



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 19. detsembril 2019¹

Kohtuasi C-446/18

AGROBET CZ, s.r.o.
Menetlusosaline:
Finanční úřad pro Středočeský kraj

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Nejvyšší správní soud (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus))

Eelotsusetaotlus – Maksuõigusnormid – Käibemaks – Direktiivi 2006/112/EÜ artiklid 179 ja 183 – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Enammakstud käibemaks – Kogu enammakstud käibemaksu kinnipidamine seoses tehingute ühe osa suhtes tehtava maksukontrolliga – Enammakstud käibemaksu osaline tagastamine – Neutraalsuse põhimõte – Proportsionaalsuse põhimõte

I. Sissejuhatus

1. Kas maksuhaldur võib viivitada enammakstud käibemaksu kogusumma tagastamisega, olgugi et käimasoleva maksukontrolli esemeks on vaid väike osa sellest? Maksuhaldur ja komisjon vastavad sellele küsimusele jaatavalt, leides, et nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“)², artikli 179 kohaselt saab sisendkäibemaksu maha arvata üksnes *kogusummas*.

2. Eespool esitatud küsimus omandab erilise tähtsuse, kuna maha arvatud sisendkäibemaksu veel uurimise all olev osa võib olla seotud tehingutega, mille suhtes on kolmas isik toime pannud maksupettuse, mida maksukohustuslane oleks ilmselt pidanud teadma. Viimati nimetatut lubaks maksuhalduril (või seaks maksuhaldurile kohustuseks) kooskõlas Euroopa Kohtu praktikaga³ keelata asjaomaste tehingutega seotud sisendkäibemaksu mahaarvamine.

3. Kas see tähendab aga ka seda, et sisendkäibemaksu mahaarvamine võib mitu aastat viibida muude tehingute puhul, mis on vaieldamatult „õiguspärased“?

¹ Algeel: saksa.

² ELT 2006, L 347, lk 1.

³ 16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 35); 3. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Altic (C-329/18, EU:C:2019:831, punkt 30) ja 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 48). Vt selle kohta ka 13. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punktid 27 ja 28) ning 6. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punktid 39–40).

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

4. Käibemaksudirektiivi artikli 168 punkt a sätestab:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata:

a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane; [...]“.

5. Käibemaksudirektiivi artikli 179 esimene lõik määrab kindlaks, kuidas peab maksukohustuslane arvutama mahaarvatava sisendkäibemaksu summa:

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

6. Käibemaksudirektiivi artikli 183 esimene lõik määrab kindlaks, kuidas peavad liikmesriigid käsitlema käibemaksu ülejääki:

„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. [...]“.

7. Käibemaksudirektiivi artikkel 273 näeb ette liikmesriikide võimalused võidelda maksudest kõrvalehoidumise jmt vastu:

„Liikmesriigid võivad maksukohustuslaste riigisiseste ja liikmesriikidevaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, tingimusel et sellised kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.

Esimeses lõigus sisalduvat võimalust ei või kasutada selleks, et kehtestada täiendavaid arvetega seotud kohustusi lisaks 3. peatükis sätestatud kohustustele.“

B. Tšehhi õigus

8. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (käibemaksuseadus nr 235/2004, edaspidi „käibemaksuseadus“) § 105 lõige 1 sätestab, et kui „tagastamisele kuuluva enamakstud käibemaksu summa on enamakstud käibemaksu hindamise kohaselt üle 100 [Tšehhi krooni (CZK)], tagastatakse see automaatselt 30 päeva jooksul pärast enamakse tuvastamist“.

9. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (maksuseadustik nr 280/2009, edaspidi „maksuseadustik“) kuni 31. detsembrini 2016 kehtinud redaktsiooni §-d 89 ja 90 nägid ette, et olukorras, kus nõuetekohaselt esitatud maksudeklaratsiooni põhjal näib, et maksukohustuslasel on õigus maksu mahaarvamisele, esitab maksuhaldur kahtluse korral selle hajutamiseks teabenõude; kui kahtlust ei õnnestu ka siis hajutada ja maksusummat piisavalt usutavalt välja selgitada, võib maksuhaldur alitada maksukontrolli.

10. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et maksuseadustikus ei ole ette nähtud, kui kaua võib maksukontroll või maksu määramise menetlus ja selle raames toimuv maksukontroll kesta. Maksuseadustikus on ette nähtud vaid maksu määramise tähtaeg. Maksuseadustiku § 148 sätestab, et kui maksukontroll algatakse enne maksu määramise tähtaja lõppu, tuleb maks määrata kolme aasta jooksul alates kontrolli algusest. Maksu määramise tähtaja arvestamine peatatakse muu hulgas maksuhaldurite rahvusvahelise koostöö ajaks. See tähtaeg ei saa aga mingil juhul olla pikem kui kümme aastat.

11. Maksuseadustiku § 254a sätestab, et kui nõuetekohaselt esitatud maksudeklaratsiooniga, mille põhjal ilmneb maksukohustuslasel enammakstud käibemaks, seotud kahtluse hajutamise menetlus kestab kauem kui viis kuud, on maksukohustuslasel õigus saada mahaarvatava summa pealt, mille määrab kindlaks maksuhaldur, intressi.

12. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu märkustest nähtub, et ilmselt ei luba riigisisene õigus seoses maksudeklaratsiooni selle osaga, mille üle vaidlust ei ole, maksu osaliselt või esialgu kindlaks määrata enne maksukontrolli lõpulejõudmist.

III. Põhikohtuasi

13. AGROBET CZ, s.r.o. (edaspidi „AGROBET“) on ettevõtja, kes tegeleb eelkõige põllumajandustoodete ja söötade impordi ja ekspordiga.

