



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kümnes koda)

17. detsember 2020*

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Käibemaksu tagastamine – Direktiiv 2008/9/EÜ – Artikli 8 lõike 2 punkt d – Artikkel 15 – Arve numbri märkimine – Tagastamistaotlus

Kohtuasjas C-346/19,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) 13. veebruari 2019. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 2. mail 2019, menetluses

Bundeszentralamt für Steuern

versus

Y-GmbH,

EUROOPA KOHUS (kümnes koda),

koosseisus: koja president M. Ilešič, kohtunikud E. Juhász (ettekandja) ja I. Jarukaitis,

kohtujurist: E. Tanchev,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Y-GmbH, esindajad: *Steuerberater* G. Thurmayr ja *Steuerberaterin* S. Ledermüller,
- Saksamaa valitsus, esindajad: J. Möller ja S. Eisenberg,
- Euroopa Komisjon, esindajad: J. Jokubauskaitė ja R. Pethke,

arvestades pärast kohtujuristi ära kuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: saksa.

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiivi 2008/9/EÜ, millega sätestatakse üksikasjalikud eeskirjad käibemaksu tagastamiseks vastavalt direktiivile 2006/112/EÜ maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, vaid teises liikmesriigis (ELT 2008, L 44, lk 23), mida on muudetud nõukogu 14. oktoobri 2010. aasta direktiiviga 2010/66/EL (ELT 2010, L 275, lk 1), (edaspidi „direktiiv 2008/9“), artikli 8 lõike 2 punkti d ja artiklit 15.
- 2 Taotlus on esitatud Bundeszentralamt für Steuerni (Saksamaa föderaalne maksuamet) ja Y-GmbH vahelises kohtuvaidluses nimetatud äriühingule käibemaksu tagastamisest keeldumise üle.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Direktiiv 2006/112

- 3 Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), mida on muudetud nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/8/EÜ (ELT 2008, L 44, lk 11) (edaspidi „direktiiv 2006/112“), artiklis 170 on ette nähtud:

„Igal maksukohustuslasel, kelle asukoht ei ole [...] liikmesriigis, kus ta soetab kaupu ja saab teenuseid või impordib käibemaksuga maksustatavaid kaupu, on õigus käibemaksu tagastamisele, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse järgmiste tehingute tarbeks:

- a) artiklis 169 nimetatud tehingud;
 - b) tehingud, mille puhul käibemaksu tasub artiklite 194–197 või artikli 199 kohaselt üksnes soetaja või saaja.“
- 4 Direktiivi artikli 171 lõikes 1 on sätestatud:

„Käibemaks tagastatakse direktiivis 2008/9/EÜ sätestatud üksikasjalike eeskirjade kohaselt maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole liikmesriigis, kus nad soetavad kaupu ja saavad teenuseid või impordivad käibemaksuga maksustatavaid kaupu, vaid teises liikmesriigis.“
 - 5 Direktiivi artikli 178 punktis a on sätestatud, et mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslasel seoses kaubatarnetega või teenuste osutamisega olema XI jaotise 3. peatüki 3.–6. jao kohaselt koostatud arve.
 - 6 Direktiivi 2006/112 XI jaotise 3. peatüki 4. jaos sisalduv artikkel 226 on sõnastatud järgmiselt:

„Ilma et see piiraks käesoleva direktiivi erisätete kohaldamist, tuleb artiklite 220 ja 221 kohaselt koostatud arvetel esitada seoses käibemaksuga üksnes järgmised andmed:

[...]

- 2) järjekorranumber, mis põhineb ühel või mitmel sarjal ja annab arvele kordumatu tunnuse;

[...]“.

Direktiiv 2008/9

- 7 Direktiivi 2008/9 artiklis 1 on sätestatud:

„Käesolevas direktiivis sätestatakse üksikasjalikud eeskirjad käibemaksu tagastamiseks vastavalt direktiivi [2006/112] artiklile 170.“

- 8 Direktiivi artiklis 2 on ette nähtud:

„Käesolevas direktiivis kasutatakse järgmisi mõisteid:

[...]

