



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (üheksas koda)

14. veebruar 2019*

Eelotsusetaotlus – Kolmeteistkümnes direktiiv 86/560/EMÜ – Käibemaksu tagastamise kord – Võrdväärsuse ja tõhususe põhimõtted – Euroopa Liidu territooriumil registreerimata ettevõtja – Varasem ja lõplik käibemaksu tagastamisest keelduv otsus – Ebaõige käibemaksukohustuslasena registreerimise number

Kohtuasjas C-562/17,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Audiencia Nacionali (üleriigiline kohus, Hispaania) 15. septembri 2017. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 25. septembril 2017, menetluses

Nestrade SA

versus

Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT),

Tribunal Económico-Administrativo Central,

EUROOPA KOHUS (üheksas koda),

koosseisus: koja president K. Jürimäe, kohtunikud E. Juhász ja C. Vajda (ettekandja),

kohtujurist: Y. Bot,

kohtusekretär: ametnik L. Carrasco Marco,

arvestades kirjalikku menetlust ja 28. novembri 2018. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Nestrade SA, esindajad: *procurador* E. Codes Feijoo ja *abogada* A. Iglesias Querol,
- Hispaania valitsus, esindaja: S. Jiménez García,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja F. Clotuche-Duvieusart,

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

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: hispaania.

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. novembri 1986. aasta kolmeteistkümnenenda direktiivi 86/560/EMÜ kumuleeruvate 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; edaspidi „kolmeteistkümnes direktiiv“) sätete tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud kohtuvaidluses, mille pooled on ühelt poolt Nestrade SA, mis on Šveitsis asuv äriühing, ja Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) (riiklik maksuamet, Hispaania) ning teiselt poolt Tribunal Económico-Administrativo Central (üleriigiline majandus- ja halduskohus, Hispaania), ning mis käsitleb käibemaksu tagastamisest osalist keeldumist põhjusel, et enne keeldumist oli juba tehtud lõplik otsus.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Kolmeteistkümnes direktiiv

- 3 Kolmeteistkümnenenda direktiivi artikkel 2 sätestab:

„1. Ilma et see piiraks artiklite 3 ja 4 kohaldamist, tagastab iga liikmesriik igale ühenduse territooriumil registreerimata maksukohustuslasele järgnevalt sätestatud tingimustel kogu käibemaksu, mida viimane on maksnud teistele maksukohustuslastele riigi territooriumil talle pakutud teenuste või tarnitud vallasasjade eest või kaupade importimisel riiki, kuivõrd sellised kaupu ja teenuseid kasutatakse [nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23)] artikli 17 lõike 3 punktides a ja b nimetatud tehinguteks või käesoleva direktiivi artikli 1 punkti 1 alapunktis b nimetatud teenuste pakkumiseks.

2. Liikmesriigid võivad lõikes 1 nimetatud tagastused muuta sõltuvaks kolmandate riikide antavatest võrreldavatest soodustustest kumuleeruvate käibemaksude suhtes.

3. Liikmesriigid võivad nõuda maksuesindaja määramist.“

- 4 Kolmeteistkümnenenda direktiivi artikli 3 lõige 1 sätestab:

„Artikli 2 lõikes 1 nimetatud tagastused tehakse maksukohustuslase avalduse põhjal. Liikmesriigid määravad kindlaks avalduste esitamise korra, kaasa arvatud vastavad tähtajad, ajavahemiku, mida avaldus peaks hõlmama, avalduste vastuvõtmiseks pädeva ametiasutuse ja miinimumsummad, mille suhtes võib avalduse esitada. Nad määravad kindlaks ka tagastamise korra, kaasa arvatud vastavad tähtajad. Nad kehtestavad avalduse esitajale sellised kohustused, mida on vaja, et määrata kindlaks, kas avaldus on põhjendatud, ja et vältida pettusi, eelkõige aga kohustuse esitada tõendid selle kohta, et ta on tegelenud äritoimingutega kooskõlas direktiivi [77/388] artikli 4 lõikega 1. Avalduse esitaja peab kirjalikult kinnitama, et kindlaksmääratud ajavahemiku jooksul ei ole ta teostanud ühtegi tehingut, mis ei vasta käesoleva direktiivi artikli 1 punktis 1 sätestatud tingimustele.“

