurot) suuruse maksuvõla tasumist ja määras talle 108 588 000 forintit (ligikaudu 348 433 eurot) suuruse trahvi ning 46 080 000 forintit (ligikaudu 147 860 eurot) suuruse viivise.

Esimene teise astme haldusotsus

17 Nemzeti Adó? és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó F?igazgatósága (riikliku maksu- ja tolliameti Kesk-Ungari piirkonna peadirektoraat, Ungari; edaspidi „Kesk-Ungari piirkonna peadirektoraat“), hiljem riiklik maksu- ja tolliameti vaiete direktoraat, kellele Napfény-Toll esitas vaide, tühistas 11. detsembri 2015. aasta otsusega, mis toimetati kätte 14. detsembril 2015

(edaspidi „esimene teise astme haldusotsus“), teise astme maksuhaldurina esimese astme haldusotsuse Napfény-Tollile määratud viivise osas ja jättis vaide ülejäänud osas rahuldamata. Napfény-Toll esitas esimese teise astme haldusotsuse peale kaebuse.

18 F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Pealinna Budapesti haldus- ja töökohus, Ungari) tühistas 2. märtsi 2018. aasta otsusega, mis jõustus samal päeval, esimese teise astme haldusotsuse ja kohustas vastustajat uut menetlust läbi viima. F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Pealinna Budapesti haldus- ja töökohus) märkis oma otsuse põhjenduseks, et ta tuvastas, et esimese teise astme haldusotsuse põhjendused on vastuolulised. Nimelt, kuigi nimetatud esimeses teise astme haldusotsuses olid välja toodud asjaolud, mis erinevad esimese astme haldusotsuses tuvastatud asjaoludest, oli selles samas märgitud, et esimese astme maksuhaldur oli faktilised asjaolud õigesti tuvastanud.

Teine teise astme haldusotsus

19 Kesk-Ungari piirkonna peadirektoraat jättis 5. märtsi 2018. aasta otsusega, mis tehti Napfény-Tollile teatavaks 7. märtsil 2018 (edaspidi „teine teise astme haldusotsus“), esimese astme haldusotsuse põhiosas muutmata. Ta vähendas siiski Napfény-Tollile määratud viivist.

20 F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Pealinna Budapesti haldus- ja töökohus), kellele Napfény-Toll esitas kaebuse, tühistas 5. juuli 2018. aasta otsusega, mis jõustus samal päeval, teise astme haldusotsuse ja kohustas vastustajat uut menetlust läbi viima põhjendusel, et esiteks kordas teine teise astme haldusotsus, mis tehti esimesel tööpäeval pärast 2. märtsi 2018. aasta kohtuotsuse kuulutamist, suures osas sõna? sõnalt esimest teise astme haldusotsust, selgitamata siiski, kuidas see teine haldusotsus muutis esimese astme haldusotsuses tuvastatud järeldust, mistõttu sellest 2. märtsi 2018. aasta kohtuotsusest tulenevad tagajärjed olid seega vaid formaalsed, ning teiseks sisaldas teine teise astme haldusotsus jätkuvalt vastuolulisi järeldusi asjaomaste tehingute tegeliku toimumise kohta.

21 Kúria (kõrgeim kohus), kellele vastustaja oli esitanud edasikaebuse, jättis 30. jaanuari 2020. aasta kohtuotsusega 5. juuli 2018. aasta kohtuotsuse sisuliselt muutmata kahel põhjusel. Esiteks, kuna teise astme haldusotsuse põhjendused kordasid esimese teise astme haldusotsuse põhjendusi, otsustas Kúria (kõrgeim kohus), et F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Pealinna Budapesti haldus- ja töökohus) tuvastas õigesti, et Kesk-Ungari piirkonna peadirektoraat ei järginud 2. märtsi 2018. aasta kohtuotsuses antud suuniseid. Kuigi see maksuhaldur väitis, et tal oli vähe aega, enne kui maksusumma määramise ja sellest tulenevalt ka tasutava käibemaksusumma määramise õigus aegub, ei vabasta see asjaolu teda seadusest tulenevate kohustuste täitmisest. Teiseks otsustas Kúria (kõrgeim kohus) sama moodi nagu F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Pealinna Budapesti haldus- ja töökohus), et teise astme haldusotsuse põhjendused on vastuolulised.

