



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

16. mai 2024*

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Käibemaksu tagastamine maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis – Direktiiv 2008/9/EÜ – Artikkel 20 – Lisateabe taotlemine tagastamisliikmesriigi poolt – Teave, mis tuleb esitada ühe kuu jooksul – Menetluse lõpetamine maksukohustuslase poolt selle tähtaja jooksul vastamata jätmise tõttu – Artikkel 23 – Keeldumine sellise teabe arvesse võtmisest, mis esitati esimest korda alles vaidemenetluses – Tõhususe põhimõte – Käibemaksu neutraalsuse põhimõte – Hea halduse põhimõte

Kohtuasjas C-746/22,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Fővárosi Törvényszéki (Pealinna Budapesti kohus, Ungari) 18. novembri 2022. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 6. detsembril 2022, menetluses

Slovenské Energetické Strojárne a.s.

versus

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja president A. Prechal, kohtunikud F. Biltgen, N. Wahl, J. Passer ja M. L. Arastey Sahún (ettekandja),

kohtujurist: M. Szpunar,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Slovenské Energetické Strojárne a.s., esindajad: *ügyvédek* P. Barta, T. Fehér ja P. Jalsovszky,
- Ungari valitsus, esindajad: M. Z. Fehér ja R. Kissné Berta,
- Euroopa Liidu Nõukogu, esindajad: Zs. Bodnár, J. Haunold ja E. d'Ursel,

* Kohtumenetluse keel: ungari.

– Euroopa Komisjon, esindajad: J. Jokubauskaitė ja A. Tokár,

olles 14. detsembri 2023. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

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), artikli 20 lõiget 2 ja artiklit 23, Euroopa Liidu põhiõiguste harta (edaspidi „harta“) artiklit 47, nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1, ja parandus ELT 2007, L 335, lk 60), mida on muudetud nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/8/EÜ (ELT 2008, L 44, lk 11) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikleid 167 ja 169–171 ning käibemaksu neutraalsuse põhimõtet, tõhususe põhimõtet ja proportsionaalsuse põhimõtet.
- 2 Taotlus on esitatud Slovenské Energetické Strojárne a.s-i ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (riigi maksu- ja tolliameti vaiete direktoraat, Ungari) (edaspidi „teise astme maksuhaldur“) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab selle äriühingu algatatud käibemaksu tagastamise menetluse lõpetamist seoses tema 2020. aastal tasutud käibemaksuga.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Käibemaksudirektiiv

- 3 Käibemaksudirektiivi artikli 167 kohaselt:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

- 4 Käibemaksudirektiivi artikkel 170 on sõnastatud järgmiselt:

„Igal maksukohustuslasel, kelle asukoht ei ole [...] direktiivi 2008/9/EÜ [...] artikli 2 punkti 1 ja artikli 3 ning käesoleva direktiivi artikli 171 tähenduses 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:

[...]

- b) tehingud, mille puhul käibemaksu tasub artiklite 194–197 või artikli 199 kohaselt üksnes soetaja või saaja.“

5 Käibemaksudirektiivi artikli 171 lõikes 1 on ette nähtud:

„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.“

Direktiiv 2008/9

6 Direktiivi 2008/9 põhjenduses 3 on märgitud:

„Uus kord peaks parandama ettevõtete olukorda, kuna liikmesriigid on kohustatud maksma intressi, kui käibemaks tagastatakse hilinemisega, ning tugevdatakse ettevõtete õigust esitada kaebus.“

7 Direktiivi artiklis 1 on sätestatud:

„Käesolevas direktiivis sätestatakse üksikasjalikud eeskirjad käibemaksu tagastamiseks vastavalt [käibemaksudirektiivi] artiklile 170 maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis ja kes täidavad artiklis 3 sätestatud tingimusi.“

8 Direktiivi 2008/9 artikli 19 lõikes 2 on sätestatud:

„Tagastamisliikmesriik teatab taotlejale oma otsusest tagastamistaotlus rahuldada või selle rahuldamisest keelduda nelja kuu jooksul selle kättesaamisest selle liikmesriigi poolt.“

9 Direktiivi artiklis 20 on sätestatud:

„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. [...]

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. [...]

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

10 Nimetatud direktiivi artikli 21 esimene lõik on sõnastatud järgmiselt:

„Kui tagastamisliikmesriik nõuab lisateavet, teatab ta taotlejale oma otsusest tagastamistaotlus rahuldada või selle rahuldamisest keelduda kahe kuu jooksul nõutud teabe kättesaamisest või, kui ta ei ole saanud oma taotlusele vastust, kahe kuu jooksul pärast artikli 20 lõikes 2 nimetatud tähtaja lõppemist. Tagastamistaotluse kohta tervikuna või osaliselt otsuse tegemise tähtaeg peab siiski alati olema vähemalt kuus kuud alates tagastamisliikmesriigi poolt taotluse kättesaamise kuupäevast.“

11 Sama direktiivi artiklis 23 on sätestatud:

„1. Kui tagastamistaotlus jäetakse tervikuna või osaliselt rahuldamata, teatab tagastamisliikmesriik taotlejale taotluse rahuldamata jätmise põhjused koos otsusega.

