

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

MACIEJ SZPUNAR

esitatud 5. oktoobril 2017(1)

**Kohtuasi C-387/16**

**Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos**

**menetluses osalesid:**

**Nidera B.V.,**

**Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Leedu kõrgeim halduskohus))

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EL – Artikkel 183 – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Enammakstud maksu tagastamine – Intressi tasumine enammakstud summa hilinemisega tagastamise eest – Võimalus vähendada makstavat intressi maksumaksjast sõltumatutel põhjustel – Maksu neutraalsus – Võrdväärsuse ja tõhususe põhimõte – Õiguskindlus ja õiguspärase ootuse kaitse

## **Sissejuhatus**

1. Enammakstud maks tuleb maksumaksjale tagastada mõistliku aja jooksul. Selle tähtaja ületamise korral on maksumaksjal õigus hüvitisele viivituse eest makstava intressi kujul. Need põhimõtted tulenevad liidu õigusnormidest ja Euroopa Kohtu praktikast. Erandjuhul võib siiski nende põhimõtete kohaldamise tagajärg olla, et maksumaksja saab intressina summa, mis on tagastatava maksusummaga võrreldes märkimisväärselt suur. Käesolevas kohtuasjas on eelotsusetaotluse esitanud kohus tõstatanud seetõttu küsimuse, kas sellise erilise asjaolu korral võib eelnimetatud põhimõtteid piirata. Minu arvates ei või põhjustel, mida ma käesolevas ettepanekus selgitan.

## **Õiguslik raamistik**

### **Liidu õigus**

2. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EL, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi(2), artikli 183 esimeses lõigus on sätestatud:

„Kui kõnealusel maksustamisperioodil ületab lubatud mahaarvamise summa tasumisele kuuluva

käibemaksu summa, võivad liikmesriigid teha tagastuse või vastavalt enda kindlaksmääratavatele tingimustele kanda ülejäägi üle järgmisesse perioodi.“

## **Leedu õigus**

3. Leedu õiguses on enammakstud käibemaksu tagastamise põhimõtte ette nähtud Leedu Vabariigi käibemaksuseaduse (Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas) artikli 91 lõikes 10. Tagastamine toimub põhimõtete kohaselt, mis on ette nähtud Leedu Vabariigi maksukorralduse seaduses (Lietuvos Respublikos mokes?i? administravimo ?statymas).

4. Selle seaduse artikli 87 lõigete 6, 7 ja 9 kohaselt makstakse enammakstud maks maksumaksja taotlusel tagasi üldjuhul 30 päeva jooksul. Kui on vaja läbi viia kontroll, peab tagastamine toimuma 20 päeva jooksul otsusest, millega kontrolli tulemusel tuvastati tagastamise põhjus. Enammakstud maksusumma tagastamise eelnimetatud tähtaegade järgimata jätmise korral lisandub tagastatavale summale intress võrdses suuruses intressiga, mida maksumaksja peab tasuma maksu tasumisega viivitamise eest.

5. Sama seaduse artikli 99 kohaselt määrab intressi suuruse kindlaks rahandusminister, lähtudes viimase kolme kuu jooksul emiteeritud riigivõlakirjade keskmisest aastasest intressimäärast. Intressi suurus arvutatakse nii, et seda keskmist intressimäära suurendatakse kümne protsendipunkti võrra.

## **Vaidluse aluseks olevad asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimused**

6. Nidera B.V. (edaspidi „Nidera“), kes on Madalmaade õiguse alusel asutatud äriühing, ostis 2008. aasta veebruaris ja mais Leedu tootjatelt teraviljapartiisid, tasudes nende tarnetelt käibemaksu 11 743 259 Leedu litti (ligikaudu 3 400 000 eurot). Seejärel eksportis Nidera teravilja kolmandatesse riikidesse, mille suhtes kohaldati 0% käibemaksumäära.

7. Nidera registreeriti Leedus 12. augustil 2008 käibemaksukohustuslaseks ning ta esitas ajavahemikku 12. kuni 31. augustini 2008 käsitlevas käibedeklaratsioonis 2008. aasta veebruaris ja mais toimunud tehingutelt tasutud käibemaksu kohta tagastusnõude. Leedu maksuhaldur keeldus 19. märtsi 2009. aasta otsusega tagastamisest siiski põhjusel, et kuna Nidera ei olnud tehingute tegemise ajal käibemaksukohustuslasena registreeritud, siis ei ole tal õigust enammakstud maksu maha arvata.

