Downloaded via the EU tax law app / web

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

21. oktoober 2021(*)

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artiklid 167–171 ja artikli 178 punkt a – Käibemaksu mahaarvamise õigus – Käibemaksu tagastamine maksukohustuslastele, kelle asukoht on mõnes muus liikmesriigis kui tagastamisliikmesriik – Arve omamine – Direktiiv 2008/9/EÜ – Tagastamistaotluse rahuldamata jätmine – Arve „tagasivõtmine“ tarnija poolt – Uue arve väljastamine – Uus tagastamistaotlus – Rahuldamata jätmine

Kohtuasjas C?80/20,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Tribunalul Bucure?ti (Bukaresti esimese astme kohus, Rumeenia) 19. detsembri 2019. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 12. veebruaril 2020, menetluses

Wilo Salmson France SAS

versus

Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti,

Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti – Administra?ia Fiscal? pentru Contribuabili Nereziden?i,

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: koja president E. Regan, kohtunikud C. Lycourgos ja I. Jarukaitis (ettekandja),

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Wilo Salmson France SAS, esindaja: *advokat?* C. Apostu,

– Rumeenia valitsus, esindajad: E. Gane ja R. I. Ha?ieganu,

– Euroopa Komisjon, esindajad: A. Armenia ja R. Lyal,

olles 22. aprilli 2021. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), muudetud nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL (ELT 2010, L 189, lk 1), (edaspidi „käibemaksudirektiiv“) artiklite 167 ja 178 ning nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiivi 2008/9/EÜ, millega sätestatakse üksikasjalikud eeskirjad käibemaksu tagastamiseks vastavalt direktiivile 2006/112 maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, vaid teises liikmesriigis (ELT 2008, L 44, lk 23), artikli 14 lõike 1 punkti a tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Wilo Salmson France SASi (edaspidi „Wilo Salmson“) ning Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti (riigi maksuameti Bukaresti maksukeskus, Rumeenia) ja Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti – Administra?ia Fiscal? pentru Contribuabili Nereziden?i (riigi maksuameti Bukaresti maksukeskuse mitteresidendist maksumaksjate osakond, Rumeenia) (edaspidi koos „maksuhaldurid“) vahelises kohtuvaidluses otsuse üle, millega jäeti rahuldamata käibemaksu tagastamise taotlus, mille see äriühing oli esitanud 2015. aastal seoses 2012. aasta jooksul soetatud kaubaga.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Käibemaksudirektiiv

3 Käibemaksudirektiivi artiklis 62 on „maksustatav teokoosseis“ määratletud kui „olukord, mille puhul on täidetud maksu sissenõudmiseks vajalikud õiguslikud tingimused“, ja „maksu sissenõutavus“ nii, et see on „maksuhalduril teatud hetkel tekkiv seadusjärgne õigus nõuda isikult, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, maksu tasumist, olenemata tasumise tähtaja edasilükkamise võimalusest“.

4 Direktiivi artiklis 63 on täpsustatud, et „[m]aksustatav teokoosseis tekib ning käibemaks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest“.

5 Nimetatud direktiivi artiklis 167 on ette nähtud, et „[m]ahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal“.

6 Direktiivi artiklis 168 on sätestatud:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata:

a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane;

[…]“.

7 Käibemaksudirektiivi artikkel 169 on sõnastatud järgmiselt:

„Lisaks artiklis 168 nimetatud mahaarvamisele on maksukohustuslasel õigus artiklis 168 nimetatud käibemaks maha arvata, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse järgmiste tehingute tarbeks:

a) seoses artikli 9 lõike 1 teises lõigus nimetatud majandustegevusega väljaspool seda

liikmesriiki, kus maks tasumisele kuulub või kus maks on tasutud, tehtavad tehingud, mille puhul võiks maksu maha arvata, kui need oleksid tehtud selles liikmesriigis;

[…]“.

8 Direktiivi artiklis 170 on sätestatud:

„Iga maksukohustuslane, kes ei asu […] liikmesriigis, kus ta soetab kaupu ja saab teenuseid või impordib käibemaksuga maksustatavaid kaupu, võib taotleda käibemaksu tagastamist, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse järgmiste tehingute tarbeks:

a) artiklis 169 nimetatud tehingud;

[…]“.

9 Nimetatud direktiivi artikli 171 lõikes 1 on ette nähtud, et „[m]aksukohustuslastele, kes ei asu liikmesriigis, kus nad soetavad kaupu ja saavad teenuseid või impordivad käibemaksuga maksustatavaid kaupu, kuid asuvad teises liikmesriigis, tagastatakse käibemaks vastavalt [direktiivis 2008/9] sätestatud rakenduskorrale“.

10 Sama direktiivi artikli 178 punktis a on täpsustatud:

„Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane täitma järgmised tingimused:

a) artikli 168 punktis a osutatud mahaarvamise korral seoses kaubatarnetega või teenuste osutamisega peab tal olema XI jaotise 3. peatüki 3.–6. jao kohaselt koostatud arve […]“.

11 Enne muutmist direktiiviga 2010/45 nägi direktiivi 2006/112 artikli 178 punkt a ette:

„Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane täitma järgmised tingimused:

a) artikli 168 punktis a nimetatud mahaarvamise korral seoses kaubatarnete ja teenuste osutamisega peab tal olema artiklite 220–236 ning artiklite 238, 239 ja 240 kohaselt koostatud arve;“.

12 Käibemaksudirektiivi artikli 179 esimeses lõigus on ette nähtud:

„Maksukohustuslane teeb mahaarvamise, lahutades vastava maksustamisperioodi tasumisele kuuluvast käibemaksu kogusummast käibemaksu kogusumma, mille suhtes on samal perioodil tekkinud artikli 178 kohaselt teostatav mahaarvamisõigus.“

13 Selle direktiivi X jaotis „Mahaarvamine“ sisaldab 5. peatükki, mis käsitleb mahaarvamiste korrigeerimist. Selle direktiivi artikli 185 lõikes 1 on täpsustatud:

„Mahaarvamist korrigeeritakse eelkõige, kui pärast käibedeklaratsiooni tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid, eelkõige ostude tühistamise või hinnaalanduste saamise korral.“

14 Direktiivi sama peatüki artiklis 186 on sätestatud, et „[l]iikmesriigid kehtestavad artiklite 184 ja 185 kohaldamise üksikasjalikud eeskirjad“.

15 Käibemaksudirektiivi artikkel 218, mis asub maksukohustuslaste ja teatavate mittemaksukohustuslaste kohustusi käsitleva XI jaotise 3. peatükis „Arved“, näeb ette:

„Käesoleva direktiivi kohaldamisel tunnustavad liikmesriigid paberil või elektroonilisel kujul olevaid

dokumente ja sõnumeid arvetena, kui need vastavad käesolevas peatükis sätestatud tingimustele.“

16 Direktiivi artikkel 219 on sõnastatud järgmiselt:

„Iga dokumenti või sõnumit, mis selgesõnaliselt ja ühemõtteliselt viitab esialgsele arvele ja muudab seda, käsitatakse arvena.“

Direktiiv 2008/9

17 Direktiivi 2008/9 artiklis 1 on märgitud, et selles direktiivis „sätestatakse üksikasjalikud eeskirjad käibemaksu tagastamiseks vastavalt [käibemaksudirektiivi] artiklile 170 maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis ja kes täidavad artiklis 3 sätestatud tingimusi“.