2. Taotleja võib tagastamisliikmesriigi pädevatele asutustele esitada kaebuse otsuse kohta tagastamistaotlus rahuldamata jätta samas vormis ning sama aja jooksul, mis on ette nähtud selles liikmesriigis asukohta omavate isikute tagastamistaotluste puhul.

Kui tagastamisliikmesriigi õiguse kohaselt ei käsitata olukorda, kui käesolevas direktiivis kindlaksmääratud tähtaja jooksul tagastamistaotluse kohta otsust vastu ei võeta, ei tagastamistaotluse rahuldamisena ega selle rahuldamatajätmisena, peab taotlejal olema võimalik kasutada mis tahes haldus- või kohtumenetlust, mis on kättesaadav samas olukorras olevale maksukohustuslasele, kelle asukoht on selles liikmesriigis. Kui selliseid menetlusi ei ole olemas, siis tähendab tagastamistaotluse kohta kõnealuse tähtaja jooksul otsuse mittelangetamine seda, et taotlus loetakse rahuldamata jäetuks.“

12 Direktiivi 2008/9 artiklis 26 on ette nähtud:

„Tagastamisliikmesriik tasub taotlejale tagastamisele kuuluvalt käibemaksu summalt taotlejale intressi, kui käibemaks tagastatakse hiljem kui artikli 22 lõike 1 kohasel viimasel maksekuupäeval.

Kui taotleja ei esita tagastamisliikmesriigile kindlaksmääratud tähtaja jooksul nõutud lisateavet või täiendavat lisateavet, ei kohaldata esimest lõiku. [...]“

Ungari õigus

Käibemaksuseadus

13 2007. aasta CXXVII seaduse käibemaksu kohta (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „käibemaksuseadus“) §-s 251/F on ette nähtud:

„1. Kui riigi maksuhaldur leiab tema käsutuses olevate andmete või muu teabe põhjal, et maksu tagastamise taotluse kohta ei saa § 251/E lõikes 1 sätestatud tähtaja jooksul põhjendatud otsust teha, võib ta anda kirjalikult korralduse, nõudes täiendavaid andmeid ja lisateavet:

- a) maksukohustuslaselt, kelle asukoht ei ole riigi territooriumil,
- b) sisuliselt ja territoriaalselt pädevalt asutuselt, kes on registreerinud maksukohustuslase, kelle asukoht ei ole riigi territooriumil, selles riigis asuva maksukohustuslasena vastavalt § 244 lõigetele 2 ja 3, või
- c) kolmandalt isikult, kui on põhjendatult alust arvata, et ta võib anda olulise panuse tagasimaksetaotluse hindamisse.

[...]

3. Lõigetes 1 ja 2 osutatud kirjalikus korralduses võib nõuda, et esitataks § 127 lõike 1 punktides a, c ja d nimetatud, väljaspool riigi territooriumi asutatud maksukohustuslase nimel väljastatud dokumendi originaal või tõestatud koopia sellest dokumendist, mis tõendab tehingu toimumist, kui tekivad põhjendatud kahtlused maksu tagastamise õigusliku aluse või selle sisendkäibemaksusumma suhtes, mille tagastamist taotletakse. [...]

4. Vastamistähtaeg on üks kuu alates lõigetes 1 ja 2 osutatud korralduse kättetoimetamisest.“

14 Käibemaksuseaduse § 251/I lõikes 4 on märgitud:

„Riigi maksuhalduri poolt maksu tagastamisega viivitamise korral tuleb iga viivitatud päeva eest tasuda viivist vastavalt viivisemääradele. Riigi maksuhaldur ei ole kohustatud seda intressi maksma, kui maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole riigi territooriumil, ei ole andnud otsuse tegemiseks ette nähtud tähtaja jooksul täielikku vastust § 251/F lõigetes 1 ja 2 nimetatud teabe nõudmise korraldusele.“

Maksumenetluse seadus

15 2017. aasta CLI seaduse maksumenetluse kohta (az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény) (edaspidi „maksumenetluse seadus“) § 49 lõike 1 punktis b on sätestatud:

„Maksuhaldur lõpetab menetluse, kui:

[...]

b) taotluse esitaja ei ole pärast maksuhalduri vastavasisulist korraldust esitanud deklaratsiooni või ei ole täitnud oma korrigeerimiskohustust ning kui sellise deklaratsiooni või korrigeerimise puudumisel ei saa taotlust läbi vaadata ja menetlust omal algatusel ei jätkata.“

16 Selle seaduse § 124 lõigetes 3 ja 4 on sätestatud:

„3. Välja arvatud juhul, kui see on tühine, ei saa taotleja oma kaebuses ega sellele järgnevas menetluses tugineda uutele asjaoludele või uutele tõenditele või esitada uusi tõendeid, mis olid talle teada enne esimese astme otsuse tegemist, kuid mida ta ei ole hoolimata maksuhalduri sellekohasest korraldusest tõendina esitanud, või millele ta ei ole tuginenud.

