

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (kümnes koda)

9. september 2021(*)

Eelotsusetaotlus – Kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamine – Kaheksas direktiiv 79/1072/EMÜ – Artiklid 3, 6 ja 7 – Käibemaksu tagastamise kord – Välismaal asuvad maksukohustuslased – Tasutud käibemaksu tagastamisest keeldumine – Dokumendid, mis tõendavad õigust tagastamisele – Tõendavate dokumentide tähtaja jooksul esitamata jätmine

Kohtuasjas C-294/20,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Audiencia Nacionali (üleriigiline kohus, Hispaania) 5. märtsi 2020. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 1. juulil 2020, menetluses

GE Auto Service Leasing GmbH

versus

Tribunal Económico Administrativo Central,

EUROOPA KOHUS (kümnes koda),

koosseisus: koja president M. Ilešić, kohtunikud E. Juhász (ettekandja) ja C. Lycourgos,

kohtujurist: E. Tanchev,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- GE Auto Service Leasing GmbH, esindajad: *abogados* A. Azpeitia Gamazo ja A. Albarrán Jiménez,
- Hispaania valitsus, esindajad: S. Jiménez García ja M. J. Ruiz Sánchez,
- Tšehhi valitsus, esindajad: M. Smolek, O. Serdula ja J. Vlášil,
- Eesti valitsus, esindaja: N. Grünberg,
- Kreeka valitsus, esindajad: M. Tassopoulou, S. Trekli ja G. Avdikos,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja J. Jokubauskaitis,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 6. detsembri 1979. aasta kaheksandat direktiivi 79/1072/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – välismaal asuvatele maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord (EÜT 1979, L 331, lk 11; ELT eriväljaanne 09/01, lk 79, edaspidi „kaheksas käibemaksudirektiiv“).

2 Taotlus on esitatud GE Auto Service Leasing GmbH (edaspidi „Auto Service“) ja Tribunal Económico-Administrativo Centrali (maksuvaidluste keskkomisjon, Hispaania) vahelises kohtuvaidluses selle äriühingu arvetele märgitud käibemaksu tagastamisest keeldumise üle.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Kuues käibemaksudirektiiv

3 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) (muudetud nõukogu 14. veebruari 2006. aasta direktiiviga 2006/18/EÜ (ELT 2006, L 51, lk 12) (edaspidi „kuues direktiiv“)) artikkel 17 sätestab:

„1. Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

2. Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata:

a) käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud tema poolt teisele maksukohustuslasele tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt [käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud temale teise maksukohustuslase poolt tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt] [täpsustatud sõnastus];

b) imporditud kaubalt tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks;

c) artikli 5 lõike 7 punkti a ja artikli 6 lõike 3 kohaselt tasumisele kuuluv käibemaks.

3. Liikmesriigid annavad kõikidele maksukohustuslastele ka õiguse lõikes 2 nimetatud käibemaks maha arvata või tagasi saada, kui kaupa ja teenust kasutatakse:

a) seoses artikli 4 lõikes 2 nimetatud majandustegevusega teises riigis tehtavate tehingutega, mis oleksid kõlblikud maksu mahaarvamiseks, kui need oleksid tehtud riigi territooriumil;

b) seoses tehingutega, mis on maksust vabastatud artikli 14 lõike 1 punkti i, artikli 15 ja artikli 16 lõike 1 B, C ja D osa ning lõike 2 kohaselt;

c) seoses mis tahes tehinguga, mis on maksust vabastatud artikli 13 B osa punkti a ja punkti d alapunktide 1–5 kohaselt, kui klient asub väljaspool ühendust või kui nimetatud tehingud on vahetult seotud väljaspool ühendust asuvasse riiki eksportimiseks ettenähtud kaubaga.

[...]“.

4 Direktiivi artikli 28f sätestab:

„[...]“

4. Lõikes 3 nimetatud käibemaks makstakse tagasi:

– maksukohustuslastele, kes ei asu riigi territooriumil, kuid asuvad teises liikmesriigis vastavalt [kaheksandas käibemaksudirektiivis] sätestatud üksikasjalikele rakenduseeskirjadele,

[...]“.

Kaheksas käibemaksudirektiiv

5 Kaheksanda käibemaksudirektiivi artiklis 2 on ette nähtud:

„Iga liikmesriik tagastab väljaspool riigi territooriumi registreeritud maksukohustuslasele, kes ei ole registreeritud teise liikmesriigi territooriumil, vastavalt allpool toodud sätetele käibemaksu, mis on võetud tema poolt kõnealuse riigi territooriumil osutatud teenustelt või tarnitud vallasvaralt või kauba impordilt selle riigi territooriumile, kui kõnealuseid kaupu või teenuseid kasutatakse [kuuenda käibemaksudirektiivi] artikli 17 lõike 3 punktides a ja b nimetatud tehinguteks ja artikli 1 punktis b nimetatud teenuste osutamiseks.“