18 Direktiivi artikkel 2 sisaldab järgmisi määratlusi:

„Käesolevas direktiivis kasutatakse järgmisi mõisteid:

[…]

3) „tagastamisperiood“ – artiklis 16 nimetatud periood, mille kohta käibemaksu tagastamise taotlus esitatakse;

[…]

5) „taotleja“ – maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis ja kes esitab tagastamistaotluse.“

19 Nimetatud direktiivi artiklis 3 on täpsustatud, et seda kohaldatakse mis tahes maksukohustuslase suhtes, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis ja kes vastab järgmistele tingimustele.

20 Direktiivi artiklis 5 on sätestatud:

„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) [käibemaksudirektiivi] artikli 169 punktides a ja b nimetatud tehingud;

[…]

Ilma et see piiraks artiklit 6, määratakse käesoleva direktiivi kohaldamisel õigus sisendkäibemaksu tagastamisele kindlaks vastavalt [käibemaksudirektiivile], nagu seda kohaldatakse tagastamisliikmesriigis.“

21 Direktiivi 2008/9 artikli 8 lõikes 2 on täpsustatud:

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

[…]

d) arve või impordidokumendi kuupäev ja number;

[…]“.

22 Direktiivi artiklis 10 on sätestatud:

„Ilma et see piiraks artiklis 20 sätestatud teabenõudeid, võib tagastamisliikmesriik nõuda, et taotleja esitaks elektroonilisel teel arve või impordidokumendi koopia koos tagastamistaotlusega, kui maksustatav summa arvel või impordidokumendil on vähemalt 1000 eurot või riigi vääringus väljendatud samaväärne summa. Kui arve on kütuse kohta, siis on piirsummaks 250 eurot või riigi vääringus väljendatud samaväärne summa.“

23 Nimetatud direktiivi artikli 13 esimene lõik on sõnastatud järgmiselt:

„Kui pärast tagastamistaotluse esitamist kohandatakse [käibemaksudirektiivi] artikli 175 alusel mahaarvatava käibemaksu määra, parandab taotleja taotletud või juba tagastatud summa.“

24 Sama direktiivi artikli 14 lõike 1 punktis a on ette nähtud:

„Tagastamistaotlus käsitleb:

a) kaupade või teenuste ostu, mille eest on tagastamisperioodi jooksul arve esitatud, tingimusel et käibemaks muutus sissenõutavaks kas enne arve väljastamist või arve väljastamise ajal, või mille suhtes maks muutus sissenõutavaks tagastamisperioodi jooksul, tingimusel, et ostu eest esitati arve enne maksu sissenõutavaks muutumist; […]“.

25 Direktiivi 2008/9 artikli 15 lõikes 1 on sätestatud:

„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.“

26 Direktiivi 2008/9 artiklis 20 on märgitud:

„1. Kui tagastamisliikmesriik leiab, et tal ei ole kogu asjakohast teavet, mille alusel teha otsus tagastamistaotluse kohta tervikuna või osaliselt, võib ta […] nõuda […] eelkõige taotlejalt või asukohaliikmesriigi pädevatelt asutustelt lisateavet.

Vajadusel võib tagastamisliikmesriik nõuda täiendava lisateabe esitamist.

[…]

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

27 Direktiivi artikkel 23 on sõnastatud järgmiselt:

„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.

[…]“.

Rumeenia õigus

28 Seaduse nr 571/2003 maksuseadustiku kohta (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, *Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 927, 23.12.2003) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „maksuseadustik“) artikli 145 lõikes 2 oli sätestatud:

„(2) Igal maksukohustuslasel on õigus arvata maha ostudega seotud maks, kui kaupa kasutatakse järgmiste tehingute tarbeks:

a) maksustatavad tehingud;

b) sellisest majandustegevusest tulenevad tehingud, mille puhul tarnimise või osutamise koht loetakse asuvaks välisriigis, kui maksu oleks saanud maha arvata juhul, kui tehingud oleksid olnud tehtud Rumeenias;

[…]“.

29 Maksuseadustiku artikli 146 lõike 1 punktis a oli ette nähtud:

„Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane vastama järgmistele tingimustele:

a) maksu kohta, mis kuulub tasumisele või on tasutud talle mõne teise maksukohustuslase poolt tarnitud või tarnitavatelt kaupadelt või talle osutatud või osutatavatelt teenustelt, peab tal olema arve, mis on väljastatud vastavalt artiklile 155, […]“.

30 Maksuseadustiku artikli 147*ter* lõike 1 punktis a oli täpsustatud, et „maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole Rumeenias, vaid teises liikmesriigis, ja kes ei ole ega peagi olema Rumeenias käibemaksukohustuslasena registreeritud, võib taotleda sellise käibemaksu tagastamist, mis on tasutud seoses kaupade impordiga Rumeeniasse ja kaupade omandamise või teenuste osutamisega Rumeenias“.

31 Valitsuse otsusega nr 44/2004 (Hot?rârea Guvernului nr. 44/2004, *Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 112, 6.2.2004) on heaks kiidetud maksuseadustiku rakenduseeskirjad, mis on esitatud selle otsuse lisas. Põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis puudutab nende eeskirjade (edaspidi „rakenduseeskirjad“) punkt 49 tol ajal kehtinud maksuseadustiku artiklit 147*ter*. Punkti 49 lõikes 1 on märgitud:

„Maksuseadustiku artikli 147*ter* lõike 1 punkti a alusel võib iga maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole Rumeenias, vaid teises liikmesriigis, taotleda sellise käibemaksu tagastamist, mis on tasutud seoses kaupade impordiga Rumeeniasse ja kaupade omandamise või teenuste osutamisega Rumeenias.“

32 Punkti 49 lõike 15 punktis a on täpsustatud, et maksutagastuse taotlus „puudutab kauba või teenuste ostmist, mille kohta esitati arve tagastamisperioodil ja mille eest on maksutagastuse taotluse esitamise kuupäevaks tasutud“, ning et „[a]rved, mida ei ole maksutagastuse taotluse esitamise kuupäevaks tasutud, arvestatakse selle perioodi maksutagastuse taotluste hulka, mil need on tasutud“.

33 Rakenduseeskirjade punkti 49 lõikes 16 on märgitud, et „tagastamisotsus võib lisaks lõikes 15 viidatud tehingutele […] puudutada ka arveid või impordidokumente, mida eelnevad tagastamistaotlused ei kata ja mis puudutavad tehinguid, mis sooritati kõnealuse kalendriaasta

jooksul“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

34 Pompes Salmson SAS, kelle majandustegevuse asukoht on Prantsusmaal, ostis 2012. aastal tootmisseadmeid ettevõtjalt ZES Zollner Electronic SRL (edaspidi „Zollner“), kes on Rumeenias asutatud ja käibemaksukohustuslasena registreeritud. Kuna Pompes Salmson andis need seadmed Zollneri käsutusse, et viimane saaks neid kasutada talle hiljem tarnitud kaupade valmistamiseks, ei ole seadmeid Rumeenia territooriumilt välja viidud.

35 Zollner väljastas samal aastal ostudele vastavad arved koos käibemaksuga. Nende arvete alusel taotles Pompes Salmson, tuginedes direktiivile 2008/9 ja maksuseadustiku artikli 147*ter* lõike 1 punktile a koostoimes rakenduseeskirjade punktiga 49, Rumeenias ajavahemikul 1. jaanuarist kuni 31. detsembrini 2012 tasutud käibemaksu tagastamist. Taotlus jäeti 14. jaanuari 2014. aasta otsusega rahuldamata „põhjustel, mis olid seotud taotlusele lisatud dokumentidega ja lisatud arvete nõuetele mittevastavusega“ (edaspidi „14. jaanuari 2014. aasta otsus“). Seejärel võttis Zollner algul 2012. aastal koostatud arved tagasi. Ta väljastas 2015. aastal samade ostude eest uued arved.

