

Kohtuasi C-107/10

Enel Maritsa Iztok 3 AD

versus

Direktor „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” NAP

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Administrativen sad Sofia-grad)

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiivid 77/388/EMÜ ja 2006/112/EÜ – Tagastamine – Tähtaeg – Intressid – Tasaarvestamine – Neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõte – Õiguspärase ootuse kaitse

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Enammakstud maksu tagastamine*

(Nõukogu direktiiv 2006/112, muudetud direktiiviga 2006/138, artikkel 183)

2. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Enammakstud maksu tagastamine*

(Nõukogu direktiiv 2006/112, muudetud direktiiviga 2006/138, artikkel 183)

3. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Enammakstud maksu tagastamine*

(Nõukogu direktiiv 2006/112, muudetud direktiiviga 2006/138, artikkel 183)

1. Direktiivi 2006/112, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (muudetud direktiiviga 2006/138), artiklit 183 koostoimes õiguspärase ootuse põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis näevad tagasiulatuvalt ette käibemaksu ülejäägi tagastamise tähtaja pikendamise, kuna sellised õigusnormid jätavad maksukohustuslase ilma enne nende jõustumist tal olnud õigusest saada tagastamisele kuuluvalt summalt intresse.

(vt punkt 41 ja resolutsiooni punkt 1)

2. Direktiivi 2006/112, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (muudetud direktiiviga 2006/138), artiklit 183 koostoimes neutraalse maksustamise põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt käibemaksu ülejäägi tagastamiseks ette nähtud tavapärasest tähtaega, mille lõppemisel kuuluvad tasumisele intressid, pikendatakse revisjoni alustamise korral, kuna pikendamise tõttu kuuluvad intressid tasumisele alates kuupäevast, mil revisjon lõppeb, hoolimata sellest, et ülejääki on selle tekkimisele järgneva kolme maksustamisperioodi vältel juba edasi lükatud. Seevastu asjaolu, et tavapäraseks tähtajaks on määratud 45 päeva, ei ole nimetatud sättega vastuolus.

(vt punkt 61 ja resolutsiooni punkt 2)

3. Direktiivi 2006/112, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (muudetud direktiiviga

2006/138), artiklit 183 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus käibemaksu ülejäägi tagastamine tasaarvestamise teel.

Liikmesriikidel on käibemaksu ülejäägi tagastamise eeskirjade kehtestamisel teatav vabadus, kui tagastamine toimub mõistliku tähtaja jooksul likviidsete või samaväärsete vahenditega ja maksukohustuslase jaoks ei kaasne mingisugust finantsriski.

(vt punktid 64, 67 ja resolutsiooni punkt 3)

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

12. mai 2011(*)

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiivid 77/388/EMÜ ja 2006/112/EÜ – Tagastamine – Tähtaeg – Intressid – Tasaarvestamine – Neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõte – Õiguspärase ootuse kaitse

Kohtuasjas C-107/10,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Administrativen sad Sofia-gradi (Bulgaaria) 15. veebruari 2010. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 25. veebruaril 2010, menetluses

Enel Maritsa Iztok 3 AD

versus

Direktor „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” NAP,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts, kohtunikud D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász ja T. von Danwitz (ettekandja),

kohtujurist: Y. Bot,

kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikus menetluses ja 20. jaanuari 2011. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Enel Maritsa Iztok 3 AD, esindajad: advokaadid L. Ruessmann ja S. Yordanova,
- direktor „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” NAP, esindajad: A. Georgiev ja I. Atanasova Kirova,

- Bulgaaria valitsus, esindajad: T. Ivanov ja E. Petranova,
- Euroopa Komisjon, esindajad: D. Triantafyllou ja S. Petrova,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) (muudetud nõukogu 20. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/98/EÜ; EÜT L 363, lk 129) (edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 18 lõike 4 ja nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1) (muudetud nõukogu 19. detsembri 2006. aasta direktiiviga 2006/138/EÜ; ELT 384, lk 92) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 183 esimese lõigu tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Enel Maritsa Iztok 3 AD (edaspidi „Enel“) ja direktor „Obzhalvane i upralvenie na izpalnenieto“ NAP (riikliku maksuameti keskasutuse osakonna „Vaided ja täitmise haldamine“ direktor, edaspidi „direktor“) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab kuupäeva, millest alates tuleb tasuda tagastamisele kuuluvalt käibemaksult intresse.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Kuuenda direktiivi artikli 18 lõiked 2–4 sätestavad:

„2. Maksukohustuslane teeb mahaarvamise, lahutades vastava maksustamisperioodi tasumisele kuuluvast käibemaksu kogusummast maksu kogusumma, mille suhtes on samal perioodil tekkinud lõike 1 kohaselt teostatav mahaarvamisõigus.

Liikmesriigid võivad siiski nõuda, et artikli 4 lõike 3 määratluse kohaselt aeg-ajalt tehinguid tegevad maksukohustuslased kasutaksid mahaarvamisõigust üksnes tarnimise ajal.

[...]

4. Kui kõnealusel maksustamisperioodil ületab lubatud mahaarvamise summa tasumisele kuuluva maksu summa, võivad liikmesriigid teha tagasimakse või vastavalt enda kindlaksmääratavatele tingimustele kanda ülejäägi üle järgmisesse perioodi.