6 Selle direktiivi artiklis 3 on sätestatud:

„Tagastamiseks peab artiklis 2 nimetatud maksukohustuslane, kes ei tarni kaupu ega osuta teenuseid, mida võiks käsitada riigi territooriumil tarnitute või osutatutena:

a) esitama artikli 9 esimeses lõigus osutatud pädevale asutusele taotluse, mis on koostatud vastavalt A lisas toodud näidisele, lisades sellele arvete või impordidokumentide originaalid. Liikmesriigid teevad taotlejatele kättesaadavaks selgitava teatise, mis sisaldab igal juhul vähemalt C lisas sätestatud minimaalset teavet;

b) oma registrijärgse asukohariigi ametiasutuse poolt väljastatud tõendi abil tõendama, et ta on nimetatud riigis käibemaksukohustuslane. Seevastu juhul, kui artikli 9 esimeses lõigus nimetatud pädeval asutusel juba on kõnealune tõend, ei pea maksukohustuslane uut tõendit esitama ühe aasta jooksul alates esimese tõendi väljastamisest selle riigi ametiasutuse poolt, kus ta on registreeritud. Liikmesriigid ei anna tõendeid maksukohustuslastele, kes on [kuuenda käibemaksudirektiivi] artikli 24 lõike 2 alusel maksust vabastatud;

c) kirjaliku deklaratsiooniga tõendama, et ta ei ole artikli 7 lõike 1 esimeses lõigus nimetatud ajavahemiku jooksul tarninud kaupu ega osutanud teenuseid, mida võiks käsitada kõnealuses riigis tarnitute või osutatutena;

d) kohustuma tagasi maksma kõik eksikombel saadud summad.“

7 Nimetatud direktiivi artikkel 4 on sõnastatud järgmiselt:

„Tagastamiseks peab artiklis 2 viidatud maksukohustuslane, kes ei ole riigi territooriumil tarninud kaupu ega osutanud teenuseid, mida võiks käsitada kõnealuses riigis tarnitute või osutatutena, välja arvatud artikli 1 punktides a ja b nimetatud teenused:

a) vastama artikli 3 punktides a, b ja d sätestatud tingimustele;

[...]“.

8 Sama direktiivi artikkel 6 sätestab:

„Liikmesriigid ei kehtesta artiklis 2 nimetatud maksukohustuslaste suhtes artiklites 3 ja 4 nimetamata kohustusi, välja arvatud kohustus esitada teatavatel juhtudel andmeid, mis on vajalikud tagastamistaotluse põhjendatuse kontrollimiseks.“

9 Kaheksanda käibemaksudirektiivi artikkel 7 näeb ette:

„1. Artiklites 3 ja 4 sätestatud tagastamistaotlus esitatakse vähemalt kolmekuulise ja maksimaalselt üheaastase ajavahemiku jooksul tarnitud ning arvetega kaetud kaupade või teenuste või impordi kohta. Taotlused võivad siiski hõlmata vähem kui kolmekuulist ajavahemikku, kui see hõlmab kalendriaasta lõpuni jäänud aega. Sellised taotlused võib esitada ka arvete või impordidokumentide kohta, mida eelmised taotlused ei hõlma, ning kõnealuse kalendriaasta jooksul tehtud tehingute kohta. Taotlused esitatakse artikli 9 esimeses lõikes nimetatud pädevale asutusele kuue kuu jooksul alates selle kalendriaasta lõpust, mil maks sissenõutavaks muutus.

[...]

3. Artikli 9 esimeses lõigus nimetatud pädev asutus paneb igale arvele ja/või impordidokumendile templi, vältimaks nende kasutamist edasistes taotlustes, ning tagastab need ühe kuu jooksul.

4. Tagastamistaotluste kohta tehtud otsused tehakse teatavaks kuue kuu jooksul alates taotluse ning kõikide käesoleva direktiivi alusel taotluse läbivaatamiseks nõutavate dokumentide esitamisest lõikes 3 nimetatud pädevale asutusele. Tagastamine toimub enne nimetatud ajavahemiku lõppu vastavalt taotleja avaldusele kas tagastavas liikmesriigis või riigis, kus taotleja on registreeritud. Viimasel juhul tasub panga ülekandetasud taotleja.

Otsuses tuleb esitada taotluse rahuldamatajätmise põhjused. Rahuldamatajätmise osas võib asjassepuutuva liikmesriigi pädevale asutusele esitada kaebuse samadel tingimustel ja vormis ning sama aja jooksul, mis on selles riigis registreeritud maksukohustuslastele ette nähtud tagastamistaotluste osas.

[...]“.

Direktiiv 2006/112/EÜ

10 Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artiklid 411 ja 413 näevad ette, et selle direktiiviga tunnistatakse kuues käibemaksudirektiiv kehtetuks ja et see jõustub 1. jaanuaril 2007.

Direktiiv 2008/9/EÜ

11 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 28 lõigetest 1 ja 2 tuleneb, et direktiivi 2008/9 kohaldatakse pärast 31. detsembrit 2009 esitatud tagastamistaotlustele ning et see tunnistab kaheksanda käibemaksudirektiivi kehtetuks alates 1. jaanuarist 2010.

Hispaania õigus

12 28. detsembri 1992. aasta käibemaksuseaduse 37/1992 (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido; BOE nr 312, 29.12.1992, lk 44247) artikkel 119 „Erikord, mida kohaldatakse tagastamise korral teatud ettevõtjatele või kutsetegevuse esindajatele, kelle asukoht ei ole käibemaksu kohaldamise territooriumil“, sätestab:

„1. Ettevõtjad või kutsetegevuse esindajad, kelle asukoht ei ole käibemaksu kohaldamise territooriumil ja kes täidavad järgmises lõigus nimetatud tingimused, võivad kooskõlas käesoleva artikli sätetega kasutada õigust saada tagasi käibemaks, mille nad on tasunud või mis on neile nimetatud territooriumil edasi kantud.

[...]

