



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

2. mai 2019*

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Käibemaksu tagastamine – Direktiiv 2008/9/EÜ – Artikkel 20 – Tagastamisliikmesriigi lisateabenõue – Nõue esitada teave ühe kuu jooksul ajast, mil see jõudis isikuni, kellele see oli adresseeritud – Tähtaja õiguslik olemus ja sellest kinni pidamata jätmise tagajärjed

Kohtuasjas C-133/18,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel tribunal administratif de Montreuil (Montreuil' halduskohus, Prantsusmaa) 14. veebruari 2018. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 20. veebruaril 2018, menetluses

Sea Chefs Cruise Services GmbH

versus

Ministre de l'Action et des Comptes publics,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja president A. Prechal, kohtunikud F. Biltgen, J. Malenovský, C. G. Fernlund (ettekandja) ja L. S. Rossi,

kohtujurist: G. Hogan,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Sea Chefs Cruise Services GmbH, esindaja: *avocate* D. Martin-Picod,
- Prantsuse valitsus, esindajad: A. Alidière, E. de Moustier ja D. Colas,
- Hispaania valitsus, esindaja: S. Jiménez García,
- Euroopa Komisjon, esindajad: N. Gossement ja J. Jokubauskaitė,

olles 17. jaanuari 2019. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

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.
- 2 Taotlus on esitatud kohtuvaidluses, mille pooled on Saksamaal asuv äriühing Sea Chefs Cruise Services GmbH (edaspidi „Sea Chefs“) ja ministre de l'Action et des Comptes publics (Prantsuse avaliku sektori ja eelarve minister) ning mis puudutab viimati nimetatud poole otsust jätta rahuldamata Sea Chefsi taotlus tagastada selle äriühingu poolt 2014. aastal makstud käibemaks.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Direktiiv 2008/9

- 3 Direktiivi 2008/9 põhjendus 2 on sõnastatud järgmiselt:

„[Nõukogu 6. detsembri 1979. aasta kaheksandas direktiivis 79/1072/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – välismaal asuvatele käibemaksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord (EÜT 1979, L 331, lk 11; ELT eriväljaanne 09/01, lk 79)] sätestatud korda tuleks muuta tähtaja suhtes, mille jooksul ettevõtteid tagastamisaotluste suhtes langetatud otsustest teavitatakse. Samas tuleks sätestada, et ettevõtetel on samuti kohustus teatud tähtaja jooksul vastata. Lisaks tuleks korda lihtsustada ja ajakohastada, võimaldades kasutada kaasaegseid tehnoloogiaid.“

- 4 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.“

- 5 Direktiivi artiklis 1 on sätestatud:

„Käesolevas direktiivis sätestatakse üksikasjalikud eeskirjad käibemaksu tagastamiseks vastavalt [nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1)] artiklile 170 maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis [...]“.

- 6 Direktiivi 2008/9 artikli 2 järgi:

„Käesolevas direktiivis kasutatakse järgmisi mõisteid:

[...]

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

7 Selle direktiivi artiklis 3 on ette nähtud:

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

[...]“.

8 Direktiivi artiklis 5 on sätestatud:

„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/EÜ artikli 169 punktides a ja b nimetatud tehingud;

[...]“.

9 Direktiivi 2008/9 artiklis 7 on ette nähtud:

„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.“

10 Direktiivi artiklis 8 on sätestatud:

„1. Tagastamistaotlus sisaldab järgmist teavet:

a) taotleja nimi ja täielik aadress;

b) aadress elektroonilisel teel ühenduse võtmiseks;

c) taotleja äritegevuse kirjeldus, mille jaoks kaupu ja teenuseid saadakse;

d) tagastamisperiood, mille kohta taotlus esitatakse;

e) taotleja tõend, et ta pole tagastamisperioodi jooksul tarninud kaupu ega osutanud teenuseid [...], mida käsitatakse tagastamisliikmesriigis teostatud kaubatarne või teenuse osutamisenä;

f) taotleja käibemaksukohustuslasena registreerimise number või maksuviitenumber;

g) pangakontode andmed, sealhulgas IBAN ja BIC koodid.