Liikmesriigid võivad siiski tagasimaksmisest või ülekandmisest keelduda, kui ülejäägi summa on tühine.”

4 Käibemaksudirektiivi artikkel 183 sätestab:

„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.

Liikmesriigid võivad siiski tagastusest või ülekandmisest keelduda, kui ülejäägi summa on tühine.”

5 Käibemaksudirektiivi artikkel 252 sätestab:

„1. Käibedeklaratsioon esitatakse liikmesriikide kindlaksmääratava tähtaja jooksul. Nimetatud tähtaeg ei või olla pikem kui kaks kuud iga maksustamisperioodi lõpust.

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

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

Siseriiklik õigus

6 Vastavalt käibemaksuseaduse (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost) §-le 87 on maksustamisperioodiks üldjuhul määratud 1 kuu.

7 Käibemaksuseaduse § 92 sätestab kuni 18. detsembrini 2007 kehtinud redaktsioonis:

„(1) Vastavalt § 88 kolmandale lõigule tagastamisele kuuluv maks tasaarvestatakse, arvatakse maha või tagastatakse järgmiselt:

1. kui esineb muid sissenõutavaid ja tasumata maksuvõlgasid ja kindlustusmaksete võlgasid, mida kogub riigi maksuamet ja mis on tekkinud käibedeklaratsiooni esitamise päevaks, tasaarvestab maksutalitus nimetatud võlad käibedeklaratsioonis deklareeritud enammakstud käibemaksuga; võimaliku ülejääva summa osas kohaldatakse menetlust punkti 2 alusel;

2. kui puuduvad punktis 1 nimetatud muud sissenõutavad ja tasumata maksuvõlad või kui need on väiksemad käibedeklaratsioonis deklareeritud enammakstud summast, arvab registreeritud isik tagastamisele kuuluva maksusumma või punktis 1 nimetatud ülejääva summa maha tasumisele kuuluvast käibemaksust, mis on deklareeritud järgmise kolme üksteisele järgneva maksustamisperioodi käibedeklaratsioonides;

[...]

4. kui pärast punktis 2 sätestatud tähtaega jääb tagastamisele kuuluvast maksust summa üle, tasaarvestab maksutalitus selle üle jääva summa muude sissenõutavate ja tasumata maksuvõlgade või riigi maksuameti kogutavatest kindlustusmaksetest tekkinud võlgade kustutamiseks või tagastab selle 45 päeva jooksul alates järgmise käibedeklaratsiooni esitamisest;

[...]

(8) Tagastamisele kuuluv maks, mida ilma põhjusega või äralangeva põhjuse tõttu (ka maksuteate kehtetuks tunnistamisel) ei tagastatud käesolevas seaduses ette nähtud tähtaegade jooksul, tagastatakse koos seadusjärgsete intressidega, mis kuuluvad tasumisele sõltumata maksumenetluse tähtaegade peatumisest või edasi kulgemisest alates päevast, mil maks oleks tulnud käesoleva seaduse kohaselt tagastada kuni selle täieliku tagastamiseni. Äralangeva põhjuse tõttu tagastamata maksuga on tegemist ka siis, kui pärast revisjoni läbiviimist kindlaks tehtud tagastusnõude summa vastab tagastamisele kuuluva summa osas deklareeritud summale või on sellest väiksem.”

8 Käibemaksuseaduse 19. detsembril 2007 jõustunud redaktsiooni § 92 sätestab:

„[...]

(8) Kui maksukohustuslase suhtes on algatatud revisjon, siis vastab esimese lõigu punkti 4 ja lõikude 3?6 sätteid arvestamata tagastamise tähtaeg revisjoni tulemusel muudetud maksuteate väljastamise tähtajale, välja arvatud juhul, kui maksukohustuslane annab tagatisena rahasumma, riiklikud väärtpaberid või tingimusteta ja tagasivõetamatu pangagarantii [...]

[...]

(10) Tagastamisele kuuluv maks, mida ilma põhjusega või äralangeva põhjuse tõttu (ka maksuteate kehtetuks tunnistamisel) ei tagastatud käesolevas seaduses ette nähtud tähtaegade jooksul, tagastatakse koos seadusjärgsete intressidega, mis kuuluvad tasumisele sõltumata maksumenetluse tähtaegade peatumisest või edasi kulgemisest alates päevast, mil maks oleks tulnud käesoleva seaduse kohaselt tagastada kuni selle täieliku tagastamiseni.”

9 Käibemaksuseaduse 18. detsembrini 2007 kehtinud redaktsiooni § 93 esimene lõik sätestab:

„Paragrahv 92 esimese lõigu punktis 4 ja § 92 kolmandas ja neljandas lõigus sätestatud tagastamise tähtajad peatuvad:

[...]

5. kui isiku suhtes on algatatud revisjon, kuni revisjoni lõpetamiseni maksu- ja kindlustusmaksekorralduse seadustiku §-s 114 sätestatud tähtaja jooksul.”

10 Käibemaksuseaduse § 93 esimese lõigu punkt 5 tunnistati alates 19. detsembrist 2007 kehtetuks.

11 Maksu- ja kindlustusmaksekorralduse § 114 sätestab:

„(1) Revisjoni läbiviimise tähtaeg on kolm kuud ja see algab revisjonikorralduse kättetoimetamise päevast.