2. Käesolevas artiklis osutatud tagastamisõiguse kasutamise tingimused on järgmised:

1.º Ettevõtjad või kutseala esindajad, kes soovivad seda õigust kasutada, asuvad ühenduses, Kanaari saartel, Ceutas, Melillas või muudel kolmandatel territooriumidel.

[...]

2.º Taotluses märgitud ajavahemikul ei ole [ettevõtjad või kutseala esindajad] teinud käibemaksu kohaldamise territooriumil muid käibemaksuga maksustatavaid kaubatarneid või osutanud muid käibemaksuga maksustatavaid teenuseid kui need, mis on loetletud allpool:

a) kauba tarnimine ja teenuse osutamine isikule, kes on käibemaksukohustuslane vastavalt käesoleva seaduse artikli 84 lõike 1 punktidele 2, 3 ja 4;

b) veoteenused ja veo kõrvalteenused, mis on käibemaksust vabastatud käesoleva seaduse artiklite 21, 23, 24 ja 64 alusel.

[...]

8. Tagastamistaotlused võivad puudutada üksnes vahetult eelnevat aastat või kvartalit.

Lühemat ajavahemikku puudutavad tagasimaksetaotlused on siiski lubatud tingimusel, et asjakohane ajavahemik lõpeb vastava aasta 31. detsembril.

9. Maksuhaldur võib taotlejalt nõuda, et ta esitaks teabe ja tõendavad dokumendid, mis on vajalikud tagastustaotluste põhjendatuse hindamiseks, eriti õige tagastatava summa kindlaksmääramiseks vastavalt käesoleva artikli lõigetele 4 ja 5.

[...]“.

13 26. novembri 1992. aasta seaduse 30/1992 haldusasutuste õigusliku korra ja üldise haldusmenetluse kohta (Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común) artikkel 112, mis nüüd paikneb 1. oktoobri 2015. aasta

seaduse nr 39/2015 haldusasutuste üldise haldusmenetluse kohta (Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas; *BOE* nr 236, 2.10.2015, lk 89343) artiklis 118, keelab „kaebuse lahendamisel arvestada faktide, dokumentide või kaebaja argumentidega, mille viimane oleks võinud oma seisukohtades esitada, kuid mida ta ei esitanud“ ning täpsustab, et „tõendite kogumist ei saa nõuda, kui menetluses, mille lõpus tehti vaidlustatud otsus, jäeti need kogumata puudutatud isiku süül“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

14 Auto Service on Saksamaal asuv äriühing, mis 30. juunil 2006 ja 29. juunil 2007 esitas Oficina nacional de gestión tributaria – IVA de no establecidosele (riiklik maksuhaldur – välismaal asuvate isikute käibemaks, Hispaania; edaspidi „Hispaania maksuhaldur“) taotlused tagastada käibemaks, mille olid tasunud ettevõtjad või kutsealade esindajad, kes ei asunud selle maksu kohaldamise territooriumil 2005. aasta ja 2006. aasta majandusaastatel, kokku summas 407 396,469 eurot.

15 Hispaania maksuhaldur saatis 19. märtsil 2008 Auto Service’ile kaks teabenõuet, et viimane edastaks talle nende arvete originaalid, mille alusel Auto Service käibemaksu tagastamist taotles, ning esitaks talle täpsustusi Hispaanias tehtud tehingute ning tagastamistaotluse esemeks olevate ostetud kaupade või teenuste kasutamise kohta.

16 12. detsembril 2008 teatas Auto Service Hispaania maksuhaldurile, et ta jääb oma tagastamistaotluse juurde, kuid tal on raskusi temalt nõutud dokumentide esitamisega.

17 Hispaania maksuhaldur jättis 18. veebruari 2009. aasta otsustega, millest Auto Service’ile teatati 21. aprillil 2009, selle äriühingu tagastamistaotlused rahuldamata ning viimane teatas maksuhaldurile 20. veebruaril 2009, et ta on Saksa ettevõtja, kes tegeleb autode tarnimisega Hispaania ettevõtjatele liisingulepingute alusel, müües aeg?ajalt kasutatud sõidukeid Hispaania territooriumil, ning lisas nendele selgitustele tõendavaid arveid.

18 Auto Service esitas tagastustaotluste rahuldamata jätmise otsuste peale vaide ning kuigi ta möönis teabenõuetele hilinemisega vastamist, täpsustades, et ta andis oma vastuse igal juhul enne nende otsuste teatavakstegemist, lisas ta osutatud üüriteenuste eest väljastatud arved, ent mitte kõiki arveid, mille alusel käibemaksu tagastamist taotleti.

19 Enne vaide suhtes otsuse tegemist saatis Hispaania maksuhaldur Auto Service’ile 13. juulil 2009 uue teabenõude. Selles paluti Auto Service’il üksikasjalikult kirjeldada seda, kuidas kasutati ostetud kaupu ja/või teenuseid, millelt käibemaksu tagastamist taotleti, ja tõendada, et neid kasutati tehinguteks, mis annavad õiguse maksu tagastamisele. Selleks paluti Auto Service’il esitada klientidega sõlmitud lepingud ja väljastatud arved, tõendi, mille on väljastanud selle riigi maksuhaldur, kus on tema asukoht või peamine tegevuskoht, ning mis tõendab, et ta on käibemaksukohustuslane, ning täpsustusi tema tegevuse suhtes kohaldatava maksumäära ja proportsionaalse mahaarvamise korral kohaldatava protsendi kohta.