Kolmas teise astme haldusotsus

22 Kesk-Ungari piirkonna peadirektoraat jättis 6. aprilli 2020. aasta otsusega (edaspidi „kolmas teise astme haldusotsus“) esimese astme haldusotsuse muutmata, muutes Napfény-Tollile määratud trahvi summat. Oma seisukoha põhjenduseks märkis peadirektoraat, et ta ei ole selgitanud teistsuguseid faktilisi asjaolusid kui need, mis on tuvastatud esimese astme haldusotsuses, milles need asjaolud olid õigesti kindlaks tehtud.

23 Napfény-Toll esitas kolmanda teise astme haldusotsuse peale kaebuse Szegedi Törvényszékile (Szegedi kohus, Ungari), eelotsusetaotluse esitanud kohtule, põhjendades seda muu hulgas sellega, et endise maksukorralduse seaduse § 164 lõigete 1 ja 5 kohaselt aegub maksuhalduri õigus määrata tasutav käibemaksusumma viie aasta möödumisel selle

kalendriaasta viimasest päevast, mil selle maksu kohta oleks tulnud esitada deklaratsioon või teade, või juhul, kui deklaratsiooni või teadet ei esitatud, siis selle kalendriaasta viimasest päevast, mil maks oleks tulnud tasuda. Maksuhalduri õigus määrata asjaomaste ajavahemike eest tasutav käibemaksusumma lõppes aga enne kolmanda teise astme haldusotsuse tegemise kuupäeva. Napfény?Toll on seisukohal, et otsuste korduv vastuvõtmine on vastuolus õiguskindluse põhimõttega, mida aegumise instituut peaks kaitsma. See on nii seda enam, et kui põhikohtuasjas on uut menetlust alustatud teist korda, siis seda tehti seetõttu, et Kesk?Ungari piirkonna peadirektoraat ei järginud esimeses kohtuotsuses antud suuniseid. Seega kestis põhikohtuasjas kõne all olev menetlus maksuhalduri süü tõttu peaaegu kümme aastat alates Napfény?Tollile teatatud maksukontrolli algusest.

24 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib selles kontekstis, et endise maksukorralduse seaduse § 164 lõikes 5 ei ole sätestatud maksuhalduri korduvate menetluste piirarvu või peatumiste kogukestust. Ent Kúria (kõrgeim kohus) kohtupraktikast tulenevalt peatub aegumine kogu maksuhalduri otsuse kohtuliku kontrolli ajaks. See tähendab, et kohtuliku kontrolli tõttu aegumise peatumisel ei ole ajalist piirangut, mistõttu maksuhalduri õigus määrata tasutav käibemaksusumma võib pikeneda aastate või äärmuslikul juhul isegi aastakümnete võrra. Seetõttu on eelotsusetaotluse esitanud kohtul kahtlus, kas põhikohtuasjas kõne all olevad õigusnormid ja nendega seotud halduspraktika on kooskõlas õiguskindluse ja tõhususe põhimõtetega.

25 Neil asjaoludel otsustas Szegedi Törvényszék (Szegedi kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas õiguskindluse põhimõtet ja tõhususe põhimõtet, mis on osa [liidu] õigusest, tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus, kui sellised liikmesriigi õigusnormid nagu [endise maksukorralduse seaduse] § 164 lõige 5 ja sellel põhinev praktika, mis ei jäta kohtule mingit kaalutlusruumi, näevad ette, et käibemaksu valdkonnas peatub maksuhalduri maksusumma määramise õiguse aegumine kõigi kohtulike kontrollide ajaks, olenemata korduvate maksumenetluste arvust, ja nende peatumiste kestus kumuleerub mitme järjestikuse kohtuliku kontrolli puhul piiramatult ka siis, kui kohus tuvastab otsuse kohta, mille maksuhaldur on teinud varasemast kohtulahendist tulenenud uuesti läbi viidud menetluses, et maksuhaldur on jätnud selles varasemas kohtuotsuses antud suunised täitmata, teisisõnu toimub uus kohtumenetlus maksuhalduri enda süül?“

