

62016CC0374

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

NILS WAHL

esitatud 5. juulil 2017 (1)

Liidetud kohtuasjad C?374/16 ja C?375/16

RGEX GmbH, likvideerimisel, keda esindab likvideerija Rochus Geissel,

versus

Finanzamt Neuss (C?374/16)

ning

Finanzamt Bergisch Gladbach

versus

Igor Butin (C?375/16)

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesfinanzhof (Saksamaa kõrgeim maksukohus))

Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 178 punkt a – Mahaarvamisõigus – Teostamise tingimused – Artikli 226 punkt 5 – Andmed, mis tuleb arvetel esitada – Maksukohustustlase aadress – Heauskus sisendkäibemaksu mahaarvamisel – Seadusest kõrvalehoidmine või õiguste kuritarvitamine – Siseriiklik kord – Tõhususe põhimõte

I. Sissejuhatus

1.

Käesolevates kohtuasjades vajavad lahendamist kaks küsimust käibemaksu käsitlevate ELi õigusnormide tõlgendamise kohta.

2.

Esimene on, et kuidas tuleb tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), (2) artikli 226 punktis 5 sätestatud nõuet, et arvele tuleb märkida maksukohustustlase aadress. Eelotsusetaotluse esitanud kohus – Bundesfinanzhofi (Saksamaa kõrgeim maksukohus) kaks erinevat koda – küsib, kas aadressi mõistet tuleb tõlgendada nii, et see on koht, kus maksukohustustlane tegeleb oma majandustegevusega, või piisab sellest, et see on koht, kus temaga saab ühendust võtta.

3.

Teine küsimus on, et kas ja mis korras võib maksukohustustlane väita, et ta oli arvete õige vormistuse osas heauskne, kui pädev asutus tuvastab, et arvete koostaja on seotud sisendkäibemaksu mahaarvamiseks sooritatud pettuse või kuritarvitusega.

II. Õiguslik raamistik

A. ELi õigus

4.

Käibemaksudirektiivi artikkel 168 sätestab:

„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;

[...]“.

5.

Käibemaksudirektiivi artikkel 178, (3) mis oli kohaldatav kohtuasja C-375/16 asjaolude esinemise ajal, sätestab:

„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;

[...]“

6.

Käibemaksudirektiivi artikkel 226 sätestab:

„Ilma et see piiraks käesoleva direktiivi erisätete kohaldamist, tuleb artiklite 220 ja 221 kohaselt koostatud arvetel esitada seoses käibemaksuga üksnes järgmised andmed:

[...]

5)

maksukohustuslase ja kaupade soetaja või teenuse saaja täielik nimi ja aadress;

[...]“

B. Saksamaa õigus

7.

Käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG“) § 14 näeb ette:

„(1)

Arve on iga dokument, mille alusel toimub arveldamine tarnitud kauba või muu teenuse eest, olenemata sellest, kuidas seda dokumenti majandustehingutes nimetatakse. Arvete päritolu õigsus ja sisu terviklikkus ning nende loetavus peab olema tagatud. Päritolu õigsus tähendab, et arve esitaja identiteet on kinnitatud [...]

[...]

(4)

Arve peab sisaldama järgmisi andmeid:

1.

teenust osutava ettevõtja ja teenuse saaja täielik nimi ja täielik aadress; [...]“

8.

UStG § 15 sätestab:

„(1)

Ettevõtjal on õigus maha arvata järgmised sisendkäibemaksusummad:

1.

käibemaks, mis tuleb seaduse kohaselt tasuda teise maksukohustuslase poolt talle tarnitud kaubalt või muudelt teenuselt. Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab ettevõtjal olema §-de 14 ja 14a kohaselt koostatud arve.“

9.

Maksuseadustiku (Abgabenordnung, edaspidi „AO“) § 163 sätestab:

„Maksu võib maksustatava summa hindamisel vähendada ja maksusummat suurendavaid üksikuid maksubaase eirata, kui maksu kogumine oleks konkreetsel juhul ebaõiglane. [...]“

10.

AO § 227 sätestab:

„Maksuhaldurid võivad osaliselt või täielikult loobuda maksunõuetest, kui maksu sissenõudmine oleks konkreetsel juhul ebamõistlik; samadel tingimustel võib juba makstud summad hüvitada või tasaarvestada.“

III. Asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimused

A. Kohtuasi C-374/16

11.

RGEX GmbH on osaühing, mis tegeles mootorsõidukite ostu-müügiga. Osaühing asutati 2007. aastal ja on alates 2015. aastast likvideerimisel. Äriühingu ainus osanik ja tegevjuht oli Rochus Geissel, kes esindab ühingut nüüd selle likvideerijana.

12.

Käibemaksudeklaratsioonis 2008. aasta kohta deklareeris RGEX muu hulgas maksuvabad liidusisesed mootorsõidukite tärned ja mahaarvatava sisendkäibemaksu summas 1985443,42 eurot 122 sõiduki soetamisest ettevõtjalt EXTEL GmbH.

13.