20 Auto Service sellele uuele teabenõudele ei vastanud.

21 Kuna Hispaania maksuhaldurile kõiki väljanõutud dokumente ei esitatud, tegi ta 1. veebruaril 2010 vaide rahuldamata jätmise otsuse ja kinnitas tagastamisest keeldumist põhjendusega, et Auto Service ei olnud tõendanud oma taotluste põhjendatust.

22 Sellega seoses teatas Hispaania maksuhaldur vaide esitajale, et dokumendid, mille edastamist ta nõudis, pidid tõendama tehingute tegelikku tegemist maksu kohaldamise territooriumil ning kaupade ja teenusete kasutamist tehingutes, mis annavad õiguse

mahaarvamisele. Maksuhaldur lisas, et need dokumendid ise olid mõeldud selleks, et ta saaks kontrollida, et klientidega sõlmitud liisingulepingud sisaldavad kaupade väljaostuvõimalust ja ostutingimusi, et ta saaks kindlaks teha, kas lepingute esemeks olevad kaubad asuvad maksu kohaldamise territooriumil ja kas ettevõtja kliendid olid maksu kohaldamise territooriumil asuvad üksused või isikud. Seda teavet küsiti ka selleks, et teha kindlaks, kas Auto Service'i tegevus oli seotud liisimisega ning milline oli tema asukohariigis kohaldatav maksumäär ja mahaarvamise protsent.

23 Auto Service vaidlustas selle otsuse maksuvaidluste keskkomisjonis, esitades seejuures teenuste osutamise arved, liisingulepingud, mitu perioodilist käibedeklaratsiooni ning Saksamaa ametiasutuste väljastatud ametlikke tõendeid, mis näitasid, et ta on maksukohustuslane, kellel on õigus mahaarvamisele.

24 Maksuvaidluste keskkomisjon lükkas Auto Service'i väited tagasi põhjusel, et asjakohased tõendid tuli esitada pädevale asja hallanud organile ja neid ei saa kohtueelse kaebemenetluse staadiumis enam esitada.

25 Auto Service esitas maksuvaidluste komisjoni rahuldamata jätmise otsuse peale 24. jaanuaril 2013 kaebuse Audiencia Nacionalile (üleriigiline kohus, Hispaania). Audiencia Nacional (üleriigiline kohus) jättis 22. septembri 2016. aasta kohtuotsusega selle kaebuse rahuldamata.

26 Rahuldamata jätmist põhjendas ta muu hulgas sellega, et käibemaksu tagastamise taotleja peab tõendama haldusmenetluse staadiumis, et tal on õigus tagastamisele, ning et administratsiooni nõuetele vastamata jätmist ei saa heastada haldusasja kohtueelse kaebemenetluse või kohtumenetluse staadiumis.

27 Auto Service esitas selle kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse Tribunal Supremole (Hispaania kõrgeim kohus).

28 Tribunal Supremo (Hispaania kõrgeim kohus) märkis oma 10. septembri 2018. aasta kohtuotsuses, et kuigi maksuvaidluste keskkomisjon sarnaneb kohtuga, on see haldusorgan, kelle poole tuleb enne kohtusse kaebuse esitamist tingimata pöörduda.

29 Tribunal Supremo (Hispaania kõrgeim kohus) leidis, et kui tegemist ei ole õiguste kuritarvitamisega, peavad Hispaania õiguse kohaselt halduskohtud võtma arvesse tõendeid, mida maksukohustuslane ei ole tema haldusasja menetlemisel maksuhaldurile esitanud.

30 Tribunal Supremo (Hispaania kõrgeim kohus) märkis seejärel, et käibemaksu valdkonnas on Euroopa Kohtu praktikas käibemaksu neutraalsuse ja proportsionaalsuse põhimõtetest lähtuvalt peetud käibemaksu mahaarvamise materiaa lõigusnorme vorminõuetest prioriteetsemaks. Nii on Euroopa Kohus aktsepteerinud mahaarvamisõigust või õigust tagastamisele, kui on selge, et neid õigusi reguleerivate materiaa lõigusnormide tingimused on täidetud, isegi kui teatud formaalsed tingimused seda ei ole.

31 Leides, et vaidlust ei ole selles, et käibemaksu tagastamise õiguse tingimused, mis on sätestatud direktiivi 2006/112 artiklis 119, olid põhikohtuasjas täidetud, tühistas Tribunal Supremo (Hispaania kõrgeim kohus) Audiencia Nacionali (üleriigiline kohus) otsuse ja saatis Auto Service'i asja sellele kohtule tagasi uueks läbivaatamiseks, et viimane teeks otsuse selle äriühingu esitatud käibemaksu tagastamise taotluse kohta toimikusse lisatud tõendite alusel.

32 Audiencia Nacional (üleriigiline kohus) märgib, et kui ta peaks lähtuma Tribunal Supremo (Hispaania kõrgeim kohus) arutluskäigust, rikuks ta väga tõenäoliselt kaheksanda käibemaksudirektiivi artiklit 3 ja artiklit 7, kuna Auto Service ei ole nimetatud sättes ette nähtud

tähtaja jooksul tõendanud oma õigust käibemaksu tagastamisele, kuigi Hispaania maksuhaldur andis talle võimaluse seda teha.

33 Sellega seoses rõhutab ta, et kuigi Euroopa Kohus on juba otsustanud, et vorminõuete rikkumise tagajärjel ei saa põhimõtteliselt mahaarvamisõigus kaduda, võivad sellised vorminõuded siiski olla selle õiguse teostamiseks vajalik materiaalne tugi, reguleerides selle õiguse teostamise korda ja kontrolli selle üle ning käibemaksusüsteemi nõuetekohast toimimist.

