

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (kaheksas koda)

10. veebruar 2022(*)

Eelotsusetaotlus – Maksualaste õigusaktide ühtlustamine – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artiklid 179 ja 183 – Käibemaksu mahaarvamise õigus – Üksikasjalikud eeskirjad – Enammakstud käibemaksu tasaarvestamine või tagasimaksmine – Täiendavad maksekohustused – Neutraalse maksustamise põhimõte – Võrdväarsuse põhimõte ja tõhususe põhimõte

Kohtuasjas C-487/20,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Curtea de Apel Alba Iulia (Alba Iulia apellatsioonikohus, Rumeenia) 22. septembri 2020. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 2. oktoobril 2020, menetluses

Philips Orștie SRL

versus

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: seitsmenda koja president J. Passer kaheksanda koja presidendi ülesannetes, kohtunikud F. Biltgen (ettekandja) ja N. Wahl,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Philips Orștie SRL, esindajad: avocați M. Boian, D. D. Dascălu ja E. C. Antonescu,
- Rumeenia valitsus, esindajad: E. Gane ja L. E. Bașagoi,
- Euroopa Komisjon, esindajad: A. Armenia ja J. Jokubauskaitis,

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

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 179 esimese lõigu ja artikli 183 esimese lõigu ning võrdväarsuse, tõhususe ja neutraalse

maksustamise põhimõtte tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Philips Or??tie SRLi ja Direc?ia General? de Administrare a Marilor Contribuabili (riigi maksuameti suurte maksumaksjate haldamise talitus, Rumeenia) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise korda.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artiklis 179 on ette nähtud:

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

Liikmesriigid võivad siiski nõuda, et artiklis 12 nimetatud juhutehinguid tegevad maksukohustuslased kasutaksid mahaarvamisõigust üksnes tarne ajal.“

4 Direktiivi artiklis 183 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.

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

5 Nimetatud direktiivi artiklis 252 on ette nähtud:

„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.“

Rumeenia õigus

6 20. juuli 2015. aasta seaduse nr 207/2015, millega kehtestatakse maksumenetluse seadustik (Legea nr 207/2015 privind Codul de procedur? fiscal?) (*Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 547, 23.7.2015) (edaspidi „maksumenetluse seadustik“), artikli 157 lõike 2 punkti b *bis* kohaselt ei loeta täitmata maksukohustusteks „maksualaste haldusaktidega määratud maksukohustusi, mis on vaidlustatud kooskõlas seadusega ning mis on tagatud kooskõlas artiklitega 210–211 või artikliga 235“.

7 Maksumenetluse seadustiku artiklis 233 „Sundtäitmise peatamine“ on muu hulgas ette nähtud:

„[...]“

(2 *bis*) Sundtäitmine peatatakse või seda ei algatata järgmistel juhtudel:

a) maksunõuete korral, mis on esitatud pädeva maksuhalduri maksuotsuses, juhul kui pärast maksuotsusest teavitamist teavitab võlgnik maksuhaldurit tagatise või tagatiskindlustuspoliisi

esitamisest artikli 235 tähenduses. Sundtäitmine jätkub või alгатatakse juhul, kui võlgnik ei esita tagatist või tagatiskindlustuspoliisi 45 päeva jooksul alates kuupäevast, mil teavitati maksuotsusest, millega maksunõuded määrati;

b) maksunõuete korral, mis määrati maksualaste haldusaktidega, mis on vaidlustatud kooskõlas seadusega ja tagatud kooskõlas artiklitega 210–211. Sundtäitmine jätkub või alгатatakse pärast seda, kui maksualased haldusaktid on muutunud haldus- või kohtumenetluse õiguskaitsevahendite süsteemis lõplikuks.

(2 *ter*) Peatatavad maksunõuded ei lõpe kogu ajavahemiku kestel, milleks sundtäitmine lõike 2 *bis* alusel peatati, välja arvatud juhul, kui võlgnik valib nende lõppemise kooskõlas artikli 165 lõikega 8.

[...].