Direktiiv 2006/112/EÜ

- 5 Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), mida on muudetud nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/8/EÜ (ELT 2008, L 44, lk 1) (edaspidi „direktiiv 2006/112”), artikkel 170 sätestab:

„Iga maksukohustuslane, kes ei asu [kolmeteistkümnenda direktiivi] artikli 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 (ELT 2008, L 44, lk 23)] 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.“

- 6 Selle direktiivi artiklis 171 on sätestatud:

„1. 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.

2. Käibemaks tagastatakse maksukohustuslastele, kes ei asu ühenduse territooriumil vastavalt [kolmeteistkümnendas direktiivis] sätestatud rakenduskorrale.

[Kolmeteistkümnenda direktiivi] artiklis 1 nimetatud maksukohustuslasi käsitatakse kõnealuse direktiivi kohaldamisel samuti maksukohustuslastena, kelle registrijärgne asukoht on väljaspool asjaomast liikmesriiki, kui nad on liikmesriigis, kus nad soetavad kaupu ja saavad teenuseid või impordivad käibemaksuga maksustatavaid kaupu, tarninud kaupu ja osutanud teenuseid üksnes isikule, kes vastavalt artiklitele 194–197 või artiklile 199 on määratud isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma.

3. [Kolmeteistkümnendat direktiivi] ei kohaldata:

- a) käibemaksusummade suhtes, mida kajastav arve on tagastamisliikmesriigi õiguse kohaselt esitatud ebaõigelt;
- b) käibemaksusummade suhtes, mida kajastav arve on esitatud seoses kaupadega, mille tarnimine on või võib olla maksust vabastatud artikli 138 või artikli 146 lõike 1 punkti b alusel.“

Hispaania õigus

- 7 28. detsembri 1992. aasta käibemaksuseaduse 37/1992 (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido) artikkel 119*bis* „Teatud äriühingutele või füüsilisest isikust ettevõtjatele, kellel ei ole asukohta maksu kohaldamise territooriumil ega ühenduses, Kanaari saartel, Ceutas või Melillas, maksu tagastamise erikord“ sätestab põhikohtuasja asjaolude ajal kehtinud redaktsioonis järgmist:

„Äriühingud või füüsilisest isikust ettevõtjad, kellel ei ole asukohta [käibemaksu] kohaldamise territooriumil ega ühenduses, Kanaari saartel, Ceutas või Melillas, võivad taotleda nimetatud territooriumil ostetud või imporditud kauba või osutatud teenuste eest tasutud käibemaksu tagastamist, kui on täidetud käesoleva seaduse artiklis 119 ette nähtud tingimused ja piirangud, muude erinõueteta, kui alljärgnevalt märgitud, ja haldusaktides sätestatud korras:

[...]“.

- 8 Kuninga 29. detsembri 1992. aasta dekreeidi 1624/1992, millega kiidetakse heaks käibemaksumäärus (Real Decreto 1624/1992 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido), artikkel 31 „Maksutagastused äriühingutele või füüsilisest isikust ettevõtjatele, kellel ei ole asukohta maksu kohaldamise territooriumil ega ühenduses, Kanaari saartel, Ceutas või Melillas“ sätestab põhikohtuasja asjaolude esinemise ajal kehtinud redaktsioonis:

„[...]“

7. [...]

Kui on kahtlusi tagastusnõude või asjaomaste arvete ja impordidokumentide elektroonilise koopia andmete kehtivuses või õigsuses, võib nõudeid menetlema pädev organ vajaduse korral nõuda seaduse 37/1992 artikli 119 lõikes 7 viidatud täiendava teabe või lisateabe saamise menetluse algatamise teel tagastusnõude esitajalt originaaldokumente. Nimetatud originaalid peavad olema maksuhaldurile kättesaadavad kogu maksukohustuse aegumistähtaja vältel.

