Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

21. oktoober 2021 *

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Käibemaksu tagastamise kord maksukohustuslaste puhul, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis – Direktiiv 2008/9/EÜ – Artikli 20 lõige 1 – Tagastamisliikmesriigi nõue esitada lisateavet – Asjaolud, mille kohta võidakse esitada lisateabe nõue – Tagastamistaotlusele kantud summa ja esitatud arvetel oleva summa vaheline erinevus – Hea halduse põhimõte – Käibemaksu neutraalsuse põhimõte – Õigust lõpetav tähtaeg – Tagajärjed maksukohustuslase vigade paranduse suhtes

Kohtuasjas C-396/20,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Kúria (Ungari kõrgeim kohus) 2. juuli 2020. aasta määrusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 30. juulil 2020, menetluses

**CHEP Equipment Pooling NV**

*versus*

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,**

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: teise koja president A. Prechal kolmanda koja presidendi ülesannetes, kohtunikud J. Passer, F. Biltgen, L. S. Rossi ja N. Wahl (ettekandja),

kohtujurist: G. Hogan,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– CHEP Equipment Pooling NV, esindaja: *ügyvéd* Sz. Vámosi-Nagy,

– Ungari valitsus, esindajad: M. Z. Fehér ja R. Kissné Berta,

– Euroopa Komisjon, esindajad: J. Jokubauskaitė ja Zs. Teleki,

* Kohtumenetluse keel: ungari.

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

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 1.

2 Taotlus on esitatud CHEP Equipment Pooling NV ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (maksu- ja tolliameti vaiete direktoraat, Ungari) vahelises kohtuvaidluses seoses viimase otsusega rahuldada käibemaksu tagastamise taotlus vaid osaliselt.

## Õiguslik raamistik

### *Liidu õigus*

*Direktiiv 2008/9*

3 Direktiivi 2008/9 põhjendused 1 ja 2 on sõnastatud järgmiselt:

„(1) Nii liikmesriikide haldusasutuste kui ka ettevõtete seisukohast kujutavad märkimisväärseid probleeme rakendussätted, mis on sätestatud nõukogu 6. detsembri 1979. aasta direktiivis 79/1072/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – välismaal asuvatele käibemaksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord [(EÜT 1979, L 331, lk 11)].

(2) Kõnealuses direktiivis sätestatud korda tuleks muuta tähtaja suhtes, mille jooksul ettevõtteid tagastamistaotluste 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 artiklis 2 on ette nähtud järgmist:

„Käesolevas direktiivis kasutatakse järgmisi mõisteid:

1) „maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis“ – maksukohustuslane [nõukogu 28. novembri 2006. aasta] direktiivi 2006/112/EÜ [ühise käibemaksusüsteemi kohta (ELT 2006, L 347, lk 1)] artikli 9 lõike 1 tähenduses, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, vaid teise liikmesriigi territooriumil;

2) „tagastamisliikmesriik“ – liikmesriik, kus maksukohustuslaselt, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, nõuti sisse käibemaks seoses talle selles liikmesriigis teiste maksukohustuslaste poolt tarnitud kaupade või osutatud teenustega või seoses kaupade impordiga sellesse liikmesriiki;

[…]

4) „tagastamistaotlus“ – taotlus selle käibemaksu tagastamiseks, mis tagastamisliikmesriigis maksukohustuslaselt, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, nõuti sisse seoses talle selles liikmesriigis teiste maksukohustuslaste poolt tarnitud kaupade või osutatud teenustega või seoses kaupade impordiga sellesse liikmesriiki;

[…]“.

5 Direktiivi 2008/9 artiklis 5 on sätestatud järgmist:

„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;

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

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

6 Direktiivi 2008/9 artiklis 7 on ette nähtud järgmist:

„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.“

7 Selle direktiivi artikli 8 lõike 2 punktis e on märgitud järgmist:

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

[…]

e) maksustatav summa ja käibemaksu summa, mida väljendatakse tagastamisliikmesriigi väärингus;

[…]“.