5) „taotleja“ – maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis ja kes esitab tagastamistaotluse.“

- 9 Direktiivi 2008/9 artiklis 3 on ette nähtud:

„Käesolevat direktiivi kohaldatakse mis tahes maksukohustuslase suhtes, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis ja kes vastab järgmistele tingimustele:

- a) tema majandustegevuse koht või püsiv tegevuskoht, kust majandustegevust tehti, või majandustegevuse koha või püsiva tegevuskoha, kust äritehinguid tehti, puudumisel alaline asu- või elukoht ei olnud tagastamisperioodil tagastamisliikmesriigis;
- b) ta ei ole tagastamisperioodi jooksul tarninud kaupu ega osutanud teenuseid, mida käsitatakse tagastamisliikmesriigis tarnitutena või osutatutena, välja arvatud järgmised tehingud:
 - i) veoteenuste ja abitoimingute osutamine, mis on maksust vabastatud direktiivi [2006/112] artiklite 144, 146, 148, 149, 151, 153, 159 või 160 kohaselt;
 - ii) kaubad, mis tarnitakse, ja teenused, mis osutatakse isikutele, kes vastutavad käibemaksu tasumise eest direktiivi [2006/112] artiklite 194 kuni 197 ja artikli 199 kohaselt.“

- 10 Direktiivi artikli 5 järgi:

„Iga liikmesriik tagastab mis tahes maksukohustuslasele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, käibemaksu, mis on sisse nõutud seoses talle selles liikmesriigis teiste maksukohustuslaste poolt tarnitud kaupade või osutatud teenustega või seoses kaupade impordiga sellesse liikmesriiki, kuivõrd selliseid kaupu ja teenuseid kasutatakse järgmiste tehingute tarbeks:

- a) direktiivi [2006/112] artikli 169 punktides a ja b nimetatud tehingud;
- b) tehingud isikutele, kes vastutavad käibemaksu tasumise eest direktiivi [2006/112] artiklite 194 kuni 197 ja artikli 199 kohaselt, nagu neid kohaldatakse tagastamisliikmesriigis.

Ilma et see piiraks artiklit 6, määratakse käesoleva direktiivi kohaldamisel õigus sisendkäibemaksu tagastamisele kindlaks vastavalt direktiivile [2006/112], nagu seda kohaldatakse tagastamisliikmesriigis.“

- 11 Direktiivi artikkel 7 on sõnastatud järgmiselt:

„Tagastamisliikmesriigis käibemaksu tagastuse saamiseks adresseerib maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, elektroonilise tagastamistaotluse tagastamisliikmesriigile ning esitab selle oma asukohaliikmesriigile selle liikmesriigi loodud elektroonilise portaali kaudu.“

12 Direktiivi 2008/9 artikli 8 lõikes 2 on sätestatud:

„Lisaks lõikes 1 määratletud teabele on tagastamistaotluses iga tagastamisliikmesriigi ja iga arve või impordidokumendi kohta kirjas järgmised üksikasjad:

- a) kaubatarnija või teenuseosutaja nimi ja täielik aadress;
- b) tarnija või teenuseosutaja tagastamisliikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreerimise number või maksuviitenumber kooskõlas direktiivi [2006/112] artiklite 239 ja 240 sätetega, välja arvatud impordi puhul;
- c) tagastamisliikmesriigi eesliide vastavalt direktiivi [2006/112] artiklile 215, välja arvatud impordi puhul;
- d) arve või impordidokumendi kuupäev ja number;
- e) maksustatav summa ja käibemaksu summa, mida väljendatakse tagastamisliikmesriigi vääringus;
- f) vastavalt artiklile 5 ja artikli 6 teisele lõigule arvestatud mahaarvatava käibemaksu summa, mis on väljendatud tagastamisliikmesriigi vääringus;
- g) vajaduse korral mahaarvatava käibemaksu osa, mis arvutatakse artikli 6 kohaselt ja mida väljendatakse protsentides;
- h) artiklis 9 toodud koodide kohaselt kirjeldatud soetatud kaupade ja saadud teenuste laad.“

13 Direktiivi artiklis 10 on sätestatud:

„Ilma et see piiraks artiklis 20 sätestatud teabenõudeid, võib tagastamisliikmesriik nõuda, et taotleja esitaks elektroonilisel teel arve või impordidokumendi koopia koos tagastamistaotlusega, kui maksustatav summa arvel või impordidokumendil on vähemalt 1000 eurot või riigi vääringus väljendatud samaväärne summa. Kui arve on kütuse kohta, siis on piirsummaks 250 eurot või riigi vääringus väljendatud samaväärne summa.“

14 Direktiivi artiklis 15 on ette nähtud:

„1. Tagastamistaotlus esitatakse asukohaliikmesriigile hiljemalt tagastamisperioodile järgneva kalendriaasta 30. septembriks. Taotlus loetakse esitatuks üksnes siis, kui taotleja on selles esitanud kogu artiklites 8, 9 ja 11 nõutud teabe.