36 Pompes Salmson ühines 2014. aastal Wilo France SASiga. Ühinemise tulemusel tekkinud uus üksus Wilo Salmson France, kes võttis üle kõik Pompes Salmsoni õigused ja kohustused, esitas 2015. aastal Zollneri väljastatud uute arvete alusel uue taotluse selle käibemaksu tagastamiseks, mis oli tasutud Rumeenias asjaomaste seadmete ostmisel, viidates ajavahemikule 1. augustist kuni 31. oktoobrini 2015. Rumeenia ametivõimud jätsid selle taotluse 12. mai 2016. aasta otsusega rahuldamata põhjendusel, et Wilo Salmson ei olnud järginud rakenduseeskirjade punkti 49 lõiget 16 ja oli juba taotlenud neile arvetele märgitud käibemaksu tagastamist.

37 Wilo Salmson esitas selle otsuse peale vaide Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti – Administra?ia Fiscal? pentru Contribuabili Nereziden?ile (Bukaresti maksukeskuse mitteresidendist maksumaksjate osakond, Rumeenia). Vaie jäeti 2. septembri 2016. aasta otsusega rahuldamata põhjendusel, et käibemaks, mille tagastamist taotleti, oli olnud varasema tagastamistaotluse esemeks ja tehingud, mille alusel tagastamist taotleti, ei kuulunud mitte aastasse 2015, vaid aastasse 2012.

38 Nimetatud äriühing esitas seejärel Tribunalul Bucure?tile (Bukaresti esimese astme kohus, Rumeenia), st eelotsusetaotluse esitanud kohtule, kaebuse nõudega tühistada 2. septembri 2016. aasta otsus ja 12. mai 2016. aasta otsus, millega jäeti rahuldamata nõue maksta tagasi 449 538,38 Rumeenia leud (RON) (ligikaudu 91 310 eurot), mis vastas käibemaksule, mille tagastamist taotleti ajavahemiku eest 1. augustist 2015 kuni 31. oktoobrini 2015.

39 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et ta peab kindlaks tegema, kas 2015. aastal on võimalik saada tagasi 2012. aastal tehtud ostudelt tasutud käibemaks, mille kohta koostati kehtivad maksuarved alles 2015. aastal. Ta leiab, et Wilo Salmsoni olukord on ebatüüpiline võrreldes juhtumitega, mis on ette nähtud direktiivis 2008/9 või mida Euroopa Kohus on juba analüüsinud, arvestades, et Zollneri 2012. aastal väljastatud arved tühistati nende tagasivõtmisega, kuna Rumeenia maksuhaldur tuvastas nendega seotud eeskirjade eiramise, et samade ostude eest väljastati kehtivad arved alles 2015. aastal, et Wilo Salmson kasutas oma õigust tagastamisele 2015. aastal esitatud tagastamistaotlusega, mis hõlmas 2015. aastal väljastatud arveid, ning et viimati nimetatud äriühingule ei ole seni veel taotletud summat tagastatud.

40 Ta leiab, et käibemaksudirektiiv ei reguleeri mahaarvamisõiguse kasutamise tähtaega ja et seega tuleb selgitada, kas kuupäeva, millest alates see tähtaeg kulgema hakkab, saab kindlaks

teha üksnes asjaomaste kaupade tarne kuupäeva põhjal, jättes tähelepanuta kõik muud tähtsust omavad asjaolud. Arvestades direktiivi artikleid 167 ja 178 ning asjaolu, et arve väljastamine ei ole selle õiguse omaja kontrolli all, on vaja, et Euroopa Kohus täpsustaks, kas direktiivi 2008/9 artikli 14 lõike 1 punkti a esimest juhtumit silmas pidades võib käibemaksu tagastamise taotlus puudutada selliste kaupade või teenuste ostu, mille kohta esitati arve tagastamise perioodil, sõltumata sellest, kas nendega seotud käibemaks muutus sissenõutavaks sellel perioodil või varem.

41 Seoses kahe esimese küsimusega toob ta esile, et Rumeenia maksuhaldur ei teinud vahet arvete väljastamise kuupäeva kui menetlusliku asjaolu ja käibemaksu sissenõutavaks muutumise kuupäeva vahel, mis on sisuline tegur, samas kui need kaks kuupäeva peaksid maksuasjas tekitama erinevaid tagajärgi, ning et mahaarvamisõigust ei saa kasutada, kui puudub seadusest tulenevate nõuetega kooskõlas koostatud arve. Kuigi on tõsi, et käibemaks peab olema muutunud sissenõutavaks enne arve väljastamist või arve esitamise ajal, peaks tagastamistaotluse esitamisel olema siiski oluline arve väljastamise hetk.

42 Kolmanda ja neljanda küsimuse osas märgib ta, et Rumeenia maksuhaldur leidis, et 2012. aastal tehtud ostude kohta 2015. aastal väljastatud arvete alusel ei saa 2015. aastal tagastamistaotlust esitada, kuna on olemas varasemad arved. Ometi võttis Zollner arved tagasi ühepoolselt, millel olid samad tagajärjed nagu tühistamisel, ja mahaarvamisõiguse omanikul ei olnud ühtki õiguslikku vahendit, millega kohustada tarnijat uut arvet väljastama.

43 Lisaks, arvestades käibemaksudirektiivi artikleid 169 ja 178, direktiivi 2008/9 artikli 14 lõike 1 punkti a esimest juhtumit ja vajadust omada kehtivat arvet selleks, et saaks kasutada õigust tagastamisele, peaks käibemaksu tagastamise taotlus põhinema üksnes „tagastamisperioodil“ väljastatud arvetel, kusjuures ainus kohustuslik tingimus on see, et käibemaks oleks muutunud sissenõutavaks enne arve esitamist või sellega samal ajal.

44 Järelikult, kuna Zollner kustutas 2012. aastal väljastatud arved, said ostusid tõendada ja põhikohtuasjas vaidlusalust tagasimaksmise taotlust põhistada üksnes 2015. aastal väljastatud uued arved. Seega peaksid eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul ainult viimati nimetatud arved olema „menetluslik lähtepunkt“, mis võimaldab esitada tagastamistaotluse vastavalt direktiivile 2008/9.

45 Neil asjaoludel otsustas Tribunalul Bucure?ti (Bukaresti esimese astme kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Mis puudutab [käibemaksudirektiivi] artikli 167 tõlgendamist koostoimes artikliga 178, siis kas käibemaksusüsteemi toimimise seisukohast saab eristada hetke, mil mahaarvamisõigus tekib, ja hetke, mil seda õigust kasutatakse?

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

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

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

3. Mis puudutab direktiivi 2008/9 artikli 14 lõike 1 punkti a esimese [juhtumi] tõlgendamist

koostoimes [käibemaksudirektiivi] artiklitega 167 ja 178, siis milline toime on enne „tagastamisperioodi“ ostetud kauba arvete tühistamisel ja uute arvete esitamisel neid oste puudutava käibemaksu tagastamise õiguse kasutamisele?

Selles osas on vaja selgitada seda, kas juhul, kui tarnija tühistab esialgsed arved, mis esitati kauba ostmise kohta, ning väljastab hiljem 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 kaalutlusõiguse valdkonda.

