

Kohtuasi C-80/20**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

12. veebruar 2020

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Tribunalul București (Bukaresti esimese astme kohus, Rumeenia)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

19. detsember 2019

Kaebaja:

Wilo Salmson France SAS

Vastustajad:

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți

Põhikohtuasja ese

Kaebus haldusasjas, milles Wilo Salmson France SAS palub Tribunalul București'l (Bukaresti esimese astme kohus, Rumeenia) tühistada otsused, millega vastustajad jätsid rahuldamata käibemaksu tagastamise taotluse, mis puudutas 2012. aastal tehtud ostutehinguid, mille kohta tarnija väljastas arved 2015. aastal.

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

ELTL artikli 267 alusel palutakse tõlgendada direktiivi 2006/112/EÜ artikleid 167 ja 178 ja direktiivi 2008/9/EÜ artikli 14 lõike 1 punkti a esimest lauset.

Eelotsuse küsimused

1. Mis puudutab **direktiivi 2006/112/EÜ artikli 167** tõlgendamist **koostoimes artikliga 178**, siis kas käibemaksusüsteemi toimimise seisukohast saab eristada hetke, mil mahaarvamisoigus tekib, ja hetke, mil seda õigust kasutatakse?

Selles osas on vaja selgitada, kas käibemaksu mahaarvamisoigust võib kasutada ostetud kauba kohta väljastatud (kehtiva) maksuarve puudumisel.

2. Mis puudutab **samade sätete tõlgendamist koostoimes direktiivi 2008/9/EÜ artikli 14 lõike 1 punkti a esimese lausega**, siis milline on menetluslik lähtepunkt, hindamaks käibemaksu tagastamise õiguse kasutamise õiguspärasust?

Selles osas on vaja selgitada, kas käibemaksu tagastamisaotluse võib esitada käibemaksu osas, mis muutus sissenõutavaks enne „tagastamisperioodi“, kuid mille kohta esitati arve tagastamisperioodi jooksul.

3. Mis puudutab **direktiivi 2008/9/EÜ artikli 14 lõike 1 punkti a esimese lause samade sätete tõlgendamist koostoimes direktiivi 2006/112/EÜ artiklitega 167 ja 178**, siis milline toime on enne „tagastamisperioodi“ ostetud kauba arvete tühistamisel ja uute arvete esitamisel neid ostate puudutava käibemaksu tagastamise õiguse kasutamisele?

Selles osas on vaja selgitada, kas juhul, kui tarnija tühistab esialgsed arved, mis esitati kauba ostmise kohta, ning väljastab seejärel uued arved, tuleb kauba saajal kasutada oma õigust saada ostudelt käibemaks tagasi, viidates uute arvete kuupäevale. Selles olukorras puudub kauba saajal kontroll esialgsete arvete tühistamise ja uute arvete esitamise üle, sest see kuulub täielikult tarnija kaalutusõiguse valdkonda.

4. Kas riigisisese õigusega võidakse kooskõlas direktiiviga [2008/9/EÜ] tagatud käibemaksu tagastamine teha sõltuvaks sissenõutavuse tingimuse täitmisest, olukorras, kus õige arve väljastati taotluse esitamise perioodil?

Viidatud liidu õigusnormid

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklid 62 ja 167, artikli 168 punkt a, artikli 169 punkt a ja artikli 178 punkt a.

Nõukogu 12. veebruari 2018. 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, artikli 2 punktid 1 ja 3, artikli 6 lõige 1, artikkel 7 ja artikli 14 lõike 1 punkt a.