(2) Kui lõikes 1 ette nähtud tähtaeg osutub ebapiisavaks, võib revisjonikorralduse andnud haldusorgan pikendamise teatega pikendada tähtaega kuni ühe kuu võrra.”

12 Maksu- ja kindlustusmaksekorralduse § 117 sätestab:

„(1) Revisjoni läbi viiv maksutalitus koostab hiljemalt 14 päeva pärast revisjoni läbiviimise tähtaja möödumist revisjoniakti.

[...]

(5) Revideeritav isik võib 14 päeva jooksul alates revisjoniakti kättesaamisest esitada revisjoni läbi viinud haldusorganile kirjaliku vaide ja tõendid. Kui tähtaeg on ebapiisav, pikendatakse seda maksukohustuslase taotluse alusel, kuid mitte rohkem kui ühe kuu võrra.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

13 11. oktoobril 2007 esitas Enel maksudeklaratsiooni, mille kohaselt tuli Bulgaaria maksuhalduril talle tagastada 2 273 514,85 Bulgaaria leevi. See summa tulenes asjaolust, et mahaarvamised ületasid asjaomase maksuperioodi eest tasumisele kuuluva käibemaksu ja et Enelil ei olnud võimalik hilisematel perioodidel mahaarvamisi teha. Käibemaksuseaduse kuni 18.

detsembrini 2007 kehtinud redaktsiooni § 92 esimese lõigu punkti 4 kohaselt lõppes tagastamise tähtaeg, s.o 45 päeva, tavapäraselt 26. novembril 2007, mis toob selle seaduse § 92 kaheksanda lõigu kohaselt nimetatud maksuhaldurile kaasa kohustuse tasuda alates sellest kuupäevast intresse.

14 Enelile edastati 8. novembril 2007 korraldus revisjoni läbiviimise kohta, mille ese oli äriühingu käibemaksuvõlgade kindlakstegemine perioodi 1. jaanuar 2005 kuni 30. september 2007 osas ja teiste 2005. aasta ja 2006. aasta maksuvõlgade kindlakstegemine.

15 19. detsembri 2007. aasta tasaarvestus- ja tagastusteate alusel tagastati käibedeklaratsioonis deklareeritud käibemaks summas 1 364 108,91 Bulgaaria leevi, mis kanti 21. detsembril 2007 üle äriühingu kontole.

16 Revisjoni lõpus 13. märtsil 2008 koostati revisjoniakt, mille peale Enel esitas vaide, kuna ta leidis, et tal on õigus saada intresse juba tagasisaadud summa, s.o 1 364 108,91 Bulgaaria leevi kohta ajavahemiku 27. november 2007 kuni 21. detsember 2007 eest ning tagastamisele kuuluva ülejäänud summa eest ajavahemikul 27. november kuni tegeliku tagastamise kuupäevani.

17 29. aprillil 2008 väljastati muudetud maksuteade. Nimetatud teade ei sisaldanud ühtki viidet intresside tasumise kohta.

18 Enelile väljastatud maksuteate alusel tagastamisele kuuluv maksusumma tasaarvestati sama teatega 2005. aasta ja 2006. aasta eest kindlaks tehtud võlgadega, millele lisandusid intressid. 13. mail 2008 kanti ülejäänud summa 179 092,25 Bulgaaria leevi Eneli kontole, ilma et oleks tehtud otsust maksmisele kuuluvate seadusjärgsete intresside kohta.

19 20. mail 2008 esitas Enel haldusmenetluses vaide väljastatud maksuteate peale, millega ta vaidlustas maksuvõlad koos intressidega, nende võlgade ja tagastamisele kuuluvate summade tasaarvestamise ning 13. märtsi 2008. aasta vaites nõutud intresside määramisest kaudse keeldumise.

20 Direktor tegi 20. oktoobril 2008 nimetatud vaide kohta otsuse nr 1518. Selle otsusega määrati intressid 179 092,25 Bulgaaria leevi alates muudetud maksuteate väljastamisest 29. aprillil 2008 kuni summa tegeliku tagastamiseni 13. mail 2008. Muus osas leiti vaie olevat põhjendamatult.

21 Enel pöördus 31. oktoobril 2008 Administrativen sad Sofia-grad (Sofia halduskohus) poole, kellelt ta taotles eelkõige tagastamisele kuuluva käibemaksuga seotud intresside tasumist alates 27. novembrist 2007 kuni kogu summa tegeliku tagastamiseni.

22 Eelotsusetaotluse saanud kohus leidis, et selle taotluse osas otsuse tegemiseks on vaja tõlgendada kuuenda direktiivi või käibemaksudirektiivi asjaomaseid sätteid. Selle kohtu sõnul on kuues direktiiv aktile Bulgaaria Vabariigi ja Rumeenia ühinemistingimuste ja Euroopa Liidu aluslepingutesse tehtavate muudatuste kohta (ELT 2005, L 157, lk 203) ning selle akti VI lisa 6. peatüki punktile 1 kohaldatav *ratione temporis*.