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

Eelotsuse küsimuste analüüs

Vastuvõetavus

46 Rumeenia valitsus väidab, et esitatud küsimused on vastuvõetamatud. Esiteks põhinevad need põhikohtuasja aluseks olevate asjaolude vääral ja mittetäielikul kirjeldusel, mistõttu siis, kui need oleksid parandatud ja kogumis arvesse võetud, muutuksid küsimused asja lahendamiseks tarbetuks ja asjakohatuks. Teiseks piirdub see kirjeldus vaidluse ühe poole seisukoha kordamisega, mis tähendab, et eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole täitnud oma kohustust selgitada asjaolusid enne Euroopa Kohtusse pöördumist ega toonud välja põhjusi, miks ta kahtleb liidu õiguse tõlgendamises ja leiab, et tema menetluses oleva kohtuasja lahendamiseks on vaja Euroopa Kohtu vastust.

47 Esimesena tuleb märkida, et ELTL artiklis 267 on ette nähtud otsene koostöömenetlus Euroopa Kohtu ja liikmesriikide kohtute vahel. Selles menetluses, mis põhineb liikmesriikide kohtute ja Euroopa Kohtu ülesannete selgel eristamisel, on igasugune faktiliste asjaolude tuvastamine ja hindamine liikmesriigi kohtu pädevuses, kellel tuleb konkreetse kohtuasja erisusi arvestades hinnata nii eelotsuse vajalikkust asjas otsuse langetamiseks kui ka Euroopa Kohtule esitatavate küsimuste asjakohasust, samas kui Euroopa Kohus on pädev otsustama üksnes liidu õigusnormide tõlgenduse või kehtivuse üle, pidades silmas faktilist ja õiguslikku olukorda, nagu seda on kirjeldanud liikmesriigi kohus (vt selle kohta 20. detsembri 2017. aasta kohtuotsus Schweppes, C?291/16, EU:C:2017:990, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 20. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Repubblika, C?896/19, EU:C:2021:311, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

48 Seetõttu on juhul, kui esitatud küsimused puudutavad liidu õigusnormi tõlgendamist või kehtivust, Euroopa Kohus üldjuhul kohustatud otsuse langetama (16. juuni 2015. aasta kohtuotsus Gauweiler jt, C?62/14, EU:C:2015:400, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 15. juuli 2021. aasta kohtuotsus The Department for Communities in Northern Ireland, C?709/20, EU:C:2021:602, punkt 54 ja seal viidatud kohtupraktika).

49 Kuna eeldatakse, et liidu õigust käsitlevad küsimused on asjakohased, võib Euroopa Kohus keelduda liikmesriigi kohtu esitatud eelotsuse küsimusele vastamast vaid siis, kui on ilmne, et küsimuses osutatud liidu õigusnormi tõlgendusel või kehtivuse kontrollimisel ei ole mingit seost põhikohtuasja asjaolude või esemega, kui probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi või õiguslikke asjaolusid, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimustele (vt selle kohta 16. juuni 2015. aasta kohtuotsus Gauweiler jt, C?62/14, EU:C:2015:400, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 15. juuli 2021. aasta kohtuotsus The Department for Communities in Northern Ireland, C?709/20, EU:C:2021:602, punkt 55 ja seal

viidatud kohtupraktika).

50 Käesoleval juhul põhinevad Rumeenia valitsuse argumendid, mille kohaselt esitatud küsimused on põhikohtuasja lahendamiseks tarbetud, eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt faktilistele asjaoludele antud hinnangu kriitikal, mis on ekslik ja lünklik. Euroopa Kohtu ülesanne ei ole aga seada kahtluse alla seda hinnangut, mis käesoleva menetluse raames kuulub liikmesriigi kohtu pädevusse. Järelikult ei ole need argumendid piisavad, et ümber lükata eelmises punktis viidatud asjakohasuse eeldust (vt analoogia alusel 16. juuni 2015. aasta kohtuotsus Gauweiler jt, C?62/14, EU:C:2015:400, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

51 Teisena, mis puudutab Rumeenia valitsuse seisukohta, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu kirjeldatud faktilised asjaolud seisnevad põhikohtuasja ühe poole väidete kordamises, siis tuleb esile tuua, et ainuüksi selle asjaoluga – eeldusel, et see on tõendatud – ei ole tõendatud, et see kohus on nii toimides rikkunud oma kohustust näidata eelotsusetaotluses vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artiklile 94 faktilised asjaolud, mille alusel küsimused on esitatud, ja põhjused, mis ajendasid teda esitama eelotsusetaotluses viidatud liidu õigusnormide tõlgendust või miks ta leiab, et Euroopa Kohtu vastus on tema menetluses oleva vaidluse lahendamiseks vajalik.

52 Vastupidi, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktidest 39–44, võimaldab eelotsusetaotlus mõista põhjusi, miks eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekib küsimus käibemaksudirektiivi ja direktiivi 2008/9 eri sätete ulatuse kohta, ning see sisaldab piisavalt teavet, et Euroopa Kohus saaks anda talle liidu õiguse tõlgendamiseks vajalikud juhised, mis on vajalikud tema menetluses oleva kohtuasja lahendamiseks.

53 Sellega seoses tuleb ühtlasi korrata, et ei ELTL artikkel 267 ega ükski muu liidu õigusnorm ei nõua ega keela eelotsusetaotluse esitanud kohtul pärast eelotsusemenetluses otsuse tegemist muuta faktilisi ja õiguslikke järeldusi, mis ta on teinud eelotsusetaotluse raames, tingimusel et see kohus tagab täieliku toime liidu õiguse tõlgendusele, mille Euroopa Kohus on andnud (vt selle kohta 5. juuli 2016. aasta kohtuotsus Ognyanov, C?614/14, EU:C:2016:514, punktid 28–30).

54 Eeltoodut arvestades tuleb eelotsuse küsimused tunnistada vastuvõetavaks.

Sisulised küsimused

Sissejuhatavad märkused

55 Kõigepealt tuleb sedastada, et eelotsusetaotluse esitanud kohus, kellele ainsana on teada kõik asjasse puutuvad faktilised ja õiguslikud asjaolud, palub Euroopa Kohtul tõlgendada direktiivi 2006/112 sätteid redaktsioonis, mis tuleneb direktiiviga 2010/45 tehtud muudatustest, mida selle direktiivi artikli 2 lõike 1 teise lõigu kohaselt kohaldati alates 1. jaanuarist 2013.

56 Eelotsusetaotlusest nähtub aga, et põhikohtuasja aluseks olnud kaubatarned tehti 2012. aastal, et dokumendid, mida peeti nende tarnetega seotud arveteks, väljastati 2012. aastal ja seejärel loeti need 14. jaanuari 2014. aasta otsusega „vastuolus olevateks“ ja seejärel võeti need 2014. või 2015. aastal tagasi ning et lõpuks väljastati 2015. aastal uued dokumendid, mida loeti nende tarnetega seotud arveteks.