Kohtujuristi ettepanek kohtuasjas Volkswagen (C-533/16), punktid 57–59

Kohtujuristi ettepanek kohtuasjas Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17), punkt 56

Viidatud riigisisised õigusnormid

Seadus nr 571/2003, millega kehtestatakse maksuseadustik (legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal), artikkel 145, millega reguleeritakse maksukohustuslaste õigust arvestada maha ostudega seotud käibemaks, artikkel 146, millega sätestatakse, et selle õiguse kasutamiseks peab maksukohustuslasel olema arve, ja artikli 147² lõike 1 punkt a, mis näeb ette, et maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole Rumeenias, vaid mõnes teises liikmesriigis, ning kes ei ole käibemaksukohustuslasena registreeritud ja kes ei pea end Rumeenias käibemaksukohustuslasena registreerima, võib saada tagasi tasutud käibemaksu Rumeenias teostatud impordilt ja kauba või teenuste ostult.

Valitsuse määrus nr 44/2004, millega kiideti heaks maksuseadustiku rakendamise kord (Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal), mille punkti 49 lõikes 15 on sätestatud, et maksutagastuse taotlus puudutab „*kauba või teenuste ostmist, mille kohta esitati arve tagastamisperioodil, ning mille eest on maksutagastuse taotluse esitamise kuupäevaks tasutud*“. Arved, mida ei ole maksutagastuse taotluse esitamise kuupäevaks tasutud, arvestatakse maksutagastuse taotluste hulka, mis puudutavad perioodi, mil need tasuti“, ning lõige 16, mille kohaselt „*[l]isaks lõikes 15 viidatud tehingutele võib tagastustaotlus puudutada ka arveid ja impordidokumente, mida eelnevad tagastustaotlused ei kata, ning mis puudutavad tehinguid, mis sooritati kõnealuse kalendriaasta jooksul*“.

Faktiliste asjaolude ja menetluse kokkuvõte

- 1 Pompas Salmson SAS, äriühing aukohaga Prantsusmaal, sõlmis ZES Zollner Electronic SRL-iga – äriühing, mille asukoht on Rumeenias ning mis on Rumeenias käibemaksukohustuslasena registreeritud – lepingu, mille esemeks oli tootmisseadmetiku ostmine, mille Rumeenia andis Rumeenias üle, ning mis tehti tarnijale kättesaadavaks seadmetiku laenulepinguga, mille eesmärgiks oli kasutada seda seadmetikku, et toota kaupa, mis anti seejärel Pompas Salmson'ile üle.
- 2 Rumeenia andis Zollner Electronic'u kõnealust seadmetikku kasutades toodetud kauba üle Prantsusmaal, Pompas Salmson'i asukohas, kes kasutas seda oma maksustatavaks tegevuseks.
- 3 Tarnija Zollner Electronic esitas Pompas Salmson'i ostetud tootmisseadmetiku kohta arve 2012. aastal.

- 4 Pompas Salmson – äriühing, mille asukoht ei ole Rumeenias ning mis ei ole Rumeenias käibemaksukohustuslasena registreeritud – taotles Rumeenias tasutud käibemaksu tagastamist direktiivi 2008/9/EÜ ja seaduse nr 571/2003, millega kehtestatakse maksuseadustik, artikli 147² lõike 1 punkti a alusel, koostoimes valitsuse määruse nr 44/2004 punktiga 49.
- 5 Rumeenia maksuhaldur jättis 14. jaanuari 2004. aasta otsusega perioodi 1. jaanuar 2012–31. detsember 2012 kohta esitatud käibemaksu tagastamistaotluse summas 449 538,38 Rumeenia leud rahuldamata põhjustel, mis olid seotud taotlusele lisatud dokumentidega ning lisatud arvete nõuetele mittevastavusega.
- 6 Tarnija Zollner Electronic võttis kõnealuselt otsusest teada saades algselt esitatud (2012) arved tagasi ja esitas alles 2015. aastal ostude kohta uued arved.
- 7 2014. aastal ühines Pompas Salmson SAS ühendamise teel Wilo France SAS-iga, muutudes kaebajaks äriühinguks, mis võttis üle kõik Pompas Salmson'i õigused ja kohustused.
- 8 Novembris 2015 esitas kaebaja taotluse, millega ta küsis Rumeenias tasutud käibemaksu tagastamist uute arvete alusel, mille Zollner Electronic väljastas perioodil 1. august 2015–31. oktoober 2015.
- 9 Maksuhaldur jättis käibemaksu tagastamistaotluse põhjendamatusesse tõttu rahuldamata, leides, et kaebaja ei ole täitnud määruse nr 44/2004 punkti 49 lõike 16 sätteid, ja et kaebaja oli juba tehingute nimekirja rubriikide 1–6 arvete eest tagastust küsinud.
- 10 Kaebaja esitas 13. juunil 2016 selle otsuse käibemaksu tagastamist puudutava osa kohta maksuvaide, mille DRFP București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți (DRFP Bukarest – mitteresidentide maksukohustuslaste maksuamet) jättis põhjendamatusesse tõttu rahuldamata, leides, et käibemaksu, mille tagastamist paluti, tagastamist oli juba ühe eelneva taotlusega palutud, ja et tehingud, mille pealt käibemaksu tagastamist küsitakse, puudutavad aastat 2012, mitte 2015.
- 11 Kaebaja esitas nende maksuameti otsuste peale Tribunalul București'le (Bukaresti esimese astme kohus, Rumeenia) haldusasjas kaebuse.