8 Nimetatud direktiivi artiklis 15 on sätestatud järgmist:

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

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

9 Sama direktiivi artiklis 18 on sätestatud järgmist:

„1. Asukohaliikmesriik ei edasta taotlust tagastamisliikmesriigile, kui tagastamisperioodi jooksul on taotleja asukohaliikmesriigis hõlmatud ühega järgmistest olukordadest:

a) ta ei ole käibemaksukohustuslane;

b) ta tegeleb üksnes direktiivi 2006/112/EÜ artiklite 132, 135, 136, 371, 374 kuni 377, artikli 378 lõike 2 punkti a, artikli 379 lõike 2 või artiklite 380 kuni 390 alusel või 2005. aasta ühinemisaktis samasugust vabastust ettenägevate sätete alusel maksust vabastatud, kuid mahaarvamisõigust mitte andvate kaupade tarne ja teenuste osutamisega;

c) talle kohaldub direktiivi 2006/112/EÜ artiklites 284, 285, 286 ja 287 väikeettevõtetele ettenähtud maksuvabastus;

d) talle kohaldub direktiivi 2006/112/EÜ artiklites 296 kuni 305 ettenähtud põllumajandustootjate suhtes kohaldatav kindla maksumääraga kord.

2. Asukohaliikmesriik teavitab taotlejat elektroonilisel teel oma lõike 1 alusel tehtud otsusest.“

10 Direktiivi 2008/9 artiklis 19 on ette nähtud järgmist:

„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.“

11 Selle direktiivi artikli 20 lõikes 1 on sätestatud järgmist:

„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.“

*Direktiiv 2006/112*

12 Direktiivi 2006/112 artikli 1 lõike 2 kohaselt:

„Ühise käibemaksusüsteemi põhimõtteks on kohaldada kaupade ja teenuste suhtes üldist tarbimismaksu, mis on täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga, olenemata nende tehingute arvust, mis tehakse tootmise ja turustamise käigus enne maksustamisetappi.

Igalt tehingult võetakse käibemaksu, mis arvutatakse kaupade ja teenuste hinna põhjal selliste kaupade ja teenuste suhtes kehtiva määraga ja millest on eelnevalt maha arvatud käibemaksu summa, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulukomponentide pealt.

Ühist käibemaksusüsteemi kohaldatakse kuni jaemüügietapi lõpuni.“

13 Selle direktiivi artikli 171 lõikes 1 on ette nähtud järgmist:

„Käibemaks tagastatakse direktiivis [2008/9] sätestatud üksikasjalike eeskirjade kohaselt maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole liikmesriigis, kus nad soetavad kaupu ja saavad teenuseid või impordivad käibemaksuga maksustatavaid kaupu, vaid teises liikmesriigis.“

***Ungari õigus***

14 2007. aasta CXXVII seaduse käibemaksu kohta (Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény, *Magyar Közlöny* 2007/155. (XI. 16.); edaspidi „käibemaksuseadus“) §-s 249 on ette nähtud, et käibemaksukohustuslasele, kelle asukoht ei ole Ungari territooriumil, tagastatakse käibemaks sellekohase kirjaliku taotluse alusel. Selle seaduse § 251/E kohaselt teeb maksuhaldur oma otsuse nelja kuu jooksul.

15 Selle seaduse § 251/F kohaselt võib maksuhaldur nõuda kirjalikult lisateavet maksukohustuslaselt, kelle asukoht ei ole Ungari territooriumil, ja eelkõige nõuda temalt arve originaali või kinnitatud koopia esitamist, kui esineb põhjendatud kahtlus tagastamise õigusliku aluse või tagastamisele kuuluva käibemaksu summa osas.

16 Sama seaduse § 127 lõike 1 punkti a kohaselt peab maksukohustuslasel olema tema nimele koostatud arve, mis tõendab, et tehing tehti.

17 Käibemaksuseaduse §-s 120 on sätestatud järgmist:

„Kui maksukohustuslane, kes sellena tegutseb, kasutab kaupu või teenuseid või tarvitab neid muul viisil maksustatavate kaubatarnete tegemiseks või teenuste osutamiseks, on tal õigus maha arvata tema poolt tasumisele kuuluvast maksusummast:

a) summa, mille ta on tasunud teisele maksukohustuslasele (sealhulgas isikud ja üksused, kelle suhtes kohaldatakse lihtsustatud äriühingu tulumaksu) tarnitud kauba või osutatud teenuste eest;

[…]“.

18 Rahandusministri määruse nr 32/2009 (XII. 21.), mis puudutab teatavaid sätteid, mis käsitlevad nende maksukohustuslaste Ungari Vabariigis käibemaksu tagastamise õiguse kasutamist, kelle asukoht ei ole Ungari territooriumil, ning nende maksukohustuslaste õigust käibemaksu tagastamisele mõnes teises Euroopa Ühenduse liikmesriigis, kelle asukoht on Ungari territooriumil (a belföldön nem letelepedett adóalanyokat a Magyar Köztársaságban megillető általánosforgalmiadó-visszatéríttetési jognak, valamint a belföldön letelepedett adóalanyokat az Európai Közösség más tagállamában megillető hozzáadottértékadó-visszatérítttetési jognak érvényesítésével kapcsolatos egyes rendelkezésekről szóló 32/2009. (XII. 21.) PM rendelet) (*Magyar Közlöny* 2009/188.), § 4 lõike 2 punkti e kohaselt peab teises liikmesriigis asuva maksukohustuslase tagastamistaotlus sisaldama iga esitatud arve puhul maksustatavat väärtust ja käibemaksu summat.

## Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

19 Belgia õiguse alusel asutatud käibemaksukohustuslasest äriühing CHEP Equipment Pooling tegutseb logistikasektoris ja on spetsialiseerunud kaubaaluste turustamisele. Olles ostnud Ungaris kaubaalused, mille ta rentis seejärel oma erinevates liikmesriikides asuvatele tütarettevõtjatele, esitas ta 28. septembril 2017 Ungari ametiasutustele Belgia käibemaksukohustuslasena taotluse tasutud sisendkäibemaksu tagastamiseks, mis puudutas ajavahemikus 1. jaanuarist kuni 31. detsembrini 2016 ostetud kaupu ja teenuseid.

20 Sellele taotlusele oli lisatud esiteks käibemaksudeklaratsioon, mis sisaldas erinevaid veergusid nimetusega „arve number“, „arve kuupäev“, „arve väljastaja“, „maksustatav summa“, „maks“, „mahaarvatav maks“, „nimetus“, „koodid“, ning teiseks selles dokumendis nimetatud arved.

21 Olles tuvastanud, et see käibemaksudeklaratsioon viitab mõnikord arvetele, mille kohta käibemaks on juba tagastatud, ning olles ka märkinud, et käibemaksudeklaratsioonis esitatud käibemaksusummade ja sellele lisatud arvetel märgitud käibemaksusummade vahel esineb erinevusi, mõnel juhul on arvetel märgitud käibemaksusummad väiksemad kui deklaratsioonis ja mõnel juhul suuremad, palus esimese astme maksuhaldur 2. novembril 2017 põhikohtuasja kaebajal esitada talle täiendavad andmed, nimelt dokumendid ja deklaratsioonid 143 arvega seotud tehingu kohta.

22 Põhikohtuasja kaebaja esitas esimese astme maksuhaldurile tema poolt vedajale väljastatud kaubaaluste tellimused, viimasega sõlmitud müügilepingu, CHEP Equipment Poolingu ja CHEP Magyarországi vahel sõlmitud kaubaaluste rendilepingu, viimasele kaubaaluste rentimise kohta väljastatud arved, tema poolt klientidele väljastatud arved ning kaubaaluste tegelike asukohtade loetelu.

23 Pärast põhikohtuasja kaebaja esitatud täiendavate dokumentide läbivaatamist rahuldas esimese astme maksuhaldur 29. novembri 2017. aasta otsusega käibemaksu tagastamise taotluse summas 254 636 343 Ungari forintit (HUF) (sel ajal ligikaudu 826 715 eurot). 92 803 004 Ungari forinti suuruse summa (sel ajal ligikaudu 301 300 eurot) jättis ta aga põhikohtuasja kaebaja kanda. See asutus määras kindlaks kolm taotluste kategooriat. Esiteks keeldus ta rahuldamast taotlused, mille alusel olid tagasimaksed juba tehtud. Teiseks, mis puudutab taotlusi, mille käibemaksusumma oli suurem kui vastaval arvel märgitu, siis tagastas ta vaid arvel märgitud summa. Kolmandaks, mis puudutab taotlusi, mille käibemaksusumma oli väiksem kui vastavale arvele märgitu, siis tagastas ta üksnes tagastamistaotluses märgitud summa.

24 Põhikohtuasja kaebaja väitis selle otsuse peale esitatud vaides kolmanda taotluste kategooria kohta, et arvetel märgitud käibemaksu summa annab talle teoreetiliselt suurema käibemaksu tagasisaamise õiguse kui see, mida ta oli ise käibemaksudeklaratsioonis taotlenud.

25 Riikliku maksu- ja tolliameti vaiete lahendamise direktoraat jättis esimese astme maksuhalduri otsuse muutmata. Ta selgitas, et põhikohtuasja kaebaja ei saa parandada oma esialgse tagasimaksetaotluse summaga seotud viga, ilma et see korrektsioon kujutaks endast uut taotlust. Põhikohtuasja kaebaja õigus sellist taotlust esitada oli aga lõppenud, kuna sellise dokumendi esitamise tähtaeg möödus 30. septembril 2017, see tähendab käesoleval juhul kaks päeva pärast tema esialgse taotluse esitamist. Ta lisas, et esimese astme maksuhaldur ei ole kohustatud kaebajalt lisateavet nõudma, kuna põhikohtuasja asjaolud osutusid tõendatuks.