8. Nidera algatas asjas kohtumenetluse, mis tingis Euroopa Kohtu poolt eelotsuse(3) tegemise. Asjaomase kohtuotsuse tulemusel tagastati Niderale 22. detsembril 2010 käibemaks summas 11 743 259 litti, mis on tasutud käibemaksule vastav summa. Järgmiseks taotles Nidera intressi käibemaksu tagastamisega viivitamise eest. Maksuhaldur maksis Euroopa Kohtu otsuse kuupäeva ja maksu tagastamise kuupäeva vahelise ajavahemiku eest Niderale intressina välja summa 214 902,27 litti (ligikaudu 60 000 eurot). Vaie, mille Nidera esitas asjaomase otsuse peale kõrgemale maksuvaidluste lahendamise instantsile, jäeti rahuldamata.

9. Seejärel esitas Nidera kaebuse Vilniaus apygardos administracinis teismasele (Vilniuse piirkondlik halduskohus, Leedu), nõudes nimetatud otsuse tühistamist ja maksuhaldurilt 3 864 706,66 liti (ligikaudu 1 100 000 eurot) suuruse summa välja mõistmist intressina 21. novembrist 2008 (maksukontrolli alguse kuupäev) kuni käibemaksu tagasimaksmiseni ulatuva ajavahemiku eest. Nimetatud kohus rahaldas Nidera kaebuse osaliselt, nähes ette intressi maksmise 17. veebruaril 2009 alanud ajavahemiku eest. Maksuhaldur esitas selle otsuse peale apellatsioonkaebuse Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasele (Leedu kõrgeim halduskohus), kes käesolevas asjas on eelotsusetaotluse esitanud kohus.

10. Eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole veendunud selles, kas enammakstud käibemaksu tagastamisega viivitamise eest makstava intressi suurust võib piirata selle tõttu, et intressi summa on põhisummaga võrreldes märkimisväärselt suur, ja sõltuvalt kahjust, mis maksumaksjal tegelikult tekkis. Neil asjaoludel otsustas Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Leedu kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [direktiivi 2006/112] artiklit 183 koostoimes neutraalse maksustamise põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et selle kohaselt ei tohi vähendada intressi, mida tuleb siseriiklike õigusnormide kohaselt harilikult maksta enammakstud käibemaksu (ülejäägi) õigel ajal tagastamata (tasaarvestamata) jätmise eest, kui niisugusel vähendamisel võetakse arvesse muid asjaolusid peale nende, mis tulenevad asjaomase maksukohustuslase enda tegevusest, nagu intressi ja õigel ajal tagastamata jäetud enammakse summa vaheline suhe, enammakse tagastamise viibimise aeg ja põhjused, samuti maksukohustuslasele tegelikult tekkinud kahju?“

11. Eelotsusetaotlus saabus Euroopa Kohtusse 12. juulil 2016. Kirjalikud seisukohad esitasid Nidera, Leedu ja Tšehhi valitsus ning Euroopa Komisjon. Kohtuistungil, mis toimus 8. juunil 2017, osalesid Nidera, Leedu valitsus ja komisjon.

## **Analüüs**

12. Käesolevas kohtuasjas esitatud eelotsuse küsimuse abil soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt välja selgitada, kas direktiivi 2006/112 artiklit 183 tuleb koostoimes neutraalse maksustamise põhimõttega tõlgendada nii, et selle alusel on lubatud vähendada seda intressi summat, millele maksumaksjal on õigus enammakstud käibemaksu tagastamisega viivitamise eest, võrreldes intressisummaga, millele tal oleks õigus tavatingimustel, põhjusel, mis ei ole seotud maksumaksja tegevusega, vaid tuleneb selle intressi märkimisväärsest suurusest võrreldes põhisummaga ning maksumaksja tegelikult tekkinud kahjuga.