Täiendava või lisateabe nõude saaja peab nõudele vastama ühe kuu jooksul alates nõude kättesaamisest.

8. Otsus tagastusnõude kohta võetakse vastu ja tehakse selle esitajale teatavaks nelja kuu jooksul alates kuupäevast, mil otsust vastu võtma pädev asutus on nõude kätte saanud.

Sellegipoolest, kui on vaja nõuda täiendavat või lisateavet, tuleb otsus vastu võtta ja nõude esitajale teatavaks teha kahe kuu jooksul alates nõutud teabe kättesaamisest või, kui teabenõude saaja jätab sellele vastamata, alates ühe kuu möödumisest teabenõude esitamisest. Nendel juhtudel on tagastamismenetluse minimaalne kestus kuus kuud alates nõude kättesaamisest tagastusnõudeid lahendama pädeva asutuse poolt.

Igal juhul, kui on vaja nõuda täiendavat või lisateavet, on tagastusnõude menetlemise maksimaalne tähtaeg kaheksa kuud alates nõude kättesaamise kuupäevast, kusjuures loetakse, et kui selles lõikes nimetatud tähtaja möödumisel ei ole sõnaselgelt teavitatud nõude kohta tehtud lahendist, on nõue rahuldamata jäetud.

[...]“

10. Tagastusnõude täieliku või osalise rahuldamata jätmise peale saab nõude esitaja esitada vaide [17. detsembri 2003. aasta seaduse 58/2003, millega kehtestatakse üldine maksuseadustik (Ley 58/2003 General Tributaria, edaspidi „üldine maksuseadustik“)] V jaotises sätestatud korras.

[...]“.

- 9 Kuninga dekree di 1624/1992 artikkel 31*bis* sätestab:

„[...]

3. Originaalarved ja muud tagastusõigust tõendavad dokumendid peavad olema maksuhaldurile kättesaadavad kogu maksu aegumistähtaja vältel.

[...]

5. Käesolevas artiklis nimetatud tagastusnõuded vaadatakse läbi ja käsitletakse vastavalt käesoleva dekree di artikli 31 lõigete 6–11 sätetele.“

- 10 Üldise maksuseadustiku artikkel 139 „Piiratud kontrollimenetluse lõpetamine“ sätestab:

„1. Piiratud kontrollimenetlus lõpetatakse ühel alljärgneval viisil:

- a) maksuhalduri sellekohase otsusega, mis sisaldab järgmises lõikes nimetatud asjaolusid;
- b) menetluse aegumise tõttu, kui käesoleva dekree di artiklis 104 ette nähtud tähtaeg on möödunud, ilma et vastavasisulisest otsusest oleks teada antud, arvestades, et maksuhaldur võib aegumistähtaja jooksul menetlust uuendada.

[...]

2. Maksuhalduri otsuses, millega lõpetatakse piiratud kontrollimenetlus, peavad sisalduma vähemalt järgmised asjaolud:

- a) maksukohustus või sellega seotud asjaolud, samuti kontrollitav periood;
- b) võetud konkreetsete meetmete kirjeldus;
- c) otsust põhistavate faktiliste ja õiguslike asjaolude kirjeldus;
- d) ajutine likvideerimine [...]“.

- 11 Üldise maksuseadustiku artikkel 219 „Maksuotsuste ja karistuste määramise tühistamine“ sätestab:

„1. Maksuhaldur võib tühistada oma haldusotsused huvitatud isikute kasuks, kui ta leiab, et need on seadusega ilmselgelt vastuolus, kui isiku õiguslikku olukorda mõjutavate asjaolude esinemine kinnitab haldusakti asjassepuutumatus või kui menetluse käigus on rikutud huvitatud isikute kaitseõigusi.