34 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et nendest kaalutlustest lähtudes järeldas Euroopa Kohus, et võimalus kasutada käibemaksu mahaarvamisõigust ilma ajalise piiranguta läheks vastuollu õiguskindluse põhimõttega, mis nõuab, et maksukohustuslase maksualast olukorda – arvestades tema õiguste ja kohustustega maksuhalduri ees – ei saaks lõputult kahtluse alla seada.

35 Ta märgib, et kuna Hispaania maksuhaldur on võtnud kõik vajalikud meetmed, et maksukohustuslasel oleks võimalik esitada dokumendid, mis tõendavad tema õigust käibemaksu tagastamisele, ja kuna viimane ei teinud seda kaheksanda käibemaksudirektiivi artikli 7 lõikes 1 ette nähtud tähtaja jooksul, tuleb selle maksukohustuslase õigusi pidada lõppenuks, nagu otsustas Euroopa Kohus 21. juuni 2012. aasta kohtuotsuse Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382) punktis 34.

36 Sellega seoses leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et arvestades Tribunal Supremo (Hispaania kõrgeim kohus) otsust, mille kohaselt ei ole käibemaksu tagastamise seisukohast tähtsust hetkel, mil maksukohustuslane esitab oma taotluse aluseks olevad tõendid, tuleb hinnata, kas tõendid esitati hilinemisega põhjendamatult, mida võib pidada kuritarvitavaks käitumiseks.

37 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul võib see, et Auto Service viivitas põhikohtuasjas oma tagastamisõiguse kohta tõendite esitamisega, olla märk tema pahausklikkusest, kuna ta varjas teadlikult ja tahtlikult haldusasutuse eest käibemaksu tagastamiseks vajalikku teavet ilma igasuguse ilmse põhjusega ning vaatamata arvukatele võimalustele, mis talle tõendite esitamiseks anti.

38 Niisugustel asjaoludel otsustas Audiencia Nacional (üleriigiline kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas õiguspäraseks tuleb pidada seda, et maksukohustuslane, kellel maksuhaldur on korduvalt palunud tõendada tagastamisõiguse tingimuste täitmist, jätab selle nõude ilma igasuguse mõistliku põhjendusega täitmata, ning pärast seda, kui talle maksu tagastamisest on keeldutud, esitab ta tõendid alles kohtueelses kaebemenetluses või kohtumenetluses?

2. Kas kuritarvitamiseks võib pidada seda, kui maksukohustuslane ei esita ilma igasuguse põhjendusega oma õiguse tõendamiseks vajalikku teavet maksuhaldurile, kuigi tal võimaldati seda esitada ja talle saadeti vastavad teabenõuded, esitades aga selle teabe vabatahtlikult hiljem kaebust läbi vaatavale kohtueelsele organile või kohtule?

3. Kas välismaine maksukohustuslane kaotab kas seetõttu, et ta on jätnud oma tagastamisõiguse tõendamiseks vajaliku teabe tähtajaks ja ilma mõistliku põhjendusega esitamata või seetõttu, et tema teguviis on kuritarvitav, pärast seda, kui selleks ette nähtud või antud tähtaeg on möödunud ja maksuhaldur on teinud maksu tagastamisest keelduva otsuse, oma õiguse maksu tagastamisele?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

39 Kõigepealt tuleb märkida, et Auto Service'i hinnangul tuleb eelotsusetaotlus tunnistada vastuvõetamatuks, kuna esiteks on Tribunal Supremo (Hispaania kõrgeim kohus) eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimused juba lahendanud ja need on seetõttu vastuolus jõustunud kohtuotsusega, ning teiseks on õiguste kuritarvitamist puudutav küsimus teoreetiline, kuna see ei olnud kerkinud enne, kui eelotsusetaotluse esitanud kohus selle Euroopa Kohtule esitas.

40 Sellega seoses tuleb märkida, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on liikmesriikide kohtutel kõige laialdasem pädevus esitada Euroopa Kohtule küsimusi liidu õiguse asjakohaste sätete tõlgendamise kohta. Üksnes vaidlust lahendav liikmesriigi kohus, kes tunneb riigisisest õigust ja vastutab tehtava kohtulahendi eest, saab kohtuasja eripärasid arvestades hinnata nii seda, kas tal on otsuse tegemiseks vaja eelotsust, kui ka Euroopa Kohtule esitatud küsimuste asjasse puutuvust. Seega on Euroopa Kohus juhul, kui küsimused on esitatud liidu õigusnormi tõlgendamise või kehtivuse kohta, üldjuhul kohustatud vastama. Sellest tulenevalt kehtib eeldus, et liikmesriigi kohtu esitatud küsimused on asjakohased. Euroopa Kohus võib keelduda liikmesriigi kohtu esitatud eelotsuse küsimusele vastamast vaid siis, kui on ilmne, et taotletud tõlgendusel ei ole mingit seost põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, kui probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada neile küsimustele tarviliku vastuse andmiseks vajalikud faktilised ja õiguslikud asjaolud (vt selle kohta 5. aprilli 2016. aasta kohtuotsus PFE, C-689/13, EU:C:2016:199, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 16. juuli 2020. aasta kohtuotsus Antonio Capaldo, C-496/19, EU:C:2020:583, punkt 16 ja seal viidatud kohtupraktika).

41 Eelotsusetaotluse lugemisel ilmneb aga selgelt, et küsimused, mille eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtule esitas, on otseselt seotud põhikohtuasja faktiliste asjaoludega.