## **Enammakstud maksusumma tagastamise kohustus**

13. Kõigepealt tuleb meenutada, et direktiivi 2006/112 artiklil 183 koostoimes maksustamise neutraalsuse põhimõttega põhinev kohustus tagastada enammakstud käibemaks – koos intressiga, kui tagastamine ei toimunud mõistliku aja jooksul – tuleneb Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast.(4) Intressi arvestamine peaks üldjuhul algama päevast, mil pidanuks toimuma tagastamine.(5) Tagastamise tähtaega võib pikendada seoses vajadusega läbi viia kontroll, mille eesmärk on tuvastada õigus tagasimaksele, kuid siiski on maksumaksjal olukorras, kui selle kontrolli kestus ületab selle läbiviimiseks vajalikku ajavahemikku, samuti õigus saada intressi.(6)

14. Samad põhimõtted, see tähendab kohustus tagastada maks koos intressiga, kehtivad maksu suhtes, mis on sisse nõutud liidu õigusega vastuolus.(7) Olgu öeldud, et see käib samuti maksu kohta, mis sarnaselt käesoleva juhuga nõuti küll sisse liidu õigusega kooskõlas, kuid mille tagastamine toimus selle õigusega vastuolus.

15. Minu arvates on seega vaieldamatu, et vastavalt direktiivi 2006/112 artiklile 183 koostoimes neutraalse maksustamise põhimõttega on Nideral õigus käibemaksu enammakse tagastamisele, mis on põhikohtuasja ese, koos intressiga, mida arvestatakse selle maksu Leedu õigusnormide alusel kindlaks määratud tagastamise tähtpäevast kuni maksukontrolli lõpuni.(8) Leedu maksuhalduri 19. märtsil 2009 tehtud otsus, millega maksu tagastamisest keelduti, oli väär ja vastuolus liidu õigusega.

16. Eelotsusetaotluse esitanud kohus ei sea põhimõtteliselt seda õigust kahtluse alla, ent esitab siiski küsimuse, kas põhikohtuasja erandlikel asjaoludel, kui maksu tagastamisega pikalt viivitamise tõttu tekkis maksumaksjal õigus saada põhisummaga võrreldes väga suurt intressi, mis ületab sellel maksumaksjal tagastamata jätmise tagajärjel tegelikult tekkinud kahju võimaliku suuruse, on olemas võimalus piirata selle intressi suurust kohtuotsusega.

### **Võrdväarsuse ja tõhususe põhimõte**

17. Enammakstud või alusetult kogutud maksusumma tagastamist reguleerivad õigusnormid, sealhulgas võimaliku intressi suurus, nähakse menetlusautonoomia põhimõttest tulenevalt ette liikmesriigi õigusaktides. Sellised õigusnormid peavad siiski olema kooskõlas võrdväarsuse ja tõhususe põhimõttega.<sup>(9)</sup>

#### *Võrdväarsuse põhimõte*

18. Võrdväarsuse põhimõte nõuab, et eeskirjad, mis käsitlevad tagastamist, millele maksumaksja saab õiguse liidu õiguse alusel, ei tohi olla vähem soodsad kui sarnaste õiguste kohta käivad siseriikliku õiguse eeskirjad.

19. Eelotsusetaotluses tsiteeritud Leedu õigusnormidest ei selgu minu arvates ühetähenduslikult kohtu pädevus vähendada maksu tagastamisega viivitamise eest maksumaksjale makstava intressi suurust võrreldes selle intressi summa seadusest tuleneva suurusega. Ka eelotsusetaotluse esitanud kohtu määrus ei sisalda teavet Leedu kohtute sellekohase praktika kohta. Seetõttu on raske otsustada, kas intressi vähendamine liidu õiguse alusel maksu tagastamise korral oleks vähem soodus kohtlemine kui siseriikliku õiguse alusel maksu tagastamise korral.

20. Seetõttu jääb võrdväarsuse põhimõtte austamise küsimus lõppastmes eelotsusetaotluse esitanud kohtu lahendada. Leian siiski, et kui Leedu õiguses puuduvad ühetähenduslikud eeskirjad, mis annavad kohtule pädevuse vähendada intressi, ja kui puudub ka väljakujunenud kohtupraktika, mis lubab kohtul nii toimida siseriikliku õiguse alusel toimuva maksutagastuse puhul, siis oleks liidu õiguse alusel maksu tagastamisel põhineva intressi vähendamine, eriti kui see oleks kohtupretsedent, vastuolus võrdväarsuse põhimõttega. Kui eelotsusetaotluse esitanud kohus tuvastab, et käesoleval juhul on tegemist just sellega, siis minu arvates piisaks sellest, et anda eelotsuse küsimusele jaatav vastus.