23 Administrativen sad Sofia-grad otsustas seetõttu menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„Kas [kuuenda direktiivi] artikli 18 lõiget 4 ja [käibemaksudirektiivi] artikli 183 esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et põhikohtuasja asjaolusid arvestades lubavad need,

1. et maksudest kõrvalehoidumise vastu võitlemiseks vastu võetud seaduse muudatuse alusel pikendatakse käibemaksu tagastamise tähtaega kuni revisjoni tulemusel muudetud maksuteate tegemise päevani, kuna käibedeklaratsiooni esitamisest 45 päeva jooksul algatati revisjon

maksukohustuslase juures, ilma et selle ajavahemiku eest tuleks tagastamisele kuuluvalt summalt intresse maksta, kui samaaegselt esinevad järgmised asjaolud:

a) enne seda muudatust oli möödunud seaduses ette nähtud 45-päevane maksu tagastamise tähtaeg ja sõltumata revisjoni algatamisest hakati tagastamisele kuuluvalt summalt arvestama intresse,

b) revisjoni käigus leidis kinnitust deklareeritud maksu tagastusnõude õigsus,

c) maksukohustuslase ainus tähtaja lühendamise õiguslik võimalus on anda tagatisena rahasumma, riiklikud väärtpaberid või tingimusteta ja tagasivõetamatu pangagarantii kindlaksmääratud perioodiks tagastamisele kuuluva summa ulatuses,

2. et nähakse ette 45-päevane käibemaksu tagastamise tähtaeg alates selle maksu kohta käibedeklaratsiooni esitamise päevast ja õiguslik võimalus selle tähtaja peatamiseks ning seejärel ka tähtaja pikendamine selle jooksul revisjoni läbiviimiseks korralduse andmisega, kui selle maksu arvestamise maksustamisperioodiks on üks kuu,

3. et käibemaks tagastatakse revisjoni tulemusel väljastatava maksuteatega selliselt, et tagastamisele kuuluv summa tasaarvestatakse samas teates kindlaks määratud käibemaksuvõlgadega ja teiste maksuvõlgadega ning riigi nõuetega erinevate maksustamisperioodide eest ja kuni revisjoni tulemusel maksuteate väljastamise päevani nendelt summadelt nõutavate intressidega, kui revisjoni käigus leidis kinnitust deklareeritud tagastusnõude suuruse õigsus ja samaaegselt esinevad järgmised asjaolud:

a) revisjonimenetluse läbiviimise ajal ei antud ennetavat tagatist selliste riigi tulevaste nõuete tagamiseks, mida saaks tuvastada revisjoni tulemusel maksuteate väljastamiseks läbiviidava menetluse ajal;

b) tasaarvestamine riigi nõuetega ei ole siseriiklikus õiguses ette nähtud sundtäitmisvahendina ega tagatismeetmena;

c) tasaarvestatud põhisummade ja intresside vaidlustamise ja vabatahtliku tasumise tähtajad ei ole möödunud, kuna need on kindlaks määratud sama maksuteatega, ja osaliselt on need ka kohtus vaidlustatud,

4) et riik pärast seda, kui käibedeklaratsioonis deklareeritud tagastusnõude suuruse õigsus on kinnitust leidnud, tasaarvestab selle summa revisjoni tulemusel maksuteate väljastamise päeval, mitte deklaratsiooni esitamise päeval, sama otsusega kindlaksmääratud maksuvõlgadega, mis on tekkinud deklaratsiooni esitamise päevale eelnenud maksustamisperioodidel, ja intressidega nendelt võlgadelt, kusjuures riik ei ole kohustatud maksma tagastamiseks ette nähtud seadusjärgse tähtaja eest intresse ja kohaldab arvestatud maksudele intresse alates deklaratsiooni esitamise päevast kuni revisjoni tulemusel maksuteate väljastamise päevani?"

Eelotsuse küsimused

Sissejuhatavad märkused

24 Kuna eelotsuse küsimused puudutavad nii kuuenda direktiivi kui käibemaksudirektiivi sätteid, siis tuleb märkida, et põhikohtuasja olulised asjaolud leidsid aset pärast 1. jaanuari 2007, mil käibemaksudirektiiv jõustus ja asendas kuuendat direktiivi, nagu nähtub käibemaksudirektiivi artiklitest 411 ja 413.

25 Vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 411 lõikele 2 tõlgendatakse viiteid kuuendale direktiivile

viidetena käibemaksudirektiivile. Asjaolu, et Bulgaaria Vabariigi ja Rumeenia Euroopa Liitu vastuvõtmise tingimusi ja korda käsitleva protokoli (ELT 2005, lk 157, lk 29) artiklis 20 esitatud loetelu punkt 6 viitab kuuendale direktiivile ei tähenda, et käibemaksudirektiivi ei oleks Bulgaarias alates 1. jaanuarist 2007 kohaldatud.

26 Seega on antud juhul asjakohane tõlgendada üksnes käibemaksudirektiivi artikli 183 sätteid, kuivõrd eelotsuse küsimused puudutavad vaid tagastamisele kuuluva käibemaksu ülejäägilt intresside arvutamist.

27 Nagu märgib Bulgaaria valitsus, ei näe selle sätte sõnastus ette kohustust tasuda tagastamisele kuuluvat käibemaksult intresse ega ka kuupäeva, millest alates tuleb sellised intressid välja maksta.