Tühistamine ei või ühelgi juhul kujutada endast erandit või kõrvalekaldumist, mis ei ole maksustamiseskirjadega lubatud, ega olla vastuolus võrdväärsuse põhimõtte, üldise huvi või avaliku korraga.

2. Tühistamine on võimalik vaid siis, kui aegumistähtaeg ei ole möödunud.

[...]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 12 Nestrade, mis on Šveitsis asutatud ja seal maksuresidendina registreeritud äriühing, teeb Hispaanias käibemaksuga maksustatavaid tehinguid.

- 13 Nestrade esitas 21. septembril 2010 AEAT-le avalduse maksta vastavalt Euroopa Liidu territooriumil registreerimata ettevõtja Hispaania käibemaksuga maksustamisel tasutud sisendkäibemaksu tagastamise korrale tagasi summad, mille ta oli tasunud oma tarnija Hero España SA (edaspidi „Hero“) tehtud kaubatarnelt 2009. aasta kolmandas ja neljandas kvartalis. Nestrade palus tagasi maksta ka kõik muud käibemaksu summad, mille ta oli tasunud aastatel 2008–2010 Hero tehtud kaubatarnetelt.
- 14 AEAT saatis Nestrade'ile teabenõude, milles palus esitada Hero tehtud kaubatarnetele vastavad arved kõikide nende aastate kohta (edaspidi „nõudele vastavad arved“), kuna algselt esitatud arvetel oli märgitud Nestrade'i Madalmaade käibemaksukohustuslasena registreerimise number, kuigi seal oleks pidanud olema märgitud Šveitsi käibemaksukohustuslasena registreerimise number.
- 15 AEAT palus 23. novembril 2010 Nestrade'il esitada kümne tööpäeva jooksul alates teabenõude saamisest, mis toimus 13. detsembril 2010, nõuetele vastavad arved 2009. aasta kolmanda ja neljanda kvartali kohta. Nestrade sellele teabenõudele ette nähtud tähtaja jooksul ei vastanud.
- 16 10. jaanuaril 2011 väljastas Hero 2009. aasta kolmanda ja neljanda kvartali kohta parandatud arved.
- 17 AEAT tegi 5. aprillil 2011 otsuse, milles keeldus 2009. aasta kolmanda ja neljanda kvartali eest nõutud 114 662,59 euro tagastamisest, kuna tal oli võimatu veenduda tagastusnõude põhjendatuses.
- 18 Kuna Nestrade seda ei vaidlustanud, jõustus nimetatud otsus 14. mail 2011.
- 19 Nestrade tegi 5. augustil 2011 AEAT-le uue avalduse aastatel 2008–2010 ning ajavahemikus 2011. jaanuarist kuni 2011. aasta märtsini tasutud sisendkäibemaksu tagastamiseks. Sellega seoses esitas Nestrade parandatud arved ja tühistas algsed arved, mille Hero nende aastate kohta esitas, sealhulgas arved, mis hõlmavad 2009. aasta kolmandat ja neljandat kvartalit.
- 20 AEAT otsustas 12. detsembri 2011. aasta otsusega kõigepealt tagastada sisendkäibemaksu summad, mis tasuti aastatel 2008–2010, samuti 2009. aasta esimeses ja teises kvartalis, kogusummas 542 094,25 eurot. AEAT leidis, et Nestrade on tema teabenõudele vastanud ja esitanud nõutud parandatud arved. Ta tegi tagastuse pärast seda, kui oli kontrollinud, et kõik asjakohased tingimused on täidetud. Seejärel otsustas AEAT keelduda tagastamast käibemaksusummasid, mis vastasid 2009. aasta kolmandas ja neljandas kvartalis Hero väljastatud kahele arvele. Keeldumine põhines asjaolul, et viimati nimetatud tagastusest oli keeldutud 5. aprilli 2011. aasta otsusega, mis jõustus 14. mail 2011.
- 21 AEAT kinnitas 12. detsembri 2011. aasta otsust 8. märtsi 2012. aasta otsuses.
- 22 Nestrade esitas AEAT 12. detsembri 2011. aasta ja 8. märtsi 2012. aasta otsuste peale vaide. Tribunal Económico-Administrativo Central (üleriigiline majandus- ja halduskohus) jättis 22. jaanuari 2015. aasta otsusega selle vaide rahuldamata. Rahuldamata jätmise peamine põhjus oli juba jõustunud haldusakti olemasolu.
- 23 Nestrade esitas AEAT 12. detsembri 2011. aasta ja 8. märtsi 2012. aasta otsuste ning Tribunal Económico-Administrativo Central (üleriigiline majandus- ja halduskohus) 22. jaanuari 2015. aasta otsuse peale kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.
- 24 Viimane leidis, et käibemaksu mahaarvamise õiguse valdkonnas esineb teatav ebakõla lõplikult jõustunud haldusaktiga – nagu põhikohtuasjas kõnealuse 5. aprilli 2011. aasta otsus – lahutamatult seotud õiguskindluse põhimõtte järgimise vajaduse ja liidu õiguse ning eelkõige direktiivi 2006/112 sätete ühetaolise kohaldamise vajaduse vahel.
- 25 Sellega seoses märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et Euroopa Kohus on 8. mai 2013. aasta kohtuotsuses Petroma Transport jt (C-271/12, EU:C:2013:297) leidnud, et sisendkäibemaksu tagastamisest võib keelduda, kui parandatud arved on maksuhaldurile esitatud pärast seda, kui viimane