#### *Tõhususe põhimõte*

21. Tõhususe põhimõte omakorda nõuab, et liikmesriigi õiguses ette nähtud õiguskaitsevahendite tulemusel ei muutuks liidu õigusest tulenevate õiguste kasutamine praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks. Vastamine küsimusele, kas enammakstud maksusumma tagastamisest tulenevalt maksumaksjal saada oleva intressi vähendamine on võimalik, nõuab tõhususe põhimõtte seisukohalt ulatuslikumat analüüsi.

22. Eespool viidatud kohtupraktika kohaselt on maksumaksjal direktiivi 2006/112 artikli 183 alusel õigus tasutud maksu tagastamisele olukorras, kus selle maksu summa ületab summat, mille maksumaksja võib maha arvata. See tuleneb käibemaksu ülesehitusest, kusjuures käibemaksuga maksustatakse kaupade või teenuste tarbimist, kuid sellega ei koormata ettevõtjaid. Sellisest ülesehitusest tuleneb põhimõte, et käibemaks on maksukohustuslase seisukohalt neutraalne.

23. Maksu tagastamine peab toimuma mõistliku aja jooksul, mis on ette nähtud liikmesriikide õigusnormides. Tagastamise mõistliku tähtaja ületamisel tuleb maksumaksjale hüvitada selle

tagajärjel tekkinud kahju, nii et tal puuduks sellega seoses igasugune rahaline risk.(10)

24. Kahju, mis maksumaksjal võib tekkida maksu tagastamisega viivitamise tõttu, võib olla mitmesugune. Kahju tekib ennekõike selle tõttu, et tal on võimatu kasutada rahalisi vahendeid, mis tavaolukorras, see tähendab juhul, kui maks oleks tagastatud õigel ajal, oleks tema käsutuses, kuid mis püsivad „külmutatuna“ maksuhalduri kontrol.

25. Sellise kahju suurust ei ole lihtne täpselt välja arvutada, sest see koosneb peamiselt saamata jäänud tulust (*lucrum cessans*), mida maksumaksja võinuks saada, investeerides rahalisi vahendeid kas oma tegevusse või rahastamisvahenditesse. Seetõttu tekivad siinkohal tüüpilised raskused tulevikus saadava, olemuselt ebakindla ja tingimustest sõltuva tulu arvutamisel.

26. Seetõttu on sellise kahju hüvitamise üldiselt aktsepteeritud vorm intress, mis on kindlasummalise hüvitise vorm. Sellisel kujul hüvitis võimaldab võlausaldajal (käesoleval juhul maksumaksjal) saada õiglast hüvitist ilma vajaduseta kanda väga rasket koormist – tõendada tegeliku kahju suurust –, kuid teisalt ei tekita see võlgnikule kohustust maksta ettearvatut, potentsiaalselt väga märkimisväärse suurusega summat.

27. Intressil on ka täiendav roll karistusena, mis survestab võlgnikku tasuma võlausaldajal saadaoleva summa tähtaja jooksul, vastasel korral suureneb see summa intressi võrra. Leian siiski, et olukorras, kus võlgnik on riik ja võlausaldaja on maksumaksja, muudab poolte finantspotentsiaali ebaproportsionaalsus intressi kompensatsioonifunktsiooni ülioluliseks. Kui üksik võlgnevus konkreetse maksumaksja ees on riigieelarve seisukohalt vähese tähtsusega, siis maksumaksja rahaliste vahendite seas on sellel üldjuhul oluline koht ja mõnikord võib see mõjutada tema maksejõulisust.

28. Intress kajastab üldjuhul keskmisi kulusid rahaliste vahendite hankimiseks finantsturul. Intressi vormis hüvitisel on veel seegi täiendav eelis, et võlausaldajal on võimalik hankida vajalikud vahendid pangalaenu abil, mille tagatis on see, et ta intressi kujul saab tagasi summa, mis vastab põhiosas laenu hankimise kuludele.