Pädev maksuhaldur Finanzamt (maksuamet, Saksamaa) ei nõustunud RGEXi deklaratsiooniga ja määras 31. augusti 2010. aasta teates äriühingu 2008. aasta käibemaksu summa kindlaks vastavalt kahe maksukontrolli tulemustele. Maksuamet leidis, et käibemaksuvabana deklareeritud liidusisesed mootorsõidukite tärned Hispaaniasse tuleb maksustada, sest asjaomaseid sõidukeid ei viidud tegelikult Hispaaniasse, vaid müüdi Saksamaal. EXTELi väljastatud arvete alusel deklareeritud käibemaksusummad ei kuulunud mahaarvamisele, sest tegemist oli „variettevõtjaga“, kelle asukoht ei ole arvel esitatud aadressil.

14.

RGEX esitas selle otsuse peale vaide, kuid edutult. Pärast seda vaidlustas ta selle otsuse pädevas Finanzgerichtis (maksukohus, Saksamaa).

15.

Finanzgericht (maksukohus, Saksamaa) jättis kaebuse suures osas rahuldamata, kuna leidis selle olevat põhjendamata. Ta tuvastas, et kuigi aadress, mille EXTEL oli oma arvetele märkinud, on tema registreeritud asukoht, on see kõigest „postkastiaadress“. Sel aadressil sai EXTELiga ühendust võtta ainult posti teel. Kuigi sellel aadressil asus üks raamatupidamisbüroo, siis EXTELi majandustegevust seal ei toimunud. Finanzgericht (maksukohus) lükkas tagasi ka RGEXi argumendid õiguspärase ootuse kohta. Ta jõudis järeldusele, et UStG §?st 15 ei tulene kaitset heale usule, et mahaarvamisõiguse tingimused on täidetud. Seetõttu saaks õiguspärase ootusega seotud küsimusi arvesse võtta ainult AO §?de 163 ja 227 kohases ebaõigluse vältimise erimenetluses.

16.

RGEX kaebas maksukohtu otsuse edasi Bundesfinanzhofile (Saksamaa kõrgeim maksukohus). Kaheldes ELi õiguse õiges tõlgendamises, otsustas see kohus menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1.

Kas arve, mis on nõutav sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamiseks vastavalt [käibemaksudirektiivi] artikli 168 punktile a koostoimes artikli 178 punktiga a, sisaldab „täielikku aadressi“ [sama direktiivi] artikli 226 punkti 5 tähenduses, kui arvel, mille kauba võõrandaja või teenuse osutaja on kauba võõrandamise või teenuse osutamise kohta väljastanud, on esitatud aadress, millel saab talle küll posti saata, kuid millel ta ei tegele majandustegevusega?

2.

Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 168 punktiga a koostoimes artikli 178 punktiga a on tõhususe nõuet arvesse võttes vastuolus liikmesriigi praktika, mis võtab kauba või teenuse saaja heausksust selle suhtes, et sisendkäibemaksu mahaarvamise tingimused on täidetud, arvesse ainult väljaspool maksusumma kindlaksmääramise menetlust läbiviidavas ebaõigluse vältimise erimenetluses? Kas selles osas on võimalik tugineda [käibemaksudirektiivi] artikli 178 punktile a?“

B. Kohtuasi C-375/16

17.

Saksamaal autoäri pidav Igor Butin kasutas arveid selleks, et arvata maha ettevõtjalt Z edasimüümiseks ostetud sõidukite eest tasutud käibemaks. Kuna Z tegutseb ainult interneti teel, toimetati sõidukid I. Butini või selle töötajate kätte mõnikord tänaval, kus asub Z-i äriühing – kuigi Z sellel aadressil oma tegevusega ei tegelenud –, ja mõnikord mõnes avalikus kohas, nagu raudteejaama ees.

18.

I. Butini maksuauditi teinud audiitor asus seisukohale, et Z-i arvetel märgitud sisendkäibemaks ei ole mahaarvatav, kuna neile arvetele Z-i poolt märgitud tarnija aadress ei ole õige. Kõnealusel aadressil ei ole midagi, mis viitaks ettevõtja olemasolule seal: tegemist oli vaid postkastiaadressiga, kuhu laekus Z-i post. Audiitor märkis, et Z-il ei ole Saksamaal püsivat tegevuskohta.

19.

Pädev maksuamet jagas seda seisukohta ja esitas 13. septembril 2013 aastate 2009–2011 käibemaksu ümberhindamise tulemused. 1. oktoobril 2013 jättis ta rahuldamata I. Butini taotluse kohaldada tema suhtes AO §-s 163 ette nähtud ebaõigluse vältimise erimenetlust.

20.