2. 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/EÜ artiklite 239 ja 240 sätetega, välja arvatud impordi puhul;

c) tagastamisliikmesriigi eesliide vastavalt direktiivi 2006/112/EÜ 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 [direktiivi 2008/9] artiklile 5 ja artikli 6 teisele lõigule arvestatud mahaarvatava käibemaksu summa, mis on väljendatud tagastamisliikmesriigi vääringus;
- g) vajaduse korral mahaarvatava käibemaksu osa, mis arvutatakse [käesoleva direktiivi] artikli 6 kohaselt ja mida väljendatakse protsentides;
- h) [käesoleva direktiivi] artiklis 9 toodud koodide kohaselt kirjeldatud soetatud kaupade ja saadud teenuste laad.“

11 Direktiivi 2008/9 artiklis 9 on ette nähtud:

„1. Tagastamistaotluses kirjeldatakse soetatud kaupade ja saadud teenuste laadi järgmiste koodidega:

[...]

2. Tagastamisliikmesriik võib taotlejalt nõuda lisateabe esitamist elektroonilisel teel ja vastavate koodide abil iga lõikes 1 toodud koodi kohta, sellises ulatuses, nagu selline teave on vajalik seoses mis tahes mahaarvamise piirangutega, mis tulenevad direktiivist 2006/112/EÜ, vastavalt sellele, kuidas nimetatud direktiiv on kohaldatav tagastamisliikmesriigis, või asjakohase erandi rakendamise, mille tagastamisliikmesriik on saanud kõnealuse direktiivi artiklite 395 ja 396 kohaselt.“

12 Direktiivi 2008/9 artikli 11 kohaselt:

„Tagastamisliikmesriik võib nõuda, et taotleja esitaks nõukogu [7. oktoobri 2003. aasta] määruse (EÜ) nr 1798/2003 [halduskoostöö kohta käibemaksu valdkonnas ja määruse (EMÜ) nr 218/92 kehtetuks tunnistamise kohta (ELT 2003, L 264, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 392)] artikli 34a lõike 3 teise lõigu kohaselt kindlaksmääratud ühtlustatud koodide abil oma äritegevuse kirjelduse.“

13 Direktiivi artikkel 15 on sõnastatud järgmiselt:

„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.

[...]“.

14 Direktiivi artiklis 19 on ette nähtud:

„1. Tagastamisliikmesriik teatab taotlejale viivitamata elektroonilisel teel kuupäeva, millal ta taotluse kätte sai.

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

15 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. 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.“

16 Direktiivi 2008/9 artiklis 21 on ette nähtud:

„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.

Kui tagastamisliikmesriik nõuab täiendavat lisateavet, teatab tagastamisliikmesriik taotlejale oma otsusest tagastamistaotluse kohta tervikuna või osaliselt kaheksa kuu jooksul taotluse kättesaamisest selle liikmesriigi poolt.“

17 Direktiivi artikli 23 kohaselt:

„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.“

18 Selle direktiivi artiklis 26 on sätestatud:

„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. [...]“.

Direktiiv 2006/112/EÜ

- 19 Direktiivi 2006/112, mida on muudetud nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/8/EÜ (ELT 2008, L 44, lk 11) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 9 lõike 1 teises lõigus on ette nähtud:

„Majandustegevus“ on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.“

- 20 Käibemaksudirektiivi artikli 167 kohaselt:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

- 21 Direktiivi artiklis 169 on sätestatud:

„Lisaks artiklis 168 nimetatud mahaarvamisele on maksukohustuslasel õigus artiklis 168 nimetatud käibemaks maha arvata, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse järgmiste tehingute tarbeks:

- a) seoses artikli 9 lõike 1 teises lõigus nimetatud majandustegevusega väljaspool seda liikmesriiki, kus maks tasumisele kuulub või kus maks on tasutud, tehtavad tehingud, mille puhul võiks maksu maha arvata, kui need oleksid tehtud selles liikmesriigis;
- b) tehingud, mis on maksust vabastatud artiklite 138, 142 ja 144, artiklite 146–149, artiklite 151, 152, 153 ja 156, artikli 157 lõike 1 punkti b, artiklite 158–161 ja artikli 164 kohaselt;
- c) tehingud, mis on maksust vabastatud artikli 135 lõike 1 punktide a–f kohaselt, kui teenuse saaja asub väljaspool ühendust või kui nimetatud tehingud on vahetult seotud ühendusest välja ekspordiks ettenähtud kaupadega.“