29. Intressi suurus on üldjuhul ette nähtud liikmesriikide siseriiklikus õiguses. Liidu õiguse vaatepunktist on liikmesriikidel oma menetlusautonoomia teostamisel õigus määrata siseriikliku õiguse alusel kohaldatav intressimäär, tingimusel et seda määra ei kehtestata ebaharilikult madalal tasemel, mis läheks vastuollu tõhususe põhimõttega. Selliselt piiritletud intressimäär võimaldab nii võlausaldajal kui ka võlgnikul täpselt ette näha oma tulevaste rahaliste nõuete või rahaliste kohustuste suuruse. Seega on see õiguskindluse tagatis.

30. Kui niisiis direktiivi 2006/112 artiklist 183 koostoimes neutraalse maksustamise põhimõttega tuleneb maksumaksja õigus saada enammakstud maksusumma tagasi mõistliku aja jooksul ja selle mõistliku aja ületamise korral samuti õigus saada hüvitist maksu tagastamisega viivitamisel kantud kahju eest, siis tähendab see minu arvates õigust saada maksu tagastamisega viivitamise eest intressi täies ulatuses, mis on ette nähtud asjassepuutuva liikmesriigi siseriiklikus õiguses. Seetõttu tuleb intressi saamise õiguse piiramist lugeda tõhususe põhimõttega vastuolus olevaks, sest see piiramine tähendab, et liidu õigusest tuleneva õiguse kasutamine – millega kaasneb õigus hüvitisele kahju eest, mis on tekkinud maksu tagastamisega viivitamise tagajärjel – muutub võimatuks või ülemäära raskeks. Lisaks eelnevale on selline piirang samuti vastuolus õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõttega, sest maksumaksjal kui sellises olukorras maksuhalduri võlausaldajal on õigus eeldada, et ta saab intressi seadusega ette nähtud täies ulatuses. Intressi täies ulatuses saamise õiguse piiramine oleks võimalik vaid konkreetsetes olukorras, kus viivituse maksu tagastamisel tingivad maksumaksjast tulenevad põhjused. Käesolevas asjas sellist olukorda ei esine.

31. Minu arvates on tõhususe põhimõttega vastuolus samuti võimalus, et kohus vähendab maksumaksjal saadaolevat intressisummat olukorras, kus olulise, kuid maksumaksjast sõltumatu viivituse tagajärjel tekib maksumaksjal õigus saada põhisummaga võrreldes märkimisväärselt suurt intressi, mis ületab maksu tagastamisega viivitamise tagajärjel sellele maksumaksjale tekkida võinud tegeliku kahju suuruse.

32. Tasumisele kuuluva intressi summa sellise vähendamisega seonduks vältimatult maksumaksja kohustus tõendada selle tegeliku kahju suurust<sup>(11)</sup>. Nagu ma eespool märkisin, on selline tõendamine eriti raske, kuna tegemist on saamata jäänud tulu kujul oleva kahjuga, mida selle olemusest tulenevalt on raske üheselt välja arvutada ja tõendada. Sellise tõendamise nõue muudaks nimelt maksumaksja jaoks maksutagastuse saamise ja koos sellega tagastamisega viivitamise eest hüvitise saamise õiguse kasutamise ülemäära raskeks ja paljudel juhtudel tõenäoliselt isegi võimatuks. Raskused, mis seonduvad seda laadi õiguskaitsevahendiga sellise viivituse puhul, tulevad kõige paremini ilmsiks siis, kui seda võrrelda eelnevalt kindlaks määratud määras intressi maksmise väga lihtsa mehhanismiga.

33. Nagu eelotsetaotluse esitanud kohus märgib, võib tõepoolest teatavatel juhtudel intressi summa olla suurem kui maksumaksjal tekkinud tegelik kahju. See on aga tavaline ilming, mis seonduv kindlasummalise hüvitise kohaldamisega, mis oma olemusest tulenevalt peegeldab maksumaksjal tekkida võinud kaudset ja statistiliselt tõenäolist kahju, mitte tegelikult tekkinud kahju. Intressi vormis hüvitis võib konkreetsel juhul olla tegelikust kahjust suurem või väiksem, mis aga minu arvates ei õigusta selle kohaldamisest loobumist.