28 Siiski tuleb meenutada, et üksnes sellest asjaolust ei saa järeldada, et kõnealust sätet tuleb tõlgendada nii, et käibemaksu tagastamiseks liikmesriikide kehtestatud korda liidu õiguse seisukohast ei kontrollita (vt selle kohta 21. jaanuari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-472/08: Alstom Power Hydro, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 15).

29 Esiteks, kuigi liikmesriikidel on käibemaksu ülejäägi tagastamise õiguse rakendamiseks käibemaksudirektiivi artiklis 183 ette nähtud menetlusautonoomia, tuleb seda siiski teha võrdväärsuse ja tõhususe põhimõtete raames (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Alstom Power Hydro, punkt 17). Lisaks tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et liikmesriigid peavad liidu õiguse rakendamisel järgima õiguspärase ootuse kaitse põhimõtet (vt 11. juuli 2002. aasta otsus kohtuasjas C-62/00: Marks & Spencer, EKL 2002, lk I-6325, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).

30 Teiseks tuleb uurida, mis ulatuses käibemaksudirektiivi artikkel 183, tõlgendatuna käibemaksu valdkonda reguleerivate üldpõhimõtete kontekstis, sisaldab erieeskirju, mida liikmesriikidel tuleb käibemaksu ülejäägi tagastamise õiguse rakendamisel järgida (vt analoogia alusel 30. septembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-314/09: Strabag jt, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 34).

31 Selle kohta tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kujutab maksukohustuslaste õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaksu, mille nad on tasunud saadud kaupade või teenuste eest, endast liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet (vt eelkõige 18. detsembri 1997. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96: Molenheide jt, EKL 1997, lk I-7281, punkt 47; 25. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-78/00: komisjon vs. Itaalia, EKL 2001, lk I-8195, punkt 28, ning 10. juuli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-25/07: Sosnowska, EKL 2008, lk I-5129, punkt 14).

32 Nagu Euroopa Kohus on korduvalt märkinud, kuulub mahaarvamisõigus käibemaksusüsteemi tervikuna ning põhimõtteliselt ei või seda piirata. Iseäranis rakendub see kohe kõikide maksude osas, millega koormati varem teostatud tehinguid (vt eelkõige 6. juuli 1995. aasta otsus kohtuasjas C-62/93: BP Supergaz, EKL 1995, lk I-1883, punkt 18; 18. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-368/06: Cedilac, EKL 2007, lk I-12327, punkt 31, ning eespool viidatud kohtuotsus Sosnowska, punkt 15).

33 Käibemaksudirektiivi artiklis 183 sätestatud võimaluse kohta näha ette, et käibemaksu ülejääk kantakse üle järgnevale maksustamisperioodile või tagastatakse, on Euroopa Kohus märkinud, et kuigi liikmesriikidel on käibemaksu ülejäägi tagastamise korra kehtestamisel teatav manööverdamisvabadus, 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 ülejäägist 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 eespool viidatud kohtuotsused komisjon vs. Itaalia, punkt 34, ja Sosnowska, punkt 17).

34 Seega tuleb eelotsuse küsimuste käsitlemisel lähtuda sissejuhatavatest märkustest.

Esimene küsimus

35 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimene küsimus on sisuliselt selle kohta, kas käibemaksudirektiivi artiklit 187 koostoimes õiguspärase ootuse põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt pikendatakse tagasiulatuvalt käibemaksu ülejäägi tagastamise tähtaega.

36 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates lõppes põhikohtuasja puhul käibemaksu ülejäägi tagastamise tähtaeg 26. novembril 2007. Kuni 18. detsembrini 2007 kehtinud siseriiklike õigusnormide kohaselt tuli tagastatavalt summalt intresse tasuda alates 26. novembrist 2007 ja seda sõltumata asjaolust, et revisjoni alustati 8. novembril 2007. 19. detsembril 2007 jõustunud siseriiklike õigusnormide kohaselt tõi aga revisjon kaasa selle, et käibemaksu ülejäägi tagastamise tähtaega ja seega hetke, mil intressid kuulusid tasumisele, pikendati kuni revisjoniakti väljastamiseni, mis antud juhul toimus alles 13. märtsil 2008.

37 Kuni 18. detsembrini 2007 kehtinud siseriiklike õigusnormide osas, nagu neid tõlgendab eelotsusetaotluse esitanud kohus, kelle sõnul kuulusid põhikohtuasjas intressid tasumisele alates 27. novembrist 2007 seetõttu, et revisjon ei mõjuta käibemaksu ülejäägi tagastamise tähtaega, leiavad direktor ja Bulgaaria valitsus, et juba enne asjaomaste õigusnormide muudatust kuulusid intressid tasumisele alles alates revisjoni lõpust, kuna tagastamise tähtaeg oli revisjoni ajaks peatatud.

38 Kui selles osas on üksnes eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne teha kindlaks, kas kuni 18. detsembrini 2007 kehtinud siseriiklike õigusnormide kohaselt kuulusid põhikohtuasjas intressid tasumisele alates 27. novembrist 2007, siis Euroopa Kohtu ülesanne on seevastu vastata eelotsuse küsimusele, võttes aluseks eelotsusetaotluse esitanud kohtu tõlgendamise siseriiklike õigusnormide kohta, ja anda talle liidu õiguse tõlgendamiseks kogu vajamineva info, mis võimaldaks tal hinnata nende õigusnormide kooskõla käibemaksudirektiivi artikliga 183 ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõttega (vt selle kohta 28. veebruari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-293/06: Deutsche Shell, EKL 2008, lk I-1129, punktid 25 ja 26, ning 10. septembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-201/08: Plantanol, EKL 2009, lk I-8343, punkt 45).