- 22 Direktiivi artikli 170 kohaselt:

„Igal maksukohustuslasel, kelle asukoht ei ole [nõukogu 17. novembri 1986. aasta kolmeteistkümnenda direktiivi 86/560/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühenduse territooriumil registreerimata maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord (EÜT 1986, L 326, lk 40; ELT eriväljaanne 09/01, lk 129)] artikli 1, 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:

- a) artiklis 169 nimetatud tehingud;
- b) tehingud, mille puhul käibemaksu tasub artiklite 194–197 või 199 kohaselt üksnes soetaja või saaja.“

- 23 Direktiivi artikli 171 lõike 1 kohaselt:

„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.“

Prantsuse õigus

- 24 Maksuseadustiku üldosa seaduse (*code général des impôts*) II lisa artiklis 242-0 W, millega võeti Prantsuse õigusesse üle direktiivi 2008/9 artikkel 20, on ette nähtud:

„I. – Maksuamet võib artikli 242-0 V II lõikes nimetatud tähtaja jooksul nõuda eelkõige taotlejalt või pädevatelt asutustelt selles Euroopa Liidu liikmesriigis, kus taotleja asub, elektroonilisel teel lisateavet, kui ta leiab, et tal ei ole kogu vajalikku teavet, mille alusel teha otsus taotleja tagastamistaotluse kohta tervikuna või osaliselt. Kui lisateavet nõutakse kelleltki teiselt peale taotleja või liikmesriigi pädevate asutuste, nõutakse seda elektroonilisel teel üksnes siis, kui lisateabe nõude saajal on juurdepääs elektroonilistele vahenditele.

Kui maksuamet peab seda vajalikuks, võib ta nõuda uut lisateavet.

Selle raames võib maksuamet nõuda taotlejalt originaalarve või impordidokumendi originaali esitamist, kui tal on põhjendatud kahtlusi teatud taotluse kehtivuse või õigsuse kohta. See nõue võib puudutada kõiki tehinguid, olenemata nende maksumusest.

II. – I lõike alusel nõutud teave tuleb esitada ühe kuu jooksul kuupäevast, mil teabenõue jõuab isikuni, kellele see oli adresseeritud.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

- 25 Saksamaal asuv äriühing Sea Chefs esitas 17. septembril 2015 oma asukohaliikmesriigi loodud elektroonilise portaali kaudu taotluse ajavahemikus 1. jaanuarist kuni 31. detsembrini 2014 enamakstud käibemaksu tagastamiseks.
- 26 Prantsuse maksuhaldur (edaspidi „maksuhaldur“) saatis 14. detsembril 2015 Sea Chefsile e-kirjaga lisateabenõude. Kuna äriühing ei vastanud sellele nõudele ette nähtud ühekuulise tähtaja jooksul, jättis maksuhaldur 29. jaanuaril 2016 äriühingu tagastamistaotluse rahuldamata.
- 27 Sea Chefs esitas selle rahuldamata jätmise otsuse peale kaebuse tribunal administratif de Montreuil ile (Montreuil halduskohus, Prantsusmaa). Koos kaebusega esitas nimetatud äriühing kohtule ka dokumendid ja teabe, mille esitamist oli maksuhaldur soovinud lisateabenõudes.
- 28 Maksuhaldur leiab, et see kaebus tuleb tunnistada vastuvõetamatuks, sest vastamiseks antud ühekuulise tähtaja järgimata jätmise tõttu lõppes õigus tagastamistaotlust esitada, mis muudab võimatuks puuduse kõrvaldamise seeläbi, et liikmesriigi kohtule esitatakse otse lisateave, mis kinnitab õigust käibemaksu tagastamisele.
- 29 Sea Chefs väidab, et direktiivi 2008/9 artiklis 23 ette nähtud kaebuse kontekstis on see, kui tal ei ole võimalik oma olukorda nõuetega kooskõlla viia, vastuolus liidu õigusega tagatud käibemaksu neutraalsuse ja proportsionaalsuse põhimõtetega.
- 30 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et direktiivis 2008/9 ei ole täpsustatud, millised tagajärjed on käibemaksu tagastamise õigusele sellel, kui direktiivi artikli 20 lõikes 2 nimetatud tähtaega ei järgita, ega ka seda, kas maksukohustuslasel on võimalik taotluses esinevaid puudusi kõrvaldada nii, et ta esitab liikmesriigi kohtule andmed, mis kinnitavad tema õigust maksu tagastamisele.