8 Maksmenetluse seadustiku artikli 235 lõiked 1 ja 5 on sõnastatud järgmiselt:

„(1) Käesoleva seadustiku tähenduses maksunõudeid määravate maksualaste haldusaktide vaidlustamise korral, ka haldusvaidluse läbivaatamise ajal, peatatakse sundtäitmine või seda ei alгатata vaidlustatud maksunõuete suhtes, kui võlgnik esitab pädevale maksuhaldurile vaidlustatud maksunõuete kohta tagatise või tagatiskindlustuspoliisi ning kui need nõuded on tagatise esitamise hetkel tasumata. Tagatis või tagatiskindlustuspoliis peab kehtima vähemalt 6 kuud alates selle väljastamise kuupäevast.

[...]

(5) Peatatavad maksunõuded ei lõpe kogu ajavahemiku kestel, milleks sundtäitmine käesoleva artikli alusel peatati, välja arvatud juhul, kui võlgnik valib nende lõppemise kooskõlas artikli 165 lõikega 8.“

9 8. septembri 2015. aasta seaduse nr 227/2015 maksuseadustiku kohta (Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal) (*Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 688, 10.9.2015) (edaspidi „maksuseadustik“) artiklis 303 on sätestatud:

„(1) Kui käibemaks artikli 316 kohaselt käibemaksukohustuslasena registreeritud isiku tehtud ostudelt, mis on maksustamisperioodil mahaarvatav, on suurem kui maksustavatelt tehingutelt tasutud käibemaks, siis tuleneb sellest võrdlusperioodil enammakstud käibemaks, mida nimetatakse edaspidi *käibemaksu ülejäägiks*.

(2) Pärast seda, kui võrdlusalusel maksustamisperioodil tehtud tehingute eest tasumisele kuuluv käibemaks või käibemaksu ülejääk on kindlaks määratud, peavad käibemaksukohustuslased käesoleva artikli kohaselt maksu korrigeerima artiklis 323 sätestatud maksudeklaratsiooniga.

(3) Kumuleerunud käibemaksu ülejääk määratakse kindlaks nii, et käibemaksu ülejäägile, mis on seotud võrdlusaluse maksustamisperioodiga, liidetakse käibemaksu saldo ülejääk, mis kantakse üle eelneva maksustamisperioodi deklaratsioonist, juhul kui tagastamist ei nõutud, ja võlgnetav käibemaksu saldo, mille maksujärelevalveasutused määrasid kindlaks otsustega, millest teavitati deklaratsiooni esitamise kuupäevaks.

(4) Tasumisele kuuluv kumuleerunud käibemaks määratakse kindlaks võrdlusalusel maksustamisperioodil, liites võrdlusalusel maksustamisperioodil tasumisele kuuluvale käibemaksule summad, mida ei ole riigieelarvesse tasutud – kuni artiklis 323 sätestatud käibedeklaratsiooni esitamise kuupäevani – eelneval käibemaksuperioodil tasumisele kuuluvast

käibemaksu saldost, ja summad, mida ei ole riigieelarvesse tasutud – kuni käibedeklaratsiooni esitamise kuupäevani – tasumisele kuuluvast käibemaksu saldost, mille maksujärelevalveasutus on kindlaks määranud maksuotsusega, millest on deklaratsiooni esitamise kuupäevaks teavitatud. Erandina:

a) esimesse käibedeklaratsiooni, mis esitati maksuhaldurile pärast maksusoodustuse kinnitamise kuupäeva, ei kanta üle eelmisest käibemaksustamise perioodi deklaratsioonist tasumisele kuuluvat kumuleerunud käibemaksu, mille kohta maksusoodustus kinnitati;

b) esimesse käibedeklaratsiooni, mis esitati maksuhaldurile pärast seda, kui see maksuhaldur registreeris seaduse nr 85/2014 mõttes võlausaldajad, ei kanta eelmisest käibemaksustamise perioodi deklaratsioonist üle tasumisele kuuluvat kumuleeruvat käibemaksu, mille kohta maksuhaldur registreeris võlausaldajad seaduse nr 85/2014 sätete kohaselt.

(5) Erandina lõigetest 3 ja 4 ei lisata vastavalt seadusele maksujärelevalveasutuste poolt kindlaksmääratud ettemakstud käibemaksu ülejäägi erinevusi või summasid, mida ei ole käibedeklaratsiooni esitamise kuupäevaks riigieelarvesse tasutud, ja maksujärelevalveasutuste maksuotsustes, mille täitmine on kohtuorganite poolt peatatud, kindlaksmääratud käibemaksu saldo vahesid ettemakstud summale või tasumisele kuuluvale kumuleerunud käibemaksule, mis on vastavalt juhtumi asjaoludele tingitud ajavahemikest, mille ajaks maksuotsuse täitmine peatati. Need summad kirjendatakse selle maksustamisperioodi käibedeklaratsioonis, mille vältel lõppes maksuotsuse täitmise peatamine, selleks, et määrata kindlaks kumuleerunud käibemaksu ülejäägi summa või, vajaduse korral, tasumisele kuuluv kumuleerunud käibemaks.