14. Ettevõtja esitas 2016. aasta veebruaris 2015. aasta detsembri ja 2016. aasta jaanuari käibedeklaratsioonid, mille kohaselt oli tema enammakstud käibemaks vastavalt 2 958 167 Tšehhi krooni (ligikaudu 109 476 eurot) ja 1 559 241 Tšehhi krooni (ligikaudu 57 649 eurot). Enammakstud käibemaks sisaldab ka käibemaksusummasid, mis tasuti ostetud rapsiõlilt, mille müüs AGROBET maksuvabalt edasi ühele Poola ettevõtjale.

15. Maksuhaldur alustas mõlema maksustamisperioodi suhtes maksukontrolli, kuna tal olid kahtlused, kas rapsiõliga seotud tehingutelt oli käibemaks arvatud õigesti. Kahtlused puudutasid nii kohaldatud maksumäära kui ka nn näilike tehingute olemasolu. Kahtlused tekkisid seetõttu, et rapsiõli pärines Poolast, kust see müüdi ümbertöötlemata kujul Tšehhi Vabariiki ja kust AGROBET selle omakorda Poolas asuval ostjale tagasi tarnis.

16. Kahtlustest tulenevalt ei määratud käibemaksu 2015. aasta detsembri ja 2016. aasta jaanuari eest ning arvutatud enammakstud käibemaksu ei tagastatud. AGROBET tegi seepeale ettepaneku, et ta annab käibemaksu vaidlusaluse osa kohta tagatise, mis võimaldaks käibemaksu seda osa, mille üle vaidlust ei ole, kindlaks määrata ja ülejäänud enammakstud käibemaksu tagastada. Maksuhaldur keeldus sellest, kuna enammakstud käibemaks on jagamatu tervik, mis hõlmab maksustamisperioodi tervikuna ega ole seotud vaid ühe osaga maksustatavatest tehingutest.

17. Vastastikuse ametiabi osutamise raames vastas Poola maksuhaldur 2016. aasta juunis vastustaja teabenõudele, et AGROBETi nimetatud rapsiõli ostjaga ei ole võimalik ühendust saada, mistõttu vastab see „varifirma“ määratlusele. Asjaomaste rapsiõlitehingute uurimine ei olnud Euroopa Kohtu 11. septembri 2019. aasta istungi ajaks veel lõppenud.

18. Kaebaja esitas 30. jaanuaril 2017 vastustaja tegevusetuse peale kaks kaebust, nõudes, et kohus kohustaks vastustajat tegema maksuotsust, millega määratakse kaebaja 2015. aasta detsembri ja 2016. aasta jaanuari käibemaks kindlaks osas, mida käimasolev maksukontroll ei hõlma. 13. juuni 2017. aasta otsusega jäeti kaebaja nõue rahuldamata, mispeale esitas AGROBET kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

IV. Eelotsusetaotlus ja menetlus Euroopa Kohtus

19. Nejvyšší správní soud (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus) esitas 31. mai 2018. aasta määrusega Euroopa Kohtule ELTL artikli 267 alusel järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas Euroopa Liidu õigusega ja eelkõige käibemaksu neutraalsuse põhimõttega on kooskõlas liikmesriigi õigusnorm, mille kohaselt sõltub mahaarvamiseks taotletava käibemaksusumma osa määramine ja tagastamine kõigi konkreetse maksustamisperioodi maksustatavate tehingute läbivaatamisest?“

20. Euroopa Kohtu menetluses esitasid kirjalikud seisukohad AGROBET, Tšehhi Vabariik, Hispaania Kuningriik ja komisjon, kes osalesid ka 11. septembril 2019 toimunud kohtuistungil.

V. Õiguslik hinnang

A. Probleemi taust ja eelotsuse küsimuse tõlgendus

21. AGROBETi enammakstud käibemaks, mis on käesolevas asjas vaidluse all, tuleneb piiriülese kaubanduse käibemaksuõiguslikust käsitlemisest. Ühendusesisene tarne (st kauba piiriülene müük) on päritoluriigis põhimõtteliselt maksust vabastatud (käibemaksudirektiivi artikkel 138). Sellegipoolest on ostetud kaubaga seoses võimalik maha arvata sisendkäibemaksu (käibemaksudirektiivi artikli 169 punkt b). Selle süsteemi eesmärk on rakendada sihtriigi põhimõtet. Eksportija vabastatakse kauba eksportimisel riigisisest käibemaksust ning sihtriigis peab importija tasuma kaubalt seal kehtivat käibemaksu (ühendusesisese soetamise maksustamine, vt käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkt b, artiklid 20, 40 ja 68). Nii tekib sellise ärimudeli juures enammakstud käibemaks tingimata eksportijal.

22. Riigisiseste tehingute puhul hoiab tasuda tuleva käibemaksu ja mahaarvatava sisendkäibemaksu kohustusliku tasaarvestamise süsteem vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 179 üldjuhul sellise enammakstud käibemaksu tekkimise ära, kuna maksustatavad müügitehingud on tavaliselt suuremad kui ostutehingud. Valdavalt piiriülese kaubanduse valdkonnas tegutsevate ettevõtjate jaoks on seevastu väga oluline enammakstud käibemaksu võimalikult kiire tagastamine.

23. See on aga ka põhjus, miks pannakse piiriüleste kaubatarnetega seoses tihti toime pettusi. Selleks on piisav, et kauba saaja jätab kauba edasimüügilt päritoluriigis (käesoleval juhul Poola) käibemaksu tasumata ja seejärel kaob (nn varifirma).

