

**Kohtuasi C-346/19**

**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1**

**Saabumise kuupäev:**

2. mai 2019

**Eelotsusetaotluse esitanud kohus:**

Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus)

**Eelotsusetaotluse kuupäev:**

13. veebruar 2019

**Vastustaja ja kassatsioonkaebuse esitaja:**

Bundeszentralamt für Steuern

**Kaebaja ja vastustaja kassatsioonimenetluses:**

Y-GmbH

---

**Põhikohtuasja ese**

Käibemaks – Käibemaksu direktiivi 2006/112/EÜ kohane tagastamine maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, vaid mõnes muus liikmesriigis – Viitenumbri esitamine arve numbri asemel

**Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus**

Liidu õiguse tõlgendamine, ELTL artikkel 267

**Eelotsuse küsimused**

1. Kas 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 8 lõike 2 punkti d, mille kohaselt peab tagastamisaotluses iga tagastamisliikmesriigi ja iga arve kohta kirjas olema muu hulgas arve

- number, tuleb tõlgendada nii, et piisab ka arvele märgitud viitenumbri (*Referenznummer*) esitamisest, mis on arve numbri kõrval kantud kulused tõendavale dokumendile täiendava identifitseerimiskriteeriumina?
2. Juhul kui eespool sõnastatud küsimusele tuleb vastata eitavalt: kas tagastamisaotlus, kus arve numbri asemel on esitatud arvele märgitud viitenumber, vastab kõikidele vorminõuetele ja loetakse esitatuks tähtaegselt direktiivi 2008/9/EÜ artikli 15 lõike 1 teise lause tähenduses?
  3. Kas teisele küsimusele vastamisel tuleb arvesse võtta, et maksukohustuslane kui informeeritud taotleja, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, võis asukohaliikmesriigi elektroonilise portaali kujundust ja tagastamisliikmesriigi vormi arvestades eeldada, et taotluse nõuetekohaseks, kõikidele vorminõuetele vastavaks ja tähtaegseks esitamiseks piisab muu tunnuskoodi kui arve numbri esitamisest, et võimaldada taotluse esemeks oleva arve identifitseerida?

### **Viidatud liidu õigusnormid**

Nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiv 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), eelkõige artikli 8 lõike 2 punkt d ja artikli 15 lõike 1 teine lause

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), eelkõige artikli 226 punkt 2

### **Viidatud riigisisised õigusnormid**

Käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, UStG) § 18 lõike 9 esimene ja teine lause põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis, mida on muudetud 2009. aasta maksuseaduse (Jahressteuergesetzes 2009) artikli 7 punkti 13 alapunktiga c

Käibemaksuseaduse rakendusmääruse (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung, UStDV) § 59 jj tagastamisperioodil kohaldatavas redaktsioonis, mida on muudetud 2009. aasta maksuseadusega (Jahressteuergesetzes 2009)

### **Asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte**

- 1 Kaebaja on äriühing, mille asukoht on Austrias. Kaebaja esitas 29. oktoobril 2012 taotluse tagastada sisendkäibemaks ajavahemiku eest juuli–september 2012. Tagastamisaotlus esitati vastustajast Bundeszentralamt für Steuernile (Saksamaa föderaalne maksuamet) elektrooniliselt Austria maksuhalduri loodud portaali kaudu.

- 2 Taotlus puudutas kütusetarnete kohta esitatud arveid, millega seoses arvab kaebaja maha sisendkäibemaksu. Taotluse lisas esitas kaebaja asjaomastele arvetele märgitud arvenumbri asemel teise numbrit, nimelt arvetel näidatud ja kaebaja raamatupidamisse kantud viitenumbri.
- 3 25. jaanuari 2013. aasta otsusega määras Bundeszentralamt für Steuern kõnealuse ajavahemiku eest tagastatavaks summaks 31 296,09 eurot ja jättis taotluse muus osas rahuldamata põhjendusega, et taotluse lisas oli seadusjärgseid nõudeid rikkudes jäetud esitamata arvetele märgitud arvenumbrid.
- 4 Bundeszentralamt für Steuern jäi samale seisukohale ka kaebaja vaide alusel tehtud 7. jaanuari 2014. aasta vaideotsuses. Tema sõnul ei esitanud kaebaja 30. septembril 2013 lõppenud tähtajaks seadusjärgsetele nõuetele vastavat sisendkäibemaksu tagastamise taotlust. Kaebaja tähelepanu oli juhitud arvenumbri esitamata jätmisele juba varasemate taotluste puhul. Seega oli kaebajal võimalik esitada tähtajaks andmed seadusjärgselt nõutud vormis.
- 5 Kaebaja esitas kaebuse Finanzgericht Kölnile (Kölni esimese astme maksukohus, Saksamaa), kes rahuldab kaebuse, kuna tema hinnangul oli tagastamistaotlus nõuetekohane. Arvenumbri asemel ekslikult märgitud viitenumber ei too kaasa tagastamistaotluse kehtetust, kui seda ei saa – nagu käesoleval juhul – pidada „sisutihjaks“, kuna ka viitenumber võimaldab arve identifitseerida.
- 6 Selle otsuse peale esitas Bundeszentralamt für Steuern kassatsioonkaebuse Bundesfinanzhofile (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus). Tema arvates tõlgendas Finanzgericht Köln (Kölni esimese astme maksukohus, Saksamaa) direktiivi 2008/9 artikli 8 lõiget 2 vääralt.

