



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
MACIEJ SZPUNAR
esitatud 14. detsembril 2023¹

Kohtuasi C-746/22

Slovenské Energetické Strojárne A.S.
versus

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Fővárosi Törvényszék (Pealinna Budapesti kohus, Ungari))

Eelotsusetaotlus – Maksud – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ –
Artikkel 170 – Käibemaksu tagastamine maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole
tagastamisliikmesriigis – Direktiiv 2008/9/EÜ – Artikkel 20 – Tagastamisliikmesriigi poolt
lisateabe taotlemine – Menetluse peatamine lisateabe õigeaegselt esitamata jätmise tõttu –
Artikkel 23 – Keeldumine sellise teabe arvesse võtmisest, mis esitati esimest korda
alles vaidemenetluses

Sissejuhatus

1. Ühises käibemaksusüsteemis mängib olulist rolli õigus arvata maha sisendkäibemaksu, võimaldades maksukohustuslasel vältida selle maksuga maksustamise koormust, mida kannavad alles tarbijad. Võttes aga arvesse käibemaksu territoriaalset laadi, mis on piiratud eri liikmesriikide territooriumiga, ei teki mahaarvamisõigust juhul, kui maksukohustuslane, kellel ei ole kõnealuses liikmesriigis asukohta ega püsivat majandustegevusega tegelemise kohta, soetab selles liikmesriigis kaupu või teenuseid, mida ta kasutab oma maksustatava tegevuse tarbeks teises liikmesriigis või maksustatava tegevuse tarbeks, mis aga ei too maksukohustuslase jaoks kaasa käibemaksu tasumise kohustust, näiteks seoses nn pöördmaksustamise mehhanismiga. Sellisel juhul puudub nimelt kõnealuse liikmesriigi territooriumil tasumisele kuuluv käibemaks, millest saab maha arvata käibemaksu, mille maksukohustuslane on selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste soetamisel tasunud.

2. Mahaarvamisõiguse asemel näeb liidu õigus sellises olukorras ette õiguse tasutud käibemaks tagasi saada. Liidu õigus reguleerib üsna üksikasjalikult mitte ainult selle tagasisaamisõiguse materiaalseid aspekte, vaid ka sellega seonduvaid menetluslikke küsimusi, sh tähtaegu, mis kehtivad tagastamisaotluse menetlemisel.

¹ Algkeel: poola.

3. Euroopa Kohus on juba korduvalt neid õigusnorme tõlgendanud.² Nagu aga näitab ka käesolev kohtuasi, siis võib sellest kohtupraktikast teha lahknemise järeldusi selliste tähtaegade õigusliku olemuse ja nende järgimata jätmise tagajärgede kohta. Euroopa Kohtul on seega võimalus selgitada eeltoodud sätete tõlgendust ja hajutada tekkinud kahtlused.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

4. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi³ (muudetud 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/8/EÜ⁴) (edaspidi „direktiiv 2006/112“), artikli 170 punkt b ja artikli 171 lõige 1 näevad ette:

„Artikkel 170

Igal maksukohustuslasel, kelle asukoht ei ole [...] direktiivi 2008/9/EÜ⁵ 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 199 kohaselt üksnes soetaja või saaja.

Artikkel 171

1. 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.

[...]“.

² Vaata eelkõige Euroopa Kohtu järgmisi otsuseid: 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382); 2. mai 2019. aasta kohtuotsus Sea Chefs Cruise Services, (C-133/18, EU:C:2019:354) (edaspidi „kohtuotsus Sea Chefs Cruise Services“); 17. detsembril 2020. aasta kohtuotsus Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050); 9. septembri 2021. aasta kohtuotsus GE Auto Service Leasing (C-294/20, EU:C:2021:723) (edaspidi „kohtuotsus GE Auto Service Leasing“).

³ ELT 2006, L 347, lk 1.

⁴ ELT 2008, L 44, lk 11.

⁵ Nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiv, 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).

5. Direktiivi 2008/9 artiklid 3, 5, 7, 15, 19, 20, 21, 23 on sõnastatud järgmiselt:

„Artikkel 3

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:

[...]

- ii) kaubad, mis tarnitakse, ja teenused, mis osutatakse isikutele, kes vastutavad käibemaksu tasumise eest direktiivi 2006/112/EÜ artiklite 194 kuni 197 ja artikli 199 kohaselt.

[...]

Artikkel 5

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:

[...]

- b) tehingud isikutele, kes vastutavad käibemaksu tasumise eest direktiivi 2006/112/EÜ artiklite 194 kuni 197 ja artikli 199 kohaselt, nagu neid kohaldatakse tagastamisliikmesriigis.

[...]

Artikkel 7

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.

[...]

Artikkel 15

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.

[...]

Artikkel 19

[...]

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

Artikkel 20

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 [...].

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

Artikkel 21

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.

[...]

Artikkel 23

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.“

Ungari õigus

6. Direktiivi 2008/9 artiklite 19–21 sätted võeti Ungari õigusesse üle 2007. aasta seaduse nr CXXVII käibemaksu kohta (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény)⁶ §-des 251/C, 251/E, 251/F ja 251/G.

7. 2017. aasta seaduse nr CLI maksukorralduse kohta (az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény)⁷ (edaspidi „maksukorralduse seadus“) § 49 lõike 1 punkti b kohaselt peatatakse maksumenetlus, kui taotleja ei ole esitanud deklaratsiooni või ei ole seda maksuhalduri nõudmisel korrigeerinud ja seetõttu ei ole võimalik taotlust läbi vaadata.

8. Maksukorralduse seaduse §-s 124 on ette nähtud õigus maksuotsused edasi kaevata. Selle paragrahvi lõike 3 kohaselt ei saa kaebuses viidata asjaoludele või tõenditele, millest kaebaja oli teadlik, aga mida ta ei esitanud maksuhaldurile esimeses astmes, kuigi temalt neid nõuti.

9. 2017. aasta seaduse nr I halduskohtumenetluse kohta (a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény)⁸ § 78 lõike 4 kohaselt võib pool tugineda kohtus asjaolule, mida ei ole käsitletud varasemas menetluses kas seetõttu, et asutus keeldus seda asjaolu arvesse võtmast või seetõttu, et pool ei olnud endast sõltumatutel põhjustel sellest asjaolust teadlik või ei viidanud sellele.

Faktilised asjaolud, menetluse kulg ja eelotsuse küsimused

10. Äriühing Slovenské Energetické Strojárne A.S. (edaspidi „äriühing SES“), asukoht Slovakkias, tegutseb energiaehituse sektoris. 2020. aastal osutas äriühing Újpesti (Ungari) elektriijaama paigaldamise ja monteerimise teenuseid. Nende teenuste osutamiseks soetas äriühing Ungaris mitmesuguseid kaupu ja kasutas erinevaid teenuseid.