39 Siinkohal tuleb märkida, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt on täiesti õigustatud ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõttega põhimõtteliselt ka kooskõlas see, kui muudetud õigusnorme kohaldatakse varasema seaduse kehtivusajal tekkinud olukordade tulevaste tagajärgede suhtes (29. juuni 1999. aasta otsus kohtuasjas C-60/98: Butterfly Music, EKL 1999, lk I-3939, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika). Õiguspärase ootuse kaitse põhimõttega on aga vastuolus see, kui siseriiklike õigusnormide muudatus jätab maksukohustuslase tagasiulatuvalt ilma õigusest, mille ta omandas varasemate õigusnormide alusel (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 45).

40 Siit võib järeldada, et sellise olukorra puhul nagu põhikohtuasjas on õiguspärase ootuse kaitse põhimõttega vastuolus see, kui siseriiklike õigusnormide muudatus jätab maksukohustuslase tagasiulatuvalt ilma õigusest, mis tal oli enne sellist muudatust ja mille alusel

tuli talle maksta tagastamisele kuuluva käibemaksu ülejäägilt intresse (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 46).

41 Eeltoodust lähtudes tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 183 koostoimes õiguspärase ootuse põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis näevad tagasiulatuvalt ette käibemaksu ülejäägi tagastamise tähtaja pikendamise, kuna sellised õigusnormid jätavad maksukohustuslase ilma enne nende jõustumist tal olnud õigusest saada tagastamisele kuuluvalt summalt intresse.

Teine küsimus

42 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib teise küsimusega sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artiklit 183 koosmõjus neutraalse maksustamise põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus põhikohtuasjas kõnealused siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt on käibemaksu ülejäägi tagastamise tähtjaks harilikult ette nähtud 45 päeva, mille lõppemisel tuleb tagastamisele kuuluvalt summalt tasuda intresse, kuid mis näevad ette, et tähtaega pikendatakse revisjoni alustamise korral ja pikendamise tõttu tuleb intresse maksta alles alates revisjoni lõpetamise kuupäevast.

43 Sellele küsimusele vastamiseks tuleb meenutada põhikohtuasjas kõnealuste õigusnormide iseärasusi.

44 Esmalt näevad need õigusnormid sõnaselgelt ette, et tagastamisele kuuluva käibemaksu ülejäägilt tuleb maksta intresse. Euroopa Kohtul on seega palutud teha otsus üksnes küsimuse osas, mis hetkest alates tuleb neid intresse käibemaksudirektiivi artikli 183 alusel, koosmõjus neutraalse maksustamise põhimõttega, tasuda.

45 Seejärel tuleb aga möönda, et käibemaksudirektiivi artikli 183 teises lõigus ette nähtud võimalust, mida kohaldatakse *a fortiori* intressidele, keelduda tagastamisest või ülekandmisest juhul, kui ülejäägi summa on tühine, põhikohtuasjas ei käsitleta.

46 Lõpuks tuleb märkida, et põhikohtuasjas kõnealused õigusnormid näevad käibemaksu ülejäägi tagastamise ette vaid siis, kui seda ei ole võimalik tasaarvestada järgneva kolme maksustamisperioodi jooksul tasumisele kuuluva maksusummaga, mis tähendab ühtlasi seda, et nimetatud õigusnormid kombineerivad käibemaksudirektiivi artikli 183 esimeses lõigus sätestatud kahte võimalust käibemaksu tagastada, nimelt tagasi maksta ja üle kanda.

47 Esiteks, mis puudutab käibemaksu ülejäägi ülekandmise ja tagasimaksmise sellist kombineerimist, siis tuleb märkida, et ei eelotsusetaotluse esitanud kohus ega Euroopa Kohtule märkusi esitanud pooled ei ole õigustatult seadnud kahtluse alla liikmesriigi võimalust näha ette, et ülejääk tuleb tagastada kõigepealt ülekandmise ja seejärel tagasimaksmise teel. Käibemaksudirektiivi artiklit 183 ei saa tõlgendada nii, et tagasimaksmine ja ülekandmine on teineteist välistavad. Vastasel korral oleks liikmesriigil, kes on valinud käibemaksu ülejäägi tagastamiseks ülekandmise, takistatud ülejäägi tagasimaksmine juhul, kui maksustamisperiood, mille vältel ta maksusumma üle kandis, ei ole ülejäägi ülekandmiseks piisav, ja see läheks vastuollu käesoleva kohtuotsuse punktides 29–33 meenutatud põhimõtetega.

48 Teiseks, mis puudutab käibemaksu ülejäägi ülekandmist kolmele järgnevale maksustamisperioodile pärast ülejäägi tekkimist, siis tuleb möönda, et käibemaksudirektiivi artikli 183 esimese lõigu kohaselt võivad liikmesriigid tõepoolest kanda ülejäägi „järgmisesse perioodi”.