Finanzgericht (maksukohus), kus I. Butin maksuameti otsuse vaidlustas, rahuldab kaebuse. See kohus asus seisukohale, et aadressi märkimine arvele, nagu on ette nähtud UStG § 14 lõike 4 esimese lause punktis 1, ei tähenda, et seal peab toimuma majandustegevus. Ta järeldas, et tehnika arengut ja äritavade muutumist silmas pidades on senine kohtupraktika aegunud. Lisaks tunnistas maksukohus kaebuse põhjendatuks ka teise võimalusena esitatud väite osas, et kohaldada tuleb ebaõigluse vältimise erimenetlust. Ta tuvastas, et kaebaja tegi kõik, mida temalt võib mõistlikult nõuda, et kontrollida, kas Z on ettevõtja ja arvel esitatud andmed on õiged.

21.

Maksuamet kaebas selle otsuse edasi Bundesfinanzhofile (Saksamaa kõrgeim maksukohus). Kaheldes ELi õiguse õiges tõlgendamises, otsustas see kohus menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1.

Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 226 punkt 5 seab tingimuseks, et esitada tuleb maksukohustuslase aadress, kus toimub tema majandustegevus?

2.

Kui vastus esimesele küsimusele on eitav:

a)

kas aadressi esitamiseks vastavalt [käibemaksudirektiivi] artikli 226 punktile 5 piisab postkastiaadressist;

b)

millise aadressi peab arvele märkima maksukohustuslane, kellel on ettevõtte (nt internetikaubanduse puhul), millel puudub äriruum?

3.

Kas juhul, kui arve vorminõuded vastavalt direktiivi 2006/112 artiklile 226 ei ole täidetud, tuleb maksukohustuslasele sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus anda alati juba siis, kui tegemist ei ole maksudest kõrvalehoidumisega või kui maksukohustuslane ei teadnud ega saanud teada, et asjaomane tehingu on seotud pettusega, või eeldab õiguspärase ootuse kaitse põhimõtte sellisel juhul, et maksukohustuslane on teinud kõik, mida temalt võib mõistlikult nõuda, et kontrollida arvel esitatud andmete õigsust?“

C. Menetlus Euroopa Kohtus

22.

Euroopa Kohtu presidendi 22. juuli 2016. aasta määrusega liideti kohtuasjad C-374/16 ja C-375/16 kirjaliku menetluse ja kohtuotsuse tegemise huvides.

23.

Kirjalikud seisukohad on esitanud I. Butin, Saksamaa ja Austria valitsus ning komisjon.

IV. Analüüs

A. Sissejuhatavad märkused

24.

Sissejuhatuseks tuleb meele pidada, et Euroopa Kohus on järjepidevalt sedastanud, et mahaarvamise süsteemi mõte on vabastada ettevõtja täielikult tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust. Ühise käibemaksusüsteemi aluseks olev neutraalse maksustamise põhimõtte kindlustab kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusel et nimetatud tegevused on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatavad. (4) See põhimõtte peegeldab käibemaksuvaldkonnas võrdse kohtlemise põhimõtet. (5)

25.

Käibemaksudirektiivi artikli 168 punktis a on loetletud sisendkäibemaksu mahaarvamise materiaaõiguslikud tingimused. Selle õiguse saamiseks peavad ettevõtjad täitma kolm tingimust. Esiteks peab asjaomane isik olema direktiivi tähenduses maksukohustuslane. Teiseks peab maksukohustuslane kaupu või teenuseid, mille pealt tasutud käibemaksu ta tahab maha arvata, kasutama oma maksustatavate väljundtehingute tarbeks. Kolmandaks peab asjaomased sisendina kasutatavad kaubad või teenused olema tarninud teine maksukohustuslane. (6)

26.

Mahaarvamisõiguse kasutamise vorminõuete kohta sätestab käibemaksudirektiivi artikli 178 punkt a, et maksukohustuslasel peab olema selle direktiivi XI jaotise 3. peatüki 3.–6. jao kohaselt koostatud arve. (7) Neist sätetest on käesolevas menetluses oluline eelkõige direktiivi artikkel 226, kus on loetletud, millised andmed tuleb arvetel esitada. Neist viies on „maksukohustuslase ja kaupade soetaja või teenuse saaja täielik nimi ja aadress“.

27.

Sisendkäibemaksu mahaarvamise materiaaõiguslikud tingimused käesolevas menetluses vaidluse all ei ole. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimused puudutavad ainult mahaarvamisõiguse saamiseks vajalike vorminõuete täitmist kahest perspektiivist. Esiteks soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kuidas tuleb tõlgendada käibemaksudirektiivi artiklis 226 kasutatavat mõistet „aadress“. Teiseks ja juhul, kui Euroopa Kohus peaks jõudma järeldusele, et seda mõistet tuleb tõlgendada aadressina, kus kaupade tarnija või teenuste osutaja tegeleb oma majandustegevusega, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, mis asjaoludel saab maksukohustuslane sellegipoolest tugineda heale usule käibemaksudirektiivi artikli 226 punktis 5 sätestatud tingimuste täidetuse suhtes.

B. Esimene küsimus kohtuasjas C-374/16 ja kaks esimest küsimust kohtuasjas C-375/16

28.