11. 18. veebruaril 2021 pöördus äriühing SES Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (Ungari maksu- ja tolliameti suurte maksumaksjate maksu- ja tollidirektoraat; edaspidi „esimese astme maksuhaldur“) poole käibemaksu tagastamise taotlusega summas 37 013 654 Ungari forintit (HUF) (umbes 97 400 eurot), mille äriühing maksis Ungaris 2020. aastal ostetud kaupadelt ja teenustelt.

12. 22. veebruaril 2021 nõudis esimese astme maksuhaldur, et äriühing SES esitaks ühe kuu jooksul käibemaksu tagastamise taotlusega seotud dokumente. Kuigi äriühing SES sai selle nõude e-posti teel kätte, ei vastanud ta sellele.⁹

⁶ *Magyar Közlöny* 2007/155 (XI. 16.).

⁷ *Magyar Közlöny* 2017/192.

⁸ *Magyar Közlöny* 2017/30.

⁹ Oma seisukohtades selgitab äriühing SES esimese astme maksuhalduri nõudele vastamata jätmise põhjusi. Ma ei leia aga, et need põhjused oleksid olulised käesolevas asjas esimesele eelotsuse küsimusele vastamisel. Igatahes ei viita miski põhikohtuasjas sellele, et äriühing SES oleks püüdnud käibemaksu tagastamise õigust kuritarvitada.

13. Seetõttu peatas esimese astme maksuhaldur oma 6. mai 2021. aasta otsusega vastavalt maksukorralduse seaduse § 49 lõike 1 punktile b äriühingu SES taotluse alusel algatatud menetluse.

14. 9. juunil 2021 kaebas äriühing SES selle otsuse Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóságale (Ungari maksuameti kaebuste menetlemise direktoraat; edaspidi „teise astme maksuhaldur“) edasi ja esitas samal ajal kõik esimese astme maksuhalduri nõutud dokumendid.

15. Oma 20. juuli 2021. aasta otsusega jättis teise astme maksuhaldur esimese astme maksuhalduri otsuse kehtima. Teise astme maksuhaldur märkis, et maksukorraldust käsitlevad õigusnormid ei võimalda tugineda vaidemenetluses uutele tõenditele, millest kaebuse esitaja oli teadlik enne esimese astme maksuhalduri otsust, aga mida ta ei esitanud, kuigi maksuhaldur temalt seda nõudis.

16. Äriühing SES kaebas selle otsuse edasi Fővárosi Törvényszékile (Pealinna Budapesti kohus, Ungari). Äriühing vaidlustas maksukorralduse seaduse § 124 lõike 3 kohaldamise direktiivi 2008/9 kohases käibemaksu tagastamise menetluses, sest see piirab äriühingu hinnangul edasikaebamisõigust, mis on ette nähtud selle direktiivi artikli 23 lõikes 2. Samuti leiab äriühing, et ühe kuu pikkune tähtaeg, mis on nimetatud viidatud direktiivi artikli 20 lõikes 2, ei ole oma olemuselt õigustlõpetav. Teise astme maksuhalduri hinnangul aga on maksukorralduse seaduse § 124 lõige 3 käibemaksu tagastamise menetluses kohaldatav. See ei jäta aga niisuguses olukorras maksukohustuslast nagu äriühing SES ilma käibemaksu tagasisaamise õigusest, sest maksukohustuslane saab taotleda tähtaja ennistamist.

17. Neil asjaoludel otsustas Fővárosi Törvényszék (Pealinna Budapesti kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas nõukogu direktiivi [2008/9/EÜ] artikli 23 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et nimetatud direktiivis edasikaebamise kohta sätestatud nõuetega on kooskõlas riigisisene õigusnorm – nimelt 2017. aasta CLI seaduse maksukorralduse kohta (az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény; edaspidi „maksukorralduse seadus“) § 124 lõige 3 –, mis ei luba käibemaksu tagastamise taotluste hindamisel kooskõlas nõukogu direktiiviga [2006/112/EÜ] 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 direktiivis 2008/9 sätestatud vorminõuded ja tähtajad?
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 Euroopa Liidu põhiõiguste harta (edaspidi „harta“) artiklis 47 sätestatud õigusega tõhusale õiguskaitsevahendile ja õiglasele kohtulikule arutamisele, [direktiivi 2006/112] artiklites 167, 169, 170 ja artikli 171 lõikes 1 sätestatuga ning [Euroopa Kohtu] väljatöötatud neutraalse maksustamise 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 maksukorralduse seaduse § 49 lõike 1 punkt b –, mille kohaselt maksuhaldur lõpetab menetluse, kui taotluse esitanud maksukohustuslane ei täida maksuhalduri korraldust ega oma kohustust puudused kõrvaldada ning kui selle tegematajätmise korral ei ole võimalik taotluse kohta hinnangut anda, ega jätkata omal algatusel menetlust?“

18. Eelotsusetaotlus laekus Euroopa Kohtule 6. detsembril 2022. Oma kirjalikud tähelepanekud esitasid äriühing SES, Ungari, Euroopa Liidu Nõukogu¹⁰ ja Euroopa Komisjon. Euroopa Kohus otsustas asja arutada ilma kohtuistungita.

Analüüs

19. Eelotsusetaotluse esitanud kohus esitab käesolevas kohtuasjas Euroopa Kohtule kolm eelotsuse küsimust, millest põhikohtuasja vaidluse lahendamise kontekstis on kõige olulisem esimene küsimus. Analüüsi alustan aga teisest eelotsuse küsimusest, sest vastuse sellele küsimusele võib kergesti tuletada Euroopa Kohtu senisest praktikast ja see mõjutab esimese küsimuse analüüsi.

Teine eelotsuse küsimus

20. Teine eelotsuse küsimus puudutab kahte eraldi küsimust. Esimene küsimus on see, milline õiguslik olemus on ühe kuu pikkusel tähtajal, mis on taotlejale antud, et vastata käibemaksu tagastamise taotlust läbivaatava maksuhalduri nõudele esitada direktiivi 2008/9 artikli 20 lõikes 2 ette nähtud lisateave. Konkreetsemalt püüab eelotsusetaotluse esitanud kohus kindlaks teha, kas seda tähtaega saab pidada õigustlõpetavaks tähtajaks ehk kas selle eiramine võib käibemaksukohustuslase ilma jätta võimalusest tugineda lisateabele tagastamistaotluse menetlemise edasistel etappidel. Teine küsimus puudutab seda, kas kõnealuse tähtaja selline õigustlõpetav olemus on kooskõlas harta artikliga 47 ning liidu muude käibemaksualaste põhimõtete ja õigusnormidega. Eelotsusetaotluse esitanud kohus esitab teise eelotsuse küsimuse juhuks, kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, samas ei saa sellele küsimusele Euroopa Kohtu senise praktika alusel vastata, käsitlemata enne esimest küsimust.