57 Pealegi nähtub esiteks käibemaksudirektiivi artiklist 63, et maksustatav teokoosseis tekib ja maks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest. Teiseks on käibemaksudirektiivis ette nähtud mahaarvamisõigus, mille järelmiks on õigus maksu tagastamisele (21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika), nii sisulises kui ka ajalises mõõtmes vahetult seotud varem ostetud kaubalt või teenustelt tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu sissenõutavaks

muutumisega (vt selle kohta 27. juuni 2018. aasta kohtuotsus Varna Holideis, C?364/17, EU:C:2018:500, punkt 22), kuna selle direktiivi artikkel 167 näeb ette, et mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

58 Käibemaksudirektiivi artiklites 64 ja 65 on lisaks ette nähtud mitmesugused sissenõutavuse eeskirjad, mida nendes artiklites täpsustatud asjaoludel kohaldatakse, samas kui direktiivi artikkel 66 lubab liikmesriikidel erandina artiklitest 63–65 ette näha, et käibemaks muutub sissenõutavaks teatavate tehingute või teatavat liiki maksukohustuslaste puhul mõnel artiklis 66 täpsustatud ajahetkel.

59 Seega tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul kõiki tema käsutuses olevaid faktilisi ja riigisisesest õigusest tulenevaid asjaolusid arvestades kontrollida, kas direktiivi 2006/112 sätted, mis tulenevad direktiiviga 2010/45 tehtud muudatustest, on ikka need, mida kohaldatakse tema menetluses oleva vaidluse eri aspektide lahendamisel.

60 Sellega seoses tuleb siiski täpsustada, et ainus muudatus, mis tehti direktiiviga 2010/45 direktiivi 2006/112 sättesse ja mis on asjakohane käesoleva kohtuasja analüüsimisel Euroopa Kohtu poolt, puudutab direktiivi 2006/112 artikli 178 punkti a, mis enne muutmist ei viidanud mitte käibemaksudirektiivi „XI jaotise 3. peatüki 3.–6. jao kohaselt koostatud arve“ omamisele, vaid direktiivi 2006/112 „artiklite 220–236 ning artiklite 238, 239 ja 240 kohaselt koostatud arve“ omamisele.

61 Kuigi mõlemal juhul on tõepoolest tegemist viitega nende direktiivide vastavatele sätetele, milles on sisuliselt ette nähtud arvete koostamise asjaolud ja tingimused, nende sisu, võimalus väljastada või edastada elektroonilisi arveid ning liikmesriikide võimalus võtta teatavatel tingimustel vastu lihtsustamismeetmeid, ei ole need sätted siiski identsed. Nende sisu erinevused ei mõjuta siiski analüüsi, mida Euroopa Kohtul tuleb käesolevas kohtuasjas teha, mistõttu käesolevas kohtuotsuses antavad vastused on kohaldatavad isegi siis, kui eelotsusetaotluse esitanud kohus peaks lõpuks leidma, et üks või mitu vaidlusalust küsimust, mille ta lahendama peab, ei kuulu ajaliselt mitte käibemaksudirektiivi sätete, vaid direktiivi 2006/112 kohaldamisalasse direktiiviga 2010/45 tehtud muudatustest varasemas redaktsioonis.

Esimene küsimus

62 Esimese küsimuse osas tuleb kõigepealt täheldada, et põhikohtuasjas on kõne all sellise maksukohustuslase olukord, kelle asukoht on muus liikmesriigis kui see, kus on ostetud vaidlusalune kaup. Põhikohtuasi ei puuduta seega mitte käibemaksu mahaarvamise õigust kui sellist, millele on viidatud käibemaksudirektiivi artiklis 168, vaid selle maksu tagasisaamise õigust, mis on ette nähtud sama direktiivi artiklis 170, kus omakorda on viidatud artiklis 169 nimetatud tehingutele.

63 Samuti tuleb osutada, et direktiivi artikli 171 lõikes 1 on ette nähtud, et maksukohustuslastele, kes ei asu liikmesriigis, kus nad ostavad käibemaksuga maksustatavaid kaupu ja teenuseid, kuid asuvad teises liikmesriigis, tagastatakse käibemaks vastavalt direktiivis 2008/9 sätestatud rakenduskorrale. Selle eesmärk ei ole aga kindlaks määrata maksu tagasisaamise õiguse tingimusi ega ulatust. Selle direktiivi artikli 5 teises lõigus on nimelt täpsustatud, et ilma, et see piiraks artiklit 6, määratakse selle direktiivi kohaldamisel õigus sisendkäibemaksu tagastamisele kindlaks vastavalt käibemaksudirektiivile, nagu seda kohaldatakse tagastamisliikmesriigis (21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, punkt 35).

64 Neil asjaoludel tuleb esimest küsimust mõista nii, et sellega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas käibemaksudirektiivi artikleid 167–171 ja 178 ning direktiivi

2008/9 tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, vaid teises liikmesriigis, võib kasutada õigust saada tagasi kaubatarnelt tasutud käibemaks, kui sellel maksukohustuslasel ei ole asjaomaste kaupade ostu kohta käibemaksudirektiivi tähenduses arvet.

65 Direktiivi 2008/9 artikli 1 kohaselt on direktiivi eesmärk sätestada üksikasjalikud eeskirjad käibemaksu tagastamiseks vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 170 maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis ja kes täidavad esimesena nimetatud direktiivi artiklis 3 sätestatud tingimusi, kusjuures tagasisaamisõiguse kasutamise tingimused ja ulatus on siiski – kooskõlas selle direktiivi sätetega ja nagu on juba märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 63 – kindlaks määratud vastavalt käibemaksudirektiivile, nagu seda kohaldatakse tagastamisliikmesriigis.

66 Liikmesriigi territooriumil asuva maksukohustuslase õigus saada tagasi teises liikmesriigis tasutud käibemaks, nagu see on reguleeritud direktiiviga 2008/9, on seega järelmiks tema kasuks käibemaksudirektiiviga kehtestatud õigusele arvata maha tema enda liikmesriigis tasutud sisendkäibemaks (21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 17. detsembri 2020. aasta kohtuotsus Bundeszentralamt für Steuern, C?346/19, EU:C:2020:1050, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

67 Nii nagu mahaarvamisõigus, kujutab ka tagasisaamise õigus endast liidu õigusaktidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet, mille 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 tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatav (2. mai 2019. aasta kohtuotsus Sea Chefs Cruise Services, C?133/18, EU:C:2019:354, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 17. detsembri 2020. aasta kohtuotsus Bundeszentralamt für Steuern, C?346/19, EU:C:2020:1050, punkt 45).

68 Mahaarvamisõigus – ja seega ka tagasisaamise õigus – on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei või põhimõtteliselt piirata. Konkreetselt on see õigus kasutatav kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas (2. mai 2019. aasta kohtuotsus Sea Chefs Cruise Services, C?133/18, EU:C:2019:354, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 17. detsembri 2020. aasta kohtuotsus Bundeszentralamt für Steuern, C?346/19, EU:C:2020:1050, punkt 46).

69 Käibemaksu tagasisaamise õiguse, nagu ka mahaarvamisõiguse puhul tuleb siiski järgida nii materiaalõiguslikke kui ka vormilisi nõudeid või tingimusi (vt selle kohta 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).

70 Mis puudutab tagasisaamise õiguse kasutamist reguleerivaid materiaalõiguslikke nõudeid või tingimusi, siis tuleneb selle direktiivi artikli 169 punktist a ja artiklist 170, et tagasisaamise õiguse kasutamiseks on esiteks vaja, et asjaomane isik oleks selle direktiivi tähenduses „maksukohustuslane“, kes ei asu liikmesriigis, kus ta soetab kaupu ja saab teenuseid või impordib käibemaksuga maksustatavaid kaupu, ning teiseks peab maksukohustuslane kaupu või teenuseid, millele ta selle õiguse põhjendamiseks tugineb, järgnevalt kasutama väljaspool seda liikmesriiki, kus maks kuulub tasumisele või on tasutud, selliste maksustatavate tehingute tarbeks, mis annaksid mahaarvamisõiguse, kui need oleksid tehtud selles liikmesriigis (vt selle kohta 2. mai 2019. aasta kohtuotsus Sea Chefs Cruise Services, C?133/18, EU:C:2019:354, punkt 33). Lisaks peab see maksukohustuslane vastama direktiivi 2008/9 artiklis 3 sätestatud kumulatiivsetele tingimustele (vt selle kohta 11. juuni 2020. aasta kohtuotsus CHEP Equipment Pooling, C?242/19,

EU:C:2020:466, punkt 55 ja seal viidatud kohtupraktika).