24. Käesolevas asjas on ilmselt küsitav, kas AGROBET pidi seoses rapsiõli müügiga oma Poola kliendi kohta teadma, et viimane on käibemaksupettur. Seepärast soovib Tšehhi maksuhaldur keelata AGROBETil sisendkäibemaksuna maha arvata ostutehingult tasutud käibemaksu või kasutada kauba müügiga seoses maksuvabastust. Seda, et maksuhaldur soovib AGROBETil keelata nii ostutehingult tasutud käibemaksu mahaarvamise kui ka kauba müügi puhul maksuvabastuse kasutamise, pean ma ebatõenäoliseks, kuna see tähendaks kahekordset „karistamist“ ühe ja sama „rikkumise“ eest. Eelotsusetaotlusest ei ilmne aga piisava selgusega, mida täpselt maksuhaldur uurib.

25. Igal juhul tegi AGROBET ka teisi tehinguid muude kaupade ja muudes liikmesriikides asuvate ostjatega, mille suhtes eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetel kahtlusi ei teki. Nende tehingute puhul on tuvastatud nii maksuvabastuse kasutamise kui ka sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ja selle üle vaidlust ei ole. Põhikohtuasjas esitab AGROBET nõude vaid sisendkäibemaksu mahaarvamise osas. Viimast ei luba maksuhaldur aga teha seni, kuni kestab asjaomaste (võimalik, et pettusega seotud) rapsiõlitehingute maksukontroll.

26. Sellised kontrollid võivad kesta aastaid, käesolevas asjas on kontroll kestnud juba üle kolme aasta. Teoreetiliselt võiks ühe euro maksumusega tehingu kontrollimine takistada mitme aasta vältel määramast kindlaks käibemaksu kõikide ülejäänud tehingute puhul. Riigisisises õiguses näib ülempiiriks olevat 10 aastat. Selline viivitamine mõjutab kahjulikult ettevõtja likviidsust ja muudab käibemaksu sellel perioodil märkimisväärselt kuluteguriks, olgugi et üldise tarbimismaksuna peab see koormama vaid lõpptarbijat⁴ ja olema ettevõtja jaoks neutraalne.

27. Järelilikult soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus vastust küsimusele, kas Tšehhi Vabariik võib sama maksustamisperioodi teiste tehingute kontrollimise ajal keelduda lubamast kasutada sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, mis on käibemaksudirektiivi artikli 168 kohaselt vaieldamatult olemas, (või tagastamast sellest tulenevat enammakstud käibemaksu) samamoodi, nagu ta võib keelduda lubamast sisendkäibemaksu maha arvata seoses kontrollitavate tehingutega.

28. Seega on vaja vastata eelkõige küsimusele, kas käibemaksudirektiivi artiklitega 167 ja 168 koosmõjus neutraalsuse põhimõttega on kooskõlas viivitada sellise enammakstud käibemaksu määramise ja tagastamisega, *mille üle vaidlust ei ole*, seni, kuni on piisavalt kontrollitud kõiki maksustamisperioodi tehinguid, isegi kui on tuvastatud, et suur osa deklareeritud tasumisele kuuluvast käibemaksust ja deklareeritud mahaarvatud sisendkäibemaksust on põhjendatud.

29. Sellele küsimusele tuleks vastata jaatavalt, kui mahaarvamist ei saaks lubada mitte osaliselt, vaid üksnes kogusummas (tervikuna) (jaotis B) või kui sellega seoses ei saaks tekkida sellist enammakstud käibemaksu, mille üle vaidlust ei ole, nagu märgivad eelkõige Tšehhi ja Hispaania valitsus (jaotis C). Kui see siiski nii ei ole, siis võib käibemaksu neutraalsuse põhimõtte koguni nõuda, et enammakstud käibemaks, mille üle vaidlust ei ole, määratakse ja tagastatakse võimalikult kiiresti, ja et seda saab piirata vaid tõhusa pettusevastase võitluse kaalutlustel (jaotis D).

B. Enammakstud käibemaksu tagastamisega viivitamine mahaarvatud sisendkäibemaksu jagamatuse tõttu?

30. Nii Tšehhi Vabariik, Hispaania Kuningriik kui ka komisjon on lõppkokkuvõttes seisukohal, et sisendkäibemaksu võib maksustamisperioodil maha arvata ainult jagamatu tervikuna. Seejuures tuginevad nad peamiselt käibemaksudirektiivi artiklitele 179 ja 183.

31. Käibemaksudirektiivi artikkel 179 selgitab mahaarvatava sisendkäibemaksu arvutamise viisi, nimelt peab maksukohustuslane maksustamisperioodil tasuda tuleva käibemaksu ja mahaarvatava sisendkäibemaksu kohustuslikus korras tasaarvestama. Kui tasumisele kuuluv maksusumma on suurem kui summa, mille suhtes on tekkinud mahaarvamisoigus, tuleb asjaomase vahe ulatuses tasuda käibemaks.

32. Kui aga tasumisele kuuluv maksusumma on väiksem kui summa, mille suhtes on tekkinud mahaarvamisoigus, tekib enammakstud käibemaks. Enammakstud käibemaksu tagastamist reguleerib käibemaksudirektiivi artikkel 183. Mõlemal juhul teeb maksukohustuslane ühe ja sama mahaarvamise.