Kohtuotsus Sea Chefs Cruise Services

21. Direktiivi 2008/9 artikli 20 lõikes 2 ette nähtud tähtaja õigusliku olemuse on Euroopa Kohus nimelt määratlenud oma otsuses kohtuasjas Sea Chefs Cruise Services. Selles kohtuotsuses sedastas Euroopa Kohus selgelt, et kõnealune tähtaeg ei ole õigustlõpetav tähtaeg ja selle eiramine ei jäta maksukohustuslast ilma võimalusest täiendada tagastamistaotlust kohtumenetluse etapis¹¹.

22. Euroopa Kohus tugines selles otsuses direktiivi 2008/9 sõnasõnalisele ja süsteemsele tõlgendusele¹². Lisaks märkis Euroopa Kohus, et direktiivi 2008/9 artikli 20 lõike 1 kohaselt saab lisateabe esitamise nõude suunata lisaks käibemaksu tagastamist taotlevale maksukohustuslasele ka maksukohustuslase asukohaliikmesriigile või kolmandatele isikutele. Sellises olukorras ei saa võimalik hilinemine nende asutuste poolt, mida maksukohustuslane ei saa mõjutada, tuua tema jaoks kaasa tagastusõigusest ilmajäämise¹³.

¹⁰ Nõukogu seisukohad esitati juhuks, kui tõlgendada käesolevas asjas esitatud eelotsusetaotlust taotlusena uurida direktiivi 2008/9 artikli 20 lõike 2 kehtivust harta artikli 47 kontekstis.

¹¹ Kohtuotsus Sea Chefs Cruise Services, resolutsioon.

¹² Kohtuotsus Sea Chefs Cruise Services, punktid 39–41 ja 43–46.

¹³ Kohtuotsus Sea Chefs Cruise Services, punkt 42.

23. Euroopa Kohus kinnitas lõpuks, et kuna direktiivi 2008/9 artikli 23 lõike 2 kohaselt võib maksukohustuslane käibemaksu tagastamisest keeldumise otsuse edasi kaevata, siis ei ole artikli 20 lõikes 2 ette nähtud tähtaeg õigustlõpetav tähtaeg ja sellise otsuse edasikaebamise menetluses on maksukohustuslasel õigus viidata lisateabele oma tagastusõiguse põhjendamiseks¹⁴. Seda tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslane võib muu hulgas viidata teabele või dokumentidele, mille esitamist tagastamistaotlust läbivaatav maksuhaldur temalt nõudis, aga mida maksukohustuslane ei esitanud direktiivi 2008/9 artikli 20 lõikes 2 ette nähtud tähtaja jooksul.

24. On tõsi, et kohtuotsuses *Sea Chefs Cruise Services* käsitles Euroopa Kohus konkreetselt maksukohustuslase võimalust viidata lisateabele liikmesriigi kohtus toimivas menetluses. See tulenes aga selle kohtuotsusega lõpetatud põhikohtuasja konkreetsetest asjaoludest ja eelotsuse küsimuse sõnastusest. Euroopa Kohus viitas aga selgelt maksukohustuslase õigusele kaevata direktiivi 2008/9 artikli 23 lõikes 2 ette nähtud maksutagastust puudutav otsus edasi¹⁵. Kõnealune õigusnorm nimetab aga üldiselt „kaebust liikmesriigi *pädevatele asutustele*“, mis võib hõlmata nii kohtuid kui ka haldusasutusi. Seda kinnitab eelkõige selle lõike teine lõik, mille kohaselt peab maksukohustuslasel olema võimalik kasutada tagastamisliikmesriigis „mis tahes haldus- või kohtumenetlust“. Üaltoodu tõttu ei ole kohtuotsusest *Sea Chefs Cruise Services* tulenevad järeldused kohaldatavad mitte ainult kohtumenetlustele, vaid ka – nagu käesolevas asjas – halduskaebustele, mis on esitatud käibemaksu tagastamist puudutavate otsuste peale, kui selline edasikaebamise kord on ette nähtud tagastamisliikmesriigi õiguses.

25. Seega tuleks teise eelotsuse küsimuse esimesele poolele vastata nii, et kohtuotsuse *Sea Chefs Cruise Services* kohaselt ei saa ühe kuu pikkust tähtaega, mis on ette nähtud direktiivi 2008/9 artikli 20 lõikes 2, pidada õigustlõpetavaks tähtjaks.

Kohtuasjas GE Auto Service Leasing tehtud otsuse mõju puudumine

26. Seda lahendust ei sea kahtluse alla ka järeldused, mis tulenevad kohtuotsusest *GE Auto Service Leasing*. Selles otsuses sedastas Euroopa Kohus, et liidu õigusega ei ole vastuolus keeldumine käibemaksu tagastamisest maksukohustuslasele, kes ei esitanud pädevale maksuhaldurile tähtaja jooksul kõiki nõutavaid dokumente ja teavet, et tõendada oma õigust maksutagastusele, isegi kui see maksukohustuslane esitas kõik need dokumendid ja kogu teabe omal algatusel vaidemenetluses või kohtumenetluses, mis puudutas käibemaksutagastusest keeldumise otsust¹⁶. Võttes aga arvesse selle kohtuotsusega lõpetatud kohtuasja erilisi asjaolusid, ei saa seda minu hinnangul kohaldada käesolevas kohtuasjas.

27. Esiteks, kohtuotsus *GE Auto Service Leasing* ei puudutanud mitte direktiivi 2008/9, vaid direktiivi 79/1072/EMÜ tõlgendamist¹⁷. See direktiiv oli palju vähem üksikasjalik kui direktiiv 2008/9. Eelkõige määras see maksukohustuslastele ainult ühe menetlustähtaja, nimelt maksutagastustaotluse esitamise tähtaja¹⁸. See direktiiv ei reguleerinud üldse maksuhalduri poolt

¹⁴ Kohtuotsus *Sea Chefs Cruise Services*, punkt 48.

¹⁵ Vt eelkõige kohtuotsus *Sea Chefs Cruise Services*, punkt 48.

¹⁶ Kohtuotsus *GE Auto Service Leasing*, resolutsiooni punkt 1.

¹⁷ Nõukogu 6. detsembri 1979. aasta kaheksas direktiiv kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – välismaal asuvatele maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord (EÜT 1979, L 331, lk 11; ELT eriväljaanne 09/01, lk 79).

¹⁸ See tähtaeg on aga õigustlõpetav tähtaeg, vt 21. juuni 2012. aasta otsus kohtuasjas *Elsacom* (C-294/11, EU:C:2012:382, resolutsioon).

lisateabe nõudmise küsimust, jättes selle teema täielikult liikmesriigi õiguse reguleerida. See aga tähendab, et liidu õiguse kontekstis olid liikmesriigid siin piiratud ainult võrdväarsuse ja tõhususe põhimõtetega.