### **Eelotsusetaotluse põhjenduse lühikokkuvõte**

- 7 Riigisisesele õigusele tuginedes jätkaks eelotsusetaotluse esitanud kohus Finanzgericht Kölni (Kölni esimese astme maksukohus, Saksamaa) otsuse muutmata ja kassatsioonkaebuse põhjendamata tõttu rahuldamata. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib siiski, kas selline tulemus on kooskõlas liidu õigusega, kuna tal on kahtlusi direktiivi 2008/9 artikli 8 lõike 2 punkti d ja artikli 15 lõike 1 teise lause õige tõlgendamise suhtes.
- 8 Esimene küsimus: on küsitav, kas direktiivi 2008/9/EÜ artikli 8 lõike 2 punkti d, mille kohaselt peab tagastamistaotluses iga tagastamisliikmesriigi ja iga arve kohta kirjas olema muu hulgas „arve number“, saab tõlgendada nii, et piisab ka arvele märgitud viitenumbri esitamisest, mis on arve numbrit kõrval kantud arvele täiendava identifitseerimiskriteeriumina.
- 9 Peale selle küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas direktiivi 2008/9 artikli 8 lõike 2 punktis d sisalduv mõiste „arve number“ on samatähenduslik direktiivi 2006/112 artikli 226 punktis 2 märgitud „järjekorranumb[riga], mis põhineb ühel või mitmel sarjal ja annab arvele kordumatu tunnuse“. Direktiivi 2006/112

artikli 226 punkti 2 ja direktiivi 2008/9 artikli 8 lõike 2 punkti d lahknevad sõnastused annavad alust järeldada, et sisendkäibemaksu tagastamise taotluse kehtivuseks piisab sellest, kui ära on näidatud üks arvele märgitud identifitseerimiskriteerium, kuid see ei pea tingimata olema arve number direktiivi 2006/112 artikli 226 punkti 2 tähenduses, vaid võib olla ka mõni muu arvele märgitud identifitseerimiskriteerium.

- 10 Seejuures tuleb arvesse võtta, et direktiiv 2008/9 ei määra kindlaks maksu tagasisaamise õiguse kasutamise tingimusi ega selle õiguse ulatust. Viidatud 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 (vt 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 35).
- 11 Seega liikmesriigi territooriumil asuva maksukohustuslase teises liikmesriigis tasutud käibemaksu tagasisaamise õigus – nagu see on reguleeritud direktiiviga 2008/9 – vastab tema kasuks direktiiviga 2006/112 kehtestatud õigusele arvata maha tema enda liikmesriigis tasutud sisendkäibemaks (vt 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika). Mahaarvamissüsteemi ja seega tagasimaksete eesmärk on ettevõtja kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastada. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab selle tagajärjel kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusel et nimetatud tegevused ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatavad (vt 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika). Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates tuleneb neutraalsuse põhimõttest seega, et direktiivi 2008/9 artikli 8 lõike 2 punktis d sisalduvat mõistet „arve number“ tuleb mõista nii, et tagastamistaotluses piisab ka arvele märgitud laiema ja selge identifitseerimiskriteeriumi esitamisest.
- 12 Sellele võiks vastu väita, et käibemaksu mahaarvamise õiguse puhul tuleb siiski järgida nii materiaalsoõiguslikke kui ka vormilist laadi nõudeid ja tingimusi (vt 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika). Käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise korra kohta on direktiivi 2006/112 artikli 178 punktis a ette nähtud, et maksukohustuslasel peab olema artiklite 220–236 ning artiklite 238–240 kohaselt koostatud arve (vt 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika). Sellest lähtudes on võimalik, et direktiivi 2008/9 artikli 8 lõike 2 punkti d tuleb kitsendavalt mõista nii, et tagastamistaotlus vastab nõuetele üksnes siis, kui selles on esitatud arve number direktiivi 2006/112 artikli 226 punkti 2 tähenduses.
- 13 Direktiivi 2008/9 artikli 8 lõike 2 punkti d range tõlgendamine võib aga kaasa tuua ebaproportsionaalsed tulemused. Täielikult täidetud tagastamistaotlus peab andma asutusele võimaluse kontrollida maksu tagastamise tingimusi peatselt (see