(6) Maksukohustuslased peavad artiklis 323 sätestatud käibedeklaratsioonis määratlema erinevused lõigetes 3 ja 4 sätestatud summade vahel, mille puhul on tegemist käibemaksu korrigeerimisega, ja määrama võlgnetava käibemaksusaldo või käibemaksu saldo ülejäägi. Kui tasumisele kuuluv kumuleerunud käibemaks on suurem kui kumuleerunud käibemaksu ülejääk, on tulemuseks võrdlusalusel maksustamisperioodil tasumisele kuuluv käibemaksu saldo. Kui kumuleerunud käibemaksu ülejääk on suurem kui tasumisele kuuluv kumuleerunud käibemaks, on tulemuseks käibemaksu saldo ülejääk võrdlusalusel maksustamisperioodil.

[...].

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

10 Riigi maksuameti suurte maksumaksjate haldamise talitus tegi 2016. aasta septembris maksuotsuse (edaspidi „maksuotsus“), millega kohustati Philips Or??tiet tasuma 31 628 916 Rumeenia leud (RON) (ligikaudu 6 325 783 eurot) käibemaksu ja pandi täiendavaid maksukohustusi.

11 Kuna selle maksuotsusega määratud summade osas ei olnud täitmist peatatud, siis märkis Philips Or??tie 2016. aasta septembrikuu käibedeklaratsiooni reale summa 21 799 334 Rumeenia leud (ligikaudu 4 359 866 eurot), mis kujutas endast „maksuotsusega määratud tasumisele kuuluvat käibemaksusaldot, mida ei ole käibedeklaratsiooni esitamise kuupäevaks tasutud“, kuid ei taotlenud selle tagastamist. Pärast tasaarvestust jäi Philips Or??tiel tasuda 12 096 916 Rumeenia leud (ligikaudu 2 419 383 eurot).

12 Philips Or??tie esitas 4. novembril 2016 maksuotsuse peale vaide, vaidlustades selle otsuse seaduslikkuse 21 799 334 Rumeenia leu (ligikaudu 4 359 866 eurot) suuruses summas. Vaide esitamise ajal esitas Philips Or??tie 31 577 059 Rumeenia leu (ligikaudu 6 315 412 eurot) suuruse summa kohta samal päeval väljastatud pangagarantii. Pangagarantiid pikendati hilisemate täiendavate aktidega kuni 4. märtsini 2020.

13 Philips Or??tie esitas ajavahemikus novembrist 2016 kuni märtsini 2019 käibedeklaratsioonid, mille reale 38 ta ei kirjendanud maksuvõlana maksuotsuses märgitud tasumisele kuulunud käibemaksu saldot, mida ei olnud deklaratsiooni esitamise hetkeks tasutud, kuid samas taotles käibemaksu tagastamist. See äriühing leidis, et maksumenetluse seadustiku artiklit 233 ja artikli 235 lõikeid 1 ja 5 arvestades ei saa seda saldot pidada „maksuvõlaks“ ja see ei saa kuuluda „tasumisele kuuluva kumuleerunud käibemaksu summade“ hulka, nagu see on määratletud maksuseadustiku artikli 303 lõikes 4. Riigi maksuameti suurte maksumaksjate haldamise talitus tegi käibemaksu tagastamise otsused, esitamata vastuväiteid selle kohta, kuidas Philips Or??tie asjaomaseid deklaratsioone täitis, ega selle kohta, kuidas Philips Or??tie asjaomaseid eeskirju tõlgendas.

14 Curtea de Apel Bucure?ti (Bukaresti apellatsioonikohus, Rumeenia) rahuldas 5. märtsi 2019. aasta otsusega Philips Or??tie poolt maksuotsuse peale esitatud kaebuse ja tühistas täiendava käibemaksu summas 21 799 334 Rumeenia leud (ligikaudu 4 359 866 eurot). Eelotsusetaotlusest nähtub, et selle tegemise ajal ei olnud nimetatud kohtuotsus lõplik.