28. Teiseks, maksuhalduri nõue kohtuasjas, milles tehti kohtuotsus GE Auto Service Leasing, puudutas selliste dokumentide esitamist maksukohustuslase poolt, mille lisamist tagastustaotlusele nõudis direktiiv 79/1072 ise oma artiklis 3, nimelt taotlusega hõlmatud arvete ja asukohaliikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreerimise tunnistuse esitamist. Kõnealuse direktiivi sätete kohaselt oli nende dokumentide lisamine taotlusele maksukohustuslase mahaarvamisõiguse kasutamise tingimuseks¹⁹. Dokumentide puudumine muutis seega võimatuks selle õiguse olemasolu kindlakstegemise.

29. Nõue esitada lisateave direktiivi 2008/9 artikli 20 lõike 1 kohaselt võib aga puudutada – nagu viitab ka sõnaosa „lisa-“ – teavet või dokumente, mille lisamine tagastustaotlusele ei ole nõutav kõnealuse direktiivi artiklite 8–10 kohaselt ja mille puudumine võib kaasa tuua tagastamisest keeldumise, aga ei pruugi seda kaasa tuua²⁰.

30. Kolmandaks sätestas Euroopa Kohus kohtuotsuses GE Auto Service Leasing reservatsiooni, et selles esitatud direktiivi 79/1072 tõlgendus on kohaldatav tingimusel, et järgitakse võrdväarsuse põhimõtet ja tõhususe põhimõtet. Kuigi Euroopa Kohus leidis, et selle kohtuotsusega lõpetatud põhikohtuasjas ei olnud käibemaksu tagastamise õiguse kasutamine maksukohustuslase jaoks ülemäära keeruline või võimatu, jättis ta selle küsimuse siiski liikmesriigi kohtu otsustada. See näitab minu hinnangul, et lahendus, milleni Euroopa Kohus selles otsuses jõudis, oli tugevalt seotud põhikohtuasja täpsete asjaoludega ja seda ei peaks kohaldama kohtuasjades, mis sellest kohtuasjast suurel määral erinevad.

31. Neljandaks, asjaolu, et kohtuotsuses GE Auto Service Leasing ei viidanud Euroopa Kohus kordagi kohtuotsusele Sea Chefs Cruise Services, mis oli tehtud rohkem kui kaks aastat varem, näitab minu hinnangul seda, et Euroopa Kohus pidas neid kahte kohtuasja täiesti erinevateks ja seega ei sea kohtuotsus Auto Service Leasing kuidagi kahtluse alla järeldusi, mis tulenevad kohtuotsusest Sea Chefs Cruise Services.

Küsimus, kas direktiivi 2008/9 artikli 20 lõige 2 on kooskõlas harta artikliga 47

32. Küsimuse harta artikli 47 tõlgendamise kohta esitas eelotsusetaotluse esitanud kohus juhuks, kui leitakse, et direktiivi 2008/9 artikli 20 lõikes 2 määratud tähtaeg võib olla oma olemuselt õigustlõpetav. Võttes arvesse vastust, mille soovitan anda teise eelotsuse küsimuse esimesele poolele, see küsimus aga ei kerki.

33. Vaid vahemärkusena märgin, et minu hinnangul – olenemata sellest, kas direktiivi 2008/9 artikli 20 lõikes 2 ette nähtud tähtaeg on õigustlõpetava olemusega või saab seda liikmesriikide õiguses nii tõlgendada – ei ole see vastuolus harta artikliga 47.

34. Nimelt on kõigis õiguskordades teatavad menetluslikud tähtajad, sh tähtajad, mis on olulised harta artikliga 47 kaitstud kohtusse pöördumise õiguse kontekstis, nagu hagi esitamise või edasikaebamise tähtaeg, oma olemuselt õigustlõpetavad ja nende eiramine toob kaasa asja

¹⁹ Kohtuotsus kohtuasjas GE Auto Service Leasing, punkt 54.

²⁰ Nagu on märkinud Euroopa Kohus ise – vt kohtuotsus Sea Chefs Cruise Services, punkt 44.

kohtusse andmise õiguse kaotamise. Kui need tähtajad on kehtestatud mõistlikul viisil²¹, ei ole need vastuolus kohtusse pöördumise õigusega. See õigus peab tagama õiguskindluse ja õigussuhete püsivuse ehk väärtused, mille kaitsmiseks kõnealused tähtajad kehtestatakse²². Seda enam ei saa kohtusse pöördumise õigusega olla vastuolus tähtaeg maksuhaldurile maksu tagastamise taotluse läbivaatamiseks vajaliku teabe esitamiseks, isegi kui tegemist on õigustlõpetava tähtajaga, kui selle tähtaja eiramine ei jäta maksukohustuslast ilma tema suhtes tehtud otsuse vaidlustamise – sealhulgas kohtulik vaidlustamine – õigusest.

Vastus teisele eelotsuse küsimusele

35. Kui rääkida ülejäänud liidu õigusnormidest ja põhimõtetest, millele eelotsusetaotluse esitanud kohus teises eelotsuse küsimuses viitas, siis nende tähendust käesolevas asjas käsitlen hiljem, kui analüüsin esimest eelotsuse küsimust. Seega teen ettepaneku vastata teisele eelotsuse küsimusele, et direktiivi 2008/9 artikli 20 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et selles ette nähtud ühe kuu pikkust tähtaega lisateabe esitamiseks maksuhaldurile, kes vaatab läbi käibemaksu tagastamise taotlust, mille on esitanud maksukohustuslane, kelle asukoht on teises liikmesriigis, ei saa lugeda õigustlõpetavaks tähtjaks.

Esimene eelotsuse küsimus

36. Esimese eelotsuse küsimuse eesmärk on võimaldada eelotsusetaotluse esitanud kohtul hinnata sellise liikmesriigi õigusnormi vastavust liidu õigusele, mis välistab võimaluse viidata vaidemenetluses lisateabele või -dokumentidele, mida esimese astme maksuhaldur nõudis, aga mille maksukohustuslane esitas alles teise astme maksuhaldurile vaidemenetluse etapis.