[...]

2. Asukohaliikmesriik saadab taotlejale viivitamata elektroonilise kinnituse taotluse kättesaamise kohta.“

15 Direktiivi artikli 20 kohaselt:

„1. Kui tagastamisliikmesriik leiab, et tal ei ole kogu asjakohast teavet, mille alusel teha otsus tagastamistaotluse kohta tervikuna või osaliselt, võib ta artikli 19 lõikes 2 nimetatud neljakuuse tähtaja jooksul nõuda elektroonilisel teel eelkõige taotlejalt või asukohaliikmesriigi pädevatelt asutustelt lisateavet. Kui lisateavet taotletakse kelleltki teiselt peale taotleja või liikmesriigi pädeva asutuse, nõutakse seda elektroonilisel teel üksnes siis, kui lisateabe nõude saajal on juurdepääs elektroonilistele vahenditele.

Vajadusel võib tagastamisliikmesriik nõuda täiendava lisateabe esitamist.

Käesoleva lõike kohaselt nõutud teave võib sisaldada ka asjaomast originaalarvet või originaalimpordidokumenti või asjaomase arve või impordidokumendi koopiat, kui tagastamisliikmesriigil on põhjendatud kahtlusi teatud taotluse kehtivuse või õigsuse kohta. Sellisel juhul artiklis 10 nimetatud piirsummasid ei kohaldata.

2. Tagastamisliikmesriigile antakse lõike 1 alusel nõutud teave ühe kuu jooksul kuupäevast, mil nõue jõuab isikuni, kellele see oli adresseeritud.“

Saksa õigus

- 16 Käibemaksuseaduse rakendusmääruse (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung) põhikohtuasjas vaidlusalusel maksustamisaastal, st 2012. aastal kohaldatava redaktsiooni § 61 lõikes 1 on sätestatud:

„[Liidu] mõne teise liikmesriigi territooriumil asuv ettevõtja saab tagastamisaotluse vastavalt maksuandmete edastamise määruuses ette nähtud korrale ja andmetega föderaalsete maksuametile, kasutades selleks oma asukoha liikmesriigi loodud elektroonilist portaali.“

- 17 Sama paragrahvi lõikes 2 on sätestatud, et „tagastamisaotlus tuleb esitada üheksa kuu jooksul pärast selle kalendriaasta lõppu, mille jooksul tagastamisnõue tekkis“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 18 Austrias asuv äriühing Y esitas oma asukoha liikmesriigi loodud elektroonilise portaali kaudu 29. oktoobril 2012 föderaalsete maksuametile taotluse tagastada talle 2012. aasta juulist kuni septembrini kogunenud käibemaksukrediit.
- 19 Y-i täidetud taotluse vormil ei pidanud asjaomaste teenuste ja kaupade puhul märkima arve numbrina arve järjekorranumbrit, vaid ühe teise numbri, mis viitas arvele.
- 20 25. jaanuari 2013. aasta otsusega jättis föderaalne maksuamet eelmises punktis nimetatud arvete kohta käivad tagastamisaotlused rahuldamata.
- 21 Y esitas 8. veebruaril 2013 selle maksuotsuse peale vaide.
- 22 Föderaalne maksuamet jättis vaide 7. jaanuari 2014. aasta otsusega rahuldamata.
- 23 Nimetatud rahuldamata jätmist põhjendas föderaalne maksuamet sellega, et Y ei ole esitanud seaduses ette nähtud nõuetele vastavat tagastamisaotlust selleks ette nähtud tähtaja jooksul, st enne 30. septembrit 2013. Föderaalne maksuamet väidab seejuures, et ta juhtis enne tähtaja möödumist kolm korda Y-i tähelepanu sellele, et tema taotluses nimetatud arvenumbrid ei vasta seaduses ette nähtud nõuetele.
- 24 Vaide rahuldamata jätmise peale esitatud kaebust lahendanud Finanzgericht Köln (Kölni maksukohus, Saksamaa) rahuldab 14. septembri 2016. aasta otsusega Y-i kaebuse põhjendusel, et esiteks vastab taotlus tagastamisaotlusele esitatud vorminõuetele, sest selles märgiti arve järjekorranumbri kõrval toodud viitenumber, ja teiseks ei muuda arve numbri puudumine käibemaksu tagastamise taotlust kehtetuks, sest seda taotlust ei saa pidada „sisutühjaks“.