- 31 Neil asjaoludel otsustas tribunal administratif de Montreuil (Montreuil halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„[K]as [direktiivi 2008/9] [artikli 20 lõiget 2] tuleb tõlgendada nii, et selles on kehtestatud õigust lõpetav norm, mis tähendab, et liikmesriigi maksukohustuslane, kes taotleb käibemaksu tagasimaksmist liikmesriigilt, kus ei ole tema asukoht, ei saa oma tagastamistaotluse puudusi maksukohtus kõrvaldada, kui ta ei ole järginud maksuhalduri poolt [selle direktiivi artikli 20 lõike 1] kohaselt esitatud teabenõudele vastamise tähtaega, või tuleb seda vastupidi tõlgendada nii, et nimetatud maksukohustuslane võib [selle] direktiivi artiklis 23 ette nähtud kaebeõiguse raames ning [käibemaksu] neutraalsuse ja proportsionaalsuse põhimõtete kohaselt oma taotluse puudused maksukohtus kõrvaldada?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

- 32 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega sisuliselt teada, kas direktiivi 2008/9 artikli 20 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et selle sättes ette nähtud ühekuuline tähtaeg tagastamislükmesriigile soovitud lisateabe esitamiseks on õigustlõpetav tähtaeg, mis tähendab, et selle tähtaja ületamisel või vastuse esitamata jätmisel kaotab maksukohustuslane võimaluse kõrvaldada tagastamistaotluses puudused sellega, et ta esitab otse liikmesriigi kohtule lisateabe, mis kinnitab tema õigust käibemaksu tagastamisele.
- 33 Esiteks tuleb märkida, et vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 170 punktile a koostoimes sama direktiivi artikliga 169 ja direktiivi 2008/9 artiklitega 3 ja 5 on igal maksukohustuslasel, kelle asukoht ei ole liikmesriigis, kus ta soetab kaupu ja saab teenuseid või impordib käibemaksuga maksustatavaid kaupu, õigus käibemaksu tagastamisele, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse kas tehingute tarbeks seoses esimesena nimetatud direktiivi artikli 9 lõike 1 teises lõigus toodud tegevusega, mis on teostatud väljaspool seda liikmesriiki, kus maks tasumisele kuulub või kus maks on tasutud, ja mille puhul võiks maksu maha arvata, kui need tehingud oleksid tehtud selles liikmesriigis, või artikli 169 punktides b ja c nimetatud maksust vabastatud tehingute tarbeks. Teiseks viitab käibemaksudirektiivi artikkel 171 selle õiguse kasutamise tingimuste osas direktiivile 2008/9.
- 34 Mis puudutab maksu tagasisaamise õigust, siis Euroopa Kohus on juba täpsustanud, et liikmesriigi territooriumil asuva maksukohustuslase teises liikmesriigis tasutud käibemaksu tagasisaamise õigus – nagu see on reguleeritud direktiiviga 2008/9 – vastab tema kasuks käibemaksudirektiiviga kehtestatud õigusele arvata maha tema enda liikmesriigis tasutud sisendkäibemaks (21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 35 Ka on Euroopa Kohus täpsustanud, et nii nagu mahaarvamisoigus, 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 (vt selle kohta 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punktid 37 ja 38 ning nendes viidatud kohtupraktika).
- 36 Mahaarvamisoigus, kusjuures sama kehtib ka tagasisaamise õiguse kohta, on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei saa põhimõtteliselt kitsendada. Seda õigust rakendatakse kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas (vt selle kohta 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 37 Mis puudutab käibemaksu tagasisaamise õiguse kasutamise tingimusi, siis tuleb esiteks märkida, et direktiivi 2008/9 artikli 15 lõikes 1 on toodud rida kohustusi, mida peab selle direktiivi kohaldamisalasse kuuluv maksukohustuslane täitma tagasisaamise õiguse kasutamiseks, nimelt peab ta esitama tagastamistaotluse oma asukohaliikmesriigile „hiljemalt“ selles sättes ette nähtud tähtajaks ning lisaks esitama ka kogu direktiivi artiklites 8, 9 ja 11 nõutud teabe. Teiseks annab selle direktiivi artikkel 20 tagastamisliikmesriigile, kui see leiab, et tal ei ole kogu asjakohast teavet, mille alusel teha otsus taotluse kohta tervikuna või osaliselt, võimaluse küsida eelkõige taotlejalt või asukohaliikmesriigi pädevatelt asutustelt lisateavet, mis tuleb anda ühe kuu jooksul kuupäevast, mil nõue jõuab isikuni, kellele see oli adresseeritud.