4. Lõikes 3 nimetatud korraldus sisaldab nende järelduste ja asjaolude kirjeldust, mille kohta maksuhaldur palub maksukohustuslasel esitada tõendeid, ning hoiatust õiguslike tagajärgede kohta.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

17 Slovenské Energetické Strojárne on äriühing asukohaga Slovakkias, kes tegutseb energiasektoris, tehes eelkõige elektriamaadega seotud inseneritöid.

18 See äriühing osutas 2020. aastal Újpesti (Ungari) elektriamaa paigaldamise ja monteerimise teenuseid. Selleks soetas ta Ungaris mitmesuguseid kaupu ja kasutas erinevaid teenuseid.

- 19 Nimetatud äriühing esitas teises liikmesriigis, nimelt Slovakkias asuva maksukohustuslasena 18. veebruaril 2021 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatóságale (riigi maksu- ja tolliameti suurte maksumaksjate maksu- ja tollidirektoraat, Ungari) (edaspidi „esimese astme maksuhaldur“) taotluse tagastada sisendkäibemaks, mis tasuti ajavahemikul 1. jaanuarist 2020 kuni 31. detsembrini 2020 Ungaris ostetud kaupadelt ja teenustelt. See tagastamistaotlus 37 013 654 Ungari forinti (HUF) suuruses summas (ligikaudu 97 400 eurot) põhines 19 arvel, mille olid väljastanud nende kaupade tarnijad ja teenuste osutajad.
- 20 Esimese astme maksuhaldur andis käibemaksuseaduse § 251/F lõike 1 alusel 22. veebruaril 2021 Slovenské Energetické Strojárnele korralduse, et selgitada faktilisi asjaolusid ja teha kindlaks, kas käibemaksu tagastamise taotlus on põhjendatud. See maksuhaldur palus eelkõige esitada ühe kuu jooksul alates selgituste andmise korralduse kättesaamisest käibemaksu tagastamise taotlusega seotud dokumente.
- 21 Taotlus saadeti Slovenské Energetické Strojárne e-posti aadressile ja see loeti tema poolt kättesaaduks.
- 22 Esimese astme maksuhaldur lõpetas 6. mai 2021. aasta otsusega (edaspidi „esimese astme otsus“) maksumenetluse seaduse § 49 lõike 1 punkti b alusel käibemaksu tagastamise menetluse põhjusel, et see äriühing ei olnud esitanud maksuhalduri nõutud teavet ja kättesaadava teabe põhjal ei olnud võimalik nõutava täpsusega tuvastada taotluse aluseks olevaid faktilisi asjaolusid.
- 23 Slovenské Energetické Strojárne esitas 9. juunil 2021 selle otsuse peale teise astme maksuhaldurile vaide. Ta lisas oma kaebusele kõik dokumendid, mille esitamist nõuti teabe nõudmise korralduses.
- 24 Teise astme maksuhaldur jättis 20. juuli 2021. aasta otsusega esimese astme otsuse muutmata, leides eelkõige, et ta ei saa arvesse võtta vaidele lisatud dokumente, kuna maksumenetluse seaduse § 124 lõikes 3 on keelatud esitada vaide põhjendamiseks uusi tõendeid, kui kaebuse esitaja teadis neist asjaoludest enne esimese astme otsuse tegemist.
- 25 Slovenské Energetické Strojárne esitas 20. juuli 2021. aasta otsuse peale kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule, Fővárosi Törvényszékile (Pealinna Budapesti kohus, Ungari).
- 26 Nimetatud kohtus väidab see äriühing, et maksumenetluse seaduse § 124 lõige 3 ei ole käibemaksu tagastamise menetluses kohaldatav. Ta leiab, et selles sättes ette nähtud uute tõendite esitamise keeld piirab kaebeõigust, mis on ette nähtud direktiivi 2008/9 artikli 23 lõikes 2. Ühe kuu pikkune tähtaeg korrigeerimiseks, mis on ette nähtud selle direktiivi artikli 20 lõikes 2 maksuhalduri poolt lisateabe nõudmise korral käibemaksu tagastamise taotlusele vastamiseks, ei ole oma olemuselt õigust lõpetav. Nimetatud direktiivi artikli 26 ja käibemaksuseaduse § 251/I lõike 4 kohaselt on taotleja jaoks, kes seda tähtaega ei järgi, ainus tagajärg see, et tal ei ole tagastamisega hilinemise korral enam võimalik nõuda viivist.
- 27 Teise astme maksuhalduri hinnangul on maksumenetluse seaduse § 124 lõige 3 aga käesoleval juhul kohaldatav. Selle sätte – mille puhul on järgitud võrdväarsuse põhimõtet ja tõhususe põhimõtet – eesmärk on üksnes takistada kaebemenetluse ajalist pikenedamist. Lisaks ei too nimetatud korrigeerimistähtaja möödumine kaasa õiguse kaotamist, kuna oleks võimalik esitada kaebus tähtaja ennistamiseks.