26 Põhikohtuasja kaebaja vaidlustas selle otsuse Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságis (Pealinna haldus- ja töökohus, Ungari), esimese astme kohtus.

27 See esimese astme kohus jättis selle kaebuse rahuldamata. Ta märkis, et õigus tagastamisele, menetluse algatamine ja nimetatud tagastamisega seotud käibemaksusumma kindlaksmääramine sõltuvad maksukohustuslasest endast ning et sellise kaebuse rahuldamine, nagu esitas põhikohtuasja kaebaja, muudaks tagastusnõude esitamise korra sisutühjaks, kuna sellisel juhul piisaks sellest, kui lisada üksnes arved, mis on tagastamisõiguse õiguslik alus, ja maksuhaldur peaks igal juhul määrama arvete alusel maksimaalse maksusumma tagastamise, välja arvatud proportsionaalse mahaarvamise juhtudel. Nimetatud esimese astme kohus lisas, et nimetatud maksuhalduril on kohustus kasutada võimalust nõuda täiendavaid andmeid vaid siis, kui need on põhjendatud otsuse tegemiseks vajalikud või kui asjakohane teave puudub, millega aga käesoleval juhul tegemist ei ole.

28 Põhikohtuasja kaebaja kaebas selle otsuse edasi eelotsusetaotluse esitanud Kúriale (Ungari kõrgeim kohus), väites eelkõige, et esimese astme kohus on rikkunud direktiivi 2006/112 artikli 1 lõikes 2 sätestatud käibemaksu neutraalsuse põhimõtet.

29 Eelotsusetaotluse esitanud kohus, tõdedes esiteks, et need tagastamistaotlused, mis võidakse esitada enne õigust lõpetava tähtaja möödumist, ja maksukohustuslaste võimalused parandada võimalikke varasemaid vigu, esitades uusi taotlusi, ei ole arvuliselt piiritletud, ning teiseks, et selles osas on oluline natuke enne õigust lõpetava tähtaja möödumist esitatud taotlus, leidis, et peamine on kindlaks teha, kas maksuhalduril on võimalik teha põhjendatud otsus maksukohustuslase taotluse kohta, kui puuduvad täpsustused selles taotluses esitatud käibemaksusumma ja selle põhjendamiseks esitatud arvetel toodud summade erinevuste kohta.

30 Ta viitab liidu õiguse sätete ja kohaldatavate liikmesriigi õigusnormide sarnasusele, kuna nii direktiivi 2008/9 artikli 8 lõike 2 punktis e kui ka käesoleva kohtuotsuse punktis 18 mainitud määruse nr 32/2009 § 4 lõike 2 punktis e on nõutud, et igas taotluses oleks tingimata märgitud käibemaksusumma. Peale selle, nii direktiivi artikli 20 lõike 1 kui ka käibemaksuseaduse § 251/F lõike 3 kohaselt võib tagastamisotsuse teha üksnes siis, kui maksuhalduril on põhjendatud otsuse tegemiseks kogu asjakohane teave, mille hulka kuulub ka taotletava käibemaksu – mille tagastamist taotletakse – täpne summa. Lõpuks, nagu võimaldab nimetatud artikli 20 lõige 1, selle ungarikeelset versiooni lugedes, maksuhalduril küsida maksukohustuslaselt täiendavaid andmeid „olulise teabe“ kohta, kui esineb põhjendatud kahtlus teatavate taotluste täpsuses, annab ka käibemaksuseadus talle võimaluse võtta maksukohustuslasega ühendust, kui esineb tõsine kahtlus selle tasutud sisendkäibemaksu summa osas, mille tagastamist taotletakse.

31 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on tekkinud küsimus, kas maksuhalduril on võimalik küsida maksukohustuslaselt lisateavet juhul, kui – nagu käesoleval juhul – tagastamistaotluses märgitud summa ja selle põhjenduseks esitatud arvetel märgitud summa on erinev. Võib muidugi asuda seisukohale, et see erinevus ei kujuta endast olulist teavet direktiivi 2008/9 artikli 20 lõike 1 tähenduses, mistõttu maksuhaldur ei ole kohustatud juhtima maksukohustuslase tähelepanu tema veale või vigadele. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab siiski pigem, et maksuhaldur peaks sellisel juhul taotlema lisateavet, kuna sellise erinevuse olemasolu seaks kahtluse alla taotluse enda õigsuse.