⁴ Käibemaksuga kui üldise tarbimismaksuga maksustatakse tarbija suutlikkust, mis ilmneb tema varalistes kulutustes, et saada tarbitavat kasu (kaubatarne või teenus) – vt näitena 11. oktoobri 2007. aasta kohtuotsus KÖGÁZ jt (C-283/06 ja C-312/06, EU:C:2007:598, punkt 37 – „maksusumma määramine proportsionaalselt hinnaga, mida maksukohustuslane tarnitud kaupade ja osutatud teenuste eest sai“) ja 18. detsembri 1997. aasta kohtuotsus Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punktid 20 ja 23).

1. Kas käibemaksudirektiivi artikkel 179 lubab enammakstud käibemaksu määrata üksnes tervikuna?

33. Käibemaksudirektiivi artikli 179 kohaselt teeb maksukohustuslane mahaarvamise *tervikuna*, lahutades vastava maksustamisperioodi tasumisele kuuluvast käibemaksu kogusummast käibemaksu kogusumma, mille suhtes on samal perioodil tekkinud mahaarvamisõigus. Erinevalt komisjoni ning Tšehhi ja Hispaania valitsuse väitest ei sisalda käibemaksudirektiivi artikkel 179 teavet selle kohta, kas enammakstud käibemaksu nende osade tagastamisega, mille üle ei ole vaidlust, võib viivitada seni, kuni teisi osi hõlmav maksukontroll on lõpule jõudnud.

34. Käibemaksudirektiivi artikkel 179 ei reguleeri nimelt liikmesriikide võimalusi piirata mahaarvamist ajaliselt, vaid sätestab üksnes maksukohustuslase kohustuse teha mahaarvamine tervikuna. Sellega on hõlmatud vaid arvutusmeetod, mida maksukohustuslane peab kasutama. Maksukohustuslane ei saa deklareerida mahaarvamist tehingute lõikes ja nõuda ühe tehingu pealt enammakstud käibemaksu tagastamist. Mahaarvamist saab maksukohustuslane maksustamisperioodil teha vaid tervikuna, tasaarvestades tasuda tuleva käibemaksu ja mahaarvatava sisendkäibemaksu (nn kohustuslik tasaarvestus).

35. Käibemaksudirektiivi artikkel 179 puudutab seega vaid mahaarvamisõiguse teostamise vormilist aspekti. Käibemaksudirektiivi artikli 167 kohane sisuline mahaarvamisõigus tekib seevastu siis, kui mahaarvatav maks muutub sissenõutavaks.

36. Käibemaksuõiguse peamiseks koosseisuks on käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti a kohaselt sellised tehingud nagu kaubatarned, mis maksustatakse käibemaksuga. Sellest lähtudes sätestab käibemaksudirektiivi artikli 168 punkt a, et maksukohustuslasel on õigus arvata käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha käibemaksu, mis kuulub tasumisele või on tasutud kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane. Seega ei ole mahaarvamisõigus mitte tehingute kogusumma põhine, vaid tehingupõhine. Sama järelduse saab teha käibemaksudirektiivi artikli 178 põhjal, mis nõuab mahaarvamisõiguse teostamiseks arvet käibemaksudirektiivi artikli 226 tähenduses. Sellega ei ole mõeldud mitte kõiki tehinguid hõlmavat arvet, vaid tehingupõhist arvet.

37. Seepärast lähtub ka Euroopa Kohus igati õigesti ja täiesti enesestmõistetavalt selle õiguse jagatavusest, rääkides kohtuasjas Molenheide „tagastatava käibemaksusumma täielikust või osalisest väljamaksmisest“.⁵ Ka kohtuasjas komisjon vs. Ungari oli täiesti enesestmõistetavalt tegemist enammakstud käibemaksu täieliku või osalise ülekandmisega teise maksustamisperioodi.⁶ Samamoodi oli asi kohtuasjas Mednis seoses enammakstud käibemaksu ühe osa tagastamise tähtaja pikendamisega.⁷ Juba seepärast tuleb sisendkäibemaksu mahaarvamise või enammakstud käibemaksu jagamatuse argumendid tagasi lükata.

38. Järelikult ei saa käibemaksudirektiivi artikli 179 ja sõna „kogusummas“ põhjal teha järeldust, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on jagamatu õigus, mida liikmesriik saab anda vaid kas tervikuna või üldse mitte.

5 18. detsembri 1997. aasta kohtuotsus (C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, EU:C:1997:623, punkt 56).

6 28. juuli 2011. aasta kohtuotsus (C-274/10, EU:C:2011:530, punkt 56).

7 18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus (C-525/11, EU:C:2012:652, punkt 38).

2. Kas riigisisene õigus võib käibemaksudirektiivi artikli 183 alusel välistada osalise tagastamise?

39. Liikmesriigid võivad käibemaksudirektiivi artikli 183 alusel siiski lasta enammakstud käibemaksu summa üle kanda järgmisesse maksustamisperioodi – mida Tšehhi Vabariik ei teinud – või teha vastavalt enda kindlaksmääratud tingimustele tagastuse. Riigisisene õigus ei luba enammakstud käibemaksu käesoleval juhul tagastada enne maksustamisperioodi suhtes käimasoleva maksukontrolli lõpetamist.