- 28 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekib seega esiteks küsimus, kas maksumenetluse seaduse § 124 lõikes 3 ette nähtud uute tõendite esitamise keeld on vastuolus direktiivi 2008/9 artikli 23 lõikega 2, kuna see keeld võib tähendada maksukohustuslase kaebeõiguse sisulist piiramist.
- 29 Teiseks küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus ka, ega selline keeld ei muuda käibemaksuseaduse § 251/F lõikes 4 ette nähtud ühe kuu pikkust korrigeerimistähtaega õigust lõpetavaks tähtjaks, kuna selle tähtaja jooksul esitamata jäetud dokumente ei saa pärast tähtaja möödumist arvesse võtta, eelkõige vaidmenetluses.
- 30 Sellega seoses soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas selline keeld on proportsionaalne, arvestades eelkõige harta artiklis 47 sätestatud õigust tõhusale õiguskaitsevahendile. Kuigi Euroopa Kohus otsustas 2. mai 2019. aasta kohtuotsuses *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18, EU:C:2019:354), et direktiivi 2008/9 artikli 20 lõikes 2 ette nähtud ühe kuu pikkune tähtaeg ei ole õigust lõpetav tähtaeg, märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et tema menetluses oleva vaidluse asjaolud erinevad selle kohtuotsuse aluseks olnud kohtuasja asjaoludest, kuna Ungari haldusmenetlus koosneb kahest etapist ja Ungari õiguses on sõnaselgelt ette nähtud uute tõendite esitamise keelu kohaldamine teise astme menetluses.
- 31 Kolmandaks soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas direktiiv 2008/9 lubab maksuhalduril käibemaksu tagastamise menetluse lõpetada, kuna selles direktiivis on ette nähtud üksnes käibemaksu tagastamise taotluse rahuldamise või rahuldamata jätmise otsuse tegemine, see tähendab sisulise otsuse tegemine.
- 32 Neil asjaoludel otsustas Fővárosi Törvényszék (Pealinna Budapesti kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas direktiivi [2008/9] artikli 23 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et selles direktiivis edasikaebamise kohta sätestatud nõuetega on kooskõlas riigisisene õigusnorm – nimelt [maksumenetluse seaduse] § 124 lõige 3 –, mis ei luba käibemaksu tagastamise taotluste hindamisel kooskõlas [käibemaksudirektiiviga] esitada edasikaebamise etapis uusi faktilisi asjaolusid ega tõendeid, millest taotleja oli enne esimese astme otsuse tegemist teadlik, kuid mida ta ei esitanud, kuigi maksuhaldur temalt seda nõudis, millega tekib selline sisuline piirang, mis ületab esimesena nimetatud direktiivis sätestatud vorminõuded ja tähtjad?
 2. Kui esimesele küsimusele vastatakse jaatavalt, siis kas see tähendab, et direktiivi 2008/9 artikli 20 lõikes 2 kehtestatud ühe kuu pikkust tähtaega tuleb pidada lõplikuks? Kas kõik see on kooskõlas [harta] artiklis 47 sätestatud õigusega tõhusale õiguskaitsevahendile ja õiglasele kohtulikule arutamisele, käibemaksudirektiivi artiklites 167, 169, 170 ja artikli 171 lõikes 1 sätestatuga ning Euroopa Liidu Kohtu väljatöötatud neutraalse maksustamise põhimõttega ja proportsionaalsuse põhimõttega?
 3. Kas direktiivi 2008/9 artikli 23 lõikes 1 tagastamistaotluse tervikuna või osaliselt rahuldamata jätmise kohta sätestatud tuleb tõlgendada nii, et sellega on kooskõlas riigisisene õigusnorm – nimelt maksumenetluse seaduse § 49 lõike 1 punkt b –, mille kohaselt maksuhaldur lõpetab menetluse, kui taotluse esitanud maksukohustuslane ei täida maksuhalduri korraldust esitada deklaratsioon ega oma kohustust puudused kõrvaldada ning kui selle tegematajätmise korral ei ole võimalik taotluse kohta hinnangut anda, ega jätkata omal algatusel menetlust?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene ja teine küsimus