Eelotsusetaotluse esitamisele järgnenud menetlus

26 Eelotsusetaotluse esitanud kohus edastas pärast eelotsusetaotluse esitamist Euroopa Kohtule 3. mai 2022. aasta kirjaga koopia Alkotmánybírósági (konstitutsioonikohus) 25. jaanuari 2022. aasta otsusest, millega viimane tühistas uue maksukorralduse seaduse § 271 lõike 1 sõna „korduv“ puudutavalt, ning koopia Alkotmánybírósági (konstitutsioonikohus) 26. aprilli 2022. aasta teisest otsusest, mille sisu on sama.

27 Euroopa Kohus palus 30. juuni 2022. aasta kirjas eelotsusetaotluse esitanud kohtul kinnitada – arvestades teatud teavet, mille viimane oli esialgu esitanud –, et pärast Alkotmánybírósági (konstitutsioonikohus) otsust tühistada uue maksukorralduse seaduse § 271 lõike 1 sõna „korduv“ puudutavalt ei olnud põhikohtuasjas käsitletav menetlus igal juhul aegunud.

28 Eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitas 7. juuli 2022. aasta kirjas sisuliselt, et Alkotmánybírósági (konstitutsioonikohus) otsuse tagajärg on vaid see, et aegus maksuhalduri õigus määrata 2010. maksustamisaasta kontrollitava ajavahemiku eest tasutava sisendkäibemaksu summa. Seevastu 2011. maksustamisaasta kohta märkis see kohus, et ta analüüsib, kas maksuhalduri õigus on aegunud või mitte, sõltuvalt sellest, millise vastuse Euroopa Kohus esitatud küsimusele annab.