tähendab nelja kuu jooksul tagastamistaotluse kättesaamisest, vt direktiivi 2008/9 artikli 19 lõige 2). Seda aspekti arvestades on direktiivi 2008/9 artikli 8 lõike 2 punkti d nõuet viitenumbri esitamisega taotluses täidetud, kuna see võimaldab asutusel tagastamistaotluse kontrollimise käigus arve selgelt identifitseerida. Direktiivi 2006/112 artikli 226 punkti 2 tähenduses arve numbri esitamine taotluses on selleks, et saavutada eesmärk arve selgelt identifitseerida, küll kohane ja otstarbekas, kuid mitte vajalik.

- 14 Teine küsimus: kui esimesele küsimusele tuleb vastata eitavalt, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas tagastamistaotlus, kus on esitatud arvele märgitud viitenumber, vastab kõikidele vorminõuetele ja loetakse esitatuks tähtaegselt direktiivi 2008/9 artikli 15 lõike 1 teise lause tähenduses.
- 15 Tagastamistaotlus loetakse direktiivi 2008/9 artikli 15 lõike 1 teise lause tähenduses esitatuks vaid siis, kui taotleja esitab kõik muu hulgas direktiivi 2008/9 artiklis 8 nõutud andmed. Taotlus, mis sisaldab direktiivi 2006/112 artikli 226 punkti 2 tähenduses arve numbri asemel sama ülesannet täitvat viitenumbrit, oleks eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul – juhul kui esimesele küsimusele vastatakse eitavalt – küll ebaõige, kuid seda ei saaks pidada puudulikuks.
- 16 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et tagastamistaotluse kehtivus direktiivi 2008/9 artikli 15 lõike 1 teise lause tähenduses ei eelda mitte selle sisulist õigsust, vaid nõuab vorminõuetele vastavust. See on ilmselgelt kooskõlas ka Euroopa Komisjoni seisukohaga. Euroopa Komisjon tegi 24. jaanuaril 2019 otsuse esitada Saksamaa Liitvabariigi vastu kaebus Euroopa Kohtule, kuna põhjendusega, et tarnitud kaupade või osutatud teenuste laadi puudutav teave ei ole käibemaksu tagastamise otsuse tegemiseks piisav, olid Saksa asutused jätnud teistes liikmesriikides asuvate ettevõtjate sisendkäibemaksu tagastamise taotlused rahuldamata, ilma et oleksid palunud taotlejatel esitada lisaandmeid.
- 17 Kolmas küsimus: eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib, kas maksukohustuslane kui informeeritud taotleja, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, võis taotluse lugemiseks tähtaegselt esitatuks direktiivi 2008/9 artikli 15 lõike 1 teise lause tähenduses eeldada, et taotluse nõuetekohaseks, kõikidele vorminõuetele vastavaks ja tähtaegseks esitamiseks piisab muu tunnuskoodi kui arve numbri märkimisest, et võimaldada taotluse esemeks oleva arve identifitseerida.
- 18 Küsimus tekib seepärast, et Finanzgericht Kölni (Kölni esimese astme maksukohus, Saksamaa) sõnul ei kanna asjaomane veerg taotluse lisas, kuhu tuleb Bundeszentralamts für Steuerni arvates kanda arve number, sugugi pealkirja „arve number“, vaid on pealkirjastatud üldisemalt sõnastatud mõistega „dokumendi number“ (*Beleg-Nr.*). Peale selle sisaldab Austria maksuhalduri loodud portaal, mille kaudu esitas kaebaja elektroonilise taotluse, veel ühte erinevat nimetust, nimelt mõistet „referentsnumber“ (*Bezugsnummer*).