71 Mis puudutab tagasisaamise õiguse kasutamise korda, mis hõlmab vormilist laadi nõudeid või tingimusi, siis tuleb esile tuua, et käibemaksu mahaarvamise õiguse kohta on käibemaksudirektiivi artikli 178 punktis a ette nähtud, et artikli 168 punktis a nimetatud mahaarvamiseks peab maksukohustuslasel olema selle direktiivi XI jaotise 3. peatüki 3.–6. jao kohaselt koostatud arve (vt analoogia alusel 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

72 Euroopa Kohus järeldas sellest, et kuigi vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 167 tekib käibemaksu mahaarvamise õigus samal ajal, kui maks muutub sissenõutavaks, on seda õigust põhimõtteliselt võimalik kasutada vastavalt selle direktiivi artiklile 178 alles hetkest, mil maksukohustuslasel on olemas arve (21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika). Lisaks leidis Euroopa Kohus, et sama kehtib ka tagasisaamise õiguse kasutamise kohta (vt selle kohta 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, punktid 49 ja 50).

73 Mis puudutab käibemaksu tagastamise korda, siis tuleb kõigepealt osutada, et direktiivi 2008/9 artikli 8 lõike 2 punkti d kohaselt peab tagastamistaotluses iga tagastamisliikmesriigi ja iga arve või impordidokumendi kohta olema kirjas „arve või impordidokumendi kuupäev ja number“. Lisaks, selle direktiivi artikli 15 lõike 1 teise lause kohaselt loetakse taotlus esitatuks üksnes siis, kui taotleja on selles esitanud kogu teabe, mida nõuab muu hulgas artikkel 8. Lõpuks võib tagastamisliikmesriik selle direktiivi artikli 10 esimese lause alusel nõuda, et selle direktiivi tähenduses taotleja esitaks elektroonilisel teel arve või impordidokumendi koopia koos tagastamistaotlusega, kui maksustatav summa arvel või impordidokumendil on vähemalt 1000 eurot või riigi vääringus väljendatud samaväärne summa.

74 Need asjaolud näitavad ka, et käibemaksu tagasisaamise õiguse kasutamiseks, nagu on ette nähtud käibemaksudirektiivi artiklites 170 ja 171 ning mille üksikasjalikku korda reguleerib direktiiv 2008/9, on vaja, et maksukohustuslasel, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, vaid teises liikmesriigis, oleks asjaomaste kaupade või teenuste ostmise kohta arve.

75 Nagu käesoleva kohtuotsuse punktidest 71 ja 72 sisuliselt juba nähtub, on käibemaksudirektiivi artikli 178 punktis a märgitud, et artikli 168 punktis a nimetatud mahaarvamise tegemiseks peab maksukohustuslasel kaubatarnete ja teenuste osutamise kohta olema selle direktiivi XI jaotise 3. peatüki 3.–6. jao punktide 3–6 kohaselt koostatud arve, ja see nõue kehtib ka direktiivi 2008/9 artikli 5 viimase lõigu kohaselt käibemaksudirektiivi artiklis 170 ette nähtud tagasisaamise õiguse korral. Viimati nimetatud direktiivi artiklites 218 ja 219 on lisaks täpsustatud, et liikmesriigid tunnustavad arvetena kõiki paberil või elektroonilisel kujul olevaid dokumente või sõnumeid, mis vastavad nimetatud direktiivi XI jaotise 3. peatükis sätestatud tingimustele, ja et iga dokumenti või sõnumit, mis selge sõnaga ja ühemõtteliselt viitab esialgsele arvele ja muudab seda, käsitatakse arvena.

76 Sellegipoolest tuleb silmas pidada, et käibemaksu neutraalsuse aluspõhimõte nõuab, et sisendkäibemaksu mahaarvamise või tagasisaamise õigus antakse siis, kui sisulised nõuded on täidetud, isegi kui maksukohustuslane on jätnud mõne vorminõude täitmata (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, ning 17. detsembri 2020. aasta kohtuotsus Bundeszentralamt für Steuern, C?346/19, EU:C:2020:1050, punkt 47).

77 See võib siiski olla teisiti juhul, kui selliste vorminõuete rikkumise tõttu on takistatud vajaliku tõendi esitamine selle kohta, et sisulised nõuded on täidetud (18. novembri 2020. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Saksamaa (käibemaksu tagastamine – arved), C?371/19, ei avaldata,

EU:C:2020:936, punkt 81 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 17. detsembri 2020. aasta kohtuotsus Bundeszentralamt für Steuern, C?346/19, EU:C:2020:1050, punkt 48).

78 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 või tagasisaamise õiguse kasutamise olematuks (18. novembri 2020. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Saksamaa (käibemaksu tagastamine – arved), C?371/19, ei avaldata, EU:C:2020:936, punkt 82 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 17. detsembri 2020. aasta kohtuotsus Bundeszentralamt für Steuern, C?346/19, EU:C:2020:1050, punkt 53).

79 Sellega seoses tuleb märkida, et direktiivi 2008/9 artikkel 20 annab tagastamisliikmesriigile, kui see leiab, et tal ei ole kogu asjakohast teavet, mille alusel teha otsus taotluse kohta tervikuna või osaliselt, võimaluse küsida eelkõige maksukohustuslaselt või asukohaliikmesriigi pädevatelt asutustelt lisateavet, mis tuleb anda ühe kuu jooksul kuupäevast, mil nõue jõuab isikuni, kellele see oli adresseeritud.

80 Samuti tuleb märkida, et maksudest kõrvalehoidumise, maksustamise vältimise ja muude kuritarvituste vastane võitlus on mõistagi liidu käibemaksualaste õigusnormide tunnustatud ja edendatav eesmärk. Liikmesriikide võetavad meetmed ei tohi siiski minna kaugemale, kui on vajalik nende eesmärkide saavutamiseks. Seetõttu ei tohi nende meetmete kasutamine seada süstemaatiliselt kahtluse alla käibemaksu tagasisaamise õigust ja sellest tulenevalt käibemaksu neutraalsust (vt analoogia alusel 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 18. novembri 2020. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Saksamaa (käibemaksu tagastamine – arved), C?371/19, ei avaldata, EU:C:2020:936, punkt 83).

81 Järelikult, üksnes juhul, kui dokumendis on selliseid puudusi, mis jätavad liikmesriigi maksuhalduri ilma tagastamistaotluse põhjendamiseks vajalikest andmetest, on võimalik asuda seisukohale, et selline dokument ei kujuta endast „arvet“ käibemaksudirektiivi tähenduses, mistõttu ei saa õigust maksu tagastamisele kasutada, kui maksukohustuslane on selle saanud oma valdusse.