Eelotsuse küsimuse analüüs

- 29 Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas liidu õiguse õiguskindluse ja tõhususe põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid ja nendega seotud halduspraktika, mille kohaselt käibemaksu valdkonnas peatub maksuhalduri maksusumma määramise õiguse aegumine kõigi kohtulike kontrollide ajaks, olenemata nende kontrollide tõttu korduvate maksumenetluste arvust, ja nende peatumiste kestus kumuleerub mitme järjestikuse kohtuliku kontrolli puhul, sealhulgas juhul, kui kohus, kes teeb otsuse sellise otsuse kohta, mille asjaomane maksuhaldur on teinud korduvas menetluses pärast varasemat kohtuotsust, tuvastab, et maksuhaldur ei järginud selles kohtuotsuses antud suuniseid.
- 30 Kõigepealt tuleb märkida, et liidu õiguse hetkeseisu arvestades ei ole liidu õiguses kindlaks määratud tähtaega, mille jooksul maksuhalduri õigus käibemaksu määrata aegub, ega ole seda enam täpsustatud, millistel juhtudel selline tähtaeg tuleb peatada.
- 31 On tõsi, et Euroopa Kohtu istungil viidatud määruses nr 2988/95 on sätestatud teatavad nõuded selles määruses osutatud eeskirjade eiramise suhtes algatatud menetluste aegumistähtaegade arvutamisele ja peatumisele. Nimetatud määruse artikli 1 lõikest 2 tuleneb siiski, et seda määrust kohaldatakse üksnes juhul, kui „otse liidu nimel kogutud“ omavahenditest laekunud tulu vähenemine või kaotamine kahjustab liidu eelarvet. Kuigi direktiivi 2006/112 põhjendusest 8 ja otsuse 2007/436 artikli 2 lõike 1 punktist b tuleneb, et liidu omavahendid hõlmavad tulusid ühtse määra kohaldamisest kõigi liikmesriikide ühtlustatud käibemaksu arvestusbaaside suhtes, mis määratakse kindlaks kooskõlas liidu õigusnormidega, esineb otsene seos kohaldatavat liidu õigust järgides käibemaksutulude kogumise ja vastavate käibemaksu?omavahendite liidu eelarve käsutusse andmise vahel (26. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Åkerberg Fransson, C?617/10, EU:C:2013:105, punkt 26); käibemaksu ei saa seega sellegipoolest pidada otse liidu nimel kogutuks määruse nr 2988/95 artikli 1 lõike 2 tähenduses.
- 32 Esiteks koguvad seda maksu maksukohustuslased ja alles seejärel kannavad nad selle edasi liikmesriikidele. Teiseks ei koosne vastavalt nõukogu 29. mai 1989. aasta määruse (EMÜ, Euratom) nr 1553/89 käibemaksust laekuvate omavahendite kogumise kindla ühtse korra kohta (EÜT 1989, L 155, lk 9; ELT eriväljaanne 01/01, lk 197) artiklile 1 käibemaksul põhinevad liidu omavahendid lihtsalt protsendist tegelikult saadud maksutulust, vaid tulenevad ühtse määra kohaldamisest liikmesriikide käibemaksubaasile, mis on omakorda arvutatud vastavalt selle määruse artiklile 3 ja mille suhtes kohaldatakse nimetatud määruse sätetes ette nähtud erinevaid kohandusi.
- 33 Selles osas on tõsi, et Euroopa Kohus on tunnustanud Euroopa Liidu lepingu artikli K.3 alusel koostatud ja Luxembourgis 26. juulil 1995 alla kirjutatud Euroopa ühenduste finantshuvide kaitse konventsiooni (EÜT 1995, C 316, lk 48; ELT eriväljaanne 19/01, lk 9) kohaldatavust pettuste suhtes, mis on seotud tuluga, mis on saadud ühtse määra kohaldamisest liidu õigusnormide kohaselt kindlaks määratud ühtlustatud käibemaksu arvestusbaasi suhtes. Vastupidi määruse nr 2988/95 artikli 1 lõike 2 selgele sõnastusele ei sisalda konventsiooni artikkel 1 siiski tingimust, mis puudutab asjaomaste tulude otse liidu nimel kogumist (vt selle kohta 8. septembri 2015. aasta kohtuotsus Taricco jt, C?105/14, EU:C:2015:555, punkt 41).
- 34 Kohaldatavate liidu õigusnormide puudumisel on liikmesriikide ülesanne kehtestada ja kohaldada aegumisnorme maksuhalduri õigusele määrata tasutav käibemaksusumma, sealhulgas selle aegumise peatumise ja/või katkemise korda (vt analoogia alusel 21. jaanuari 2021. aasta kohtuotsus Whiteland Import Export, C?308/19, EU:C:2021:47, punkt 45).
- 35 Kuigi nende eeskirjade kehtestamine ja kohaldamine kuulub liikmesriikide pädevusse,

peavad liikmesriigid selle pädevuse teostamisel siiski järgima liidu õigust, mis nõuab nii maksukohustuslast kui ka asjaomast haldusorganit kaitsvate mõistlike tähtaegade kehtestamist (vt analoogia alusel 8. septembri 2011. aasta kohtuotsus Q?Beef ja Bosschaert, C?89/10 ja C?96/10, EU:C:2011:555, punkt 36).

36 Sellega seoses on Euroopa Kohus otsustanud, et viieaastane aegumistähtaeg, mida kohaldatakse enamakstud käibemaksu tagastamise taotlustele ja mis hakkab kulgema alates selle kalendriaasta lõpust, mille jooksul maksu tasumise tähtaeg möödus, on liidu õigusega kooskõlas (vt selle kohta 20. detsembri 2017. aasta kohtuotsus Caterpillar Financial Services, C?500/16, EU:C:2017:996, punkt 43).

37 Seda kohtupraktikat arvestades tuleb maksuhalduri õiguse määrata tasutav käibemaks aegumistähtaega – mis nagu põhikohtuasjas kulgeb viis aastat alates selle kalendriaasta viimasest päevast, mille jooksul oleks tulnud selle maksuga seotud deklaratsioon või teade esitada, või kui sellist deklaratsiooni või teadet ei ole esitatud, siis alates selle kalendriaasta viimasest päevast, mil maks oleks tulnud tasuda – pidada analoogia alusel liidu õigusega kooskõlas olevaks.