- 38 Mis puudutab viimasena nimetatud sätet, siis tuleb sedastada, et selle sõnastusest endast lähtuvalt ei saa vastata küsimusele, kas selles toodud tähtaeg on või ei ole õigustlõpetav tähtaeg. Siiski saab järeldada selle sätte kontekstist direktiivis 2008/9, et tegemist ei ole siduva tähtajaga.
- 39 Nimelt, mis puudutab tagastamistaotluse esitamise tähtaega kaheksanda direktiivi 79/1072 artiklis 7, milles juba oli kasutatud sõna „hiljemalt“, mis võeti üle direktiivi 2008/9 artikli 15 lõikesse 1, siis Euroopa Kohus on sedastanud, et see sõna on täpsustus, mis näitab väga selgelt, et tagastamistaotlust ei saa kehtivalt esitada pärast selleks kindlaksmääratud tähtaega ja et seetõttu on tegemist õigustlõpetava tähtajaga, mille järgimata jätmisel lõpeb õigus käibemaksu tagastamisele (vt selle kohta 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, punktid 26 ja 33).
- 40 Kuid esiteks ei ole erinevalt direktiivi 2008/9 artikli 15 lõikest 1 selle direktiivi artikli 20 lõikesse 2 sõna „hiljemalt“ üle võetud.
- 41 Nagu märkis kohtujurist enda ettepaneku punktis 36, siis selle sõna väljajäämine näitab direktiivi 2008/9 kontekstis, et liidu seadusandja ei soovinud selle direktiivi artikli 20 lõikes 2 kehtestada õigustlõpetavat tähtaega.
- 42 Teiseks, selle direktiivi artiklis 15 ette nähtud käibemaksu tagastamise taotluse peab esitama maksukohustuslane, kuid sama direktiivi artikli 20 alusel nõutud lisateavet võib küsida ka teiselt isikult kui maksukohustuslane või maksukohustuslase asukohaliikmesriigi asutustelt. Sellisel juhul tähendaks selle teise isiku poolt või nimetatud asutuste poolt vastamata jätmine või mittetähtaegselt vastamine, et ilma mingil moel vastuse andmisele mõju omamata kaotaks maksukohustuslane õiguse käibemaksu tagastamisele, millega oleks rikutud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtteid, millele on viidatud käesoleva kohtuotsuse punktides 34-36.
- 43 Samuti võib selle direktiivi artiklitest 21 ja 26 järeldada, et direktiivi artikli 20 lõikes 2 ette nähtud ühekuuline tähtaeg ei ole õigustlõpetav tähtaeg.
- 44 Nimelt, mis puudutab esiteks direktiivi 2008/9 artiklit 21, siis selle sõnastusest nähtub, et juhul kui tagastamisliikmesriik ei ole saanud nõutud lisateavet, hakkab tähtaeg, mille jooksul see liikmesriik peab teatama otsusest tagastamistaotlus rahuldada või selle rahuldamisest keelduda, kulgema selle direktiivi artikli 20 lõikes 2 nimetatud tähtaja lõppemisest. Nagu märkis kohtujurist enda ettepaneku punktis 40, siis ei välista artikkel 21 ka nõutud lisateabe esitamata jätmisel, et tagastamistaotlus võidakse rahuldada.
- 45 Mis puudutab teiseks direktiivi 2008/9 artiklit 26, mis peaks kooskõlas direktiivi põhjendusega 3 parandama maksukohustuslase olukorda, andes talle eelkõige õiguse saada maksu hilinemisega tagastamise korral viivitusintressi, siis selle artikli teisest lõigust nähtub, et kui tagastamine toimus hilinemisega seetõttu, et maksukohustuslane ei olnud esitanud tagastamisliikmesriigile kindlaksmääratud tähtaja jooksul nõutud lisateavet, ei pea see liikmesriik maksukohustuslasele viivitusintressi maksuma. Kui selle direktiivi artikli 20 lõikes 2 nimetatud tähtaeg oleks õigustlõpetav tähtaeg, tähendaks lisateabetaotlusele hilinemisega vastamine paratamatult tagastamistaotluse rahuldamata jätmist ja mitte sellist maksutagastust, mis on toimunud küll hilinemisega, kuid mille