15 2019. aasta aprilli ja mai käibedeklaratsioonides ei märkinud Philips Or??tie, nagu varemgi, nende deklaratsioonide reale 38 maksuotsusega määratud ja käibedeklaratsiooni esitamise kuupäevaks tasumata käibemaksu saldot.

16 Riigi maksuameti suurte maksumaksjate haldamise talitus teatas Philips Or??tie, et tema hinnangul on 2019. aasta aprilli ja mai deklaratsioonide rida 38, kuhu oli märgitud tasumisele kuuluva käibemaksusummana 12 096 916 Rumeenia leud (ligikaudu 2 419 383 eurot), täidetud valesti, ja ta tegi nende deklaratsioonide parandamiseks kaks otsust, millega muutis nendesse märgitud tasumisele kuuluvat käibemaksusummat, lisades tasumisele kuuluva kumuleerunud käibemaksu kogusummale 21 799 334 Rumeenia leud (ligikaudu 4 359 866 eurot), mis otseselt mõjutas tagastatava käibemaksu summat.

17 Pärast seda kui Philips Or??tie vaie nende otsuste peale jäeti rahuldamata, esitas ta nimetatud otsuste tühistamiseks eelotsusetaotluse esitanud kohtule kaebuse, väites eelkõige, et kuna maksumenetluse seadustik tunnustab maksualaste haldusaktidega määratud niisuguste maksukohustuste täitmise peatavat toimet, mis on küll vaidlustatud, kuid mille kohta on esitatud pangagarantii, siis tuleb sama reeglit kohaldada ka juhul, kui need maksekohustused hõlmavad vaidlustatud maksuotsustega määratud täiendavat käibemaksu, ning seda eriti seetõttu, et maksuhaldur on seda tõlgendust kinnitanud ajavahemikus novembrist 2016 kuni märtsini 2019. See äriühing väitis lisaks, et kuigi liikmesriikidel on tõepoolest käibemaksudirektiivi sätete ülevõtmisel kaalutlusruum, tuleb neil järgida kohaldatavaid üldpõhimõtteid, nimelt käibemaksu võrdväärsuse, tõhususe ja neutraalsuse põhimõtet, nagu need on määratletud selle valdkonna Euroopa Kohtu praktikas, kuid mida Rumeenia õigus käesoleval juhul ei järgi.

18 Riigi maksuameti suurte maksukohustuslaste haldamise talitus väitis omalt poolt, et tasumisele või tagastamisele kuuluva käibemaksu kindlaksmääramise mehhanism on erimehhanism ning et maksuseadustiku artikli 303 lõigete 4 ja 5 sätted on erinormid võrreldes maksumenetluse seadustiku artiklitega 157, 233 ja 235, mis on kohaldatavad üksnes muud liiki maksudele. Seega ei piisa pangagarantii esitamisest selleks, et jätta „tasumisele kuuluva kumuleerunud käibemaksu“ arvutamisel kõrvale vaidlustatud maksuotsusega määratud

maksukohustused.

19 Neil asjaoludel otsustas Curtea de Apel Alba Iulia (Alba Iulia apellatsioonikohus, Rumeenia) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 179 [esimest lõiku] ja artikli 183 [esimest lõiku] koostoimes võrdväärsuse, tõhususe ja neutraalsuse põhimõttega saab tõlgendada nii, et nendega on vastuolus riigisisene õigusakt või tava, mis kehtestab tagastatava käibemaksu summa vähendamise, kaasates tasumisele kuuluva käibemaksu arvutamisse täiendavate maksukohustuste summad, mis on määratud maksuotsusega ja tühistatud kohtuotsusega, mis ei ole lõplikult jõustunud, juhul kui need kohustused on tagatud pangagarantiiga ja riigisisised maksumenetluse sätted tunnustavad kõnealuse garantii täitmist peatavat toimet muude maksude ja lõivude suhtes?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma küsimusega sisuliselt selgitada, kas käibemaksudirektiivi artikli 179 esimest lõiku ja artikli 183 esimest lõiku ning neutraalse maksustamise, võrdväärsuse ja tõhususe põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus riigisisised õigusnormid, mis lubavad liikmesriigi maksuhalduril keelduda tagastamast täiendavalt määratud käibemaksu, mis on tasutud pärast niisuguse maksuotsuse tegemist, mille asjaomane maksukohustuslane on vaidlustanud ja mille kohta on selle maksukohustuslase kasuks tehtud lõplikult jõustumata kohtuotsus, olgugi et viimasel on kõnealuse käibemaksusumma kohta pangagarantii ning et liikmesriigi menetlusnormide kohaselt võimaldab sellise pangagarantii esitamine muude maksude ja lõivude puhul saada maksutagastust.