on teinud käibemaksu tagastamisest keelduva otsuse. Ta küsib siiski, kas nimetatud kohtupraktika tuleks jätta kohaldamata sellises olukorras, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mida iseloomustab Nestrade'i poolse hooletuse puudumine või AEAT-ga koostöö mittetegemine ning Nestrade'i kaitseõiguste riive.

- 26 Nendel asjaoludel otsustas Audiencia Nacional (üleriigiline kohus, Hispaania) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [8. mai 2013. aasta kohtuotsusest Petroma Transports jt (C-271/12, EU:C:2013:297) tulenevat] kohtupraktikat võib nüansseerida nii, et käibemaksu tagastamine, mida taotleb Euroopa Liidus registreerimata ettevõtja, on lubatud vaatamata sellele, et riigi maksuhaldur on juba teinud otsuse, millega keeldutakse maksu tagastamast seetõttu, et ettevõtja ei vastanud teabenõudele maksukohustuslasena registreerimise numbri kohta, võttes arvesse, et haldusasutusel oli sel ajal kõnealune teave olemas, sest ettevõtja oli selle andnud teistele nõuetele vastates?

Juhul kui vastus sellele küsimusele on jaatav:

2. Kas võib asuda seisukohale, et [15. septembri 2016. aasta kohtuotsusest Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691) tuleneva] kohtupraktika tagasiulatuv kohaldamine nõuab, et haldusakt, millega keeldutakse nimetatud käibemaksu tagastamast, tuleb tühistada, võttes arvesse, et selle aktiga ainult kinnitati varasemat jõustunud haldusotsust, millega keelduti maksu tagastamast ja mille AEAT tegi, järgides muud kui seaduses niisugusel juhul ette nähtud menetlust ja mis lisaks piiras nõude esitaja õigusi, rikkudes tema kaitseõigusi?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