- 33 Esimese ja teise küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2008/9 artikli 23 lõike 2 esimest lõiku, arvestades käibemaksu neutraalsuse põhimõtet ja tõhususe põhimõtet, tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus riigisisised õigusnormid, mille kohaselt maksukohustuslasel, kes on esitanud käibemaksu tagastamise taotluse, on keelatud esitada vaide staadiumis teise astme maksuhaldurile lisateavet selle direktiivi artikli 20 tähenduses, mida nõudis esimese astme maksuhaldur ja mida see maksukohustuslane ei ole viimati nimetatud asutusele esitanud nimetatud direktiivi artikli 20 lõikes 2 ette nähtud ühe kuu pikkuse tähtaja jooksul. Selles kontekstis on eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekkinud ka küsimus, kas see tähtaeg kujutab endast õigust lõpetavat tähtaega, ning kui see on nii, siis kas selline tähtaeg on kooskõlas harta artikliga 47.
- 34 Direktiivi 2008/9 artikli 1 kohaselt on selle direktiivi eesmärk sätestada eeskirjad käibemaksu tagastamiseks vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 170 maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis ja kes täidavad direktiivi 2008/9 artiklis 3 sätestatud tingimusi.
- 35 Sarnaselt mahaarvamissoõigusega on ka tagasisaamise õigus liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte ja seda ei saa põhimõtteliselt piirata. Seda õigust tuleb kasutada kohe ja kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutel tasutud maksu osas. Käibemaksu mahaarvamissüsteemi ja seega tagasimaksete eesmärk on vabastada ettevõtja täielikult kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab selle tagajärjel kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusel, et nimetatud tegevused ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatavad (21. oktoobri 2021. aasta kohtuotsus CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 36 Nimetatud käibemaksu neutraalsuse aluspõhimõte nõuab, et sisendkäibemaksu mahaarvamine või tagastamine toimub juhul, kui on täidetud sisulised nõuded, isegi kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõned vorminõuded (21. oktoobri 2021. aasta kohtuotsus CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 37 See võib siiski olla teisiti juhul, kui selliste vorminõuete rikkumise tõttu on takistatud vajaliku tõendi esitamine selle kohta, et sisulised nõuded on täidetud (21. oktoobri 2021. aasta kohtuotsus Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, punkt 77 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 38 Mis puudutab käibemaksu tagasisaamise õiguse kasutamise tingimusi, siis direktiivi 2008/9 artikkel 20 annab tagastamisliikmesriigile, kui ta leiab, et tal ei ole kogu asjakohast teavet, mille alusel teha otsus tagastamisaotluse kohta tervikuna või osaliselt, võimaluse nõuda eelkõige maksukohustuslaselt või asukohaliikmesriigi pädevatelt asutustelt lisateavet, mis tuleb esitada ühe kuu jooksul alates kuupäevast, mil aadressaat teabetaotluse kätte sai (2. mai 2019. aasta kohtuotsus Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, punkt 37).
- 39 Nagu Euroopa Kohus on 2. mai 2019. aasta kohtuotsuses Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, punkt 46) juba otsustanud, ei ole see direktiivi artikli 20 lõikes 2 ette nähtud ühe kuu pikkune tähtaeg õigust lõpetav tähtaeg.