38 Selles kontekstis soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas õiguskindluse ja tõhususe põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus, kui sellise aegumistähtaja kulgemine võib kõigi kohtulike kontrollide ajaks peatuda.

39 Esiteks tuleb meenutada, et õiguskindluse põhimõtte ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtte on osa liidu õiguskorrast ning seetõttu peavad liikmesriigid seda käesoleva kohtuotsuse punktides 31 ja 32 nimetatud pädevuse teostamisel järgima (vt selle kohta 10. detsembri 2015. aasta kohtuotsus Veloserviss, C?427/14, EU:C:2015:803, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 20. mai 2021. aasta kohtuotsus BTA Baltic Insurance Company, C?230/20, ei avaldata, EU:C:2021:410, punkt 45).

40 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on selle põhimõtte eesmärk tagada olukordade ja õigussuhete ettenähtavus ning see nõuab eelkõige, et maksukohustuslase olukorda seoses tema õiguste ja kohustustega maksu- või tolliameti ees ei saa lõputult vaidlustada (10. detsembri 2015. aasta kohtuotsus Veloserviss, C?427/14, EU:C:2015:803, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika), mis tähendab, et selleks, et maksukohustuslane saaks sellele põhimõttele tõhusalt tugineda, peab tal olema võimalik viidata konkreetsele õiguslikule olukorrale.

41 Kuna maksuhaldur teatas aga enne selleks ette nähtud aegumistähtaja möödumist asjaomasele maksukohustuslasele oma kavatsusest tema maksualane olukord uuesti läbi vaadata ja seega vaikimisi oma otsusest mitte lugeda tema deklaratsiooni vastuvõetavaks, ei saa see maksukohustuslane enam tugineda olukorrale, mis oleks selle deklaratsiooni alusel tekkinud, mistõttu ei saa õiguskindluse põhimõtte sellisel juhul ja muude asjaolude puudumisel olla rikutud (vt selle kohta 9. juuli 2015. aasta kohtuotsus Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei, C?144/14, EU:C:2015:452, punkt 40).

42 Pealegi, kuna õiguskindluse põhimõtte kohaldamisest tulenevad nõuded ei ole absoluutsed, peavad liikmesriigid jälgima, et nad kaaluksid neid teiste oma liitu kuulumisest tulenevate nõuetega, eelkõige nendega, mida on meenutatud ELL artikli 4 lõikes 3, et võtta kõik vajalikud üld- või erimeetmed, et tagada aluslepingutest või nende alusel institutsioonide vastuvõetud õigusaktidest tulenevate kohustuste täitmine. Seega peavad liikmesriigi õigusnormid, mis kehtestavad maksuhalduri õiguse tasutava käibemaksu määramise aegumistähtaja peatumise korra, olema kehtestatud nii, et saavutada tasakaal ühelt poolt selle põhimõtte kohaldamise nõuete ja teiselt poolt direktiivi 2006/112 tegelikku ja tõhusat rakendamist võimaldavate nõuete vahel, kusjuures tasakaalu hindamisel tuleb arvesse võtta liikmesriigi aegumissüsteemi kõiki

koostisosi (vt analoogia alusel 21. jaanuari 2021. aasta kohtuotsus Whiteland Import Export, C?308/19, EU:C:2021:47, punktid 49 ja 50).

43 Kuigi sellised riigisisesed õigusnormid ja halduspraktika, nagu on kirjeldanud eelotsusetaotluse esitanud kohus – ja mille kohaldamise etteaimatavust õigussubjektide suhtes ei ole põhikohtuasjas vaidlustatud –, võivad kaasa tuua aegumistähtaja pikenemise, ei muuda need üldjuhul asjaomaste maksukohustuslaste olukorda lõputult küsitavaks. Selline peatumine võimaldab seevastu vältida seda, et kaebeõiguse kuritarvitamine ei seaks ohtu direktiivi 2006/112 tegelikku ja tõhusat rakendamist, ning seega, et see ei satuks ohtu süsteemse ohu tõttu, et selle direktiivi rikkumistena käsitatavad teod jäävad karistusest (vt analoogia alusel 21. jaanuari 2021. aasta kohtuotsus Whiteland Import Export, C?308/19, EU:C:2021:47, punktid 53 ja 56).