37. Selle küsimuse täpne sõnastus puudutab ainult direktiivi 2008/9 artikli 23 lõike 2 tõlgendamist. See õigusnorm aga piirdub vaid sätestamisega, et käibemaksu tagastamist puudutavate otsuste edasikaebamise õigus kuulub maksukohustuslastele, kelle asukoht on teises liikmesriigis, samadel alustel kui liikmesriigi maksukohustuslastele. Eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarviliku vastuse andmiseks on vaja minu hinnangul analüüsida liidu muid käibemaksualaseid õigusnorme ja põhimõtteid, eelkõige direktiivi 2006/112 artiklit 170, direktiivi 2008/9 artikli 20 lõiget 2, samuti võrdväarsuse ja tõhususe ning neutraalse maksustamise põhimõtteid. Direktiivi 2006/112 artiklit 170 ning tõhususe põhimõtet ja neutraalsuse põhimõtet nimetas eelotsusetaotluse esitanud kohus teises eelotsuse küsimuses. Esimese eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus seega kindlaks teha, kas eeltoodud liidu õigusnormide ja põhimõtetega on vastuolus selliste liikmesriigi õigusnormide kohaldamine, nagu on kirjeldatud käesoleva ettepaneku punktis 36. Selle küsimuse analüüsimist alustan Euroopa Kohu senise praktika analüüsimisest.

Euroopa Kohtu senine praktika

38. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt vastab sellise käibemaksukohustuslase, kelle asukoht on teises liikmesriigis, direktiivi 2006/112 artiklis 170 ette nähtud õigus tasutud käibemaks tagasi saada riigi territooriumil tasutud käibemaksu mahaarvamise õigusele, mis on

²¹ Samuti ei tundu ühe kuu pikkune tähtaeg sellise teabe või dokumentide esitamiseks, mis tavapärastes tingimustes on maksukohustuslase valduses, sest puudutavad tema enda majandustegevust, olevat liiga range.

²² Vaata ka hiljutine 20. mai 2021. aasta kohtuotsus *Dickmanns vs. EUIPO* (C-63/20 P, EU:C:2021:406, punktid 58 ja 60).

ette nähtud selle direktiivi artiklis 168. See on ühise käibemaksusüsteemi alustala, mille eesmärk on vabastada maksukohustuslased selle maksu koormusest ja tagada neile sellega neutraalne maksustamine. See õigus kuulub käibemaksusüsteemi tervikuna ning üldjuhul ei või seda piirata²³.

39. Neutraalsuse põhimõtte nõuab lisaks, et varasemas käibeetapis tasutud käibemaksu mahaarvamise või tagasisaamise õigus antakse maksukohustuslasele juhul, kui on täidetud selle õiguse saamise sisulised nõuded, isegi kui maksukohustuslane ei ole järginud teatavaid vorminõudeid. Teisiti saaks see olla juhul, kui selliste vorminõuete rikkumise tõttu on takistatud vajaliku tõendi esitamine selle kohta, et sisulised nõuded on täidetud²⁴. Kui rääkida hetkest, mil tuleb esitada tõendid maksutagastuse õiguse sisuliste nõuete täitmise kohta, siis on Euroopa Kohus sedastanud, et ajas piiramatu võimalus selliseid tõendeid esitada tooks kaasa selle, et maksukohustuslase olukorda seoses tema õiguste ja kohustustega maksuhaldurite ees saaks lõputult vaidlustada, mis oleks vastuolus õiguskindluse põhimõttega²⁵.

40. Lisaks sellele määratleb liikmesriikide menetlusautonoomia põhimõtte kohaselt liidu õigusega reguleerimata küsimustes käibemaksu tagasisaamisega seotud vorminõudeid liikmesriikide õigus, pidades kinni võrdväarsuse põhimõttest ja tõhususe põhimõttest. Nende põhimõtete kohaselt aga ei tohi sellised nõuded olla vähem soodsad kui sarnastes riigisisestes olukordades ega tohi tuua kaasa olukorda, kus maksutagastuse õiguse realiseerimine muutub praktikas võimatuks või liiga keeruliseks²⁶.

41. Lõpuks on Euroopa Kohus sedastanud, nagu juba märkisin käesoleva ettepaneku osas, mis käsitles teist eelotsuse küsimust, et direktiivi 2008/9 artikli 20 lõikes 2 sätestatud tähtaeg ei ole õigustlõpetav tähtaeg ja seoses sellega saab maksukohustuslane esitada käibemaksu tagastamise taotlust läbivaatava asutuse nõutud teabe ka kohtumenetluse etapis²⁷.

42. Esimest eelotsuse küsimust tuleb analüüsida just eeltoodud kohtupraktika kontekstis.

Kohaldamine käesolevas kohtuasjas

43. Käesoleva ettepaneku punktides 38–40 analüüsitud kohtupraktika kohaselt ei ole Euroopa Kohus välistanud selliste liikmesriikide õigusnormide vastavust liidu õigusele, mis ei võimalda maksukohustuslasel, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, esitada lisateavet käibemaksu tagastamise taotluse kohta alles kohtumenetluse etapis²⁸, ja mis võimaldavad jätta selliste maksuvabastuse eelduste täitmist tõendavad dokumendid arvestamata, mille maksukohustuslane on esitanud alles pärast maksukontrolli lõpetamist²⁹. Euroopa Kohus ainult seadis selliste õigusnormide lubatavuse sõltuvusse tõhususe põhimõtte ja võrdväarsuse põhimõtte täitmisest³⁰, jättes nende kontrollimise aga liikmesriikide kohtute pädevusse.

²³ Vt ka kohtuotsus *Sea Chefs Cruise Services*, punktid 34–36.

²⁴ Vt ka 17. detsembri 2020. aasta kohtuotsus *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, punktid 47 ja 48).

²⁵ Vt ka kohtuotsus *GE Auto Service Leasing*, punkt 60.

²⁶ Vt ka kohtuotsus *GE Auto Service Leasing*, punkt 59.

²⁷ Kohtuotsus *Sea Chefs Cruise Services*, resolutsioon.

²⁸ Kohtuotsus *GE Auto Service Leasing*.

²⁹ 2. märtsi 2023. aasta kohtuotsus *Koppers Denmark* (C-664/21, EU:C:2023:142, resolutsioon).

³⁰ Käesoleva ettepaneku punktis 39 viidatud kohtupraktika tähenduses.

44. Euroopa Kohus on selliselt otsustanud nii olukorras, kus ta luges liikmesriigi kohtule selles küsimuses juhiseid andes need tingimused, eelkõige aga tõhususe tingimuse pigem täidetuks³¹, kui ka vastupidises olukorras. Kohtuotsuses Nec Plus Ultra Cosmetics sedastas Euroopa Kohus eelkõige, et „tõendite arvesse võtmisest keeldumine enne maksuotsuse tegemist võib muuta liidu õiguskorras tunnustatud õiguste teostamise ülemäära raskeks, kuna selline keeldumine piirab maksukohustuslase võimalust esitada tõendeid käibemaksuvabastuse saamiseks vajalike sisuliste tingimuste täitmise kohta. Riigisisised õigusnormid, mis ei võimalda maksukohustuslasel esitada maksumenetluse selles etapis veel puuduvaid tõendeid, et kinnitada õigust, millele ta tugineb, ega võta arvesse võimalikke selgitusi põhjuste kohta, miks neid tõendeid varem ei esitatud, on seega raskesti ühitatavad proportsionaalsuse põhimõttega ja ka käibemaksu neutraalsuse aluspõhimõttega“³². Viimati jättis Euroopa Kohus liikmesriikide õigusnormide vastavuse küsimuse eelotsusetaotluse esitanud kohtu otsustada kõnealuse otsusega lõpetatud kohtuasjas.