- 40 Lõpuks on direktiivi 2008/9 artikli 23 lõike 2 esimeses lõigus ette nähtud, et maksukohustuslane võib esitada tagastamisliikmesriigi pädevatele asutustele kaebuse otsuse kohta tagastamistaotlus rahuldamata jätta samas vormis ning sama aja jooksul, mis on ette nähtud selle liikmesriigi asukohaga isikute tagastamistaotluste puhul.
- 41 Seda sätet tuleb tõlgendada koostoimes selle direktiivi põhjendusega 3, millest nähtub, et direktiivi eesmärk on eelkõige tugevdada ettevõtjate õigust esitada kaebus.
- 42 Direktiivi 2008/9 artikli 23 lõike 2 esimesest lõigust tuleneb, et selline kaebus nagu põhikohtuasjas kõne all olev vaie kuulub sellise vaide esitamise vormi ja tähtaegade osas tagastamisliikmesriigi riigisisese õiguse kohaldamisalasse.
- 43 Selliste riigisiseste meetmete kehtestamist, millega keeldutakse arvesse võtmast tõendeid, mis on esitatud pärast käibemaksu tagastamise taotluse rahuldamata jätmise otsuse vastuvõtmist, reguleeritakse liikmesriikide menetlusautonoomia põhimõtte kohaselt iga liikmesriigi riigisiseses õiguskorras, kuid seda siiski tingimusel, et need ei ole ebasoodsamad nendest, mis reguleerivad sarnaseid riigisiseseid olukordi (võrdväarsuse põhimõte), ega muuda liidu õiguskorrast tulenevate õiguste kasutamist praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks (tõhususe põhimõte) (vt analoogia alusel 9. septembri 2021. aasta kohtuotsus *GE Auto Service Leasing*, C-294/20, EU:C:2021:723, punkt 59 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 44 Lisaks, võttes arvesse käesoleva kohtuotsuse punktis 39 viidatud kohtupraktikat, ei saa niisuguste meetmete tagajärg olla, et direktiivi 2008/9 artikli 20 lõiget 2 rikkudes tunnustatakse, et selles sättes ette nähtud ühe kuu pikkuse tähtaja, mis hakkab kulgema alates lisateabe taotluse kättesaamise kuupäevast ja mille jooksul taotluse saaja peab esitama tagastamisliikmesriigile selle teabe, sealhulgas vajaduse korral täiendavad tõendid, möödumisel on õigust lõpetav toime.
- 45 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et esimese astme maksuhaldur esitas Sloveenske Energetické Strojárnele pärast seda, kui viimane oli esitanud käibemaksu tagastamise taotluse, korralduse lisateabe saamiseks direktiivi 2008/9 artikli 20 tähenduses, kuid viimane seda teavet ei esitanud. Äriühing esitas nõutud teabe alles teise astme maksuhaldurile esitatud vaide raames, mis vastab selle direktiivi artikli 23 lõikes 2 nimetatud kaebusele. Seda ei võetud aga arvesse, kuna maksumenetluse seaduse § 124 lõike 3 kohaselt ei saa tagastamistaotluse esitaja esitada oma vaides uusi tõendeid, millest ta teadis enne esimese astme otsuse tegemist.
- 46 Sellest järeldub, et põhikohtuasi ei puuduta mitte vorminõuete rikkumist, mis ei lubaks esitada tõendeid käibemaksu tagasisaamise õiguse sisuliste nõuete täidetuse kohta, vaid aega, millal need tõendid võib esitada.
- 47 Sellega seoses tuleb esimesena märkida, et sellised riigisiseseid õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, takistavad süstemaatiliselt käibemaksu tagastamist maksukohustuslastele, kes küll vastasid lisateabe taotlusele hilinenukt, kuid kes vastavad kõikidele tagastamise sisulistele tingimustele. Nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktides 35 ja 36, on käibemaksu tagasisaamise õigus ühelt poolt ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte ja seda ei saa põhimõtteliselt piirata ning teiselt poolt nõuab käibemaksu neutraalsuse põhimõte, et tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamine või tagastamine oleks lubatud, kui on täidetud sisulised nõuded.
- 48 Teisena leidis Euroopa Kohus pärast seda, kui ta oli tuvastanud, et direktiivi 2008/9 artikli 20 lõikes 2 täiendava teabe esitamiseks ette nähtud ühe kuu pikkune tähtaeg ei ole õigust lõpetav tähtaeg, et olukorras, kus tagastamistaotlus on jäetud tervikuna või osaliselt rahuldamata, võib

maksukohustuslane, kes ei ole selle tähtaja jooksul esitanud lisateavet, selle rahuldamata jätmise otsuse peale selle direktiivi artikli 23 lõike 2 esimese lõigu alusel esitada kaebuse ja korrigeerida sellise kaebuse raames tagastamistaotlust lisateabe esitamisega, mis kinnitab tema õigust käibemaksu tagastamisele (vt selle kohta 2. mai 2019. aasta kohtuotsus *Sea Chefs Cruise Services*, C-133/18, EU:C:2019:354, punkt 48).