21 Kõigepealt tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu ülesanne on sellele küsimusele vastata, võttes aluseks liikmesriigi õigusnormid ja faktilised asjaolud, nagu need on kindlaks määranud eelotsusetaotluse esitanud kohus, kes on selleks ainsana pädev, ja anda talle liidu õiguse tõlgendamiseks kogu vajamineva info, mis võimaldaks tal hinnata nende õigusnormide kooskõla käibemaksudirektiiviga (vt selle kohta 12. mai 2011. aasta kohtuotsus Enel Maritsa Iztok 3, C?107/10, EU:C:2011:298, punkt 38).

22 Seega ei ole käesoleval juhul vaja analüüsida Rumeenia valitsuse argumente, mille kohaselt oleks Philips Or??tel olnud muid võimalusi kui need, mille ta valis oma õiguste kasutamiseks ja mis ei oleks talle tekitanud täiendavat rahalist koormust. Selliste valikuvõimaluste olemasolule Rumeenia õiguses eelotsusetaotluse esitanud kohus nimelt viidanud ei ole ning Euroopa Kohtu ülesanne ei ole muuta eelotsusetaotluse esitanud kohtu antud riigisisese õiguse tõlgendust.

23 Seejärel tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 179 esimese lõigu kohaselt teeb maksukohustuslane mahaarvamise, lahutades vastava maksustamisperioodi tasumisele kuuluvast käibemaksu kogusummast käibemaksu kogusumma, mille suhtes on samal perioodil tekkinud mahaarvamisõigus. Selle direktiivi artikli 183 esimeses lõigus on täpsustatud, et kui kõnealusel maksustamisperioodil ületab lubatud mahaarvamise summa tasumisele kuuluva käibemaksu summa, võib ülejäägi kanda üle järgmisesse perioodi või teha tagastuse.

24 Euroopa Kohus on korduvalt oma otsustes leidnud, et kuigi liikmesriikidel on käibemaksudirektiivi artiklis 183 ette nähtud käibemaksu enammakse tagastamise õiguse rakendamisel üldjuhul menetlusautonoomia, on selline autonoomia siiski piiritletud võrdväärsuse ja tõhususe põhimõttega (12. mai 2011. aasta kohtuotsus Enel Maritsa Iztok 3, C?107/10, EU:C:2011:298, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

25 Käibemaksudirektiivi artiklis 183 sätestatud võimaluse kohta näha ette, et käibemaksu

ülejäák kantakse üle järgnevale maksustamisperioodile või tagastatakse, on Euroopa Kohus märkinud, et kuigi liikmesriikidel on käibemaksu ülejäági tagastamise korra kehtestamisel teatav vabadus, ei või see kord piirata neutraalse maksustamise põhimõtet ega panna maksukohustuslasele tervenisti või osaliselt selle maksu tasumise koormust. Eelkõige peab see kord võimaldama maksukohustuslasel saada kohastel tingimustel kõnealusest käibemaksu enammaksest tuleneva saadaoleva summa asjakohasel juhul täies ulatuses tagasi; see tähendab, et tagasimakse tuleb sooritada mõistliku aja jooksul likviidsete või samaväärsete vahenditega ning et kehtestatud tagastamismeetodiga ei tohi maksukohustuslase jaoks mitte mingil juhul kaasneda finantsriski (12. mai 2011. aasta kohtuotsus Enel Maritsa Iztok 3, C?107/10, EU:C:2011:298, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

26 Lisaks tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et käibemaksudirektiivi artiklit 183 ei saa tõlgendada nii, et sellega on tingimata vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette enammakstud käibemaksu tagasimaksmise korra, kombineerides artiklis 183 ette nähtud kaks enammakse tagastamisviisi, nimelt ülejäági ülekandmine järgmisesse perioodi ja selle enammakse tagastamine, või mis näevad ette selle ülejäági ülekandmise mitte järgmisse maksustamisperioodi, vaid jaotamise mitme maksustamisperioodi peale, kui järgitakse käibemaksudirektiivi artikli 252 lõikes 2 sätestatud piire (vt selle kohta 12. mai 2011. aasta kohtuotsus Enel Maritsa Iztok 3, C?107/10, EU:C:2011:298, punktid 47–49).