44 Järelikult tuleb tõdeda, et liikmesriigi õigusnormid ja halduspraktika, mis näevad ette, et maksuhalduri maksusumma määramise õiguse aegumine peatub kõigi kohtulike kontrollide ajaks, olenemata nende kontrollide tõttu korduvate maksumenetluste arvust, ja nende peatumiste kestus kumuleerub mitme järjestikuse kohtuliku kontrolli puhul, ei ole vastuolus õiguskindluse põhimõttega.

45 Mis teiseks puudutab tõhususe põhimõtet, millele eelotsusetaotluse esitanud kohus oma küsimuses samuti viitab, siis tuleb meenutada, et see põhimõte piiritleb koos võrdväarsuse põhimõttega, mille järgimist nimetatud kohus ei ole kahtluse alla seadnud, liikmesriikide menetlusautonoomia, mis neil on selle üle otsustamisel, kuidas rakendada õigusi, mida liidu õigus annab eraõiguslikele isikutele, kui liidu õiguses puuduvad sellekohased erinormid.

46 Liikmesriigi õigusnormid, mis käsitlevad direktiivis 2006/112 sätestatud õiguste ja kohustuste aegumistähtaegu ning nende tähtaegade peatumise tingimusi, kujutavad endast selle direktiivi sätete rakendamise korda ning seetõttu peavad nad järgima tõhususe ja võrdväarsuse põhimõtteid (vt selle kohta eelkõige 20. detsembri 2017. aasta kohtuotsus Caterpillar Financial Services, C?500/16, EU:C:2017:996, punkt 37; 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Zabrus Siret, C?81/17, EU:C:2018:283, punkt 38; 14. veebruari 2019. aasta kohtuotsus Nestrade, C?562/17, EU:C:2019:115, punkt 35, ning 23. aprilli 2020. aasta kohtuotsus Sole?Mizo ja Dalmandi Mez?gazdasági, C?13/18 ja C?126/18, EU:C:2020:292, punkt 53) – sellele ei ole käesolevas asjas vastu vaieldud.

47 Järelikult ei tohi need menetlusnormid vastavalt tõhususe põhimõttele olla kehtestatud nii, et need muudavad liidu õiguskorraga antud õiguste kasutamise praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks (vt selle kohta 19. juuli 2012. aasta kohtuotsus Littlewoods Retail jt, C?591/10, EU:C:2012:478, punkt 28, ning 28. juuni 2022. aasta kohtuotsus komisjon vs. Hispaania (liidu õiguse rikkumine seadusandja poolt), C?278/20, EU:C:2022:503, punkt 33).

48 Samas ei muuda liidu õiguskorraga antud õiguste kasutamist praktikas võimatuks või vähemalt ülemäära raskeks asjaolu, et liikmesriigi õigusnormid või liikmesriigi halduspraktika näevad ette, et maksuhalduri maksusumma määramise õiguse aegumine peatub kõigi kohtulike kontrollide ajaks, olenemata nende kontrollide tõttu korduvate maksumenetluste arvust, ja nende peatumiste kestus kumuleerub mitme järjestikuse kohtuliku kontrolli puhul.

49 Selle tähtaja peatumine, mille jooksul maksuhalduril on õigus seda maksu määrata, kõigi kohtulike kontrollide ajaks ei takista nimelt kuidagi maksukohustuslasel tugineda liidu õiguskorras eelkõige direktiiviga 2006/112 antud õigustele, vaid selle eesmärk on vastupidi võimaldada maksukohustuslasel tõhusalt teostada oma õigusi, mis tulenevad liidu õigusest, säilitades samas maksuhalduri õigused.