Oma esimese küsimusega kohtuasjas C-374/16 ja kahe esimese küsimusega kohtuasjas C-375/16, mida käsitlen koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 226 punktiga 5 on vastuolus liikmesriigi õigusnorm, mis seob käibemaksu mahaarvamise õiguse tingimusega, et arvele peab olema märgitud aadress, kus arve esitaja tegeleb oma majandustegevusega.

29.

Nagu eelotsusetaotlusest nähtub, tuleneb UStGst – nii nagu Saksamaa kohtud seda tavaliselt tõlgendavad – tõepoolest nõue, et arvele märgitav „aadress“ peab olema koht, kus arve esitaja tegeleb oma majandustegevusega. Sellest kohtupraktikast tulenevalt loeti põhikohtuasjas kahe ettevõtja arved vastuolus olevaks UStGga, kuna arvetele oli märgitud ainult postkastiaadress. Seetõttu ei saanud nende ettevõtjate kliendid, s.o põhikohtuasjades kaebajad, nende arvete alusel tasutada käibemaksu maha arvata.

30.

Põhjustel, mida järgmiseks selgitan, olen seisukohal, et käibemaksudirektiivi artikli 226 punktiga 5 on vastuolus liikmesriigi õigusnorm, mis seob käibemaksu mahaarvamise õiguse tingimusega, et arvele peab olema märgitud aadress, kus arve esitaja tegeleb oma majandustegevusega.

1. Mõned asjakohased põhimõtted

31.

Esiteks tuleb aadressi mõistet analüüsida teatavate tähtsate põhimõtete valguses, mis tulenevad väljakujunenud kohtupraktikast.

32.

Euroopa Kohus on järjepidevalt sedastanud, et käibemaksu mahaarvamise õigus on käibemaksudirektiiviga loodud käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei või põhimõtteliselt piirata. (8) Käibemaksu mahaarvamise õigus antakse siis, kui sisulised nõuded on täidetud, isegi kui maksukohustuslane on jätnud mõne vorminõude täitmata. Konkreetsemalt on Euroopa Kohus sedastanud, et käibemaksudirektiivi artiklis 226 ette nähtud andmeid sisaldava arve omamine kujutab endast käibemaksu mahaarvamise õiguse vormilist, mitte sisulist tingimust. (9)

33.

Lisaks täpsustab käibemaksudirektiivi artikkel 226, et ilma selle direktiivi erisätete kohaldamist piiramata tuleb artiklite 220 ja 221 kohaselt koostatud arvetel esitada seoses käibemaksuga üksnes artiklis 226 nimetatud andmed. Seega ei või liikmesriigid väljakujunenud kohtupraktika kohaselt seada käibemaksu mahaarvamise õigust sõltuvusse sellistest arvete sisu käsitlevatest tingimustest, mida ei ole käibemaksudirektiivis sõnaselgelt ette nähtud. (10)

34.

Eespool nimetatud kohtuasjades on Euroopa Kohus alati lähenenud käibemaksunormide tõlgendamisele realistlikult ja pragmaatiliselt, mitte formaalselt. See on hoopis erinev nende liikmesriikide omast, kes vähe sellest, et nad tõlgendavad aadressi arvele märkimise nõuet eriti rangelt ja formaalselt, seovad ka selle nõude rikkumise kaugeleulatuvate tagajärgedega.

2. Käibemaksudirektiivi artikli 226 punkti 5 grammatiline tõlgendamine

35.

Teiseks, nagu komisjon on märkinud, ei ole käibemaksudirektiivi sõnastuses endas midagi, mis toetaks selle nõude niivõrd ranget tõlgendamist.

36.

Tavatähenduses (11) tähendab see mõiste aadressi, k.a „postkastiaadressi“, tingimusel et sellel saab asjaomase isikuga tegelikult ühendust võtta.

37.

Seda seisukohta toetab ka käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 (12) lai sõnastus maksukohustuslase mõiste määratluses.

3. Käibemaksudirektiivi artikli 226 punkti 5 teleoloogiline tõlgendamine

38.

Kolmandana ja veelgi olulisemana ei ole aadressi mõiste range tõlgendamine põhjendatud, arvestades arve funktsiooni käibemaksusüsteemis.

39.

Nagu Euroopa Kohus on märkinud, on arve majandusliku tehingu aruanne, mis võimaldab maksuhalduril esiteks kontrollida, kas tasumisele kuuluv maks on tasutud ja kas arve esitaja on maksusumma õigesti deklareerinud, ning teiseks, kas asjaomaseid kaupu või teenuseid saanud maksukohustuslasel on õigus käibemaks maha arvata. (13) Viimase jaoks on arve kui selline oluline dokument, mis tõendab tema õigust sisendkäibemaksu maha arvata.

40.

Käibemaksudirektiivi artikli 226 punktis 5 sätestatud kohustuse tõlgendamisel märkida arvele arve esitaja aadress tuleb arvesse võtta arve mõlemat funktsiooni. Arvele arve esitaja aadressi – ning nime ja käibemaksukohustuslase numbri – märkimise kohustuse mõte on seostada konkreetne majanduslik tehing konkreetse ettevõtjaga ehk arve esitajaga. (14) Teisisõnu võimaldab see arve esitaja isiku tuvastada.