34. Erandlikes olukordades, näiteks siis, kui võla tagasimaksmisega viivitamine toob kaasa võlgniku maksejõuetuse, võib võlgnik (või tema õigusjärglane) taotleda intressi summast suuremat hüvitist. See kehtib ka riigi ja maksumaksja vaheliste õigussuhete kohta. Selline otsus sõltub aga täielikult võlausaldaja tahtest. Intressi summat ületava hüvitise taotlemise võimalus ei jäta aga võlausaldajat ilma tagatisest, milleks on intress.

35. Sama kehtib intressisumma ja põhisumma vahelise suhte kohta. Intressisumma tuleneb põhisummast ja maksu tagastamisega viivitamise kestusest. Kui see oli eriti pikk, siis võib intressisumma läheneda põhisummale või seda isegi ületada. See esineb siiski vaid pika viivituse korral. Intressi institutsiooni aluseks on eeldus, et kui võlausaldaja saaks kogu võlgnetava summa tasumisega viivitamise aja kasutada tal saada olevaid rahalisi vahendeid, siis oleks tal võimalus saada nendest tulu, mille kogu kumuleerunud suurus sõltuks ajast ja samal ajal võiks olla võrdne esialgu investeeritud summa suurusega või olla sellest suurem. Temalt sama summa nõudmine intressi kujul ei kujuta endast sugugi alusetut rikastumist, vaid üksnes hüvitist põhisumma tagastamisega viivitamise tõttu tulu saamise võimaluse puudumise eest.

36. Viimaseks on põhjust meenutada, et nimelt liikmesriigid määravad oma menetlusautonoomia raames kindlaks intressi suuruse muu hulgas enammakstud maksu tagastamisega viivitamise eest. Kui seega riik leiab, et liikmesriigi õiguses kindlaks määratud intressimäär ületab õiglase hüvitise kahju eest, mis sellise viivituse tõttu on tekkinud, siis on tal võimalus seda seadusandlikul teel vähendada. Seni, kuni sellist seadusest tulenevat vähendamist ei ole aga toimunud, on maksumaksjal, kelle õigus maksutagastusele tuleneb liidu õigusest, õigus kehtivate õigusnormide alusel saada intressi täies ulatuses.

### **Märkused Leedu valitsuse argumentide kohta**

37. Käesolevas kohtuasjas esitab Leedu valitsus oma seisukohtades veel argumendi, et Leedu õiguses enammakstud maksu tagastamise puhul ettenähtud intress ei kujuta endast maksutagastusega viivitamise tõttu maksumaksjal tekkinud kahju hüvitist, vaid on üksnes

sanktsioon, et survestada maksuhaldurit täitma võimalikult kiiresti maksu tagastamise kohustuse. Leedu valitsus tugineb asjaolule, et nimetatud intress on kindlaks määratud samal põhimõttel kui karistavat laadi intress, mida maksu tasumisega viivitamise korral peab tasuma maksumaksja, nimelt tasemel, mis on tsiviilõiguslike suhete puhul kehtiva intressimääraga võrreldes kahekordne. Seoses sellega leiab Leedu valitsus, et hüvitavat laadi intressi määra saab põhikohtuasjas kindlaks määrata ainult eelotsusetaotluse esitanud kohus.

38. See põhjenduskäik ei ole minu arvates mitmel põhjusel veenev.

39. Esiteks ei ilmne eelotsusetaotluses olevast teabest ega poolte seisukohtadest, et oleks üldse olemas kohtupraktika, mille kohaselt kuulub Leedu õiguses maksu tagastamisega viivitamise korral ette nähtud intressimäär asemel kohaldamisele muu hüvitavat laadi intressi määr. Igal juhul kinnitas Leedu valitsuse esindaja kohtuistungil, et tema teada loob käesolev kohtuasi pretsedendi. Seda tuleb mõista nii, et neil muudel juhtudel, kui maksu tagastamine toimub ainult siseriikliku õiguse alusel, tasutakse maksumaksjale intressi õigusnormidega ette nähtud määras. Kui käesolevas kohtuasjas kohaldada Leedu valitsuse esitatud teooriat, tähendaks see liidu õigusest tuleneva nõude vähem soodsat kohtlemist, mis on vastuolus võrdvärsuse põhimõttega ja oleks juba ainuüksi sel põhjusel välistatud.(12)