42 Pealegi ei võta Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt riigisisene õigusnorm, mille alusel on kohtud, kes ei tee otsuseid viimase kohtuastmena, seotud kõrgema astme kohtu hinnangutega, nendelt kohtutelt õigust esitada Euroopa Kohtule tõlgendamisküsimusi liidu õiguse kohta, millega seoses need õiguslikud hinnangud on antud. Euroopa Kohus on nimelt asunud seisukohale, et kohtul, kes ei tee otsuseid viimase kohtuastmena, peab juhul, kui ta leiab, et kõrgema astme kohtu antud õigusliku hinnangu tõttu võib ta olla sunnitud tegema liidu õigusega vastuolus oleva kohtuotsuse, olema võimalik esitada Euroopa Kohtule küsimusi, mis tal tekivad (5. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, punkt 52 ja seal viidatud kohtupraktika).

43 Seega on eelotsusetaotlus vastuvõetav.

44 Samuti tuleneb Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktikast, et ELTL artikli 267 alusel liikmesriikide kohtutega toimivas koostöömenetluses on Euroopa Kohtu ülesanne anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarvilik vastus, mis võimaldaks tal menetletav kohtuasi lahendada. Sellega seoses võib Euroopa Kohus tuletada eelotsusetaotluse esitanud kohtu edastatud kogu teabest ja eelkõige eelotsusetaotluse põhjendustest need liidu õigusnormid ja põhimõtted, mida on põhikohtuasja vaidluse eset silmas pidades vaja tõlgendada, isegi kui liikmesriigi kohus ei ole neile oma küsimustes sõnaselgelt viidanud (11. novembri 2020. aasta kohtuotsus DenizBank, C-287/19, EU:C:2020:897, punkt 59).

45 Eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab oma otsuse põhjendustes vahet tegemata direktiivile 2006/112, kaheksandale käibemaksudirektiivile ja direktiivile 2008/9. Ta jätab Euroopa Kohtule esitatavates küsimustes täpsustamata sätteid, mille tõlgendamist ta taotleb.

46 Eelotsusetaotlusest ilmneb siiski, et põhikohtuasjas vaidluse all olevad käibemaksu

tagastamise taotlused esitati Hispaania maksuametile vastavalt 20. juunil 2006 ja 29. juunil 2007 ning et need puudutavad 2005. ja 2006. aasta majandusaastatel toimunud tehinguid.

47 Kuid direktiivi 2006/112 artiklite 411 ja 413 kohaselt jõustus see direktiiv, millega kuues käibemaksudirektiiv kehtetuks tunnistati, alles 1. jaanuaril 2007. Lisaks kohaldatakse direktiivi 2008/9 artikli 28 lõike 1 kohaselt seda direktiivi, millega kaheksas käibemaksudirektiiv kehtetuks tunnistati, pärast 31. detsembrit 2009 esitatud tagastamistaotlustele.

48 Sellest tuleneb, et põhikohtuasja asjaoludele on kohaldatavad üksnes kuuenda käibemaksudirektiivi ja kaheksanda käibemaksudirektiivi sätteid.

Esimene ja kolmas küsimus

49 Esimese ja kolmanda küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kaheksanda käibemaksudirektiivi sätteid ja liidu õiguse põhimõtteid, eelkõige neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus käibemaksu tagastamise taotluse rahuldamata jätmine, kui maksukohustuslane ei esita ettenähtud tähtaja jooksul pädevale maksuhaldurile ka mitte viimase palvel kõiki selle direktiiviga nõutud dokumente ja teavet, isegi kui maksukohustuslane esitab need dokumendid ja selle teabe oma algatusel kohtueelses kaebemenetluses või kohtumenetluses, mille ese on sellest tagastamisest keeldumise otsus.

50 Selle kohta tuleb rõhutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on nii õigus tagastamisele kui ka mahaarvamiseõigus liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte, mille eesmärk on vabastada ettevõtja täielikult kogu tema majandustegevuses tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab järelilikult kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest tingimisel et nimetatud tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatav (18. novembri 2020. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa (käibemaksu tagastamine – arved), C-371/19, ei avaldata, EU:C:2020:936, punkt 77).

51 Teises liikmesriigis tasutud käibemaksu tagasisaamise õigus, mida reguleerib kaheksas käibemaksudirektiiv, vastab kuuenda käibemaksudirektiiviga kehtestatud õigusele arvata maha tema enda liikmesriigis tasutud sisendkäibemaks (vt selle kohta 25. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus Daimler ja Widex, C-318/11 ja C-319/11, EU:C:2012:666, punkt 41, ja 18. novembri 2020. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa (käibemaksu tagastamine – arved), C-371/19, ei avaldata, EU:C:2020:936, punkt 78 ja seal viidatud kohtupraktika).

52 Euroopa Kohus on korduvalt märkinud, et käibemaksu mahaarvamise ja seega selle tagasisaamise õigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seetõttu ei tohi seda põhimõtteliselt piirata. See õigus tekib kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu suhtes (18. novembri 2020. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa (käibemaksu tagastamine – arved), C-371/19, ei avaldata, EU:C:2020:936, punkt 79 ja seal viidatud kohtupraktika).

53 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt nõuab käibemaksu neutraalsuse aluspõhimõte ka seda, et sisendkäibemaksu mahaarvamise või tagasisaamise õigus antakse siis, kui sisulised nõuded on täidetud, isegi kui maksukohustuslane on jätnud mõne vorminõude täitmata. Seda õigust siiski ei teki, kui vorminõuete rikkumise tagajärjel ei saa enam kindlalt tõendada, 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, punktid 80 ja 81 ning seal viidatud kohtupraktika).