41.

Arve esitaja isiku tuvastamine on maksuhaldurite jaoks oluline selleks, et nad saaksid kontrollida, kas käibemaksu summa on deklareeritud ja tasutud. (15) Maksukohustuslasele annab see tuvastamine aga võimaluse kontrollida, kas arve esitaja on käibemaksunormide tähenduses maksukohustuslane.

42.

Seda arvestades ei saa ma nõustuda Austria ja Saksamaa valitsuse seisukohaga, et arve esitaja isiku tuvastamiseks ja temaga ühenduse võtmiseks on vaja, et see tegeleks arvele märgitud aadressil tegelikult majandustegevusega või oleks seal füüsiliselt kättesaadav.

Käibemaksudirektiivi artikli 226 kohaselt peab arvel olema veel hulk muid andmeid, mis teenivad seda eesmärki. Neist eriti oluline on kaupade tarnija või teenuste osutaja käibemaksukohustuslasena registreerimise number. Seda numbrit saavad asutused hõlpsasti kontrollida. Lisaks saab selle numbri õigsust kontrollida igaüks, muu hulgas interneti teel.

43.

Seejuures ei tohiks ära unustada, et ettevõtjad peavad käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri saamiseks läbima registreerimisprotsessi, kus nad peavad esitama oma riigi registreerimisvormi ja lisama sellele asjakohased dokumendid. Käibemaksunormid kohustavad liikmesriike teatavaid andmeid säilitama. (16) Nii peavad nad kõigi ettevõtjate kohta, kellele nad on andnud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, koguma mitmesuguseid andmeid. (17) On selge, et arve esitaja tuvastamiseks ja temaga ühenduse võtmise koha ja võimaluste kindlaksmääramiseks ei pea nad vaatama – ainult ja eriti – arvele märgitud aadressi.

4. Tõlgendamine nüüdisaja olude valguses

44.

Neljandaks, nagu märgib ka eelotsusetaotluse esitanud kohus, ei ole nõue, et arve esitaja peab arvele märgitud aadressil tegelema majandustegevusega (või omama seal äriruume), veenev, arvestades seda, kuidas ettevõtjad tänapäeval oma tegevust korraldavad ja majandustegevusega

tegelevad. Eriti kehtib see arvestades majanduses viimasel ajal toimunud arengut seoses näiteks e-kaubanduse, kontoriruumide jagamise ja kaugtööga.

45.

Neid suundi silmas pidades on mõnikord raske seostada mingi majandustegevusega tegelemist ainult ühe konkreetse kohaga. Nagu I. Butin oma kirjalikes seisukohtades märgib, saab tänapäeval kaupu osta ja müüa interneti teel sisuliselt kõikjalt maailmas, nii et vaja on vaid arvutit ja internetiühendust.

46.

Seega oleks nõue, et arve esitaja peab oma majandustegevusega tegelema arvele märgitud aadressil (või peavad seal olema tema äriruumid), problemaatiline nende ettevõtjate jaoks, kes ei tegele oma majandustegevusega (täielikult või peamiselt) ühes konkreetses kohas.

47.

Ei saa väita, et äriruumide ja konkreetse asukoha „lahusus“ on uus nähtus, millega ELi seadusandja ei ole praegu kehtiva käibemaksudirektiivi vastuvõtmisel arvestanud. Käibemaksudirektiiv sõnastati uuesti 2006. aastal, kui Euroopa Liidu majandus oli juba sügavalt digiteerunud. Nii ongi direktiivis hulk sätteid, mis käsitlevad teemasid, nagu näiteks e-side ja e-teenused. (18)

5. Tõlgendamine Euroopa Kohtu varasema praktika valguses

48.

Viiendaks ja nagu märgib ka eelotsusetaotluse esitanud kohus ise, on UStG „traditsioonilist“ tõlgendamist raske ühitada Euroopa Kohtu viimase aja praktikaga ja eelkõige kohtuotsusega PPUH Stehcomp. (19)

49.

Selles kohtuotsuses jõudis Euroopa Kohus järeldusele, et kaebajal oli õigus maha arvata käibemaks, mis oli märgitud eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates „fiktiivse ettevõtja“ esitatud arvetele. Kohtuasja asjaolusid hinnates oli eelotsusetaotluse esitanud kohus märganud, et hoone, kus äriregistri andmetel oli selle ettevõtja registrijärgne asukoht, oli lagunenud. Euroopa Kohus aga asus seisukohale, et asjaolu, et registrijärgse asukohana osutatud hoones on igasugune majandustegevus võimatu, „ei välista, et tegevus võis toimuda mujal väljaspool registrijärgset asukohta“. Euroopa Kohus lisas: „Nimelt, kui majandustegevus seisneb mitme järjestikuse müügi raames tehtud kaubatarnetes, siis võib kauba esimene ostja ja edasimüüja piirduda sellega, et ta annab esimesele müüjale korralduse vedada kaup otse teisele ostjale, ilma et tal endal peaks tingimata olema asjaomase kauba tarnimiseks vajalikke ladustamis- ja veovahendeid“. (20)

50.