32 Neil asjaoludel otsustas Kúria (kõrgeim kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas direktiivi [2008/9] artikli 20 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et kui tagastamistaotluse ja arve vahel on ilmne erinevus maksukohustuslase kahjuks, võib tagastamisliikmesriik, isegi kui mahaarvatava osa küsimust ei tõstatata, asuda seisukohale, et lisateabe nõudmine ei ole vajalik ja tal on olemas kogu maksu tagastamise otsuse tegemiseks vajalik teave?“

## Eelotsuse küsimuse analüüs

33 Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2008/9 artikli 20 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui selle liikmesriigi maksuhaldur, kus teises liikmesriigis asuv maksukohustuslane esitas käibemaksu tagastamise taotluse, leiab, et tal on nimetatud taotluse lahendamiseks piisavalt teavet, ilma et ta paluks maksukohustuslasel esitada lisateavet.

34 See küsimus on esitatud kontekstis, kus esiteks esineb erinevus taotluses esitatud käibemaksusumma ja taotluse põhjenduseks esitatud arvetel märgitud käibemaksusumma vahel; teiseks on taotlus esitatud vahetult enne õigust lõpetava tähtaja möödumist, mis tekitab küsimuse, kas maksukohustuslasel on õigus esitada kas parandustaotlus või uus taotlus, milles võetakse arvesse vigu, millest maksuhaldur on teatanud, ning kolmandaks maksuhaldur kaldub sellise erinevuse korral kõrvale nimetatud taotluses märgitud käibemaksusummast, et nõustuda arvel märgitud summaga, kui viimane on väiksem, ning nõustuda vastupidi taotluses märgitud summaga, kui see on väiksem arvele märgitud summast, leides sel juhul, et ta on piiratud ülemmääraga, milleks on see summa, mille tagastamist taotletakse, nii et maksukohustuslane ei saa tagasi kogu käibemaksusummat, mida tal on õigus nõuda.

35 Esmalt tuleb korrata, et direktiivi 2008/9 artikli 1 kohaselt on selle direktiivi eesmärk sätestada üksikasjalikud eeskirjad käibemaksu tagastamiseks vastavalt direktiivi 2006/112 artiklile 170 maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis ja kes vastavad direktiivi 2008/9 artiklis 3 sätestatud tingimustele, mitte määrata kindlaks tagastusõiguse kasutamise tingimused ja selle ulatus. Selle direktiivi artikli 5 teine lõik näeb nimelt ette, et ilma, et see piiraks artiklit 6, määratakse selle direktiivi kohaldamisel õigus sisendkäibemaksu tagastamisele kindlaks vastavalt direktiivile 2006/112, nagu seda kohaldatakse tagastamisliikmesriigis. Seega vastab liikmesriigi territooriumil asuva maksukohustuslase teises liikmesriigis tasutud käibemaksu tagasisaamise õigus – nagu see on reguleeritud direktiiviga 2008/9 – tema kasuks direktiiviga 2006/112 kehtestatud õigusele arvata maha tema enda liikmesriigis tasutud sisendkäibemaks (21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punktid 34–36 ja seal viidatud kohtupraktika).

36 Sarnaselt mahaarvamisõigusega on ka tagasisaamise õigus liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte (11. juuni 2020. aasta kohtuotsus CHEP Equipment Pooling, C-242/19, EU:C:2020:466, punkt 53) ja seda ei saa põhimõtteliselt kitsendada. Seda õigust tuleb kasutada kohe ja kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas (18. novembri 2020. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Saksamaa (käibemaksu tagastamine – arved), C-371/19, ei avaldata, EU:C:2020:936, punkt 79). 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. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

37 See käibemaksu neutraalsuse aluspõhimõte nõuab, et sisendkäibemaksu mahaarvamine või tagastamine toimub juhul, kui on täidetud sisulised nõuded, isegi kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõned vorminõuded (18. novembri 2020. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Saksamaa (käibemaksu tagastamine – arved), C-371/19, ei avaldata, EU:C:2020:936, punkt 80 ja seal viidatud kohtupraktika).

38 Samas piirab direktiivi 2008/9 artikli 15 lõige 1 käibemaksu tagastamise õigust, sätestades, et tagastamistaotlus tuleb esitada asukohaliikmesriigile hiljemalt tagastamisperioodile järgneva kalendriaasta 30. septembriks, kusjuures see riik peab nimetatud taotluse edastama tagastamisliikmesriigile, välja arvatud juhul, kui mõni selle direktiivi artiklis 18 loetletud keeldumise põhjus seda ei välista.