40. Nagu Euroopa Kohus on siiski juba otsustanud, ei tule käibemaksudirektiivi artiklit 183 tõlgendada nii, et enammakstud käibemaksu tagastamiseks liikmesriikide kehtestatud tingimusi liidu õiguse seisukohast üldse ei kontrollita.⁸

41. Selle kohta tuleb esiteks märkida, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kujutab maksukohustuslaste õigus arvata tasumisele kuuluvat käibemaksust maha sisendkäibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud saadud kaupade või teenuste eest, endast liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet.⁹

42. Euroopa Kohus on korduvalt rõhutanud, et kõnealune mahaarvamisõigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja üldjuhul ei või seda piirata. Eelkõige on see *kohe* kasutatav kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas.¹⁰

43. Teiseks tuleb täheldada, et mahaarvamisõiguse olemasolu ise tuleneb käibemaksudirektiivi artiklitest 167–172, mis sisalduvad peatükis „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala“, samal ajal kui direktiivi artiklid 178–183 puudutavad üksnes selle õiguse kasutamise korda.¹¹

44. Seejuures on Euroopa Kohus juba selgitanud, et tingimused, mille liikmesriigid on selleks kindlaks määranud, ei või piirata neutraalse maksustamise põhimõtet ega panna maksukohustuslasele tervenisti või osaliselt selle maksu tasumise koormust.¹²

45. 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.¹³

8 16. märtsi 2017. aasta kohtuotsus Bimotor (C-211/16, ei avaldata, EU:C:2017:221, punkt 20); 18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, punkt 23); 28. juuli 2011. aasta kohtuotsus komisjon vs. Ungari (C-274/10, EU:C:2011:530, punkt 40) ja 12. mai 2011. aasta kohtuotsus Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punkt 28) ja kahes viimati nimetatud kohtuotsuses viidatud 21. jaanuari 2010. aasta kohtuotsus Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, punkt 15).

9 28. juuli 2011. aasta kohtuotsus komisjon vs. Ungari (C-274/10, EU:C:2011:530, punkt 42); 12. mai 2011. aasta kohtuotsus Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punkt 31) ja 10. juuli 2008. aasta kohtuotsus Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, punkt 14). Samamoodi juba 18. detsembri 1997. aasta kohtuotsus Molenheide jt (C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, EU:C:1997:623, punkt 47).

10 28. juuli 2011. aasta kohtuotsus komisjon vs. Ungari (C-274/10, EU:C:2011:530, punkt 43); 12. mai 2011. aasta kohtuotsus Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punkt 32); 30. septembri 2010. aasta kohtuotsus Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, punkt 34); 15. juuli 2010. aasta kohtuotsus Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punkt 37) ja seal viidatud kohtupraktika.

11 28. juuli 2011. aasta kohtuotsus komisjon vs. Ungari (C-274/10, EU:C:2011:530, punkt 44). Vt selle kohta juba 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punkt 30) ja 8. novembri 2001. aasta otsus komisjon vs. Madalmaad (C-338/98, EU:C:2001:596, punkt 71).

12 Nii sõnaselgelt 28. juuli 2011. aasta kohtuotsus komisjon vs. Ungari (C-274/10, EU:C:2011:530, punkt 45).

13 16. märtsi 2017. aasta kohtuotsus Bimotor (C-211/16, ei avaldata, EU:C:2017:221, punkt 33); 18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, punkt 24); 28. juuli 2011. aasta kohtuotsus komisjon vs. Ungari (C-274/10, EU:C:2011:530, punkt 45); 12. mai 2011. aasta kohtuotsus Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punktid 33 ja 64) ning 10. juuli 2008. aasta kohtuotsus Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, punkt 17).

46. Ent selline finantsrisk tekiks, kui enammakstud käibemaksu tagastamisega, mida on taotletud, viivitatakse ainult seetõttu, et väike osasumma on tekitanud kahtlusi ja selle suhtes on käimas uurimine. Näiteks võib tuua enammakstud käibemaksu summas 100 000 eurot ja mõnesaja euro suuruse vaidlusaluse osasumma. See, et riigisisene õigus näeb ette intressi, kui menetlus kestab kauem kui viis kuud, ei kõrvalda finantsriski esimese viie kuu jooksul ja intress ei korva ka likviidsuse vähenemist.

47. Käibemaksudirektiivi artikkel 183 ei luba seega jätta enammakstud käibemaksu seda osa, mille üle ei ole vaidlust ja mida on taotletud, tagastamata üksnes seetõttu, et muu osa on veel vaidluse all.

3. Piiramine käibemaksudirektiivi artikli 273 alusel?

48. Ka käibemaksudirektiivi artikkel 273 ei anna liikmesriikidele õigust sisendkäibemaksu mahaarvamist niimoodi ajaliselt piirata. Viidatud sätte kohaselt võivad liikmesriigid käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks kehtestada maksukohustuslastele vajalikuks peetavaid muid kohustusi. Käesolevas asjas kõnealune enammakstud käibemaksu osa aga ei ole seotud maksudest kõrvalehoidumisega. Seega ei saa tugineda käibemaksudirektiivi artiklile 273, et põhjendada selle osa määramist ja tagastamist alles aastaid hiljem.

4. Vahekokkuvõte

49. Vahekokkuvõtteks võib sedastada, et käibemaksudirektiivi artiklid 179, 183 ja 273 ei anna liikmesriikidele õigust enammakstud käibemaksu kogusumma tagastamist ajaliselt piirata, kui vaidluse all on vaid üks osa sellest ja ülejäänud osa üle vaidlust ei ole.

C. Enammakstud käibemaksu sellise osa olemasolu, mille üle ei ole vaidlust

50. Sellegipoolest on Tšehhi ja Hispaania valitsus seisukohal, et enammakstud käibemaksu sellist osa, mille üle ei ole vaidlust, esineda ei saa, kuna kokkuvõttes sõltub see alati ka konkreetsest tasuda tulevast käibemaksust.