See kohtuotsus toetab seisukohta, et selleks, et kaupade või teenuste saajal oleks õigus käibemaksu maha arvata, ei ole vaja, et arvele märgitud aadressil toimuks majandustegevust. Seega piisab sellest, kui sellel aadressil saab kaupade tarnijaga või teenuste osutajaga kiiresti ja tõhusalt ühendust võtta.

51.

Vastupidi Saksamaa ja Austria valitsuse seisukohtadele ei sea seda järeldust kahtluse alla Euroopa Kohtu otsus Planzer Luxembourg. (21)

52.

Selles kohtuasjas oli arutusel käesolevast erinev õiguslik küsimus. Kohtuasjas Planzer Luxembourg sooviti Euroopa Kohtu käest teada, kas ettevõtja tegelikult asus Euroopa Liidus. Selleks tõlgendas Euroopa Kohus muu hulgas nõukogu kolmeteistkümnendas direktiivis (22) kasutatavaid mõisteid „majandustegevuse asukoht“ ja „püsiv tegevuskoht“. Seega on Euroopa Kohtu poolt selles kohtuotsuses kindlaks määratud kriteeriumid – millele Saksamaa ja Austria valitsus viitavad – olulised selleks, et hinnata, kas ettevõtja on Euroopa Liidus asutatud, kuid neist ei ole kasu selle küsimuse tõlgendamisel, kuidas kindlaks teha, mis aadressi võib arvele märkida.

53.

Eespool kirjeldatud kaalutlustel olen seisukohal, et esimesele küsimusele kohtuasjas C-374/16 ja kahele esimesele küsimusele kohtuasjas C-375/16 tuleks vastata nii, et käibemaksudirektiivi artikli 226 punktiga 5 on vastuolus liikmesriigi õigusnorm, mis seob käibemaksu mahaarvamise õiguse tingimusega, et arvele peab olema märgitud aadress, kus arve esitaja tegeleb oma majandustegevusega.

C. Teine küsimus kohtuasjas C-374/16 ja kolmas küsimus kohtuasjas C-375/16

54.

Teine küsimus kohtuasjas C-374/16 ja kolmas küsimus kohtuasjas C-375/16 puudutavad tagajärgi, mis võivad kaasneda maksukohustuslase hea usuga teise maksukohustuslase esitatud arvete õigesse vormistusse. Sisuliselt soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtu käest teada, kas ja kuidas saab maksukohustuslane tugineda oma heausksusele, kui arvele on märgitud poolik või vale aadress.

55.

Kuna need küsimused lähtuvad eeldusest, et maksukohustuslane peab arvele märgitud aadressil tegelema majandustegevusega, ei ole neile kohtuasja C-374/16 esimesele küsimusele ja kohtuasja C-375/16 kahele esimesele küsimusele antud vastust silmas pidades vaja vastata.

56.

Käsitlen neid küsimusi siiski juhaks, kui Euroopa Kohus peaks tulema järeldusele, mis erineb minu eespool väljendatud seisukohast. Seejuures keskendun eelkõige küsimusele, kas ja kuidas saab maksukohustuslane tugineda oma heale usule, et arve esitaja on märkinud oma aadressi õigesti, kui maksuhaldur tuvastab, et viimane võib olla seotud pettusega või õigusrikkumistega.

1. Hea usk arve õigsusse

57.

Pettuse või eeskirjade eiramise teema näib käesolevates asjades asjakohane, sest nagu mõlemast eelotsusetaotlusest nähtub, on mõlemas põhikohtuasjas tekkinud kahtlusi, et arvete esitaja on oma arveid esitanud või nendega seotud tehinguid teinud pettuse teel.

58.

Sellega seoses tuleb meenutada Euroopa Kohtu järeldust hiljuti tehtud kohtuotsuses PPUH Stehcamp, et maksukohustuslane kaotab oma mahaarvamisõiguse, kui ta teadis või oleks pidanud teadma, et ostutehingut tehes osaleb ta käibemaksupettusega seotud tehingus. Seevastu juhul, kui mahaarvamisõiguse tekkimiseks ja teostamiseks kehtestatud materiaalõiguslikud ja vormilised tingimused on täidetud, ei ole käibemaksudirektiiviga kooskõlas, „kui mahaarvamisõigust ei lubata kasutada maksukohustuslasel, kes ei teadnud ega võinud teada, et asjaomase tehinguga on seotud pettus, mille pani toime tarnija, või et muu tehing tarneahelas, mis tehti enne või pärast kõnealuse maksukohustuslase tehtud tehingut, on seotud käibemaksupettusega“. (23) See väljendabki ELi õiguses põhimõtet, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus nimetab „heaks usuks“ või „õiguspäraseks ootuseks“.

59.