50 Pealegi nähtub käesoleval juhul eelotsusetaotluses esitatud asjaolude kirjeldusest, et

põhikohtuasja kaebajal oli võimalik esitada kaebus maksuhalduri järjestikku tehtud otsuste peale ja tugineda neis korratud menetlustes liidu õigusest tulenevatele õigustele. Eelkõige võis kaebaja, vaatamata põhikohtuasjas kõne all olevate õigusnormide ja halduspraktika olemasolule, tugineda õiguskindluse põhimõtte alusel liikmesriikide kohustusele näha ette mõistlik aegumistähtaeg, mille jooksul see ametiasutus võib uuesti alustada menetlust maksukohustuslase olukorra uurimiseks. Nii nähtub Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust ja seda kinnitasid Euroopa Kohtu istungil nii Ungari valitsus kui ka põhikohtuasja kaebaja, et maksuhalduri õigus määrata 2010. aasta juunis toimunud tehingutelt tasutav käibemaks lõppes, ilma et maksuhaldur oleks esitanud direktiivi 2006/112 sätetele vastava maksu ümberarvutamise teate.

51 Seega tuleb tõdeda, et ka liikmesriigi õigusnormid ja halduspraktika, mis näevad ette, et maksuhalduri maksusumma määramise õiguse aegumine peatub kõigi kohtulike kontrollide ajaks, olenemata nende kontrollide tõttu korduvate maksumenetluste arvust, ja nende peatumiste kestus kumuleerub mitme järjestikuse kohtuliku kontrolli puhul, ei ole vastuolus tõhususe põhimõttega.

52 Kolmandaks tuleb märkida, nagu seda tegi ka kohtujurist oma ettepaneku punktides 60–65, et asjaolu, et sellised õigusnormid ja halduspraktika ei ole vastuolus ei õiguskindluse põhimõttega ega tõhususe põhimõttega, ei välista, et vajaduse korral nõuab liidu õigus, et enne direktiiviga 2006/112 kooskõlas oleva otsuse tegemist tuleb teha teatud järeldused, et korratud maksumenetluste arv on ülemäära suur või et maksuhalduri selle õiguse aegumise tähtaja kulgemine on peatunud liiga pikaks ajaks.

53 Kui liikmesriigi ametiasutus kohaldab isiku suhtes liidu õigust, siis hea halduse põhimõttest – mis peegeldab ühte liidu õiguse üldpõhimõtet – tulenevalt on sellel isikul õigus sellele, et tema olukord vaadataks läbi mõistliku aja jooksul (vt selle kohta 14. mai 2020. aasta kohtuotsus *Agrobet CZ*, C-7446/18, EU:C:2020:369, punkt 43), ja seejärel kohtule kaebuse esitamise korral õigus sellele, et vastavalt Euroopa Liidu põhiõiguste harta artikli 47 teisele lõigule tehtaks otsus tema asjas ka mõistliku aja jooksul.

54 Järelikult, kui maksukohustuslase olukorra läbivaatamise menetlus on ühise käibemaksusüsteemi eeskirjade alusel uuesti alustatud, nõuavad hea halduse põhimõtte ja põhiõiguste harta artikkel 47, et selline uuesti läbivaatamine ja vajaduse korral sellele järgnev kohtulik kontroll ei kestaks iga kohtuasja konkreetseid asjaolusid arvestades ebamõistlikult kaua.

55 Kuigi maksuhalduri mis tahes tulemusetu katse täita liidu õiguse sätteid kohaldavat kohtuotsust ja sellest tulenev haldusmenetluse pikenemine ei saa olla käsitatav liidu õiguse rikkumisena, võib see olla nii seevastu juhul, kui seda haldusmenetlust tuli korrata seetõttu, et maksuhaldur eiras ilmselgelt seda haldusmenetlust puudutava kohtuotsuse otsustavat põhjendust, tingimusel et see põhjendus oli kohtuotsuses üheselt mõistetavalt ja sõnaselgelt välja toodud.