- 27 Sissejuhatuseks tuleb esiteks märkida, et eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab eelotsusetaotluses direktiivi 2006/112 neile sätetele, mis käsitlevad käibemaksu mahaarvamise õigust, ja neid sätteid puudutavale Euroopa Kohtu praktikale.
- 28 Sellegipoolest ei takista asjaolu, et liikmesriigi kohus on eelotsusetaotluses formaalsest aspektist viidanud teatavatele liidu õigusnormidele, Euroopa Kohut esitamast sellele kohtule kogu tõlgenduslikku teavet, mis võib viimasel aidata menetletavat kohtuasja lahendada, olenemata sellest, kas liikmesriigi kohus on neile aspektidele oma küsimustes viidanud või mitte. Sellisel juhul on Euroopa Kohtu ülesanne tuletada liikmesriigi kohtu esitatud aspektide kogumist ja eelkõige eelotsusetaotluse põhjendustest need liidu õiguse aspektid, mida on vaidluse eset silmas pidades vaja tõlgendada (29. septembri 2016. aasta kohtuotsus Essent Belgium, C-492/14, EU:C:2016:732, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 29 Nagu Hispaania valitsus ja komisjon märgivad, puudutab põhikohtuasi käibemaksu tagastusnõudeid, mille on esitanud kolmandas riigis, s.o Šveitsis asuv ettevõtja. Ent liidu territooriumil registreerimata maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise eeskirju reguleerib kolmeteistkümnes direktiiv, nagu nähtub ka selle direktiivi artikli 2 lõikest 1. Euroopa Kohus on selle kohta täpsustanud, et kolmeteistkümnenenda direktiivi sätteid, eeskätt artikli 2 lõiget 1, tuleb direktiivi 2006/112 artiklite 170 ja 171 suhtes käsitada erisätetena (15. juuli 2010. aasta kohtuotsus komisjon vs. Ühendkuningriik, C-582/08, EU:C:2010:429, punkt 35).
- 30 Järelikult tuleb esitatud küsimusi analüüsida kolmeteistkümnenenda direktiivi sätete põhjal.
- 31 Teiseks tuleb märkida, et põhikohtuasi ei puuduta arve parandamise ajalist mõju, mille kohta on Euroopa Kohus käibemaksu mahaarvamise õigusega seoses juba andnud hinnangu 15. septembri 2016. aasta kohtuotsuses Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691). Küll aga puudutab see liikmesriikide valikuõigust ajaliselt piirata ebaõigete arvete parandamise võimalust käibemaksu tagastusõiguse

kasutamise eesmärgil. Eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitab, et Hispaania õiguses puuduvad niisugusel parandamisel õiguslikud tagajärjed, kui haldusasutuse otsus, millega tagastamisest keelduti, on lõplikult jõustunud.