40. Teiseks olgu öeldud, et kuigi intress toimib, nagu juba meenutatud(13), samal ajal nii hüvitise kui ka karistusena, on riigi ja maksumaksja vahelises suhtes nende kahe funktsiooni tähendus erinev. Tõepoolest on olukorras, kus maksumaksja on võlgniku rollis, intressi karistusfunktsioonil suurem tähtsus, sest üheainsa maksumaksja poolt maksu tasumata jätmise tulemusel riigieelarvesse laekumata jääv summa on suhteliselt väike. Teisiti on aga vastupidises olukorras, kus riik on maksumaksja võlgnik maksu tagastamise kohustusest tulenevalt. Sellises olukorras on intressi karistusfunktsiooni tõhusus üldjuhul üsna piiratud ja esiplaanile kerkib viivise hüvitisfunktsioon, kuna maksumaksjal maksu tagastamisega viivitamise tagajärjel tekkinud kahju võib tema kõigi rahaliste vahenditega võrreldes osutuda väga oluliseks. Seetõttu ei saa ma nõustuda Leedu valitsuse väitega, et intressil, mida riik peab tasuma maksumaksjale enammakstud maksu tagastamisega viivitamise korral, on eranditult või peamiselt sama karistusfunktsioon nagu intressil maksumaksja poolt maksu tasumisega viivitamise eest. Asjaolu, et intress on kindlaks määratud samal tasemel, tuleneb Leedu seadusandja tehnilisest valikust.

41. Kolmandaks tähendaks Leedu valitsuse välja pakutud seisukoht, et Leedu õiguses ei ole tegelikult üldse kindlaks määratud selle intressi määr, mida maksumaksjal on õigus saada maksu tagastamisega viivitamise korral. See aga oleks olukorras, kus selline tagastamine tuleneb liidu õigusest, vastuolus eespool viidatud kohtupraktika(14) ja tõhususe põhimõttega. Õigus maksutagastusele koos intressiga ei tähenda üksnes õigust eeldatavale võimalusele saada intressi kohtu poolt menetluse käigus heaks arvatavas summas, vaid õigust saada intressi *a priori* õigusnormides eelnevalt kindlaks määratud suuruses. Leedu valitsus näib hoopis ülehindavat kaalutusõigust, mis liikmesriigil on enammakstud käibemaksu tagastamise eeskirjade kehtestamisel. Kui direktiivi 2006/112 artikli 183 esimene lõik sätestab, et liikmesriigid kehtestavad enammakstud käibemaksu tagastamise tingimused, siis viis, kuidas need tingimused täidetakse, peab vastama teatavatele prognoositavuse ja õiguskindluse miinimumnõuetele. Sama kehtib selle intressi määra kindlaksmääramise kohta, mida maksumaksjal on õigus saada maksu tagastamisega viivitamise korral, sest viivituse korral intressi saamise õigus on enammakstud maksu tagasisaamise õiguse osa. Tagastamise tingimuste, sealhulgas intressimäär kindlaksmääramine ei saa toimuda – nagu soovib Leedu valitsus – *ad hoc* kohtuotsusega igas kohtuasjas, mis puudutab konkreetset maksumaksjat. Minu arvates oleks selline mehhanism vastuolus tõhususe põhimõttega, sest kindlus nende õiguste ulatuse osas ning õiguspärase ootuse kaitse selles küsimuses on liidu õigusest tulenevate õiguste tõhusa kasutamise oluline osa.

42. Lõpetuseks märgib Leedu valitsus, et Leedu õiguses maksu tagastamisega viivitamise korral ette nähtud intressi võiks vähendada sellel teel, et see on piiratud selle intressi ühe komponendiga, see tähendab riigi võlakirjade keskmise intressimääraga.