- 49 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 53 sisuliselt märkis, kehtivad need kohtupraktikast tulenevad juhised vahet tegemata olenemata sellest, kas tegemist on sellise vaidega, nagu on kõne all põhikohtuasjas, või kaebusega kohtule.
- 50 Kolmandana on sellised riigisisised õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, vastuolus nõuetega, mis tulenevad liidu õiguse üldpõhimõttena käsitatavast õigusest heale haldusele, mida tuleb kohaldada maksukontrolli menetluses. See hea halduse põhimõte nõuab, et selline haldusasutus nagu põhikohtuasjas maksuhaldur analüüsiks temal lasuvate kontrollikohustuste raames hoolikalt ja erapooletult kõiki asjasse puutuvaid aspekte, tagamaks, et otsuse tegemisel on tema käsutuses selleks võimalikult täielikud ja usaldusväärsed tõendid (21. oktoobri 2021. aasta kohtuotsus *CHEP Equipment Pooling*, C-396/20, EU:C:2021:867, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 51 Ent asjaolu, et maksuhalduril puudub võimalus võtta maksumenetluse seaduse § 124 lõike 3 sätete tõttu arvesse mis tahes vastust lisateabe taotlusele, mis toob kaasa nende hilinenud vastuste süstemaatilise tagasilükkamise, viib paratamatult selleni, et maksuhaldur rikub seda põhimõtet, kuna ta võtab vastu otsuse, mille aluseks võivad olla puudulikud või isegi ekslikud andmed. Lisaks on tagajärjeks, et see maksuhaldur rikub eproportsionaalselt käibemaksu neutraalsuse põhimõtet, jättes maksukohustuslase kanda käibemaksu, mis tal on õigus tagasi saada, samas kui ühise käibemaksusüsteemi eesmärk on vabastada ettevõtja täielikult tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast (vt selle kohta 21. oktoobri 2021. aasta kohtuotsus *CHEP Equipment Pooling*, C-396/20, EU:C:2021:867, punkt 55).
- 52 Lõpuks tuleb neljandana märkida, et direktiivi 2008/9 artikli 26 teine lõik, mis käsitleb sõnaselgelt olukorda, kus maksukohustuslane ei esita määratud tähtaja jooksul lisateavet, mida temalt on nõutud, kinnitab ka tõlgendust, mille kohaselt tagastamisliikmesriik ei või süstemaatiliselt keelduda arvesse võtmast vastuseid, mis esitatakse lisateabe nõudmise korraldusele hilinenult.
- 53 Neil asjaoludel tuleb tõdeda, et sellised liikmesriigi õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, on vastuolus käibemaksu neutraalsuse aluspõhimõtte ja tõhususe põhimõttega, andes eelkõige direktiivi 2008/9 artikli 20 lõikes 2 ette nähtud ühe kuu pikkusele tähtajale õigust lõpetava toime.
- 54 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele ja teisele küsimusele vastata, et direktiivi 2008/9 artikli 23 lõike 2 esimest lõiku, arvestades käibemaksu neutraalsuse põhimõtet ja tõhususe põhimõtet, tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus riigisisised õigusnormid, mille kohaselt maksukohustuslasel, kes on esitanud käibemaksu tagastamise taotluse, on keelatud esitada vaide staadiumis teise astme maksuhaldurile lisateavet selle direktiivi artikli 20 tähenduses, mida nõudis esimese astme maksuhaldur ja mida see maksukohustuslane ei ole esitanud viimati nimetatud asutusele nimetatud direktiivi artikli 20 lõikes 2 ette nähtud ühe kuu pikkuse tähtaja jooksul, kuna see tähtaeg ei ole õigust lõpetav tähtaeg.