49 Küll aga ei saa antud sõnastusest järeldada, et põhikohtuasjas kõnealuste õigusnormidega ette nähtud ülekandmine on selle sättega kokkusobimatu. Siinkohal tuleb arvesse võtta Bulgaaria

valitsuse meenutatud asjaolu, et nende õigusnormidega määratud maksustamisperiood, mis võib vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 252 teisele ja kolmandale lõigule olla ühest kuust kuni ühe aastani, on üks kuu. Neil asjaoludel ei kahjusta ülejäägi ülekandmine ülejäägi tekkimisele järgnevale kolmele maksustamisperioodile iseenesest käesoleva kohtuotsuse punktides 29–33 meenutatud põhimõtteid. Selline ülekandmine, mille kohaselt toimub tagastamine kolmekuulise perioodi vältel, kuulub liikmesriikidele antud vabaduse hulka määrata käibemaksu ülejäägi tagastamise eeskirjad.

50 Kolmandaks tuleb märkida, et vastavalt põhikohtuasjas kõnealustele õigusnormidele toimub ülejäägi tagastamine üldreeglina 45 päeva jooksul ja selline tähtaeg on iseenesest käibemaksudirektiivi artikliga 183 kooskõlas, ning et intresse tagastamisele kuuluvalt summalt tuleb tasuda selle tähtaja lõppemisel. Kui aga maksuhaldur alustab revisjoni, kuuluvad intressid tasumisele alles revisjoni lõpetamise kuupäevast alates.

51 Seoses õigusnormidega, mis muudavad Bulgaaria maksuhalduri kohustuse tasuda intresse sõltuvaks sellest, millal lõpeb revisjon, tuleb meenutada, et vastavalt Euroopa Kohtu praktikale on riigikassa makstavate intresside arvutamine, mille puhul ei lähtuta päevast, mil käibemaksu ülejääk oleks käibemaksudirektiivi kohaselt tavapäraselt tulnud tagastada, põhimõtteliselt selle direktiivi artikliga 183 vastuolus (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Molenheide jt, punktid 63 ja 64).

52 Selle kohta tuleb märkida, et ühise käibemaksusüsteemi toimimine eeldab maksu nõuetekohast kogumist. Iga liikmesriik on kohustatud võtma kõik meetmed seadusandluse ja halduse tasandil, et tagada oma territooriumil täies ulatuses käibemaksu kogumine, ja seetõttu on liikmesriigid kohustatud kontrollima maksudeklaratsioone, raamatupidamisdokumente ja muid asjassepuutuvaid dokumente ning arvutama välja tasumisele kuuluva maksu (29. juuli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-188/09: Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 21).

53 Sellest tuleneb, et käibemaksu ülejäägi tagastamiseks antud tähtaega võib revisjoni läbiviimise ajaks põhimõtteliselt pikendada, ilma et selliselt pikendatud tähtaega käsitletaks ebamõistlikuna, kui pikendamine ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik revisjoni nõuetekohaseks läbiviimiseks (vt analoogia alusel eespool viidatud kohtuotsus Sosnowska, punkt 27). Samas kui maksukohustuslane ei saa ajutiselt kasutada käibemaksu ülejäägile vastavaid rahalisi vahendeid, kannab ta majanduslikult kahju, mida saaks hüvitada intresside maksmisega, mis tagaks nii ka neutraalse maksustamise põhimõtte järgimise.

54 Kuna põhikohtuasjas kõnealused õigusnormid kombineerivad käibemaksu ülejäägi tagastamise viisidena ülekandmise ja tagasimaksmise, tuleb neljandaks uurida, kas käesoleva kohtuotsuse punktides 29–33 meenutatud põhimõtetega on kooskõlas see, kui lükata intresside tasumise kuupäeva edasi kuni revisjoni lõpetamiseni, kuigi ülejääki on alates ülejäägi tekkimisest kolmele järgnevale maksustamisperioodile juba üle kantud.

55 Siinkohal tuleb esiteks märkida, et põhikohtuasjas kõnealuste õigusnormide kohaldamine ei jäta maksukohustuslast märkimisväärse perioodi vältel, s.o. ligi kaheksa kuu jooksul, mitte üksnes ilma käibemaksu ülejäägile vastavatest rahalistest vahenditest, vaid ka õigusest intressidele, mis tavapäraselt tuleks talle nende õigusnormide alusel maksta.

56 Teiseks tuleb märkida, et nimetatud õigusnormid jätavad maksuhaldurile võimaluse alustada revisjoni igal ajahetkel, isegi vahetult enne käibemaksu ülejäägi tagastamise tähtpäeva, mis võimaldab tagastamise aega märkimisväärselt pikendada ja samal ajal lükata edasi kuupäeva, mil tuleb tasuda tagastatavalt summalt intresse.

57 Seega ei saa maksukohustuslane mitte üksnes rahalist kahju, vaid tal on ka võimatu ette näha kuupäeva, millest alates võib ta kasutada käibemaksu ülejäägile vastavaid rahalisi vahendeid, ja see on maksukohustuslasele täiendav koormus.