54 Kaheksanda käibemaksudirektiivi artiklitest 3 ja 4 tuleneb, et maksukohustuslane võib käibemaksu tagasi saada üksnes juhul, kui ta täidab nendes artiklites sätestatud kohustusi, mille hulka kuulub ka tagastamisliikmesriigis käibemaksuga maksustatavate tehingute originaalarvete või impordidokumentide esitamine.

55 Sellega seoses ilmneb eelotsusetaotlusest, et kahel korral, nimelt 19. märtsil 2008 ja pärast seda, kui vaidemenetluses olid Auto Service'i tagastusetaotlused esialgu rahuldamata jäetud, palus Hispaania maksuhaldur 13. juulil 2009 sellel äriühingul esitada täiendavaid tõendeid oma esialgsete taotluste põhjendamiseks, nõudes eelkõige kõiki arveid, millel need taotlused põhinesid, ja selle äriühingu asukoha liikmesriigi väljastatud dokumenti, mis tõendaks, et ta on seal käibemaksukohustuslane. See äriühing maksuhaldurile kõiki nõutud dokumente ja teavet siiski ei esitanud. Samas nähtub eelotsusetaotlusest, et Auto Service esitas selle teabe ja need dokumendid maksuvaidluste keskkomisjonis toimunud menetluses.

56 Sellest jäeldub, et põhikohtuasi ei puuduta vorminõuete rikkumist, mille tõttu ei saaks esitada tõendeid käibemaksu tagasisaamise õiguse sisuliste nõuete täidetuse kohta, vaid aega, millal need tõendid võib esitada.

57 Sellega seoses on Euroopa Kohus juba otsustanud, et kuuenda direktiivi sätted ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormidega, mille kohaselt võib keelduda käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest maksukohustuslastele, kellel on nõuetele mittevastavad arved, isegi kui nende arvete täiendamiseks esitatakse teavet, mille eesmärk on tõendada arvel märgitud tehingute tegelikku toimumist, nende laadi ja hinda, pärast mahaarvamiseõiguse andmisest keeldumise otsuse tegemist maksuhalduri poolt (8. mai 2013. aasta kohtuotsus Petroma Transports jt, C-271/12, EU:C:2013:297, punktid 34–36). Samas ei keela need samad sätted liikmesriikidel aktsepteerida ebatäieliku arve parandamist pärast seda, kui maksuhaldur on teinud sellise keeldumisotsuse (14. veebruari 2019. aasta kohtuotsus Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, punkt 33).

58 Seega tuleb analoogia alusel asuda seisukohale, et kaheksanda käibemaksudirektiivi sätetega ei ole vastuolus riigisisised õigusnormid, mille kohaselt võib käibemaksu tagastamise õiguse andmisest keelduda, kui maksukohustuslane ei esita ilma mõistliku põhjendusega ja vaatamata talle saadetud teabenõuetele enne maksuhalduri otsuse tegemist dokumente, mis tõendavad tagastamise sisuliste tingimuste täidetust. Siiski ei takista need samad sätted liikmesriikidel lubada nende tõendite esitamist pärast seda otsust.

59 Kuna kaheksas käibemaksudirektiiv ei reguleeri niisuguste riigisiseste meetmete kehtestamist, millega keeldutakse arvesse võtmast tõendeid, mis on esitatud pärast tagastamisaotluse rahuldamata jätmise otsuse tegemist, võib need kehtestada liikmesriikide menetlusautonoomia põhimõtte kohaselt iga liikmesriigi riigisisese õiguskorraga tingimusel, et võetavad meetmed ei ole ebasoodsamad nendest, mis reguleerivad sarnaseid riigisiseseid olukordi (võrdväärseuse põhimõte), ega muuda liidu õiguskorrast tulenevate õiguste kasutamist praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks (tõhususe põhimõte) (vt analoogia alusel 14. veebruari 2019. aasta kohtuotsus Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, punkt 35).

60 Mis puudutab kõigepealt tõhususe põhimõtet, siis tuleb esiteks märkida, et vastavalt Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktikale läheks õigus esitada enamakstud käibemaksu tagastamise taotlus piiramatul ajajooksul vastuolulise õiguskindluse põhimõttega, mis nõuab, et maksukohustuslase olukorda seoses tema õiguste ja kohustustega maksuhalduri ees ei saaks lõputult vaidluse alla seada (14. veebruar 2019. aasta kohtuotsus Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).

61 Käesoleval juhul palus Hispaania maksuhaldur Auto Service'il kahel korral esitada puuduv teave, mida tal oli vaja põhikohtuasja esemeks oleva käibemaksu tagasisaamise õiguse hindamiseks. Eelotsusetaotlusest ei nähtu, et nendele taotlustele vastamise tähtaeg oli ilmselgelt ebapiisav ega ka see, et Auto Service oleks sellele ametiasutusele teatanud, et tal nõutud teave puudub. Neil asjaoludel tuleb tõdeda, et maksuhaldur tegutses vajaliku hoolsusega, kuid edutult, et saada tõendeid, mille alusel kindlaks teha Auto Service'i tagastamistaotluse põhjendatus. Seega ei olnud käibemaksu tagasisaamise õiguse teostamine tehtud Auto Service'ile praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks, kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohus peab seda kontrollima.