Kolmas küsimus

- 55 Kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2008/9 artiklit 23 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus riigisisesed õigusnormid, mille kohaselt maksuhaldur peab käibemaksu tagastamise menetluse lõpetama, kui maksukohustuslane ei ole määratud tähtaja jooksul esitanud selle direktiivi artikli 20 alusel selle asutuse nõutud lisateavet ja kui sellise teabe puudumisel ei saa käibemaksu tagastamise taotlust menetleda.
- 56 Sellega seoses tuleb rõhutada, et kolmanda küsimuse sõnastuses mainib eelotsusetaotluse esitanud kohus üksnes direktiivi 2008/9 artikli 23 lõiget 1, milles on sätestatud, et kui käibemaksu tagastamise taotlus jäetakse tervikuna või osaliselt rahuldamata, teatab tagastamisliikmesriik taotlejale taotluse rahuldamata jätmise põhjused koos rahuldamata jätmise otsusega.
- 57 Samamoodi on selle direktiivi artikli 21 esimeses lõigus kindlaks määratud tähtajad, mille jooksul tagastamisliikmesriik peab teatama lisateabe nõudmisel taotlejale oma otsusest tagastamistaotlus rahuldada või rahuldamata jätta.
- 58 Seega käsitlevad need direktiivi 2008/9 sätted sõnaselgelt üksnes võimalust teha otsuseid, millega käibemaksu tagastamise taotlus jäetakse tervikuna või osaliselt rahuldamata, mitte võimalust tagastamismenetlus lõpetada.
- 59 Selle direktiivi artikli 23 lõike 2 teises lõigus on küll ette nähtud, et kui tagastamisliikmesriigi õiguse kohaselt ei käsitata olukorda, kui kõnesolevas direktiivis kindlaks määratud tähtaja jooksul tagastamistaotluse kohta otsust vastu ei võeta, ei tagastamistaotluse rahuldamisena ega selle rahuldamata jätmisena, peab maksukohustuslasele, kelle asukoht on teises liikmesriigis, olema võimalik kasutada mis tahes haldus- või kohtumenetlust, mis on kättesaadav samas olukorras olevale maksukohustuslasele, kelle asukoht on selles liikmesriigis. Kui selliseid haldus- või kohtumenetlusi ei ole olemas, siis tähendab tagastamistaotluse kohta kõnealuse tähtaja jooksul otsuse tegemata jätmine seda, et seda käsitatakse taotluse rahuldamata jätmisena.
- 60 Käesoleval juhul tuleb siiski tõdeda, et selline menetlemise lõpetamise otsus, nagu on kõne all põhikohtuasjas, ei tähenda mingil moel otsuse tegemata jätmist määratud tähtaja jooksul, kuna selline menetlemise lõpetamise otsus lõpetab maksukohustuslase esitatud tagastamistaotluse alusel algatatud menetluse, ilma et talle oleks tehtud taotletud tagastust, ning seda tuleb seega pidada nimetatud taotluse rahuldamata jätmise otsuseks direktiivi 2008/9 artikli 23 tähenduses.
- 61 Sellest järeldub, et kui käibemaksu tagastamise taotluse kohta, mille on esitanud muus liikmesriigis kui tagastamisliikmesriik asukohta omav maksukohustuslane, on tehtud selline menetlemise lõpetamise otsus, siis ühelt poolt tuleb maksukohustuslasele vastavalt direktiivi 2008/9 artikli 23 lõikele 1 samal ajal selle otsusega edastada menetlemise lõpetamise põhjused ning teiselt poolt peab selle otsuse peale olema võimalik esitada vaie tagastamisliikmesriigi pädevatele asutustele vastavalt selle direktiivi artikli 23 lõike 2 esimesele lõigule.
- 62 Igal juhul peab maksukohustuslasele olema selliste kaebuste raames õigus esitada lisateavet, mida ta ei ole esitanud direktiivi 2008/9 artikli 20 lõikes 2 ette nähtud ühe kuu pikkuse tähtaja jooksul, nagu tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktidest 48 ja 49.

- 63 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb kolmandale küsimusele vastata, et direktiivi 2008/9 artiklit 23 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus riigisisised õigusnormid, mille kohaselt maksuhaldur peab käibemaksu tagastamise menetluse lõpetama, kui maksukohustuslane ei ole määranud tähtaja jooksul esitanud selle direktiivi artikli 20 alusel selle asutuse nõutud lisateavet, ja sellise teabe puudumisel ei saa käibemaksu tagastamise taotlust menetleda, tingimusel et menetlemise lõpetamise otsust käsitatakse tagastamistaotluse rahuldamata jätmise otsusena nimetatud direktiivi artikli 23 lõike 1 tähenduses ja et selle peale saab esitada kaebuse, mis vastab sama direktiivi artikli 23 lõike 2 esimeses lõigus sätestatud nõuetele.

Kohtukulud

- 64 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 (teine koda) otsustab:

1. 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, artikli 23 lõike 2 esimest lõiku, arvestades käibemaksu neutraalsuse põhimõtet ja tõhususe põhimõtet,

tuleb tõlgendada nii, et

sellega on vastuolus riigisisised õigusnormid, mille kohaselt maksukohustuslasel, kes on esitanud käibemaksu tagastamise taotluse, on keelatud esitada vaide staadiumis teise astme maksuhaldurile lisateavet selle direktiivi artikli 20 tähenduses, mida nõudis esimese astme maksuhaldur ja mida see maksukohustuslane ei ole esitanud viimati nimetatud asutusele nimetatud direktiivi artikli 20 lõikes 2 ette nähtud ühe kuu pikkuse tähtaja jooksul, kuna see tähtaeg ei ole õigust lõpetav tähtaeg.

2. Direktiivi 2008/9 artiklit 23

tuleb tõlgendada nii, et

sellega ei ole vastuolus riigisisised õigusnormid, mille kohaselt maksuhaldur peab käibemaksu tagastamise menetluse lõpetama, kui maksukohustuslane ei ole määranud tähtaja jooksul esitanud selle direktiivi artikli 20 alusel selle asutuse nõutud lisateavet, ja sellise teabe puudumisel ei saa käibemaksu tagastamise taotlust menetleda, tingimusel et menetlemise lõpetamise otsust käsitatakse tagastamistaotluse rahuldamata jätmise otsusena nimetatud direktiivi artikli 23 lõike 1 tähenduses ja et selle peale saab esitada kaebuse, mis vastab sama direktiivi artikli 23 lõike 2 esimeses lõigus sätestatud nõuetele.

Allkirjad