Põhikohtuasja poolte peamised argumendid

- 12 Kaebaja väidab, et käibemaksu mahaarvamiseõiguse sisuliste tingimuste täitmine eeldab analüüsi selle kohta, mis ajahetkel nimetatud õigus tekib, ning selle õiguse ulatuse kohta, mis tekib hetkel, mil käibemaks muutub sissenõutavaks, või tema juhtumil täpsemalt hetkel, mil ostetud kaup üle anti.
- 13 Formaalsest küljest oli tal siiski selle õiguse kasutamiseks kohustus omada arvet, mis vastaks seaduses sätestatud tingimustele.

- 14 Lisaks ei saa mahaarvamisõiguse kasutamise tähtaega määrata kindlaks lähtudes vaid hetkest, mil kauba üleandmine toimus, kuna see on ainult õiguse kasutamise sisulise tingimuse täitmine, ega tähenda, et formaalne tingimus – ehk kehtiva arve omamine – oleks täidetud.
- 15 Kaebaja leiab, et selles valdkonnas kohaldatavad õigusnormid võtavad arvesse vaid tavaolukorda, milles kauba tarnimine ja nõuetekohase arve esitamine on samaaegsed. Seega on nende hetkede samaaegsust arvestades loogiline, et käibemaksu sissenõutavus ja selle tagastamise taotlemise õiguse kasutamise võimalus tekivad samal hetkel.
- 16 Menetluslikust küljest on direktiivi 2008/9 kohaselt hetk, mil võib tagastamise taotluse esitada, arve väljastamine, mis leidis käesoleval juhul aset 2015. aastal. Käibemaksu sissenõutavus on oluline lähtepunkt seetõttu, et see peab (arvestades üksnes tagastamise taotlemise õiguse kasutamisega seotud suhtelist aspekti) esinema enne arve väljastamist või arve väljastamise ajal.