- 25 Föderaalne maksuamet esitas Bundesfinanzhofile (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) kaebuse ja väitis, et Finanzgericht Kölni (Kölni maksukohus) otsus on vastuolus direktiivi 2008/9 artikli 8 lõikega 2.
- 26 Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) küsib kõigepealt, kas direktiivi 2008/9 artikli 8 lõike 2 punktis d sisalduvat mõistet „arve number“ võib tõlgendada nii, et see hõlmab arve viitenumbrit, mis on esitatud arve numbri kõrval täiendava identifitseerimiskriteeriumina.
- 27 Ta märgib selle kohta, et käibemaksu neutraalsuse põhimõtte nõuab, et direktiivi 2008/9 artikli 8 lõike 2 punktis d toodud mõistet „arve number“ tuleb tõlgendada nii, et tagastamistaotluse puhul piisab taotluses mõne teise, selge ja laiemalt identifitseerimiskriteeriumi märkimisest.
- 28 Sama kehtib ka proportsionaalsuse põhimõtte kohta. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib nimelt, et „direktiivi 2008/9 [...] artikli 8 lõike 2 punkt d on täidetud ka siis, kui – nagu käesoleval juhul – taotluses on märgitud viitenumber, sest see võimaldab [föderaalset maksuametil] käibemaksu tagastamise taotluse läbivaatamisel asjaomase arve üheselt identifitseerida“.
- 29 Eelotsusetaotluse esitanud kohus väidab siiski, et nagu Euroopa Kohus on juba otsustanud, kehtivad käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise suhtes nii materiaaloiguslikud kui ka vormilised nõuded, mis tähendab, et käibemaksu tagasisaamiseks peab olema esitatud järjekorranumber direktiivi 2006/112 artikli 226 punkti 2 tähenduses. Ta lisab aga, et sellise numbri märkimine on küll sobiv arve selgeks identifitseerimiseks, kuid ei ole selleks vajalik.
- 30 Juhul kui esimesele küsimusele vastatakse eitavalt, soovib Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) teada, kas tagastamistaotlus loetakse vormiliselt täies ulatuses täidetuks ja tähtaja jooksul esitatuks, kui taotluses viidatakse taotluse esitaja poolt käibemaksu tagastamiseks antud arve numbritele, mitte järjekorranumbritele.
- 31 Siinkohal leiab ta, et sisendkäibemaksu tagastamise taotluse kehtivuseks ei pea see olema sisuliselt õige, vaid vormiliselt täies ulatuses täidetud. See tähendab, et tagastamistaotlus, milles viidatakse taotleja antud arve numbrile, on küll ebatäpne, kuid ei ole puudulikult täidetud.
- 32 Bundesfinanzhofil (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) tekib lõpuks küsimus, kas arvesse tuleb võtta asjaolu, et viga tuleneb osaliselt föderaalset maksuameti enda taotluse vormist, millel on käibemaksu tagastamise puhul kasutatud üldist sõnastust „dokumendi number“, mitte aga „arve number“.
- 33 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas [...] direktiivi 2008/9 [...] artikli 8 lõike 2 punkti d, mille kohaselt peab tagastamistaotluses iga tagastamisliikmesriigi ja iga arve kohta kirjas olema muu hulgas arve number, tuleb tõlgendada nii, et piisab ka arvele märgitud viitenumbri märkimisest, mis täiendava identifitseerimiskriteeriumina on arve numbri kõrval kantud kuludokumendile?
 2. Juhul kui eespool sõnastatud küsimusele tuleb vastata eitavalt: kas tagastamistaotlus, kus arve numbri asemel on märgitud arvel toodud viitenumber, vastab kõikidele vorminõuetele ja loetakse esitatuks tähtaegselt direktiivi 2008/9 artikli 15 lõike 1 teise lause tähenduses?
 3. Kas teisele küsimusele vastamisel tuleb arvesse võtta seda, et maksukohustuslane kui informeeritud taotleja, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, võis asukohaliikmesriigi elektroonilise portaali kujundust ja tagastamisliikmesriigi vormi arvestades eeldada, et taotluse nõuetekohaseks, kõikidele vorminõuetele vastavaks ja tähtaegseks esitamiseks piisab muu tunnuskoodi kui arve numbri märkimisest, et võimaldada taotluse esemeks olev arve identifitseerida?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