Seega võib maksukohustuslaselt käibemaksu mahaarvamise õiguse ära võtta, kui on tõendatud, et ta ei tegutsenud hoolsusega, mis on mõistlikult ettenägeliku ettevõtja puhul eeldatav. (24) On selge, et nende meetmete kindlakstegemine, mida käibemaksu mahaarvamise õigust taotlevalt maksukohustuslaselt võib konkreetsel juhul mõistlikult nõuda selleks, et oleks tagatud, et tehingutega ei ole seotud pettus või rikkumine, sõltub peamiselt konkreetse juhtumi asjaoludest. (25) Mõistlik ei ole aga panna maksukohustuslasele kohustust kontrollida põhjalikult või kaua kõigi tarnijate poolt oma arvetele märgitud andmete õigsust ja täpsust. See ei oleks praktiline ega majanduslikult teostatav.

60.

Lisaks on Euroopa Kohus juba sedastanud, et „maksuhalduril [tuleb] viia läbi vajalik kontroll, et tuvastada rikkumisi ja käibemaksupettusi ning määrata karistusi maksukohustuslastele, kes need rikkumised või pettused toime on pannud“. (26)

61.

On selge, et kui maksukohustuslane saab teadlikuks asjaoludest, mis viitavad maksupettusele või kuritarvitamisele, võib temalt oodata, et ta teeb oma tarnija kohta täiendavaid järelepärimisi, et veenduda, et viimane on usaldusväärne. (27) Kuid ka sellisel juhul ei saa maksuhaldur kehtestada maksukohustuslastele kohustust – selleks, et vältida mahaarvamisõiguse kasutamise lubamisest keeldumist – teha keerukaid ja põhjalikke kontrollimisi, millega ta paneb omaenda kontrolliülesanded de facto maksukohustuslasele. (28) On mõeldamatu nõuda maksukohustuslaselt näiteks selle kontrollimist, kas tarnija poolt oma arvele märgitud aadress on koht, kus see tegelikult oma majandustegevusega tegeleb või äriruume omab, või kas see tarnija asub seaduslikult ja tegelikult sellel aadressil.

62.

Seega saab mahaarvamisõiguse ära võtta siis, kui maksukohustuslane ei olnud asjaomase arvega seotud pettuse või rikkumise olemasolu osas heauskne (kuna ta oli või oleks pidanud olema sellest teadlik). Kuid oluline on, et see kehtib sõltumata sellest, kas asjaomaste tehingute kohta koostatud arvete vorminõuded on täidetud.

63.

Teisisõnu, kui teatavatel asjaoludel võib esineda keerulisem hoolsuskohustus, mis nõuab maksukohustuslaselt rohkem ettevaatlikkust tema majandustegevuse raames mõne tarnijaga

suhtlemisel, saab see kohustus tuleneda ainult sellest, et maksukohustuslane oli või oleks pidanud olema teadlik võimalusest, et see tarnija on toime pannud pettusi või rikkumisi. Järelikult ei saa seda kohustust põhjendada pelgalt tõsiasjaga, et arvele märgitud aadress ei ole õige, täielik või täpne. Esiteks, kui viga ei ole just ilmne, on raske aadressi õigsust kontrollida. Teiseks võib vea puhul olla tegemist ka kõigest eksimusega, mis võib maksukohustuslasel kahe silma vahele jääda.

64.

Seepärast on Euroopa Kohtu praktikaga vastuolus käibemaksunormide tõlgendamine nii, nagu seda tuleks teha eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates, s.o et kui mahaarvamise vorminõuded ei ole täidetud, tohiks mahaarvamisõiguse anda ainult siis, kui maksukohustuslane on võtnud kõik temalt mõistlikult oodatavad meetmed selleks, et veenduda, et arve sisu on õige. Selline tõlgendus oleks de facto mahaarvamisõiguse oluline piirang, mida käibemaksunormid ei toeta.

65.

Lisaks veeretaks see tõlgendus pettuses osalemise või sellest teadlik olemise tõendamise kohustuse ebaõiglaselt arve saajale. Eespool punktis 60 kirjeldatu kokkuvõtteks: Euroopa Kohus on sedastanud, et „[m]aksuhaldur, kes on tuvastanud, et arve väljastaja on toime pannud pettusi või rikkumisi, on kohustatud objektiivsete asjaolude põhjal tõendama – nõudmata arve saajalt, et ta viiks läbi selliseid kontrole, mida ta ei ole kohustatud tegema –, et arve saaja teadis või oleks pidanud teadma, et tehing, mille alusel mahaarvamisõigust taotletakse, oli seotud käibemaksupettusega“. (29) Sellega seoses tuleks märkida ka seda, et maksukohustuslasel ei pruugi alati olla lihtne tõendada kehtivatele nõuetele vastavalt, et ta on kohtuasjas C-375/16 eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul „teinud kõik, mida temalt võib mõistlikult nõuda, et kontrollida arvel esitatud andmete õigsust“.

66.