27 Seevastu riigisisised õigusnormid, mille kohaselt tuleb maksukohustuslasel kanda käibemaksu enammakse koormus perioodi jooksul, mida ei saa pidada mõistlikuks, rikuvad neutraalse maksustamise põhimõtet (vt selle kohta 18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus Mednis, C?525/11, EU:C:2012:652, punkt 27).

28 Neutraalse maksustamise põhimõttega seoses tuleb käesoleval juhul märkida, et kuna eelotsusetaotluses ei ole märgitud täpset perioodi, mille jooksul maksukohustuslane ei saa Rumeenia õigusnormide kohaselt tagasi saada enammakstud käibemaksu, mida tal on õigus nõuda kindlaksmääratud maksustamisperioodi eest, siis tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul, kes on ainsana pädev asjaolusid hindama, otsustada, kas need õigusnormid panevad tegelikult maksukohustuslasele kohustuse kanda asjaomasel perioodil, mis ei ole Euroopa Kohtu praktika kohaselt mõistlik, käibemaksu enammakse või selle osa tasumise rahalise koormuse.

29 Mis puudutab käesoleva kohtuotsuse punktis 24 juba viidatud võrdväarsuse põhimõtet ja tõhususe põhimõtet, siis tuleb meenutada, et menetlusnormid, mis on kehtestatud nende kohtuasjade läbivaatamiseks, mille eesmärk on tagada isikutele liidu õigusest tulenevate õiguste kaitse, ei tohi siiski olla ebasoodsamad kui samalaadsete riigisiseste õiguskaitsevahendite puhul (võrdväarsuse põhimõte) ja need ei tohi muuta liidu õiguskorraga antud õiguste kasutamist praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks (tõhususe põhimõte) (vt eelkõige 30. juuni 2016. aasta kohtuotsus Câmpean, C?200/14, EU:C:2016:494, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).

30 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul, kellele ainsana on vahetult teada riigi vastu esitatud tagastusnõuete menetlemise kord, tuleb kontrollida nii seda, kas menetlusnormid, mille eesmärk on tagada riigisiseses õiguses isikutele liidu õigusest tulenevate õiguste kaitse, on kooskõlas nimetatud põhimõttega, kui ka väidetavalt sarnaste riigisisesel õigusel põhinevate kaebuste eset ja olulisi tunnuseid. Selleks peavad liikmesriigi kohtud kontrollima asjaomaste õiguskaitsevahendite sarnasust, võttes arvesse nende eset, alust ja olulisi tunnuseid (19. juuli 2012. aasta kohtuotsus Littlewoods Retail jt, C?591/10, EU:C:2012:478, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Euroopa Kohus võib liikmesriigi kohtu poolse kontrollimise huvides siiski anda viimasele juhiseid liidu õiguse tõlgendamiseks.

32 Käesoleval juhul märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus oma eelotsusetaotluses, et

maksumenetluse seadustiku artiklites 157, 233 ja 235 ette nähtud riiklikke makse ja lõive käsitlev üldine maksukohustuste süsteem näeb ette reegli, mille kohaselt juhul, kui maksuotsus vaidlustatakse, kuid kõikide seal märgitud maksukohustuste kohta esitatakse pangagarantii, peatatakse selle otsuse täitmine ja kohustused loetakse ennetavalt lõppenuks üksnes siis, kui võlgnik on seda taotlenud. Käibemaksu valdkonnas seevastu neid sätteid ei kohaldata ja maksuseadustiku artikli 303 lõiked 4 ja 5 ei näe ette sellist reeglit, mistõttu pangagarantii esitamine ei peata käibemaksualaste maksukohustuste täitmist.