Eelotsusetaotluse põhistuse lühiülevaade

- 17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et pooleliolevas kohtuasjas on põhiküsimuseks, kas on võimalik saada tagasi käibemaks 2012. aastal tehtud ostudelt, mille kohta kehtivad ostu maksuarved väljastati alles 2015. aastal.
- 18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus kirjeldab poolelioleva põhikohtuasja faktilisi asjaolusid direktiividest 2006/112 ja 2008/9 lähtudes ebatüüpilistena olukorras, kus: (i) tarnija väljastas kaebaja sooritatud ostude kohta arved, mis hiljem tühistati, (ii) samade ostude kohta väljastati kehtivad arved alles 2015. aastal, (iii) kaebaja kasutas käibemaksu tagasisaamise õigust, esitades 2015. aastal tagastamisaotluse, millele olid lisatud 2015. aastal väljastatud arved, ja (iv) selle hetkeni ei olnud kaebajale käibemaksu tagastatud.
- 19 Kuna direktiiv 2006/112 ei reguleeri selgesõnaliselt mahaarvamisõiguse kasutamise tähtaega, tekib küsimus, kas kuupäeva, millest kõnealune tähtaeg kulgema hakkab, saab kindlaks määrata vaid kauba üleandmise hetkest lähtudes, arvestamata muid sellega seotud asjaolusid.
- 20 Kuigi direktiivi 2006/112 artiklis 167 on ette nähtud, et mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal, on sama direktiivi artiklis 178 sätestatud, et selle õiguse kasutamine on võimalik vaid alates ajast, mil maksukohustuslane saab kaubatarne kohta arve.
- 21 Seega on kehtiva arve omamine mahaarvamisõiguse/käibemaksu tagasi saamise õiguse kasutamiseks esmatähtis, ja siiski on arve väljastamine tarnija diskretsiooniõigus, mis ei kuulu ühelgi ajahetkel mahaarvamisõigust omava isiku kontrolli alla, kes on tarne saaja.
- 22 Järelikult juhul, kui Euroopa Kohus leiab, et direktiivi 2008/9 artikli 14 lõike 1 punkti a esimest lauset silmas pidades võib taotleda maksu tagastamist kaubalt või

teenuste ostudelt, mille kohta koostati tagastamisperioodi jooksul arve, sõltumata asjaolust, kas käibemaks muutus või ei muutunud selle ajavahemiku jooksul või enne seda sissenõutavaks, on võimalik maksuameti seisukoht vaidlustada. Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab selles osas asjassepuutuvaks ka ettepanekuid kohtuasjades Volkswagen (C-533/16) ja Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17).

- 23 Küsimuste 1 ja 2 kohta leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et maksuamet ei teinud vahet arve väljastamise kuupäeva, mis on menetluslik aspekt, ja käibemaksu sissenõutavaks muutumise kuupäeva vahel, mis on sisulist laadi tegur. Liidu seadusandja soovib aga, et need kaks ajahetke tooksid kaasa erinevad maksuõiguslikud tagajärjed.
- 24 Küsimuste 3 ja 4 kohta märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et maksuhalduri arvates ei saa 2012. aastal tehtud ostude kohta 2015. aastal väljastatud arvete alusel taotleda 2015. aasta eest maksutagastust seetõttu, et tarnija oli eelnevad arved tagasi võtnud. Kuna tarnija võttis 2012. aasta arved tagasi ühepoolset, aga riigisisese õiguse kohaselt toob tagasivõtmine analoogselt tühistamisega kaasa väljastatud arvete toime lõppemise, siis on 2015. aastal väljastatud arved ainukesed dokumendid, millega on võimalik ostude tegemist tõendada ning millega saab tagastamistaotlust põhjendada.
- 25 Selles kontekstis viitab eelotsusetaotluse esitanud kohus direktiivi 2006/112 artiklitele 169 ja 178 ning direktiivi 2008/9 artikli 14 lõike 1 punkti a esimesele lausele. Viimase normiga sätestatakse nimelt, et menetluslikust küljest põhineb tagastamistaotlus üksnes tagastamisperioodi jooksul esitatud arvetel ja ainus kehtestatud tingimus on see, et käibemaks on muutunud sissenõutavaks kas arve väljastamisele eelnevalt või arve väljastamise ajal, mis ei ole aga teatud hetkega piiratud.
- 26 Eelotsusetaotluse esitanud kohus tõstatab ka küsimuse võimalikust ebavõrdsest kohtlemisest osas, milles äriühingutel, mille asukoht on liikmesriigis, on võimalik riigisisese õiguse kohaselt taotleda käibemaksu tagastamist viieaastase aegumistähtaja jooksul, samas kui äriühingud, mille asukoht ei ole liikmesriigis, peavad seda õigust kasutama direktiivi 2008/9 alusel kõigest üheaastase tähtaja jooksul.