43. Kuid isegi kui kõrvale jätta probleem, et selline lahendus on tõenäoliselt vastuolus võrdväärsuse põhimõttega, on riigi võlakirjad rahastamisvahendina eriti turvalised, mistõttu nende intressimäär on sageli väga madal, oluliselt väiksem laenu keskmisest intressimäärast finantsturul. Kui intress maksu tagastamisega viivitamise korral oleks piiratud riigi võlakirjade intressimääraga, ei täidaks see minu arvates hüvitisfunktsiooni, sest ei võimaldaks kompenseerida isegi puudu olevate rahaliste vahendite finantsturult hankimise kulu. Selline intress ei täidaks seega maksumaksjal maksu tagastamisel viivitamisega tekitatud kahju hüvitamise ülesannet ja kannaks talle osaliselt üle sellest viivitusest tuleneva finantsriski. Intressi kindlaksmääramine nii madalal tasemel oleks seega vastuolus tõhususe põhimõttega.

### **Kokkuvõte**

44. Kokkuvõttes olen seisukohal, et koostoimes neutraalse maksustamise põhimõttega ning võrdväärsuse ja tõhususe põhimõtet arvestades nõuab direktiivi 2006/112 artikkel 183, et juhul, kui maksuhaldur ei järgi siseriiklikus õiguses ette nähtud enammakstud käibemaksu tagastamise mõistlikku tähtaega, peab maksumaksja saama selle maksu tagasi koos intressiga kohaldamisele kuuluvates siseriiklikes õigusnormides ette nähtud täismääras, tingimusel et viivitust maksu tagastamisel ei põhjustanud maksumaksja tegevus.

### **Ettepanek**

45. Eeltoodud kaalutlustele tuginedes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Leedu kõrgeim halduskohus) esitatud eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 183 tuleb koostoimes neutraalse maksustamise põhimõttega tõlgendada nii, et selle alusel ei ole maksumaksja tegevusega seondumatutel põhjustel lubatud vähendada intressi, mida maksumaksjale võlgnetakse enammakstud käibemaksu tagastamisega viivitamise tõttu, võrreldes sellega, millele tal oleks olnud õigus üldpõhimõtete kohaselt.

1 Algkeel: poola.

2 ELT 2006, L 347, lk 1.

3 Kohtuotsus, 21.10.2010. Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627).

4 Vt äsjane kohtuotsus, 6.7.2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, punktid 18–22 ning seal viidatud kohtupraktika).

5 *Idem* (punkt 23).

6 *Idem* (punkt 24).

7 Vt äsjane kohtuotsus, 30.6.2016, Toma i Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

8 Küsimus, millisest kuupäevast tuleb arvestada põhikohtuasjas vaidluse alla olevat intressi, ei ole eelotsuse küsimuse ese. Tuletan ainult meelde, et põhikohtuasja esimeses astmes

lahendanud kohus otsustas, et intressi tuleb arvestada alates 17. veebruarist 2009. Samas tuleb rõhutada, et vastupidi Leedu maksuhalduri väitele oli vaidlusaluse maksu tagastamata jätmise liidu õigusega vastuolus algusest peale, mitte alates Euroopa Kohtu 21. oktoobri 2010. aasta kohtuotsuse Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627) kuulutamise päevast. Euroopa Kohtu otsused eelotsusetaotluste kohta on deklaratiivsed ja näevad ette liidu õigusnormide tõlgenduse, mida tuleb kohaldada nende normide kehtima hakkamisest alates (vt eelkõige kohtuotsused, 27.3.1980, Denavit italiana, 61/79, EU:C:1980:100, punkt 16; 19.10.1995, Richardson, C-137/94, EU:C:1995:342, punkt 33; 14.4.2015, Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, punkt 53). Erandjuhtudel on tõepoolest võimalik piirata kohtuotsuse ajalist mõju (vt kohtuotsus, 14.4.2015, Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, punkt 54), kuid Euroopa Kohus ei teinud seda 21. oktoobri 2010. aasta kohtuotsuse Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627) puhul.

9 Vt äsjane kohtuotsus, 30.6.2016, Toma i Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

10 Vt kohtuotsus, 6.7.2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, punktid 20 ja 22 ning seal viidatud kohtupraktika).

11 Tuletan meelde, et Leedu õiguses puuduvad täpsed eeskirjad, mis määraksid kindlaks sellist kohtu poolt intressi vähendamist reguleerivad normid, ning on raske ette kujutada, et kohus vähendaks intressi täiesti suvalisel alusel, maksumaksjal tekkinud tegelikku kahju arvesse võtmata.

12 Vt punkt 20 eespool.

13 Vt punkt 27 eespool.

14 Vt eespool punktid 13 ja 14.