33 Selleks et tõendada, et võrdväarsuse põhimõtet on järgitud, väidab Rumeenia valitsus esiteks, et kui Philips Or??tie soovis maksuotsuse toime peatamist, oli tal võimalik taotleda selle otsuse toime peatamist halduskohtus vastavalt haldusvaidluste seaduse nr 554/2004 (Legea contenciosului administrativ nr 554/2004) (*Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 1154, 7.12.2004) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni artiklites 14 ja 15 ette nähtud tingimustele. Teiseks ei saa asjaolu, et käibemaksu valdkonnas sellise peatava toime olemasolu ei tunnustata, samas kui muude maksukohustuste puhul seda tunnustatakse, seada kahtluse alla võrdväarsuse põhimõtte järgimist, kuna see otsuse toime peatamine ei mõjuta käibemaksu mahaarvatavust ega maksukohustuste lõppemist ennast. Käibemaksu valdkonnas kohaldatavad menetlusnormid ei ole seega vähem soodsad kui need, mida kohaldatakse liikmesriigi õigusest tulenevatele maksukohustustele, kuna maksekohustus ei ole igal juhul mitte lõppenud, vaid üksnes peatatud.

34 Seega tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul selleks, et teha kindlaks, kas põhikohtuasjas on järgitud võrdväarsuse põhimõtet, hinnata esiteks seda, kas need kaebused, millele kohaldatakse menetlusnorme, mida Rumeenia valitsus peab maksumenetluse seadustiku artiklites 157, 233 ja 235 esitatuga analoogseks, on nende alust, eset ja olulisi tunnuseid arvestades sarnased liidu õigusest tulenevatel õigustel põhineva kaebusega, millega on tegu põhikohtuasjas.

35 Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus ise märkis, ei näi see nii olevat kaebuste puhul, mis puudutavad vaidlustatud maksuotsustest tulenevaid käibemaksu tasumise kohustusi ja võimalusi saavutada nende kohustuste täitmise peatamine, ent seda tuleb kontrollida siiski eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

36 Teiseks peab eelotsusetaotluse esitanud kohus kindlaks tegema, kas menetlusnormid, mida kohaldatakse riigisisestele kaebustele, mille ta on määratlenud põhikohtuasjas käsitletavale kaebusele sarnasena, ei ole tegelikult soodsamad kui need, mida kohaldatakse tema menetluses olevas kohtuasjas maksuseadustiku artikli 303 lõigete 4 ja 5 alusel. Tuleb aga tõdeda, et riigisisese õiguse kirjeldusest, mille eelotsusetaotluse esitanud kohus oma eelotsusetaotluses välja tõi, nähtub, et käesoleval juhul on maksukohustuslastel käibemaksu valdkonnas vähem soodsad menetluslikud vahendid kui need, mis neil on liikmesriigi õigusest tulenevate õiguste osas seoses muude maksudega kui käibemaks. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on läbi viia vajalikud kontrollid, et tagada tema menetletavas vaidluses kohaldatavate õigusnormide puhul võrdväarsuse põhimõtte järgimine.

37 Mis puudutab tõhususe põhimõtet, siis piisab, kui tõdeda, et käesoleval juhul ei näi olevat küsimus selles põhimõttes, kuna Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust ei nähtu, et kõne all olevad riigisisised õigusnormid muudavad liidu õiguskorrast tulenevate õiguste kasutamise praktikas ülemäära raskeks või võimatuks, pealegi ei ole seda väidetud, ent seda tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul. Seetõttu ei ole seda küsimust vaja hinnata.

38 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 179 esimest lõiku ja artikli 183 esimest lõiku ning võrdväarsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus riigisisised õigusnormid, mis näevad käibemaksu tagastamiseks esitatud ja ühise käibemaksusüsteemi rikkumisel põhinevate kaebustega seoses ette vähem soodsad menetlusnormid kui need, mida kohaldatakse sarnastele kaebustele, mis põhinevad muude

maksude ja lõivudega kui käibemaks seotud riigisisese õiguse rikkumisel.

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 (kaheksas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 179 esimest lõiku ja artikli 183 esimest lõiku ning võrdväarsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus riigisisised õigusnormid, mis näevad käibemaksu tagastamiseks esitatud ja ühise käibemaksusüsteemi rikkumisel põhinevate kaebustega seoses ette vähem soodsad menetlusnormid kui need, mida kohaldatakse sarnastele kaebustele, mis põhinevad muude maksude ja lõivudega kui käibemaks seotud riigisisese õiguse rikkumisel.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: rumeenia.