82 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikleid 167–171 ja 178 ning direktiivi 2008/9 tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, vaid teises liikmesriigis, ei saa kasutada õigust saada tagasi kaubatarnelt tasutud käibemaks, kui sellel maksukohustuslasel ei ole asjaomaste kaupade ostu kohta käibemaksudirektiivi tähenduses arvet. Üksnes juhul, kui dokumendis on puudusi, mis jätavad liikmesriigi maksuhalduri ilma tagastamistaotluse põhjendamiseks vajalikest andmetest, on võimalik asuda seisukohale, et selline dokument ei kujuta endast „arvet“ käibemaksudirektiivi tähenduses.

Teine ja neljas küsimus

83 Teise ja neljanda küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas käibemaksudirektiivi artikleid 167–171 ja 178 ning direktiivi 2008/9 artikli 14 lõike 1 punkti a esimest juhtumit tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus see, kui teatava tagastamisperioodiga seotud käibemaksu tagastamise taotlus jäetakse rahuldamata põhjusel, et vastav käibemaks muutus sissenõutavaks varasemal tagastamisperioodil, samas kui selle kohta esitati arve alles sellel teataval perioodil.

84 Nagu on juba osutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 57, tuleneb käibemaksudirektiivi artiklist 63, et maksustatav teokoosseis tekib ja maks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest. Lisaks, selle direktiivi artikli 167 ja artikli 179 esimese

lõigu kohaselt kasutatakse käibemaksu mahaarvamise õigust põhimõtteliselt samal perioodil, mil see tekkis ehk maksu sissenõutavaks muutumise hetkel (21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, punkt 44).

85 Kuid esiteks, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 82, peab selleks, et maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, vaid teises liikmesriigis, saaks kasutada õigust saada tagasi käibemaks, mis on tasutud kaubatarnetelt või teenuste osutamiselt, nagu see on ette nähtud käibemaksudirektiivi artiklites 170 ja 171 ning direktiivis 2008/9, sellel maksukohustuslasel olema asjaomaste kaupade ostu kohta arve käibemaksudirektiivi tähenduses.

86 Teiseks on direktiivi 2008/9 artikli 14 lõike 1 punktis a ette nähtud, et tagastamistaotlus puudutab kaupade või teenuste ostu, mille eest on tagastamisperioodi jooksul arve esitatud, tingimusel et käibemaks muutus sissenõutavaks kas enne arve väljastamist või arve väljastamise ajal, või mille suhtes maks muutus sissenõutavaks tagastamisperioodi jooksul, tingimusel, et ostu eest esitati arve enne maksu sissenõutavaks muutumist.

87 Nendest asjaoludest tuleneb, et maksukohustuslaste puhul, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, vaid teises liikmesriigis, ja tingimusel, et maks muutus sissenõutavaks enne arve esitamist või selle väljastamise ajal, määrab see kuupäev, mil maksukohustuslane sai asjaomaste kaupade või teenuste ostmise kohta käibemaksudirektiivi tähenduses arve, kindlaks ostud, mida tagastamistaotlus võib puudutada. Järelikult ei saa käibemaksu tagastamise taotlust jätta rahuldamata ainuüksi põhjusel, et see käibemaks kaubatarnetelt või teenuste osutamiselt, mille tagastamist taotletakse, on muutunud sissenõutavaks teataval tagastamisperioodil, samas kui ostu kohta esitati arved alles hilisema tagastamisperioodi jooksul.

88 Kõiki eeltoodud asjaolusid arvestades tuleb teisele ja neljandale küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikleid 167–171 ja 178 ning direktiivi 2008/9 artikli 14 lõike 1 punkti a esimest juhtumit tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus see, kui teatava tagastamisperioodiga seotud käibemaksu tagastamise taotlus jäetakse rahuldamata ainuüksi põhjusel, et vastav käibemaks muutus sissenõutavaks varasemal tagastamisperioodil, samas kui selle kohta esitati arve alles sellel teataval perioodil.

Kolmas küsimus

89 Alustuseks tuleb kõigepealt esile tuua, et kolmas küsimus põhineb vaikimisi eeldusel, et dokumendid, mis olid põhikohtuasjas kõne all oleva maksukohustuslase valduses 2012. aastal ja mille alusel esitati tagastamistaotlus, mis jäeti 14. jaanuari 2014. aasta otsusega rahuldamata, kujutavad endast tõesti arveid käibemaksudirektiivi tähenduses. Nimelt, kui see nii ei oleks, tuleneks käesoleva kohtuotsuse punktides 82 ja 88 esimesele, teisele ja neljandale küsimusele antud vastustest, et see maksukohustuslane ei saanud enne 2015. aastat kasutada oma tagasisaamisõigust, kuna alles sel aastal sai ta sellised arved kätte. Ent sel juhul ei ole kolmas küsimus põhikohtuasja lahendamiseks tarvilik.

90 Seejärel nähtub eelotsusetaotlusest, et arve tagasivõtmine tarnija poolt toob riigisiseses õiguses kaasa samad tagajärjed kui arve tühistamine. Siiski ei nähtu sellest otsusest, et tagasivõtmine oleks tehtud kokkuleppel, ning samuti ei nähtu sellest, et tehingud, mille kohta väljastati arved 2015. aastal ja mis on tehtud 2012. aastal, oleks ise tühistatud või et selle tulemusel oleks nende eest makstud hind tagasi makstud.

91 Lõpuks ei nähtu eelotsusetaotlusest, et maksukohustuslane oleks 14. jaanuari 2014. aasta otsuse vaidlustanud, mida Wilo Salmson ei väida ka Euroopa Kohtule esitatud seisukohtades. Seega tuleb lähtuda ka eeldusest – mida peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus –, et ajal, mil Zollner võttis põhikohtuasjas vaidlusalused arved tagasi ja väljastas uued arved, oli see

otsus lõplikult jõustunud, nagu väidab ka Rumeenia valitsus Euroopa Kohtule esitatud seisukohtades.

92 Neil asjaoludel tuleb kolmandat küsimust mõista nii, et sellega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas käibemaksudirektiivi artikleid 167–171 ja 178 ning direktiivi 2008/9 tuleb tõlgendada nii, et kauba tarnija poolt arve ühepoolne tühistamine pärast seda, kui tagastamisliikmesriik on teinud otsuse, millega jäeti rahuldamata sellel arvel põhinev tagastamistaotlus, kui see otsus on juba lõplikult jõustunud ning kui tarnija on seejärel hilisemal tagastamisperioodil väljastanud samade tarnete kohta uue arve, ilma et neid tarneid oleks kahtluse alla seatud, mõjutab selle käibemaksu tagasisaamise õiguse olemasolu, mida on juba kasutatud, ja perioodi, mille jooksul seda tuleb kasutada.

93 Tuleb esile tuua, et direktiivi 2008/9 artikli 15 lõikes 1 on ette nähtud, et tagastamistaotlus esitatakse asukohaliikmesriigile „hiljemalt tagastamisperioodile järgneva kalendriaasta 30. septembriks“. See tähtaeg on aegumistähtaeg, mille järgimata jätmine toob kaasa käibemaksu tagasisaamise õiguse kaotamise (vt selle kohta 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Elsacom, C?294/11, EU:C:2012:382, punktid 26 ja 33, ning 2. mai 2019. aasta kohtuotsus Sea Chefs Cruise Services, C?133/18, EU:C:2019:354, punkt 39). Võimalus esitada käibemaksu tagastamise taotlust piiramatu aja jooksul läheks nimelt vastuollu õiguskindluse põhimõttega, mis nõuab, et maksukohustuslase olukorda seoses tema õiguste ja kohustustega maksuhalduri ees ei saa lõputult vaidlustada (vt analoogia alusel 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Elsacom, C?294/11, EU:C:2012:382, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

94 Lisaks näeb direktiivi 2008/9 artikli 23 lõige 1 ette, et kui tagastamistaotlus jäetakse tervikuna või osaliselt rahuldamata, teatab tagastamisliikmesriik taotlejale selle direktiivi tähenduses taotluse rahuldamata jätmise põhjused koos otsusega ja sama artikli lõike 2 kohaselt võib taotleja esitada tagastamistaotluse rahuldamata jätmise otsuse peale kaebuse tagastamisliikmesriigi pädevatele asutustele samas vormis ning sama aja jooksul, mis on ette nähtud selles liikmesriigis asukohta omavate isikute tagastamistaotluste puhul.