- 32 Eelnevat arvestades tuleb asuda seisukohale, et eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimustega, mida tuleb käsitleda koos, sisuliselt selgitust selle kohta, kas kolmeteistkümnenenda direktiivi sätteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus see, et liikmesriik piirab ajaliselt võimalust parandada käibemaksu tagastusõiguse kasutamiseks ebaõigeid arveid näiteks algselt arvele märgitud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri parandamise teel.
- 33 Euroopa Kohus on otsustanud, et kuuenda direktiivi 77/388 sätteid tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt võib keelduda käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest maksukohustuslastele, kellel on nõuetele mittevastavad arved, isegi kui nende arvete täiendamiseks on esitatud sellist teavet, mille eesmärk on tõendada arvel märgitud tehingute tegelikku toimumist, laadi ja hinda pärast mahaarvamisõiguse andmisest keeldumise otsuse tegemist (vt selle kohta 8. mai 2013. aasta kohtuotsus *Petroma Transports jt*, C-271/12, EU:C:2013:297, punkt 36). Tuleb siiski täpsustada, et ka kuues direktiiv 77/388 ei keelanud liikmesriikidel aktsepteerida nõuetele mittevastavate arvete parandamist pärast seda, kui maksuhaldur on teinud mahaarvamisõiguse andmisest või käibemaksu tagastusõiguse andmisest keelduva otsuse.
- 34 Selline tõdemus kehtib ka kolmeteistkümnenenda direktiivi puhul. Nimelt nähtub selle artikli 3 lõikest 1, et liikmesriigid määravad kindlaks käibemaksu tagastusnõuete esitamise korra, kaasa arvatud vastavad tähtajad, ning kehtestavad kohustused, mida tuleb täita nende nõuete põhjendatuse hindamiseks.
- 35 Kuna kolmeteistkümnes direktiiv seda ei reguleeri, peab niisuguste meetmete kehtestamist, millega sätestatakse tähtaeg, mille möödumisel lõpeb sellise maksumaksja õigus mahaarvamist teha, kes ei olnud piisavalt hoolas ega parandanud käibemaksu tagastusõiguse kasutamiseks ebaõigeid või nõuetele mittevastavaid arveid, reguleerima liikmesriigi õigus, järgides esiteks, et seda menetlust kohaldataks ühtemoodi nii liikmesriigi õigusel põhinevate kui ka liidu õigusel põhinevate analoogsete maksualaste õiguste suhtes (võrdväarsuse põhimõte), ja teiseks, et see ei muudaks mahaarvamisõiguse kasutamist praktiliselt võimatuks või üleliia raskeks (tõhususe põhimõte) (vt analoogia alusel 8. mai 2008. aasta kohtuotsus *Ecotrade*, C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, punkt 46, ja 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 36 Siinkohal tuleb märkida, et kuigi liikmesriigi kohtu ülesanne on hinnata, kas riigisisised meetmed on liidu õigusega kooskõlas, võib Euroopa Kohus siiski anda talle tarvilikke juhtnööre tema menetluses oleva asja lahendamiseks (28. juuli 2016. aasta kohtuotsus *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 36).
- 37 Mis puudutab esimesena võrdväarsuse põhimõtet, siis tuleb märkida, et see põhimõte rajaneb ideel, et isikud, kes tuginevad liidu õiguskorraga tagatud õigustele, ei tohi olla ebasoodsamas olukorras kui isikud, kes tuginevad puhtalt riigisisestele õigustele (7. märtsi 2018. aasta kohtuotsus *Santoro*, C-494/16, EU:C:2018:166, punkt 39).
- 38 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib, kas AEAT on rikkunud võrdväarsuse põhimõtet, kuna ta ei tühistanud üldise maksuseadustiku artikli 219 alusel oma 5. aprilli 2011. aasta otsust. Sellega seoses tuleb märkida, et ühegi Euroopa Kohtule esitatud dokumendi põhjal ei ole võimalik tuvastada, et seda artiklit kohaldatakse erinevalt olenevalt sellest, kas kõnealune õigus tuleneb Euroopa Liidu või liikmesriigi õigusest.
- 39 Lisaks, erinevalt sellest, mida väitis Nestrade kohtuistungil, ei olnud võrdväarsuse põhimõtte rikkumisega tegu siis, kui AEAT käsitles väidetavalt erinevalt ühelt poolt aastatel 2008–2010 ja 2009. aasta esimeses ja teises kvartalis tasutud sisendkäibemaksu tagastusnõudeid, ning teiselt poolt

2009. aasta kolmandas ja neljandas kvartalis tasutud käibemaksu tagastusnõuet. Nimelt ei tõenda niisugune erinev käsitus, isegi kui see leiab kinnitust, mingil juhul liidu õiguskorrast ja puhtalt liikmesriigi õiguskorrast tulenevate õiguste erinevat käsitlemist.