puhul ei maksta viivitusintressi. Eeltoodust nähtub, et kui tõlgendada artikli 20 lõiget 2 nii, et selles sisalduv tähtaeg on õigustlõpetav tähtaeg, muudaks see sama direktiivi artikli 26 teise lõigu sisutühjaks.

- 46 Järelikult nähtub, et direktiivi 2008/9 artikli 20 lõikes 2 ette nähtud ühekuuline tähtaeg tagastamisliikmesriigile nõutud lisateabe esitamiseks ei ole õigustlõpetav tähtaeg.
- 47 Kuigi Euroopa Kohtu praktikast õigustlõpetavate tähtaegade kohta käibemaksu valdkonnas nähtub, et õigustlõpetav tähtaeg, mille möödumisel nähakse maksumaksjale, kes ei olnud piisavalt hoolas ja kes ei taotlenud sisendkäibemaksu mahaarvamist selleks kindlaksmääratud tähtaja jooksul, ette mahaarvamisoiguse äravõtmine, on käibemaksudirektiiviga kooskõlas, kui järgitud on võrdvärsuse põhimõtet ja tõhususe põhimõtet (vt selle kohta 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika), on direktiivi 2008/9 artikkel 20 kohaldatav, kui tagastamisaotlus on juba esitatud selle direktiivi artiklis 15 kindlaksmääratud tähtaja jooksul.
- 48 Kuna direktiivi 2008/9 artikli 20 lõikes 2 ette nähtud ühekuuline tähtaeg tagastamisliikmesriigile tema nõutud lisateabe esitamiseks ei ole õigustlõpetav tähtaeg, siis olukorras, kus tagastamisaotlus on jäetud tervikuna või osaliselt rahuldamata ning olenemata nõutud lisateabe esitamata jätmisest, võib maksukohustuslane selle otsuse peale nimetatud direktiivi artikli 23 lõike 2 esimese lõigu alusel esitada kaebuse tagastamisliikmesriigi pädevatele asutustele samas vormis ning sama aja jooksul, mis on ette nähtud selles liikmesriigis asukohta omavate isikute tagastamisaotluste puhul. Eeltoodust nähtub, et selle direktiivi artikli 20 lõikes 2 ette nähtud tähtaja järgimata jätmine ei tähenda, et maksukohustuslane kaotab võimaluse kõrvaldada tagastamisaotluses puudused sellega, et ta esitab otse liikmesriigi kohtule lisateabe, mis kinnitab tema õigust käibemaksu tagastamisele.
- 49 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et direktiivi 2008/9 artikli 20 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et selles sättes ette nähtud ühekuuline tähtaeg tagastamisliikmesriigile soovitud lisateabe esitamiseks ei ole õigustlõpetav tähtaeg, mis tähendaks, et selle tähtaja ületamisel või vastuse esitamata jätmisel kaotab maksukohustuslane võimaluse kõrvaldada tagastamisaotluses puudused sellega, et ta esitab otse liikmesriigi kohtule lisateabe, mis kinnitab tema õigust käibemaksu tagastamisele.

Kohtukulud

- 50 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 (kolmas 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, artikli 20 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et selles sättes ette nähtud ühekuuline tähtaeg tagastamisliikmesriigile soovitud lisateabe esitamiseks ei ole õigustlõpetav tähtaeg, mis tähendaks, et selle tähtaja ületamisel või vastuse esitamata jätmisel kaotab maksukohustuslane võimaluse kõrvaldada tagastamisaotluses puudused sellega, et ta esitab otse liikmesriigi kohtule lisateabe, mis kinnitab tema õigust käibemaksu tagastamisele.

Allkirjad