95 Selles osas on Euroopa Kohus tunnistanud liidu õigusega kooskõlas olevaks selle, kui nii maksumaksja kui ka asjaomase ametiasutuse 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 nende määratlust arvestades 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, ning 2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Terracult, C?835/18, EU:C:2020:520, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

96 Ent nagu märkis sisuliselt ka kohtujurist oma ettepaneku punktides 100 ja 101, saaks selle tagajärjel, kui mööndа, et niisugustel asjaoludel, nagu on kirjeldatud käesoleva kohtuotsuse punktis 92, võimaldab tarnija poolt arve ühepoolne tühistamine pärast seda, kui sellel põhineva esimese tagastamistaotluse rahuldamata jätmise otsus on lõplikult jõustunud, ja seejärel selle asendamine samade ostude kohta väljastatud uue arvega maksukohustuslasel esitada viimati nimetatud arve alusel samade ostude kohta käibemaksu tagasisaamise taotluse hilisemal tagastamisperioodil uuesti, mööda hiilida nii direktiivi 2008/9 artikli 15 lõikes 1 ette nähtud aegumistähtajast, mis lõpetab tagastamistaotluse esitamise õiguse, kui ka rahuldamata jätmise otsuse peale kaebuse esitamise tähtajast, mille asjaomane liikmesriik on kehtestanud selle direktiivi artikli 23 lõike 2 alusel, mis jätaks need sätted täielikult ilma soovitud toimest ja kahjustaks õiguskindlust.

97 Pealegi on käibemaksudirektiivis mõistagi esiteks ette nähtud võimalus korrigeerida esialgu tehtud mahaarvamisi, kui need on suuremad või väiksemad kui maksukohustuslasele lubatud,

vastavalt X jaotise 5. peatükile. Nii on selle direktiivi artiklis 185 silmas peetud eelkõige ostude tühistamist, kusjuures selle artikli rakendamise korra kindlaksmääramine kuulub vastavalt nimetatud direktiivi artiklile 186 liikmesriikide pädevusse. Lisaks, nagu nähtub selle direktiivi artiklist 219, näeb see direktiiv ette võimaluse arvet parandada, eelkõige juhul, kui arve on vale või kui teatavad kohustuslikud andmed on jäetud esitamata (vt selle kohta 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, punktid 32 ja 34 ning seal viidatud kohtupraktika). Teiseks võimaldab direktiivi 2008/9 artikkel 13 tagastamistaotlust parandada, kui pärast selle esitamist on mahaarvatavat osa käibemaksudirektiivi artikli 175 alusel korrigeeritud.

98 Siiski tuleb tõdeda, et käesoleva kohtuotsuse punktis 92 kirjeldatud asjaoludest ei ilmne kuidagi, et tegemist oleks tagasisaamise õiguse korrigeerimisega, mille tulemusel oleks esitatud uus tagastamistaotlus, ega isegi varasemal tagastamisperioodil väljastatud arvete parandamisega, kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole käesolevas asjas esitanud ühtegi sellekohast viidet, ning et esitatud kolmas küsimus põhineb vastupidi – nagu käesoleva kohtuotsuse punktis 89 juba sedastatud – eeldusel, et tagasisaamise õigust võis edukalt kasutada algsete arvete alusel.

99 Neil asjaoludel ei saa Euroopa Kohtu praktika, mis käsitleb mahaarvamiste korrigeerimist või korrigeeritud arvete võimalikku tagasiulatuvat jõudu, käesoleva kohtuotsuse punktis 96 tehtud järeldust ümber lükata.

100 Järelikult, arvestades kõiki eeltoodud kaalutlusi, tuleb kolmandale küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikleid 167–171 ja 178 ning direktiivi 2008/9 tuleb tõlgendada nii, et kauba tarnija poolt arve ühepoolne tühistamine pärast seda, kui tagastamisliikmesriik on teinud otsuse, millega jäeti rahuldamata sellel arvel põhinev tagastamistaotlus, kui see otsus on juba lõplikult jõustunud ning kui tarnija on seejärel hilisemal tagastamisperioodil väljastanud samade tarnete kohta uue arve, ilma et neid tarneid oleks kahtluse alla seatud, ei mõjuta vähimalgi määral selle käibemaksu tagasisaamise õiguse olemasolu, mida on juba kasutatud, ega perioodi, mille jooksul seda tuleb kasutada.

Kohtukulud

101 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva 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 (viies koda) otsustab:

1. **Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (muudetud nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL), artikleid 167–171 ja 178 ning nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiivi 2008/9/EÜ, millega sätestatakse üksikasjalikud eeskirjad käibemaksu tagastamiseks vastavalt direktiivile 2006/112 maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, vaid teises liikmesriigis, tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, vaid teises liikmesriigis, ei saa kasutada õigust saada tagasi kaubatarnelt tasutud käibemaks, kui sellel maksukohustuslasel ei ole asjaomaste kaupade ostu kohta direktiivi 2006/112 (muudetud direktiiviga 2010/45) tähenduses arvet. Üksnes juhul, kui dokumendis on puudusi, mis jätavad liikmesriigi maksuhalduri ilma tagastamistaotluse põhjendamiseks vajalikest andmetest, on võimalik asuda seisukohale, et selline dokument ei kujuta endast „arvet“ direktiivi 2006/112 (muudetud direktiiviga 2010/45) tähenduses.**

2. **Direktiivi 2006/112 (muudetud direktiiviga 2010/45) artikleid 167–171 ja 178 ning direktiivi 2008/9 artikli 14 lõike 1 punkti a esimest juhtumit tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus see, kui teatava tagastamisperioodiga seotud käibemaksu tagastamise taotlus jäetakse rahuldamata ainuüksi põhjusel, et vastav käibemaks muutus sissenõutavaks**

varasemal tagastamisperioodil, samas kui selle kohta esitati arve alles sellel teataval perioodil.

3. **Direktiivi 2006/112 (muudetud direktiiviga 2010/45) artikleid 167–171 ja 178 ning direktiivi 2008/9 tuleb tõlgendada nii, et kauba tarnija poolt arve ühepoolne tühistamine pärast seda, kui tagastamisliikmesriik on teinud otsuse, millega jäeti rahuldamata sellel arvel põhinev käibemaksu tagastamise taotlus, kui see otsus on juba lõplikult jõustunud ning kui tarnija on seejärel hilisemal tagastamisperioodil väljastanud samade tarnete kohta uue arve, ilma et neid tarneid oleks kahtluse alla seatud, ei mõjuta vähimalgi määral selle käibemaksu tagasisaamise õiguse olemasolu, mida on juba kasutatud, ega perioodi, mille jooksul seda tuleb kasutada.**

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: rumeenia.