- 40 Teisena, mis puudutab tõhususe põhimõtet, siis nähtub Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, et analüüsides küsimust, kas liikmesriigi menetlusnorm muudab üksikisiku jaoks liidu õigusest tulenevate õiguste teostamise praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks, tuleb võtta arvesse selle normi kohta menetluses tervikuna, menetluse kulgu ja eripära erinevates liikmesriigi ametiasutustes. Seda silmas pidades tuleb vajaduse korral arvesse võtta liikmesriigi õigussüsteemi aluseks olevaid niisuguseid põhimõtteid nagu kaitseõiguste tagamine, õiguskindluse põhimõte ja menetluse korrakohane läbiviimine (vt eelkõige 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Santoro, C-494/16, EU:C:2018:166, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 41 Euroopa Kohus on juba otsustanud, et võimalus kasutada enammakstud käibemaksu tagastamise õigust piiramatu aja jooksul läheks vastuollu õiguskindluse põhimõttega, mis nõuab, et maksukohustuslase olukorda seoses tema õiguste ja kohustustega maksuhalduri ees ei saa lõputult vaidlustada (21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Elsacom, C-294/11, EU:C:2012:382, punkt 29). Samuti on Euroopa Kohus tunnistanud liidu õigusega kooskõlas olevaks selle, kui nii maksumaksja kui ka asjaomase ametkonna õiguskindluse huvides määratakse mõistlik kaebuse esitamise õigust lõpetav tähtaeg. Nimelt ei muuda sellised tähtajad liidu õiguskorra alusel antud õiguste kasutamist praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks, isegi kui juba oma määratluselt toob nende tähtaegade möödumine kaasa algatatud menetluse osalise või täieliku lõpetamise (14. juuni 2017. aasta kohtuotsus Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 42 Antud juhul palus AEAT 23. novembril 2010 Nestrade'il esitada nõuetele vastavad arved kümne tööpäeva jooksul alates teabenõude teatavaks tegemisest, s.o 13. detsembrist 2010.
- 43 Tuleb sedastada, et eelotsusetaotlusest ei nähtu, nagu oleks Nestrade AEATd teavitanud asjaolust, et maksuhalduri teabenõude kuupäeva seisuga ei ole tema valduses nõuetele vastavaid arveid. Lisaks nähtub eelotsusetaotlusest, et Nestrade ei esitanud AEAT-le neid arveid peaaegu kolme kuu vältel, mis jäi arvete saamise ja tagastamisest keelduva otsuse tegemise kuupäeva vahele. Nestrade ei ole viimati nimetatud otsust enne selle lõplikku jõustumist ka vaidlustanud, olgugi et eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul oleks ta võinud esitada selle otsuse peale mõistliku tähtaja jooksul kaebuse.
- 44 Neil asjaoludel tuleb asuda seisukohale, et Nestrade'il ei olnud praktiliselt võimatu või ülemäära raske oma käibemaksu tagastusõigust kasutada, kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrollimise tulemusel ei selgu teisiti.
- 45 Selles kontekstis tuleb märkida, et kui maksuhalduril on olemas vajalikud andmed selleks, et tuvastada, kas maksukohustuslane on kohustatud käibemaksu tasuma, ei või ta kehtestada lisatingimusi, mis võivad muuta käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise olematuks (vt selle kohta 30. septembri 2010. aasta kohtuotsus Uszodaépítő, C-392/09, EU:C:2010:569, punkt 40).
- 46 Sama põhjenduskäik kehtib ka käibemaksu tagastusõiguse puhul. Põhikohtuasja puhul ilmneb aga – mida väitis ka komisjon –, et AEAT-l ei olnud vajalikke andmeid, et hinnata põhikohtuasjas kõnealust käibemaksu tagastamise õigust teabe põhjal, mille talle oli esitanud Nestrade teiste sama tarnijat puudutavate tagastusnõuete raames, ent see on asjaolu, mida tuleb hinnata eelotsusetaotluse esitanud kohtul.
- 47 Eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes tuleb eelotsuse küsimustele vastata, et kolmeteistkümnenda direktiivi sätteid tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus see, kui liikmesriik piirab ajaliselt võimalust parandada käibemaksu tagastusõiguse kasutamiseks ebaõigeid arveid näiteks algselt arvele märgitud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri parandamise teel, kui on järgitud võrdväarsuse ja tõhususe põhimõtteid, mida tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

Kohtukulud

- 48 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 (üheksas koda) otsustab:

Nõukogu 17. novembri 1986. aasta kolmeteistkümnenda direktiivi 86/560/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühenduse territooriumil registreerimata maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord, sätteid tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus see, kui liikmesriik piirab ajaliselt võimalust parandada käibemaksu tagastusõiguse kasutamiseks ebaõigeid arveid näiteks algselt arvele märgitud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri parandamise teel, kui on järgitud võrdväarsuse ja tõhususe põhimõtteid, mida tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

Allkirjad