62 Samuti on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne kontrollida, kas käesoleval juhul on järgitud võrdväarsuse põhimõtet, mis nõuab, et kaheksanda käibemaksudirektiivi alusel käibemaksu tagastamist reguleerivad riigisisised menetlusnormid ei oleks ebasoodsamad kui need, mis reguleerivad riigisisese õiguse kohaldamisalasse kuuluvaid sarnaseid olukordi (vt selle kohta 3. juuni 2021. aasta kohtuotsus Bankia, C?910/19, EU:C:2021:433, punktid 46 ja 47).

63 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele ja kolmandale küsimusele vastata, et kaheksanda käibemaksudirektiivi sätteid ja liidu õiguse põhimõtteid, eelkõige neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus käibemaksu tagastamise taotluse rahuldamata jätmine, kui maksukohustuslane ei esita ettenähtud tähtaja jooksul pädevale maksuhaldurile ka mitte viimase palvel kõiki dokumente ja kogu teavet, mida viimane nõuab käibemaksu tagastamise õiguse tõendamiseks, isegi kui maksukohustuslane esitab need dokumendid ja selle teabe oma algatusel kohtueelses kaebemenetluses või kohtumenetluses, mille ese on sellest tagastamisest keeldumise otsus, tingimusel et järgitakse võrdväarsuse ja tõhususe põhimõtet, mida tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

Teine küsimus

64 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas liidu õigust tuleb tõlgendada nii, et seda, kui käibemaksu tagastamist taotleb maksukohustuslane ei esita maksuhalduri nõutud dokumente haldusmenetluse käigus, esitades need aga omal algatusel hilisemates menetlustes, tuleb pidada õiguse kuritarvitamiseks.

65 Oluline on meenutada, et Euroopa Kohus on korduvalt otsustanud, et õigussubjektidel ei ole lubatud tugineda liidu õigusnormidele pettuse või kuritarvituse eesmärgil. Seega tuleb liikmesriigi ametiasutustel ja kohtul keelduda õigusest tagastamisele, kui objektiivsete asjaolude põhjal tehakse kindlaks, et sellele õigusele tuginetakse pettuse või kuritarvituse kavatsusega (vt analoogia alusel 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika).

66 Selle kohta tuleb märkida, et vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale saab käibemaksu valdkonnas kuritarvituse olemasolu tuvastada eeldusel, et täidetud on kaks tingimust, nimelt et esiteks saadakse vaatamata direktiivi 2006/112 ja selle üle võtnud riigisiseste õigusnormide asjaomaste sätetega ette nähtud tingimuste formaalsele kohaldamisele kõnealuste tehingute tulemusel maksusoodustus, mille andmine oleks vastuolus nende sätetega taotletava eesmärgiga, ja teiseks tuleneb objektiivsetest asjaoludest, et kõnealuste tehingute peamine eesmärk on vaid maksusoodustuse saamine (10. juuli 2019. aasta kohtuotsus Kuršu zeme, C?273/18, EU:C:2019:588, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

67 Käesoleval juhul ei ole Auto Service'i toime pandud võimalik kuritarvitamine seotud mitte tehingutega, mille kohta esitati käibemaksu tagastamise taotlused, vaid menetlusega, mille raames toimub vaidlus nende taotluste üle.

68 Seda silmas pidades tuleb asuda seisukohale, et lihtsalt asjaolu, et maksukohustuslane esitab dokumendid ja teabe, mis tõendavad, et sisulised käibemaksu tagasisaamise tingimused on täidetud, alles pärast seda, kui pädev haldusasutus on teinud tagastamisest keeldumise otsuse, ei saa iseenesest pidada kuritarvituseks käesoleva kohtuotsuse punkti 66 tähenduses. Nimelt piisab, kui märkida, et Euroopa Kohtule esitatud toimikust ei ilmne, et selle lihtsa asjaolu eesmärk oli saada maksusoodustust, mille andmine oleks vastuolus sellise soodustuse andmist ette nägevate liidu õigusnormide eesmärgiga.

69 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb teisele küsimusele vastata, et liidu õigust tuleb tõlgendada nii, et asjaolu, et käibemaksu tagastamist taotlev maksukohustuslane ei esita maksuhalduri nõutud dokumente haldusmenetluses, vaid teeb seda omal algatusel hilisemates menetlustes, ei ole käsitatav õiguse kuritarvitamisena.

Kohtukulud

70 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 (kümnes koda) otsustab:

1. Nõukogu 6. detsembri 1979. aasta kaheksanda direktiivi 79/1072/EMÜ (kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – välismaal asuvatele maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord) sätteid ja liidu õiguse põhimõtteid, eelkõige neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus käibemaksu tagastamise taotluse rahuldamata jätmine, kui maksukohustuslane ei esita ettenähtud tähtaja jooksul pädevale maksuhaldurile ka mitte viimase palvel kõiki dokumente ja kogu teavet, mida viimane nõuab käibemaksu tagastamise õiguse tõendamiseks, isegi kui maksukohustuslane esitab need dokumendid ja selle teabe oma algatusel kohtueelses kaebemenetluses või kohtumenetluses, mille ese on sellest tagastamisest keeldumise otsus, tingimusel et järgitakse võrdväarsuse ja tõhususe põhimõtet, mida tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

2. Liidu õigust tuleb tõlgendada nii, et asjaolu, et käibemaksu tagastamist taotlev maksukohustuslane ei esita maksuhalduri nõutud dokumente haldusmenetluses, vaid teeb seda omal algatusel hilisemates menetlustes, ei ole käsitatav õiguse kuritarvitamisena.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: hispaania.