- 34 Oma esimese ja teise küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2008/9 artikli 8 lõike 2 punkti d ja artikli 15 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et kui käibemaksu tagastamise taotlus ei sisalda arve järjekorranumbrit, vaid sisaldab muud numbrit, mis võimaldab selle arve ja seega asjaomase kauba või teenuse identifitseerida, peab tagastamisliikmesriigi maksuhaldur lugema taotluse „esitatuks“ direktiivi 2008/9 artikli 15 lõike 1 tähenduses ja selle läbi vaatama.
- 35 Kõigepealt tuleb märkida, et direktiivi 2006/112 artiklid 170 ja 171 ning direktiivi 2008/9 artiklid 3 ja 5 reguleerivad käibemaksu tagasisaamise õiguse sisulisi tingimusi (18. novembri 2020. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa (käibemaksu tagastamine – arved), C-371/19, ei avaldata, EU:C:2020:936, punkt 76).
- 36 Selle kohta on Euroopa Kohus juba täpsustanud, et liikmesriigi territooriumil asuva maksukohustuslase teises liikmesriigis tasutud käibemaksu tagasisaamise õigus – nagu see on reguleeritud direktiiviga 2008/9 – vastab tema kasuks direktiiviga 2006/112 kehtestatud õigusele arvata maha tema enda liikmesriigis tasutud sisendkäibemaks (18. novembri 2020. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa (käibemaksu tagastamine – arved), C-371/19, ei avaldata, EU:C:2020:936, punkt 78 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 37 Direktiivi 2006/112 artikli 171 lõikes 1 on ette nähtud, et „[k]äibemaks tagastatakse direktiivis 2008/9 sätestatud üksikasjalike eeskirjade kohaselt maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole liikmesriigis, kus nad soetavad kaupu ja saavad teenuseid või impordivad käibemaksuga maksustatavaid kaupu, vaid teises liikmesriigis“. Direktiiv 2008/9 sisaldab tagasisaamise õiguse täpsema sisu osas omakorda viiteid direktiivile 2006/112.
- 38 Direktiivi 2008/9 artikli 15 lõike 1 esimese lõigu teise lause kohaselt loetakse tagastamistaotlus esitatuks üksnes siis, kui taotleja on selles esitanud kogu direktiivi artiklites 8, 9 ja 11 nõutud teabe.
- 39 Sellega seoses tuleb märkida, et direktiivi 2008/9 artikli 8 lõike 2 punkti d sõnastusest nähtub, et kasutades väljendit „arve number“, viitas liidu seadusandja ainult ühele numbrile, välistades kõik teised.
- 40 Selles kontekstis tuleb märkida, et kuna direktiivi 2006/112 ja direktiivi 2008/9 vahel on tihe seos, ei saa käibemaksusüsteemi olulisele mõistele anda teistsugust tähendust sõltuvalt sellest, kas see mõiste esineb ühes või teises nendest direktiividest.
- 41 Nende andmete hulgas, mis tuleb esitada koostatud arvetel seoses käibemaksuga, on aga direktiivi 2006/112 artikli 226 punkti 2 järgi „järjekorranumber, mis [...] annab arvele kordumatu tunnuse“.
- 42 Sellest nähtub, et direktiivi 2008/9 artikli 8 lõike 2 punktis d nimetatud arve number viitab järjekorranumbrile, mis annab arvele kordumatu tunnuse.
- 43 Siiski ei saa tagastamistaotluses arve numbri märkimata jätmine endaga kaasa tuua taotluse rahuldamata jätmist, kui sellega rikutaks neutraalse maksustamise põhimõtet või proportsionaalsuse põhimõtet.
- 44 Nimelt hoolimata arve järjekorranumbri kasutamise olulisusest käibemaksusüsteemi nõuetekohasele toimimisele on tegemist vorminõudega, mis ei ole neutraalsuse põhimõtte ja proportsionaalsuse põhimõtte järgi teatavates olukordades nii tähtis kui tagasisaamise õiguse sisuliste tingimuste kohaldamine (vt analoogia alusel 21. novembri 2018. aasta kohtuotsus Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, punktid 41 ja 42).