39 Seda esimest kontrolli, mida teostab asukohaliikmesriik, täiendab kontroll, mille viib läbi tagastamisliikmesriik, kusjuures viimane võib direktiivi 2008/9 artikli 20 lõike 1 alusel nõuda kaebajalt või asukohaliikmesriigilt lisateavet.

40 Tuleb märkida, et kuigi viimati nimetatud sätte keeleversioonides on mõned redaktsioonilised erinevused, ei muuda need erinevused selle sätte sisu, kuna teave, mida tagastamisliikmesriik võib nõuda, on teave, mis peab tal võimaldama teha tagastustaotluse kohta osaliselt või tervikuna otsuse, nagu nähtub ka direktiivi 2008/9 üldisest ülesehitusest ja selle artikli 20 eesmärgist.

41 Sellega seoses tuleb märkida, et liidu seadusandja, kes – nagu on märgitud direktiivi 2008/9 põhjenduses 1 – tuvastas, et käibemaksu tagastamise mehhanism tekitab „märkimisväärseid probleeme, nii liikmesriikide haldusasutustele kui ka ettevõtjatele“, otsustas – nagu on märgitud selle direktiivi põhjenduses 2 – teha tagasimaksemenetlus veelgi sujuvamaks seoses „[tähtajaga], mille jooksul ettevõtteid tagastamistaotluste suhtes langetatud otsustest teavitatakse“, kehtestada tähtajad, mille jooksul viimastel on „samuti kohustus teatud tähtaja jooksul vastata“, ning võimaldada kasutada otsuste ja vastuste edastamiseks elektronposti, selleks et korda „lihtsustada ja ajakohastada, võimaldades kasutada kaasaegseid tehnoloogiaid“.

42 Direktiivi 2008/9 artiklit 20 tuleb tõlgendada sellest lihtsustamise loogikast lähtuvalt nii, et liidu seadusandja soovis vältida, et venitamisel põhineva lisateabe küsimisega tagastamisliikmesriik viivitab oma tagastamiskohustuse täitmisega või vähendab selle tõhusust. Sel põhjusel täpsustab see säte, et lisateabe taotlused peavad hõlmama seda, mis võimaldab asjaomasel maksuhalduril teha oma otsuse. Selleks et tagada käibemaksusüsteemi neutraalsus täieliku tagastamise abil, peavad teabetaotlused puudutama kogu asjakohast ja seega vajalikku teavet.

43 Käesoleval juhul nähtub Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust, et olles tuvastanud erinevused tagastustaotlusele märgitud käibemaksusummade ja taotluse põhjenduseks esitatud arvetel märgitud käibemaksusummade vahel, kasutas Ungari maksuhaldur direktiivi 2008/9 artikli 20 lõike 1 esimeses lõigus ette nähtud võimalust, küsides põhikohtuasja kaebajalt lisateavet. Kui aga see teave oli läbi vaadatud, ei kasutanud ta selle direktiivi artikli 20 lõike 1 teises lõigus sätestatud võimalust küsida täiendavat lisateavet, kuna ta leidis, et tal on tagastamistaotluse kohta otsuse tegemiseks piisavalt teavet.

44 Nimelt, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 23, oli maksuhalduril maksukohustuslase esitatud teabe alusel võimalik kindlaks teha kolm taotluste kategooriat, see on esiteks need, mille alusel oli juba tehtud tagasimakseid ja mille suhtes ta uusi tagasimakseid ei teinud, teiseks taotlused, mis vastasid arvetele, mille käibemaksusumma oli väiksem kui vastaval tagastamistaotlusel märgitu, mille osas ta tagastas vaid nimetatud arvetel märgitud summa, ning kolmandaks taotlused, mille vastavatel arvetel märgitud käibemaksusumma oli suurem kui vastavas taotluses märgitu ja mille osas tagastati käibemaks vaid osaliselt, ulatudes kuni tagastamistaotluses märgitud summani. Põhikohtuasja kaebaja vaidlustab üksnes Ungari maksuhalduri keeldumise selle kolmanda kategooria taotluste rahuldamisest.

45 Ungari valitsuse seisukohtadest nähtub seoses sellega, et keeldumine seisneb selles, et maksuhaldur pidas ennast seotuks tagastamistaotluses märgitud käibemaksusummaga ega soovinud tagasi maksta rohkem, kui oli märgitud taotluses, isegi kui arvetel märgitud käibemaksusummast võis tuleneda õigus suuremale tagastamisele.