45. Minu hinnangul ei oleks sarnane lahendus käesolevas asjas aga piisav. Käibemaksu tagastamise kord maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, on üsna täpselt reguleeritud direktiivis 2008/9. Nii olulise küsimuse, nagu seda on tagajärjed, mille kõnealuse direktiivi artikli 20 lõikes 2 ette nähtud tähtaja eiramine maksukohustuslasele kaasa toob, jätmine liikmesriikide riigisisese õiguse reguleerida, eeldusel et liikmesriikide kohtute järelevalve all järgitakse võrdväarsuse põhimõtet ja tõhususe põhimõtet, oleks vastuoluks liidu seadusandja läbiviidava ühtlustamise *effet utile*’iga.

46. Kui rääkida võrdväarsuse põhimõttest, siis selle kontrollimine, kas liikmesriigi õigusnormid on nimetatud põhimõttega kooskõlas, nõuab nende õigusnormide tõlgendamist ja peab seega kuuluma liikmesriikide kohtute pädevusse. Käesolevas kohtuasjas ei viita miski sellele, et seda põhimõtet oleks rikutud, kuna kohaldatavad liikmesriigi õigusnormid näivad kehtivat üldiselt kõigi maksumenetluste suhtes. Arvan siiski, et Euroopa Kohus peaks võtma kindlama seisukoha nende õigusnormide kooskõla kohta tõhususe põhimõttega.

47. Tuletan meelde, et tõhususe põhimõtte kohaselt ei tohi liikmesriikide menetlusautonoomia raames välja antud riigisisised õigusnormid muuta liidu õiguskorraga antud õiguste kasutamist ülemäära raskeks või praktiliselt võimatuks³³. Ungari õiguse kohaselt aga ei saa maksukohustuslane, kes ei esitanud tähtaja jooksul tema käibemaksu tagastamise taotlust läbivaatavale asutusele lisateavet, mida see asutus nõudis direktiivi 2008/9 artikli 20 lõike 1 kohaselt, seda viga parandada nii, et ta esitab selle teabe tema taotluse kohta kõnealuse asutuse tehtud otsuse vaidlustamise menetluses. Selle asemel saab ta teatavatel tingimustel esitada selle teabe tõhusal viisil kohtumenetluses pärast kõnealuse otsuse edasi kaebamist³⁴. Minu hinnangul raskendavad sellised õigusnormid liigselt maksutagastuse taotlemist maksukohustuslaste jaoks, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis.

48. Direktiivis 2008/9 on kehtestatud mitu menetlustähtaega, millest on kohustatud kinni pidama nii asjaomased liikmesriikide asutused kui ka huvitatud maksukohustuslased³⁵. Need pooled ei ole aga võrdväärsetes olukordades sellest direktiivist või ka laiemalt liidu käibemaksualasest õigusest tulenevate õiguste kontekstis. Kõnealused õigusnormid peaksid eelkõige kaitsma ja parandama maksukohustuslaste olukorda, maksuhaldurid aga kaitsevad avalikke huve selle süsteemi nõuetekohase toimimise tagamisel. See on eriti oluline käibemaksusüsteemis, mis põhineb

³¹ Vt kohtuotsus GE Auto Service Leasing, punkt 61.

³² 2. märtsi 2023. aasta kohtuotsus Nec Plus Ultra Cosmetics (C-664/21, EU:C:2023:142, punkt 37).

³³ Vt ka kohtuotsus GE Auto Service Leasing, punkt 59.

³⁴ Vt käesoleva ettepaneku punktides 8 ja 9 viidatud liikmesriigi õigusnormide analüüs.

³⁵ Vt ka selle direktiivi põhjendus 2.

neutraalse maksustamise põhimõttel, mille kohaselt ei peaks maksukohustuslased põhimõtteliselt kandma maksustamise majanduslikku koormust. Selles kontekstis täidab direktiivi 2008/9 artikli 20 lõikes 2 ette nähtud tähtaeg minu hinnangul kahte eesmärki. Esiteks tagab see maksukohustuslasele minimaalse aja, vältides olukorda, kus maksuhaldur saab meelevaldselt määrata lisateabe esitamiseks liiga lühikese tähtaja. Teiseks võimaldab see lõpetada kogu maksutagastuse menetluse tähtaja jooksul, mis on ette nähtud selle direktiivi artiklis 21. Nii on tegemist tähtajaga, mis on sätestatud maksukohustuslaste, mitte maksuhaldurite huvides.

49. Loomulikult – nagu Euroopa Kohus on juba märkinud – tagavad menetlustähtajad ka selle, et ebakindlus seoses maksumaksja õigusliku olukorraga ei kehtaks lõputult³⁶. Käibemaksu tagastamise puhul maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, täidab seda eesmärki eelkõige tagastustaotluse esitamise tähtaeg, mis on ette nähtud direktiivi 2008/9 artikli 15 lõikes 1, mis Euroopa Kohtu praktika kohaselt on õigustlõpetav tähtaeg³⁷ ja mille eiramine toob kaasa tagastusõiguse kaotamise. Samas ei ohusta see, kui anda maksukohustuslasele võimalus esitada vaidemenetluse etapis lisateavet, mida nõudis temalt esimese astme maksuhaldur, asjaomase maksukohustuslase õigusliku olukorra ebakindluse pikendamist lõpmatuseni. Sellises menetluses kehtivad nimelt olemuselt ranged menetlustähtajad, sealhulgas eelkõige vaide esitamise tähtaeg, ja menetlus on enamasti piiratud kergesti ettenähtava ajaraamiga.

50. Möistan loomulikult, et võib olla ärritav, kui maksukohustuslane, kellelt esimese astme maksuhaldur on nõuetekohaselt nõudnud konkreetse teabe esitamist, jätab selle ilma olulise põhjuseta õigeks ajaks esitamata ja teeb seda alles vaidemenetluse etapis. Sellises olukorras aga vabastab direktiivi 2008/9 artikli 26 teine lõik tagastamisliikmesriigi kohustusest maksta tagastuse summalt viivist võimaliku hilinemise eest, mistõttu kannab maksukohustuslane ise tema süüks oleva hilinemise kulud. Võin ka ette kujutada, et liikmesriik näeb sellisteks juhtumiteks ette vastutustundetud maksumaksja koormamise tema tegematajätmisest tulenevate täiendavate halduskuludega.