51. Enammakstud käibemaksu sõltuvus tasuda tuleva käibemaksu summast on – nagu komisjon ning Tšehhi ja Hispaania valitsus õigesti märgivad – käibemaksudirektiivi artiklis 179 ettenähtud kohustusliku tasaarvestuse tagajärg. Sellega seoses peab maksuhalduril olema juhul, kui deklareeritud tasuda tuleva käibemaksu suhtes tekib kahtlusi, võimalik ka seda mõistliku aja jooksul kontrollida ja vajaduse korral määrata suurem tasuda tulev käibemaksu summa, millest tulenevalt ei pruugi enammakstud käibemaksu enam üle jääda.

52. Ühelt poolt saab väljakujunenud kohtupraktika kohaselt mahaarvamisoigust seega kasutada *kohe*.¹⁴ Teiselt poolt peab maksuhalduril olema võimalik kontrollida maksukohustuslase esitatud käibedeklaratsioone. See kehtib eelkõige juhul, kui maksukohustuslane – nagu on ette nähtud käibemaksudirektiivi artiklis 179 – arvab asjaomase summa tasuda tulevast käibemaksust ise maha ja arvutab seega tasuda tuleva käibemaksu summa või enammakstud käibemaksu summa ise. Kõnealune kontroll hõlmab nii mahaarvatava sisendkäibemaksu summat kui ka tasumisele kuuluva käibemaksu summat, mis on mõlemad olulised enammakstud käibemaksu summa moodustumisel.

¹⁴ 28. juuli 2011. aasta kohtuotsus komisjon vs. Ungari (C-274/10, EU:C:2011:530, punkt 43); 30. septembri 2010. aasta kohtuotsus Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, punkt 34) ja 15. juuli 2010. aasta kohtuotsus Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punkt 37) ning seal viidatud kohtupraktika.

53. Sellega kooskõlas otsustas Euroopa Kohus asjas, milles oli maksuhaldur tagastanud ainult ühe osa enammakstud käibemaksust ja maksukohustuslane oli esitanud enammakstud käibemaksu ülejäänud osa tagastamise nõude, et enammakstud käibemaksu tagastamise tähtaega võib maksurevisjoni eesmärgil pikendada, kui pikendamine ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik maksurevisjoni nõuetekohaseks läbiviimiseks.¹⁵ See puudutas aga vaid enammakstud käibemaksu *vaidlusalust* osa.

54. Seda, kui pikk on mõistlik aeg vaidlusaluse osa kontrollimiseks ja kas napilt kolme aastaga ei ole seda aega juba ületatud, ei pea Euroopa Kohus käesolevas asjas otsustama. AGROBET ei palu mitte enammakstud käibemaksu kahtlusi tekitava ja kontrollitava osa kindlaksmääramist ja tagastamist, vaid palub kindlaks määrata ja tagastada enammakstud käibemaksu see osa, mille üle vaidlust ei ole ja mida enam kontrollida ei tule. Vastavalt eelotsusetaotluse esitanud kohtu kirjeldatud asjaoludele näib ka juhul, kui arvestada maksuhalduri kõiki – käesolevas asjas rapsiõliga tehtud tehinguid puudutavaid – kahtlusi, et enammakstud käibemaks on ikkagi olemas. Selles mõttes saab AGROBETi juhtumi puhul kindlasti rääkida enammakstud käibemaksust, mille üle vaidlust ei ole.

55. Sooviksin siiski rõhutada, et *enammakstud käibemaksu* see osa, mille üle vaidlust ei ole, ei pea olema identne *mahaarvatud sisendkäibemaksu* vaidlustamata osaga, mille tagastamist AGROBET ilmselt nõuab, vaid see sõltub sellest, kas esineb kahtlusi ka käibemaksusumma suhtes, mida AGROBET peab tasuma. Kui maksuhalduril peaks olema objektiivseid aluseid eeldamaks, et käibemaksusumma, mida AGROBET peab tasuma, on suurem, vähendaks see hoolimata mahaarvatud sisendkäibemaksust, mille üle vaidlust ei ole, enammakstud käibemaksu vaidlustamata osa. Teoreetiliselt tuleb kõne alla, et tasumisele kuuluv käibemaks on tasumata ja tuleb veel tasuda. Viimase väljaselgitamine on aga eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.

D. Enammakstud käibemaksu selle osa, mille üle vaidlust ei ole, võimalikult kiire tagastamine

56. Enammakstud käibemaksu see osa, mille üle vaidlust ei ole ja mida ei ole vaja enam kontrollida, tuleb tagastada võimalikult kiiresti. See tuleneb neutraalsuse põhimõttest (selle kohta punkt 57 jj), maksukohustuslasest ettevõtja funktsioonist pelgalt riigi maksukogujana (selle kohta punktid 63 ja 64) ja maksukohustuslase põhiõigustest (selle kohta punktid 65 ja 66). Ka tõhus pettusevastane võitlus ei õigusta käesoleval juhul seda, et enammakstud käibemaksu selle osa, mille üle vaidlust ei ole, tagastamine ajaliselt piiramatult viibib (selle kohta punkt 67 jj).

1. Neutraalsuse põhimõte

57. Neutraalsuse põhimõte sisaldab kahte põhiaspekti. Esiteks keelab see samalaadseid tehinguid tegevate ettevõtjate erineva kohtlemise käibemaksuga maksustamisel.¹⁶ Teiseks on neutraalsuse põhimõtte eesmärk vabastada ettevõtja riigi maksukogujana lõplikust käibemaksukoormast,¹⁷ tingimusel et ettevõtlustegevus ise on (põhimõtteliselt¹⁸) käibemaksuga maksustatud.¹⁹

¹⁵ 6. juuli 2017. aasta kohtuotsus Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, punkt 21); 12. mai 2011. aasta kohtuotsus Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punkt 53); samamoodi juba 10. juuli 2008. aasta kohtuotsus Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, punkt 27).