58 Neil asjaoludel ilmneb, et põhikohtuasjas kõnealused õigusnormid ei luba erinevalt käesoleva kohtuotsuse punktis 33 meenutatud põhimõtetest saada maksukohustuslasel kohastel tingimustel tagasi kogu käibemaksu ülejäägist tulenevat maksunõuet, ilma et sellega ei kaasneks finantsrisk.

59 Vastata tuleks ka eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusele selle kohta, millist mõju avaldab põhikohtuasjas kõnealuste õigusnormide hindamine maksukohustuslase võimalusele lühendada tagastamise tähtaega, andes tagatisena rahasumma.

60 Siinkohal tuleb meenutada, et nimetatud tagatise andmise võimalus ei saa kaasa tuua seda, et kuupäeva, millest alates tuleb tagastamisele kuuluva käibemaksu ülejäägilt intresse tasuda, võiks õiguspäraselt edasi lükata kuni revisjoni lõppemiseni. Nagu Euroopa Kohus on eespool viidatud kohtuotsuse Sosnowska punktis 32 leidnud, on sellise tagatise andmise kohustusel tavapäraselt kohaldatava tähtaja kasutamiseks üksnes see mõju, et see asendab finantskoormuse, mis on seotud käibemaksu ülejäägile vastavate rahaliste vahendite kinnipidamisega, finantskoormusega, mis on seotud tagatise summa kinnipidamisega.

61 Eelnevat arvesse võttes tuleb teisele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 183 koostoimes neutraalse maksustamise põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt käibemaksu ülejäägi tagastamiseks ette nähtud tavapärast tähtaega, mille lõppemisel kuuluvad tasumisele intressid, pikendatakse revisjoni alustamise korral, kuna pikendamise tõttu kuuluvad intressid tasumisele alates kuupäevast, mil revisjon lõpeb, hoolimata sellest, et ülejääki on selle tekkimisele järgneva kolme maksustamisperioodi vältel juba edasi lükatud. Seevastu asjaolu, et tavapäraseks tähtajaks on määratud 45 päeva, ei ole nimetatud sättega vastuolus.

Kolmas ja neljas küsimus

62 Arvestades teisele küsimusele antud vastust, tuleks kolmandat ja neljandat küsimust, mida peaks käsitlema koos, mõista nii, et nendega küsitakse sisuliselt, kas käibemaksudirektiivi artiklit 183 tuleks tõlgendada nii, et sellega on vastuolus käibemaksu ülejäägi tagastamine tasaarvestamise teel.

63 Selle kohta tuleb märkida, et tasaarvestamine toob kaasa kahe vastastikuse kohustuse osalise või täieliku täitmise, mis võimaldab liikmesriigil täita omapoolset tagastamise kohustust.

64 Käesoleva kohtuotsuse punktis 33 meenutatud kohtupraktika kohaselt on liikmesriikidel käibemaksu ülejäägi tagastamise eeskirjade kehtestamisel teatav vabadus, kui tagastamine toimub mõistliku tähtaja jooksul likviidsete või samaväärsete vahenditega ja maksukohustuslase jaoks ei kaasne mingisugust finantsriski.

65 Neid põhimõtteid arvesse võttes ei ole põhjust pidada üldiselt vastuolus olevaks seda, kui käibemaksu ülejäägi tagastamine toimub tasaarvestamise teel, kui see lõpetab kohe maksukohustuslase võlgnevused ja sellega ei kaasne viimase jaoks finantsriski.

66 Seda järeldust saab kohaldada ka juhul, kui maksukohustuslane on vastava liikmesriigi nõude vaidlustanud ja kui, nagu rõhutab Euroopa Komisjon, maksukohustuslaselt ei võeta võimalust tõhusale kohtulikule kaitsele, et kaitsta oma seisukohta tasaarvestamisel kasutatava riigi

nõude osas.

67 Eelnevast lähtudes tuleb kolmandale ja neljandale küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 183 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus käibemaksu ülejäägi tagastamine tasaarvestamise teel.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

1. **Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, muudetud nõukogu 19. detsembri 2006. aasta direktiiviga 2006/138/EÜ) artiklit 183 koostoimes õiguspärase ootuse põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis näevad tagasiulatuvalt ette käibemaksu ülejäägi tagastamise tähtaja pikendamise, kuna sellised õigusnormid jätavad maksukohustuslase ilma enne nende jõustumist tal olnud õigusest saada tagastamisele kuuluvalt summalt intresse.**
2. **Direktiivi 2006/112 (muudetud direktiiviga 2006/138) artiklit 183 koostoimes neutraalse maksustamise põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt käibemaksu ülejäägi tagastamiseks ette nähtud tavapärast tähtaega, mille lõppemisel kuuluvad tasumisele intressid, pikendatakse revisjoni alustamise korral, kuna pikendamise tõttu kuuluvad intressid tasumisele alates kuupäevast, mil revisjon lõpeb, hoolimata sellest, ülejääki on selle tekkimisele järgneva kolme maksustamisperioodi vältel juba edasi lükatud. Seevastu asjaolu, et tavapäraseks tähtajaks on määratud 45 päeva, ei ole nimetatud sättega vastuolus.**
3. **Direktiivi 2006/112 (muudetud direktiiviga 2006/138) artiklit 183 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus käibemaksu ülejäägi tagastamine tasaarvestamise teel.**

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: bulgaaria.