51. Kui aga jätta maksukohustuslane ilma võimalusest esitada pärast tähtaja möödumist teavet tema käibemaksu tagasisaamise õiguse põhjendamiseks, kuigi liikmesriigi õiguse kohaselt on olemas võimalus seda esitada³⁸, mis võib jätta maksukohustuslase kõnealusest õigusest ilma, ei ole see minu hinnangul proportsionaalne ning on vastuolus tõhususe põhimõttega, sest raskendab liigselt ja ilma selge põhjuseta selle õiguse teostamist. Tuletan meelde, et tegemist on ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõttega, mis on selle süsteemi toimetehhanismi alus ja mida põhimõtteliselt ei või piirata³⁹. Selle õiguse piiramine puht vormilistel põhjustel olukorras, kus on täidetud selle sisulised nõuded, oleks vastuolus ka direktiivi 2006/112 artikliga 170, mille kohaselt on kõigil maksukohustuslastel, kes vastavad kõnealustele sisulistele nõetele, õigus maksutagastusele.

52. Seda järeldust ei muuda ka teoreetiline võimalus, et maksukohustuslane viitab tema käibemaksu tagasisaamise õigust põhjendavale lisateabele kohtumenetluses. See sunnib nimelt maksukohustuslast kaebama kohtusse edasi maksutagastusest keeldumise otsuse (või menetluse peatamise otsuse nagu käesolevas asjas), et heastada vormiline menetluslik rikkumine, kuigi halduskorras vaidlustamise menetlus oli selleks lihtsam ja kiirem viis.

³⁶ Vt ka kohtuotsus GE Auto Service Leasing, punkt 60.

³⁷ Vt ka kohtuotsus Sea Chefs Cruise Services, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika.

³⁸ Eelkõige esimese astme otsuste peale esitatud vaiete menetlemise kord.

³⁹ Vt käesoleva ettepaneku punktides 38 ja 39 viidatud kohtupraktika.

53. Lisaks, nagu märkisin käesoleva ettepaneku osas, mis on pühendatud teise küsimuse analüüsile, siis on Euroopa Kohus kohtuotsuses Sea Chefs Cruise Services sedastanud, et direktiivi 2008/9 artikli 20 lõikes 2 ette nähtud tähtaeg ei ole õigustlõpetav tähtaeg ja seetõttu on maksukohustuslasel õigus viidata kohtumenetluses teabele, mida ta ei esitanud selles õigusnormis ette nähtud tähtaja jooksul tema käibemaksutagastuse taotlust läbivaatava asutuse nõudmisel. See sama peaks kehtima vaidemenetluses, kui liikmesriigi õigus näeb sellise õiguse ette otsuste puhul, mis puudutavad käibemaksu tagastamist maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis⁴⁰. Kõik argumendid, mille Euroopa Kohus viidatud otsuses esitas, on võrdväärselt kohaldatavad ka sellisele korrale. Lisateabe esitamise võimaluse puudumine vaidemenetluses olukorras, kus liikmesriigi õigus näeb sellise korra ette, oleks seega vastuolus direktiivi 2008/9 artikli 20 lõike 2 tõlgendusega, mille Euroopa Kohus esitas kohtuasjas Sea Chefs Cruise Services⁴¹.

54. Eeltoodud kaalutlused puudutavad muidugi olukorda, kus on täidetud käibemaksu tagastamise sisulised tingimused ja maksukohustuslase viivitus nõutud teabe esitamisel ei ole mõeldud kelmuse toimepanemiseks või õiguse kuritarvitamiseks. Vastupidises olukorras on liikmesriikidel loomulikult õigus kohaldada nende riigisisiseses õiguses selliste kelmuste või õiguse kuritarvitamiste ennetamiseks ette nähtud meetmeid. Nagu aga Euroopa Kohus on juba märkinud, siis asjaolu, et maksukohustuslane esitab lisateabe alles hilisemas menetlusetapis, ei kujuta endast tegelikult seadusrikkumist⁴².

Vastus küsimusele

55. Seega teen ettepaneku vastata esimesele eelotsuse küsimusele, et direktiivi 2006/112 artiklit 170 ja direktiivi 2008/9 artikli 20 lõiget 2, samuti tõhususe põhimõtet ja neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus selliste liikmesriigi õigusnormide kohaldamine, mis välistavad võimaluse tugineda vaidemenetluses lisateabele või -dokumentidele, mida esimese astme maksuhaldur nõudis, aga mille maksukohustuslane esitas alles teise astme maksuhaldurile vaidemenetluse etapis.

Kolmas eelotsuse küsimus

56. Kolmanda eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus kindlaks teha, kas direktiivi 2008/9 artiklit 23 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi sellise õigusnormi kohaldamine, mille kohaselt peatatakse menetlus, mis puudutab käibemaksu tagastamist maksukohustuslasele, kelle asukoht on teises liikmesriigis, ilma tagastusetaotlust läbi vaatamata, kui kõnealune maksukohustuslane ei ole täitnud kohustust esitada lisateavet maksuhaldurile, kes on temalt seda nimetatud direktiivi artikli 20 alusel nõudnud. Kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohus mainib oma küsimuses ainult direktiivi 2008/9 artikli 23 lõiget 1, ilmneb eelotsusetaotluse selgitustest, et eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib kindlaks teha, kas menetluse peatamise otsus tuleks samastada maksutagastusest keeldumise otsusega. See küsimus on aga reguleeritud kõnealuse direktiivi artikli 23 lõike 2 teises lõigus. Seega teen ettepaneku asuda seisukohale, et kolmas küsimus hõlmab direktiivi 2008/9 artiklit 23 tervikuna.

⁴⁰ Nagu märkisin käesoleva ettepaneku punktis 24.

⁴¹ Nagu märkisin käesoleva ettepaneku punktides 26–30, ei sea seda tõlgendust kahtluse alla hilisem kohtuotsus GE Auto Service Leasing, mis tehti teiste, vähem üksikasjalike liidu õigusnormide alusel.

⁴² Vt samuti kohtuotsus GE Auto Service Leasing, resolutsiooni punkt 2.

57. Direktiivi 2008/9 artikli 23 lõige 1 näeb ette kohustuse põhjendada käibemaksu tagastamisest keeldumise otsust. Direktiiv artikli 23 lõike 2 esimese lõigu kohaselt peab maksukohustuslane saama otsuse edasi kaevata samas vormis ning sama aja jooksul, mis on ette nähtud selles liikmesriigis asukohta omavate isikute tagastamisaotluste puhul. Selle sama direktiivi artikli 23 lõike 2 teine lõik näeb aga ette, et maksukohustuslasel, kelle asukoht on teises liikmesriigis, peab olema võimalik kasutada mis tahes haldus- või kohtumenetlust, mis on kättesaadav samas olukorras olevale maksukohustuslasele, kelle asukoht on selles liikmesriigis, kui tagastamisliikmesriigi otsuse puudumist tagastamisaotluse kohta ei käsitleta ei tagastamisaotluse rahuldamisena ega selle rahuldamata jätmisena. Kui aga tagastamisliikmesriigi riigisisene õigus sellist korda ette ei näe, tuleb otsuse puudumine lugeda maksutagastusest keeldumiseks.