¹⁶ 16. oktoobri 2008. aasta kohtuotsus Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, punkt 30); 7. septembri 1999. aasta kohtuotsus Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punkt 20) ja 11. juuni 1998. aasta kohtuotsus Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, punkt 22).

¹⁷ 13. märtsi 2008. aasta kohtuotsus Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 25) ja 1. aprilli 2004. aasta kohtuotsus Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punkt 39).

¹⁸ Erandiks on käesolevas asjas kõnealused maksuvabad piiriülesed kaubatarneed, mis käibemaksudirektiivi artikli 169 punkti b kohaselt annavad sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse.

¹⁹ 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punkt 41); 15. detsembri 2005. aasta kohtuotsus Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punkt 51); 21. aprilli 2005. aasta kohtuotsus HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punkt 57) ja minu ettepanek kohtuasjas Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, punkt 25).

58. Käesolevas asjas on riivatud mõlemat aspekti. Esiteks koheldakse maksukohustuslast, kes teeb peamiselt piiriüleseid (maksuvabu) kaubatarneid, Tšehhi Vabariigis kehtiva korra ja tava tõttu halvemini võrreldes maksukohustuslasega, kes teeb samu tehinguid riigisiselt. Kui üksikute riigisiseste tehingute puhul tekiksid kahtlused mahaarvamisoiguse olemasolus, siis enne maksukontrolli lõpetamist likviidsusprobleemi ei tekiks, sest mahaarvamist saab teha tasaarvestuse kaudu teistelt riigisisestelt tehingutelt tasuta tulevate suuremate käibemaksusummadega.

59. Selleks et keelata sellist mahaarvamist, mis võib olla põhjendamatu, peab maksuhaldur tegema asjaomase maksuotsuse, mida saaks siis peatselt (vajaduse korral esialgset õiguskaitset kohaldades) kohtulikult kontrollida lasta. Kohtuasi puudutaks lõppkokkuvõttes vaid vaidlusalust osa ja mahaarvatud sisendkäibemaks, mille üle vaidlust ei ole, jääks käsitlemata.

60. Kui maksukohustuslane teeb aga samu tehinguid piiriüleses kaubanduses, siis piisab Tšehhi õiguse kohaselt maksuhalduri kahtlustest üksikute tehingute suhtes selleks, et tagastamata jäetakse ka enammakstud käibemaksu see osa, mille üle vaidlust ei ole. Ettevõtjate selline erinev kohtlemine ei ole neutraalsuse põhimõttega kooskõlas.

61. Peale selle peab eksportiv ettevõtja kontrolli ajal käibemaksu enda kulul ette finantseerima, kuigi käibemaks ei tohi olla ettevõtja jaoks koormaks. Selles mõttes on riivatud ka neutraalsuse põhimõtte teist aspekti.

62. Just piiriülese kaubanduse selline ebasoodsamasse olukorda seadmine tekitab liidu õiguse seisukohast tõsiseid kahtlusi.

2. Ettevõtja kui riigi maksukoguja

63. Teiseks on riivatud ka ettevõtja funktsiooni maksukogujana riigile ja riigikassa huvides.²⁰ Kui käibemaksu eesmärk on maksu jätmine lõpptarbijale kanda ja selle eesmärgi saavutamiseks kohustatakse ettevõtjat vaid koguma oma lepingupartnerilt käibemaksu ja seda maksuvõlausaldajale üle kandma, siis on enammakstud käibemaksu tekkimine käibemaksudirektiivi artikli 183 tähenduses tegelikult erand.

64. Nimelt sellisel juhul ettevõtja mitte lihtsalt ei kogu käibemaksu ega kanna seda seejärel üle riigile, vaid tasub selle esmalt oma vahenditest. Sellise maksu, mis ei pea ettevõtjat tegelikult koormama, tasumine oma vahenditest peab aga neutraalsuse põhimõtet arvestades olema nii minimaalne kui võimalik. See ei ole nii, kui piisab üksikute tehingute suhtes esinevatest kahtlustest, et jätta selliste tehingute eest, mille üle vaidlust ei ole, käibemaksu oma vahenditest tasumise kohustus kehtima aastateks või määramata ajaks.

3. Põhiõigustest maksuvõlausaldajale tulenevad kohustused

65. Lõpuks nõuavad põhiõigused enammakstud käibemaksu selle osa, mille üle vaidlust ei ole, tagastamist võimalikult kiiresti. Ettevõtja jääb põhiõiguste kandjaks ka riigi jaoks maksu kogudes. Käibemaksu kindlaksmääramise meetmete puhul on tegemist liidu õiguse kohaldamisega harta artikli 51 tähenduses. Järelikult peavad liikmesriigid käibemaksudirektiivi kohaldamisel ja tõlgendamisel järgima liidu põhiõigusi.

²⁰ Nii sõnaselgelt 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 21) ja 20. oktoobri 1993. aasta kohtuotsus Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punkt 25).

66. Kas käsitada õigust sisendkäibemaksu mahaarvamisele, nõustudes Euroopa Inimõiguste Kohtuga²¹, õigusena omandile (käesolevas asjas harta artikkel 17) või puudutab enammakstud käibemaksu ajaline külmutamine pigem õigust kutsevabadusele (harta artikkel 15) või ettevõtlusvabadusele (harta artikkel 16), võib seejuures jääda lahtiseks. Igal juhul riivatakse ettevõtja põhiõigusi, kui ettevõtja on sunnitud tasuma sisuliselt võõrast maksu mitu aastat oma vahenditest. Selline riive võib küll olla põhjendatud. Seda on see aga ainult siis, kui see on proportsionaalne.