46 Sellises olukorras, nagu on kõne all põhikohtuasjas, tuleb kaaluda maksukohustuslase kohustusi ja asjaomase riigi maksuhalduri kohustusi. Seega tuleb korrata, et maksukohustuslane teab kõige paremini, kas tehingud, mille kohta ta esitab tagastustaotluse, tegelikult toimuvad, ning ta peab seega vähemalt teataval määral kandma omaenda haldustegevuse tagajärgi. Ta on nimelt seotud oma väljastatud arvetel esitatud andmetega ning eelkõige andmetega, mis käsitlevad käibemaksusummat ja kohaldatavat maksumäära vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 226 sätetele.

47 Euroopa Kohtul on olnud võimalus rõhutada oma kohtupraktika raames, mis käsitleb liikmesriikide võimalust kehtestada käibemaksu mahaarvamise suhtes õigust lõpetav tähtaeg, et sellist tähtaega, mille lõppemisel nähakse maksumaksjale, kes ei olnud piisavalt hoolas, ette mahaarvamisõiguse äravõtmine, ei saa käsitada direktiiviga 2006/112 kehtestatud süsteemiga kokkusobimatuna, kui ühest küljest kohaldatakse seda tähtaega ühtemoodi nii liikmesriigi õigusel põhinevate kui ka liidu õigusel põhinevate analoogsete maksualaste õiguste suhtes (võrdväärsuse põhimõte) ning kui teisest küljest ei muuda see käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamist praktiliselt võimatuks või üleliia raskeks (tõhususe põhimõte) (21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 47).

48 Nende tagasimaksmistaotluse esitajal lasuvate kohustuste tõttu tuleb märkida, et kuigi direktiiv 2008/9 ei sisalda sätteid, mis reguleeriksid tema võimalust parandada oma tagastamistaotlust, välja arvatud selle direktiivi artiklis 13 ette nähtud mahaarvatava osa muutumise erijuhtum, mis käesoleval juhul ei ole asjakohane, või pärast esimese taotluse tagasivõtmist uue maksutagastustaotluse esitamine, tuleb siiski korrata, et kui liikmesriik rakendab liidu õigust, siis liidu õiguse üldpõhimõttena käsitatavast hea halduse põhimõttest tulenevad nõuded ning eelkõige igaühe õigus, et tema asi lahendataks erapooletult ja mõistliku tähtaja jooksul, kuuluvad maksukontrolli menetluses kohaldamisele. 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 (14. mai 2020. aasta kohtuotsus Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, punktid 43 ja 44).

49 Järelikult, kui maksukohustuslane teeb tagastamistaotluses ühe või mitu viga ja kui ei tema ega maksuhaldur neid hiljem ei paranda, ei saa selle eest vastutada nimetatud maksuhaldur, välja arvatud juhul, kui need vead on kergelt märgatavad, ning sel juhul on maksuhalduril võimalik need oma hea halduse põhimõttest tulenevate kontrollikohustuste raames kindlaks teha.

50 Käesoleval juhul, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktides 21 ja 23, tuvastas Ungari maksuhaldur, et tagastamistaotlusele märgitud käibemaksusummad ja teatavatel esitatud arvetel märgitud käibemaksusummad erinevad, mistõttu ta nõudis põhikohtuasja kaebajalt lisateavet, ning tegi seejärel otsuse, leides, et tal on piisavalt teavet, järgides seega direktiivi 2008/9 artikli 20 lõike 1 sõnastust. Kui see teave oli tõepoolest piisav – mida peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus –, ei olnud ta kohustatud esitama uut lisateabe taotlust, mis oleks osutunud kasutuks.

51 Kuna aga õigus tagastamisele on – nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktides 36 ja 37 – liidu seadusandja kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte ja kuna käibemaksu neutraalsuse põhimõte nõuab, et sisendkäibemaksu mahaarvamine või tagastamine oleks lubatud, kui sisulised nõuded on täidetud, siis tuleb kindlaks teha, kas nii nagu eelotsusetaotluse esitanud kohtu kirjelduse järgi otsustas põhikohtuasjas esimese astme maksuhaldur, see tähendab jättes põhikohtuasja kaebaja kanda käibemaksu summa, mille kohta maksuhaldur teadis, et põhikohtuasja kaebajal oleks teoreetiliselt õigus tagastamisele, kuid mille erinevus tagastamistaotlusele kantud summast takistas selle tagasimaksmist, eiras tagastamisliikmesriigi maksuhaldur nimetatud neutraalsuse põhimõtet või olenevalt asjaoludest hea halduse põhimõtet.