- 45 Euroopa Kohtu praktikas on leitud, et nii nagu mahaarvamisõigus, kujutab ka tagasisaamise õigus endast liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet, mille eesmärk on ettevõtja kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastada. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab selle tagajärjel kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusel et nimetatud tegevused ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatavad (2. mai 2019. aasta kohtuotsus *Sea Chefs Cruise Services*, C-133/18, EU:C:2019:354, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 46 Mahaarvamisõigus – ja seega ka tagasisaamise õigus – on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei või põhimõtteliselt piirata. Seda õigust rakendatakse kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas (18. novembri 2020. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Saksamaa (käibemaksu tagastamine – arved), C-371/19, ei avaldata, EU:C:2020:936, punkt 79 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 47 Käibemaksu neutraalsuse aluspõhimõte nõuab, et sisendkäibemaksu mahaarvamise või tagasisaamise õigus antakse siis, kui sisulised nõuded on täidetud, isegi kui maksukohustuslane on jätnud mõne vorminõude täitmata (18. novembri 2020. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Saksamaa (käibemaksu tagastamine – arved), C-371/19, ei avaldata, EU:C:2020:936, punkt 80 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 48 See oleks siiski teisiti juhul, kui selliste vorminõuete rikkumise tõttu on takistatud vajaliku tõendi esitamine selle kohta, et sisulised nõuded on täidetud (18. novembri 2020. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Saksamaa (käibemaksu tagastamine – arved), C-371/19, ei avaldata, EU:C:2020:936, punkt 81 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 49 Kuid tuleb märkida, et direktiivi 2008/9 artikkel 20 annab tagastamisliikmesriigile, kui see leiab, et tal ei ole kogu asjakohast teavet, mille alusel teha otsus taotluse kohta tervikuna või osaliselt, võimaluse küsida eelkõige maksukohustuslaselt või asukohaliikmesriigi pädevatelt asutustelt lisateavet, mis tuleb anda ühe kuu jooksul kuupäevast, mil nõue jõuab isikuni, kellele see oli adresseeritud.
- 50 See säte kaotaks suuresti oma soovitava toime, kui liikmesriik saaks tagastamisaotluse kohe rahuldamata jätta, sõltumata asjaolust, et taotluses on märgitud arve identifitseerimist võimaldav number.
- 51 Sellisel juhul nõuavad neutraalsuse põhimõte ja proportsionaalsuse põhimõte, et tagastamisliikmesriigi maksuhaldur loeb taotluse „esitatuks“ direktiivi 2008/9 artikli 15 lõike 1 tähenduses ja kasutab selle direktiivi artikli 20 lõikes 1 antud võimalust küsida lisateavet, sealhulgas arve järjekorranumbrit (vt selle kohta 18. novembri 2020. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Saksamaa (käibemaksu tagastamine – arved), C-371/19, ei avaldata, EU:C:2020:936, punkt 88).
- 52 Kui aga liikmesriik, nagu seda tegi 18. novembri 2020. aasta kohtuotsusest komisjon *vs.* Saksamaa (käibemaksu tagastamine – arved) (C-371/19, ei avaldata, EU:C:2020:936, punkt 74) nähtuvalt Saksamaa Liitvabariik, on kasutanud direktiivi 2008/9 artiklis 10 toodud võimalust ja nõudnud, et taotleja esitaks koos tagastamisaotlusega arve koopia, ja kui maksuhalduril on võimalik arve koopiaga tutvuda, peab viimane taotluse läbi vaatama ilma selle arve järjekorranumbri kohta täiendavat teavet nõudmata.
- 53 Nimelt on Euroopa Kohtu tugevalt kinnistunud praktikas leitud, et kui maksuhalduril on olemas vajalikud andmed selleks, et tuvastada, kas maksukohustuslane on kohustatud käibemaksu tasuma, ei või ta kehtestada lisatingimusi, mis võivad muuta käibemaksu mahaarvamise või tagasisaamise õiguse kasutamise olematuks (18. novembri 2020. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Saksamaa (käibemaksu tagastamine – arved), C-371/19, ei avaldata, EU:C:2020:936, punkt 82 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 54 Nii oleks see eelkõige juhul, kui ametiasutuse käsutuses oli juba asjaomase arve originaal või koopia direktiivi 2008/9 alusel.
- 55 Esiteks võivad liikmesriigid direktiivi 2008/9 artikli 10 järgi igalt taotlejalt nõuda, et ta esitaks koos tagastamistaotlusega arve koopia, kui maksustatav summa arvel on vähemalt 1000 eurot või riigi vääringus väljendatud samaväärne summa – piirsummaks on 250 eurot või riigi vääringus väljendatud samaväärne summa juhul, kui arve on kütuse kohta.
- 56 Teiseks on nimetatud direktiivi artikli 20 lõike 1 kolmandas lõigus ette nähtud, et kui tagastamisliikmesriigil on põhjendatud kahtlusi teatud taotluse kehtivuse või õigsuse kohta, võib ta küsida taotluse aluseks oleva arve originaali või koopiat, ilma seejuures artiklis 10 toodud piirsummasid arvestamata.
- 57 Välja arvatud juhtudel, kui arve originaal või koopia on maksuhalduril juba olemas, võib viimane nõuda, et kaebaja teataks selle arve järjekorranumbri, ja kui seda ei tehta direktiivi 2008/9 artikli 20 lõikes 2 ette nähtud ühekuulise tähtaja jooksul, siis on tal õigus jätta käibemaksu tagastamise taotlus rahuldamata.
- 58 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele ja teisele küsimusele vastata, et direktiivi 2008/9 artikli 8 lõike 2 punkti d ja artikli 15 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et kui käibemaksu tagastamise taotlus ei sisalda arve järjekorranumbrit, vaid sisaldab muud numbrit, mis võimaldab selle arve ja seega asjaomase kauba või teenuse identifitseerida, peab tagastamisliikmesriigi maksuhaldur lugema taotluse „esitatuks“ direktiivi 2008/9 artikli 15 lõike 1 tähenduses ja selle läbi vaatama. Selle läbivaatamise raames ja välja arvatud juhul, kui maksuhalduril on juba arve originaal või selle koopia, võib ta nõuda, et kaebaja teataks järjekorranumbri, mis annab arvele kordumatu tunnuse, ja kui seda ei tehta nimetatud direktiivi artikli 20 lõikes 2 ette nähtud ühekuulise tähtaja jooksul, on tal õigus jätta tagastamistaotlus rahuldamata.
- 59 Selles kontekstis ei ole vaja hinnata asjaolusid, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus nimetas kolmandas küsimuses.