4. Proportsionaalsus tõhusa pettusevastase võitluse raames

67. Sellega käesolevas asjas aga tegemist ei ole. Liikmesriikidel on küll õiguspärane huvi võtta sobivaid meetmeid oma finantshuvide kaitseks. Samuti on maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste vastane võitlus käibemaksudirektiivi tunnustatud ja edendatud eesmärk.²²

68. Liikmesriigid peavad siiski võtma selliseid meetmeid, mis ühenduse õiguses seatud eesmärke ja põhimõtteid ning sisendkäibemaksu mahaarvamise aluspõhimõtet võimalikult vähe kahjustavad.²³ Seetõttu ei tohi nende meetmete kasutamine seada süstemaatiliselt kahtluse alla sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ja sellest tulenevalt käibemaksu neutraalsust.²⁴

69. Juhin tähelepanu sellele, et Euroopa Kohus on juba rõhutanud, et üldine vajadus maksukohustuslast – eelkõige uut maksukohustuslast – kontrollida ei või kaasa tuua seda, et enammakstud käibemaks tagastatakse alles pool aastat hiljem, kui maksukohustuslasel ei ole võimalust maksudest kõrvalehoidumise kahtlust hajutada.²⁵ Sama sedastas Euroopa Kohus seoses enammakstud käibemaksu ühe osa tagastamise tähtaja üldise pikendamisega ühelt kuult ühele aastale.²⁶

70. See peab kehtima ka juhul, kui vaid eeldatakse, et maksukohustuslane oleks pidanud teadma, et kolmas isik, kellega ta tegi tehinguid, on kaasatud maksudest kõrvalehoidumisse, kuid see kahtlus puudutab vaid tehingute ühte osa ja maha arvatud sisendkäibemaksu ühte osa. Nimelt on kogu enammakstud käibemaksu määramata ajaks külmutamine ebaproportsionaalne, kui kahtlusi tekitab ja seega kontrollimist vajab vaid üks osa deklareeritud tehingutest ja vaid üks osa deklareeritud mahaarvatud sisendkäibemaksust.

71. Eriti selgeks saab see siis, kui kahtlused puudutavad vaid maksukohustuslase majandustegevuse väikest osa (nt tuhandest tehingust tehti vaid üks tehing ostjaga, kes hoidus maksudest kõrvale), samal ajal kui valdav osa tehingutest oli vaieldamatult deklareeritud korrektselt.

21 Euroopa Inimõiguste Kohtu 7. juuli 2011. aasta otsus *Serkov vs. Ukraina* (39766/05, punkt 32 jj) ning 22. jaanuari 2009. aasta otsus *Bulves vs. Bulgaaria* (3991/03, punkt 57).

22 10. juuli 2008. aasta kohtuotsus *Sosnowska* (C-25/07, EU:C:2008:395, punkt 22); vt selle kohta 6. juuli 2006. aasta kohtuotsus *Kittel ja Recolta Recycling* (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, punkt 54); 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus *Halifax jt* (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 71) ja 18. detsembri 1997. aasta kohtuotsus *Molenheide jt* (C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, EU:C:1997:623, punkt 47).

23 10. juuli 2008. aasta kohtuotsus *Sosnowska* (C-25/07, EU:C:2008:395, punkt 23); 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus *Teleos jt* (C-409/04, EU:C:2007:548, punktid 52 ja 53) ning 18. detsembri 1997. aasta kohtuotsus *Molenheide jt* (C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, EU:C:1997:623, punktid 46 ja 47).

Sõnaselgelt proportsionaalsuse kohta käibemaksupettuse vastu võitlemisel 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, punktid 19 ja 20).

24 Vt selle kohta 21. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, punkt 49); 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 26); 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus *Halifax jt* (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 92) ja 21. märtsi 2000. aasta kohtuotsus *Gabalfrija jt* (C-110/98 kuni C-147/98, EU:C:2000:145, punkt 52).

25 10. juuli 2008. aasta kohtuotsus *Sosnowska* (C-25/07, EU:C:2008:395, punkt 24).

26 18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus *Mednis* (C-525/11, EU:C:2012:652, punkt 33 jj).

72. Sama sobiv, kuid vähem range meede, mille abil on võimalik ära hoida seda, et võimaliku osalemise tõttu kolmanda isiku poolt Poolas toime pandud maksudest kõrvalehoidumises jääb maks saamata, on maksuotsus, milles võetakse sellist osalemist arvesse ja määratakse kindlaks vaidlustamata tehingud ja mahaarvatud sisendkäibemaks, mille üle vaidlust ei ole. Teine vähem range ja sama sobiv meede oleks esialgne kindlaksmääramine tagatise (nt pangagarantii) andmise vastu, mis kõrvaldab maksu saamata jäämise uuritava ja kardetava ohu (mis võiks tuleneda võimalikust suuremast tasumisele kuuluvast maksusummast), nagu AGROBET pealegi välja pakkus.

VI. Ettepanek

73. Eelnevale tuginedes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Nejvyšší správní soudi (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus) eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Direktiivi 2006/112/EÜ artiklitega 167 ja 168 ei ole neutraalsuse põhimõtet arvestades kooskõlas viivitada taotletud enammakstud käibemaksu selle osa, mille üle vaidlust ei ole, kindlaksmääramise ja tagastamisega seni, kuni taotletud enammakstud käibemaksu vaidlusalus osa on piisavalt kontrollitud.