52 Asjaolu, et põhikohtuasja kaebaja esitas tagastamistaotluse 28. septembril 2017, samas kui õigust lõpetav tähtaeg möödus 30. septembril 2017, ei ole asjakohane, kuna direktiivi 2008/9 artikli 19 lõike 2 kohaselt on tagastamisliikmesriigil otsuse tegemiseks neljakuuline tähtaeg alates tagastamistaotluse saamisest. Sellest tuleneb, et juhtides uuesti tähelepanu sellele, et maksukohustuslasel tuleb jälgida eriti hoolikalt selle taotluse sisu, on tagastamistaotluse läbivaatamise tähtaegade tõttu tekkinud küsimus, kas niisugusel juhul nagu põhikohtuasjas on nimetatud maksuhalduril kohustus paluda maksukohustuslasel mitte esitada uut taotlust, vaid parandada oma esialgset taotlust vastavalt märkustele, mille maksuhaldur temale edastas.

53 Sellega seoses – kui maksuhaldur palub maksukohustuslasel hea halduse põhimõtte alusel ja kooskõlas käibemaksu neutraalsuse põhimõttega, mille kohaselt tuleb, nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 37, tasutud sisendkäibemaks tagastada, kui sisulised nõuded on täidetud, isegi kui maksukohustuslased on jätnud täitmata mõned vorminõuded, parandada oma taotlust, kui selles on leitud viga – tuleb märkida, et kui parandatud taotlus lisandub esialgsele taotlusele, siis loetakse see esitatuks viimati nimetatud taotluse kuupäeval, see on sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas enne õigust lõpetava tähtaja möödumist. Kuna direktiivis 2008/9 ei ole sellist sätet, mis reguleeriks tagastamistaotluse parandamise võimalust, välja arvatud selle direktiivi artiklis 13 nimetatud erijuhtumil, mis ei ole käesoleval juhul asjakohane, on üksikasjalike eeskirjade kehtestamine vastavalt nimetatud põhimõtetele liikmesriikide ülesanne.

54 Seega, kui asjaomane maksuhaldur suutis nõuetekohaselt maksukohustuslase vea tuvastamise järgselt kindlalt kindlaks määrata käibemaksusumma, mis tuleb maksukohustuslasele tagastada, kohustab hea halduse põhimõte teda maksukohustuslast sellest kõige sobivamate vahenditega viivitamatult teavitama, et paluda tal oma tagastamistaotlus parandada, selleks et maksuhaldur saaks selle rahuldada.

55 Kui sellist palvet ei esitata, rikub asjaomase liikmesriigi maksuhaldur ebaproportsionaalselt 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.

56 Eeltoodut arvestades tuleb eelotsuse küsimusele vastata, et direktiivi 2008/9 artikli 20 lõiget 1 tuleb tõlgendada neutraalse maksustamise ja hea halduse põhimõtet arvesse võttes nii, et sellega on vastuolus, kui tagastamisliikmesriigi maksuhaldur tagastab juhul, kui ta on kindel – võttes vajaduse korral arvesse maksukohustuslase esitatud lisateavet –, et tegelikult tasutud sisendkäibemaksu summa, nagu see on märgitud tagastamistaotlusele lisatud arvel, on suurem kui sellele taotlusele kantud summa, käibemaksu ainult selle viimati nimetatud summa ulatuses, ilma et ta oleks enne palunud viivitamatult ja temale kõige sobivamate vahenditega maksukohustuslaselt, et viimane parandaks oma tagastamistaotluse taotlusega, mis loetakse esitatuks esialgse taotluse esitamise kuupäeval.

## Kohtukulud

57 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 1 tuleb tõlgendada neutraalse maksustamise ja hea halduse põhimõtet arvesse võttes nii, et sellega on vastuolus, kui tagastamisliikmesriigi maksuhaldur tagastab juhul, kui ta on kindel – võttes vajaduse korral arvesse maksukohustuslase esitatud lisateavet –, et tegelikult tasutud sisendkäibemaksu summa, nagu see on märgitud tagastamistaotlusele lisatud arvel, on suurem kui sellele taotlusele kantud summa, käibemaksu ainult selle viimati nimetatud summa ulatuses, ilma et ta oleks enne palunud viivitamatult ja temale kõige sobivamate vahenditega maksukohustuslaselt, et viimane parandaks oma tagastamistaotluse taotlusega, mis loetakse esitatuks esialgse taotluse esitamise kuupäeval.**

Allkirjad