58. Neid õigusnorme tuleks minu hinnangul tõlgendada nii, et kui käibemaksutagastust puudutav menetlus lõpetatakse ilma taotlust läbi vaatamata nagu põhikohtuasjas – otsusega peatada menetlus põhjusel, et maksukohustuslane ei esitanud tähtaja jooksul temalt nõutud lisateavet –, peab maksukohustuslasel olema võimalus see otsus tõhusalt edasi kaevata kas haldus- või kohtumenetluses, mis võimaldaks tal uuesti nõuda tema taotluse läbivaatamist. Lisan, et selline menetluse peatamise otsus või muu menetluse lõpetamise vorm peab sisaldama põhjendust, sest see on edasikaebamisõiguse tõhusa kasutamise eeldus. Kui aga asjaomased edasikaebamisvahendid puuduvad, tuleb menetluse lõpetamist ilma taotlust läbi vaatamata käsitleda maksutagastusest keeldumise otsusena koos kõigi tagajärgedega, mis tulenevad direktiivi 2008/9 artikli 23 lõikest 1 ja artikli 23 lõike 2 esimesest lõigust.

59. Viidatud õigusnormide selline ülesehitus tuleneb erilisest mehhanismist, mis puudutab käibemaksu tagastamist maksukohustuslastele, kelle asukoht on teises liikmesriigis. Nimelt, erinevalt mahaarvamisõigusest, mida maksukohustuslane kasutab iseseisvalt maksuhaldurile maksude tasumise hetkel, nõuab käibemaksu tagasisaamise õigus maksukohustuslaste puhul, kelle asukoht on teises liikmesriigis, kuigi see on mahaarvamisõiguse vaste, tagastamisliikmesriigi positiivset tegutsemist tagastamisotsuse tegemise ja asjakohase summa väljamaksmise kujul. Sellises olukorras on menetluse lõpetamine ilma taotlust läbi vaatamata ja seega viidatud positiivse otsuse puudumine praktiliselt võrdväärne tagastusest keeldumisega. Seetõttu peab maksukohustuslasel olema võimalus menetluse sellise lõpetamise otsus tõhusalt edasi kaevata.

60. Käesoleva kohtuasja kontekstis tuleb lisada – kui Euroopa Kohus nõustub minu pakutud vastusega esimesele ja teisele eelotsuse küsimusele –, et kaabeõigus, mis on maksukohustuslasel pärast seda, kui menetlus on lõpetatud tagastustaotlust läbi vaatamata, peab võimaldama maksukohustuslasel muu hulgas vajaduse korral tugineda lisateabele, mida ta ei esitanud direktiivi 2008/9 artikli 20 kohaselt koostatud taotlust läbi vaatava maksuhalduri nõudmisel. Vastasel juhul muudaks menetluse lõpetamine taotlust läbi vaatamata maksukohustuslase jaoks võimatuks täiendava teabe esitamise tähtaja mittejärgimisest tingitud vea parandamiseks, ja tähtaeg ise kujutaks endast õigustlõpetavat tähtaega, mis oleks vastuolus Euroopa Kohtu otsusega Sea Chefs Cruise Services.

61. Seega teen ettepaneku vastata kolmandale eelotsuse küsimusele, et direktiivi 2008/9 artiklit 23 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus liikmesriigi sellise õigusnormi kohaldamine, mille kohaselt peatatakse menetlus, mis puudutab käibemaksu tagastamist maksukohustuslasele, kelle asukoht on teises liikmesriigis, ilma tagastustaotlust läbi vaatamata, kui kõnealune maksukohustuslane ei ole täitnud kohustust esitada lisateavet maksuhaldurile, kes on temalt seda nimetatud direktiivi artikli 20 alusel nõudnud, tingimusel et liikmesriigi õiguses on olemas tõhus

kord menetluse peatamise otsuse vaidlustamiseks, mis võimaldab maksukohustuslasel eelkõige tugineda vaidemenetluses lisateabele, mida ta peatatud menetluse käigus tähtaegselt ei esitanud. Vastasel juhul tuleb menetluse peatamise otsus lugeda tagastamisest keeldumise otsuseks.

Ettepanek

62. Kõigi ülaltoodud kaalutluste alusel teen ettepaneku vastata eelotsuse küsimustele, mille on Euroopa Kohtule esitanud Fővárosi Törvényszék (Pealinna Budapesti kohus, Ungari):

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 20 lõiget 2

tuleb tõlgendada nii, et

selles ette nähtud ühe kuu pikkust tähtaega lisateabe esitamiseks maksuhaldurile, kes vaatab läbi käibemaksu tagastamise taotlust, mille on esitanud maksukohustuslane, kelle asukoht on teises liikmesriigis, ei saa lugeda õigustlõpetavaks tähtjaks.

2. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi ja mida on muudetud nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/8/EÜ, artiklit 170, direktiivi 2008/9 artikli 20 lõiget 2 ja neutraalse maksustamise põhimõtet

tuleb tõlgendada nii, et

nendega on vastuolus selliste liikmesriigi õigusnormide kohaldamine, mis välistavad võimaluse viidata vaidemenetluses lisateabele või -dokumentidele, mida esimese astme maksuhaldur nõudis, aga mille maksukohustuslane esitas alles teise astme maksuhaldurile vaidemenetluse etapis.

3. Direktiivi 2008/9 artiklit 23

tuleb tõlgendada nii, et

sellega ei ole vastuolus liikmesriigi sellise õigusnormi kohaldamine, mille kohaselt peatatakse menetlus, mis puudutab käibemaksu tagastamist maksukohustuslasele, kelle asukoht on teises liikmesriigis, ilma tagastustaotlust läbi vaatamata, kui kõnealune maksukohustuslane ei ole täitnud kohustust esitada lisateavet maksuhaldurile, kes on temalt seda nimetatud direktiivi artikli 20 alusel nõudnud, tingimusel et liikmesriigi õiguses on olemas tõhus kord menetluse peatamise otsuse vaidlustamiseks, mis võimaldab maksukohustuslasel eelkõige tugineda vaidemenetluses lisateabele, mida ta peatatud menetluse käigus tähtaegselt ei esitanud. Vastasel juhul tuleb menetluse peatamise otsus lugeda tagastamisest keeldumise otsuseks.