56 Samas tuleb meenutada, et menetluse liiga pikk kestus – olgu see siis haldus- või kohtumenetlus – võib õigustada menetluse lõpus tehtud otsuse tühistamist üksnes juhul, kui see menetluse kestus mõjutas asjaomase isiku võimet ennast kaitsta (vt selle kohta 26. novembri 2013. aasta kohtuotsus *Gascogne Sack Deutschland vs. komisjon*, C-740/12 P, EU:C:2013:768, punkt 81, ja 8. mai 2014. aasta kohtuotsus *Bolloré vs. komisjon*, C-7414/12 P, ei avaldata, EU:C:2014:301, punkt 84).

57 Kuna maksukohustuslased peavad aegumistähtaja jooksul arvestama sellega, et nende deklaratsiooni alusel tekkinud õiguslikku olukorda on võimalik kahtluse alla seada, ja seejärel juhul, kui maksuhaldur teatab neile selle olukorra läbivaatamise menetluse uuesti alustamisest, sellega, et nad võivad olla sunnitud põhjendama oma maksudeklaratsioonis esitatud teavet, ning lõpuks, kui nad esitavad selle menetluse tulemusel antud maksuteate peale kaebuse, sellega, et nad peavad oma väite põhjendatust tõendite abil tõendama, siis peavad nad tagama, et nad

hoiavad alles kõik nende deklaratsiooniga seotud asjakohased tõendavad dokumendid, kuni maksuotsused lõplikult jõustuvad. Arvestades deklaratsiooni ja dokumentaalsete tõendite ülekaalukat rolli ühises käibemaksusüsteemis maksukohustuslaste deklaratsioonide õigsuse kindlaksmääramisel, saab üksnes erandlikel asjaoludel tuvastada, et haldus- või kohtumenetluse liiga pikk kestus võis mõjutada asjaomase isiku võimet ennast kaitsta.

58 Käesoleval juhul ei nähtu Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnang kolmanda teise astme haldusotsuse kehtivusele sõltuks üksnes tõenditest, mida eelmises punktis nimetatud kohustus ei hõlma ja mis on korduvate maksumenetluste või aegumistähtaaja kumulatiivselt peatumise tõttu sellest ajast alates kadunud.

59 Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab siiski kindlaks tegema, kas need haldusmenetluse korduvad kordamised ja aegumistähtaaja peatumine võivad juhtumi asjaolusid arvestades tähendada seda, et maksuhaldur või liikmesriigi kohtud on rikkunud vastavalt hea halduse kohustust ja otsuse mõistliku aja jooksul tegemise kohustust, mis mõjutas lisaks asjaomase isiku võimet ennast kaitsta.

60 Kõike eeltoodut arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et liidu õiguse õiguskindluse ja tõhususe põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid ja nendega seotud halduspraktika, mille kohaselt käibemaksu valdkonnas peatub maksuhalduri maksusumma määramise õiguse aegumine kõigi kohtulike kontrollide ajaks, olenemata nende kontrollide tõttu korduvate maksumenetluste arvust, ja nende peatumiste kestus kumuleerub mitme järjestikuse kohtuliku kontrolli puhul, sealhulgas juhul, kui kohus, kes teeb otsuse sellise otsuse kohta, mille asjaomane maksuhaldur on teinud korduvas menetluses pärast varasemat kohtuotsust, tuvastab, et maksuhaldur ei järginud selles kohtuotsuses antud suuniseid.

Kohtukulud

61 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 (viies koda) otsustab:

Liidu õiguse õiguskindluse ja tõhususe põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid ja nendega seotud halduspraktika, mille kohaselt käibemaksu valdkonnas peatub maksuhalduri maksusumma määramise õiguse aegumine kõigi kohtulike kontrollide ajaks, olenemata nende kontrollide tõttu korduvate maksumenetluste arvust, ja nende peatumiste kestus kumuleerub mitme järjestikuse kohtuliku kontrolli puhul, sealhulgas juhul, kui kohus, kes teeb otsuse sellise otsuse kohta, mille asjaomane maksuhaldur on teinud korduvas menetluses pärast varasemat kohtuotsust, tuvastab, et maksuhaldur ei järginud selles kohtuotsuses antud suuniseid.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: ungari.