Kohtukulud

- 60 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 (kümnes koda) otsustab:

Nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiivi 2008/9/EÜ, millega sätestatakse üksikasjalikud eeskirjad käibemaksu tagastamiseks vastavalt direktiivile 2006/112/EÜ maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, vaid teises liikmesriigis (muudetud nõukogu 14. oktoobri 2010. aasta direktiiviga 2010/66/EL), artikli 8 lõike 2 punkti d ja artikli 15 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et kui käibemaksu tagastamise taotlus ei sisalda arve järjekorranumbrit, vaid sisaldab muud numbrit, mis võimaldab selle arve ja seega asjaomase kauba või teenuse identifitseerida, peab tagastamisliikmesriigi maksuhaldur lugema taotluse „esitatuks“ direktiivi 2008/9 (muudetud direktiiviga 2010/66) artikli 15 lõike 1 tähenduses ja selle läbi vaatama. Selle läbivaatamise raames ja välja arvatud juhul, kui maksuhalduril on juba arve originaal või selle koopia, võib ta nõuda, et kaebaja teataks järjekorranumbri, mis annab arvele kordumatu tunnuse, ja kui seda ei tehta nimetatud direktiivi (muudetud direktiiviga 2010/66) artikli 20 lõikes 2 ette nähtud ühekuulise tähtaja jooksul, on tal õigus jätta tagastamistaotlus rahuldamata.

Allkirjad