Vastupidi eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvamusel ei tähenda see, et käibemaksudirektiivi artiklis 226 sätestatud vorminõuded muutuvad mõttetuks. Nagu komisjon õigusega märgib: isegi kui kõigi nende nõuete täitmine ei ole maksukohustuslasele mahaarvamisõiguse saamiseks oluline, võivad liikmesriigid ikkagi kohustada maksukohustuslasi arveid õigesti vormistama ja/või parandama ning näha ette karistusi vorminõuete täitmata jätmise eest, tingimusel et nad ei lähe seejuures käibemaksu nõuetekohase kogumise ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmise eesmärgi saavutamiseks vajalikust kaugemale ega õõnesta käibemaksusüsteemi neutraalsust. (30)

2. Mahaarvamisõiguse tõhus kohtulik kaitse

67.

Kohtuasjas C-374/16 on eelotsusetaotluse esitanud kohus esitanud ka küsimuse, kas asjaolu, et kaebaja saab mahaarvamisõigust nõuda ainult ebaõigluse vältimise erimenetluses, on tõhususe põhimõtte seisukohast kooskõlas käibemaksudirektiivi artikli 168 punktiga a koostoimes artikli 178 punktiga a. Eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitab, et Saksamaa õigusnormide kohaselt ei saa kaebaja kasutada heausksuse või õiguspärase ootuse väidet tavalises maksusumma kindlaksmääramise menetluses, vaid ainult eraldi menetluses.

68.

Kuna postkastiaadressi märkimine arvele on kooskõlas käibemaksudirektiivi artikli 226 punktiga 5, ei ole see küsimus põhikohtuasjas asjassepuutuv. Kui ma olen õigesti aru saanud, siis peaksid

põhikohtuasjade kaebajad saama mahaarvamisõigust nõuda tavalises maksusumma kindlaksmääramise menetluses, ilma et neil oleks selleks vaja algetada kõnealust erimenetlust.

69.

Analüüsin seda küsimust siiski juhuks, kui mõni põhikohtuasjas kõne all olev arve ei vasta käibemaksudirektiivi artiklis 226 sätestatud vorminõuetele muudel põhjustel.

70.

Menetlusautonoomia põhimõtte kohaselt peavad liikmesriigid asjakohaste ELi normide puudumise korral ise looma käibemaksupettuste ärahoidmise korra. Selleks peab iga liikmesriik määrama kindlaks käibemaksupettuse vastu võitlevad asutused ja kehtestama üksikasjalikud eeskirjad üksikisikutele ELi õigusest tulenevate õiguste kaitseks. Need eeskirjad ei tohi aga olla ebasoodsamad kui samalaadsete siseriiklike asjaolude puhul (võrdväärsuse põhimõte) ja need ei tohi muuta liidu õiguskorraga antud õiguste kasutamist praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks (tõhususe põhimõte). (31)

71.

Mis puudutab tõhususe põhimõtet, siis on Euroopa Kohus sedastanud, et küsimust, kas siseriiklik menetlusnorm muudab üksikisiku jaoks ELi õigusest tulenevate õiguste teostamise praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks, tuleb analüüsida, võttes arvesse selle normi kohta menetluses tervikuna, menetluse kulgu ja eripära erinevates liikmesriigi ametiasutustes. Seda silmas pidades tuleb arvesse võtta siseriikliku õigussüsteemi aluseks olevaid põhimõtteid, nagu kaitseõiguse tagamine, õiguskindluse põhimõte ja menetluse nõuetekohane läbiviimine. (32)
Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab ise kõiki põhikohtuasja asjaolusid arvesse võttes hindama, kas siseriiklikud meetmed on nende põhimõtetega kooskõlas. (33)

72.

Käesoleval juhul ei ole Euroopa Kohtul piisavalt üksikasjalikku teavet kõne all oleva ebaõigluse vältimise erimenetluse kohta (ning selle erinevuse kohta tavalise maksusumma kindlaksmääramise menetlusega), et teha järeldust selle kohta, kas põhikohtuasjas vaidluse all olevad siseriiklikud õigusnormid on käibemaksudirektiivi sätetega kooskõlas. Seega peab eelotsusetaotluse esitanud kohus eespool osutatud Euroopa Kohtu praktikat ja selles kindlaksmääratud põhimõtteid arvesse võttes ise otsustama, kas maksukohustuslase õigus tugineda oma heale usule arvete õigesse vormistusse on tõhusalt kaitstud menetluses, nagu AO §-des 163 ja 227 kehtestatud ebaõigluse vältimise erimenetlus.

73.

Selle küsimuse analüüsimisel peaks eelotsusetaotluse esitanud kohus minu arvates eriti arvesse võtma seda, kas selle erimenetluse pikkus, keerukus ja kulukus tekitavad maksukohustuslasele ebaproportsionaalseid raskusi. Need raskused on ju suuremad siis, kui maksukohustuslane peab nõuete puhul, mis puudutavad sisuliselt samu või seonduvaid õigusküsimusi ja/või samu või seonduvaid tehinguid, algetama korraga kaks või enam kohtumenetlust. (34)

74.

Kuigi täpsemaid juhiseid anda ei saa, pean siiski vajalikuks väljendada oma kahtlust vaidlusaluste siseriiklike õigusnormide kooskõla kohta ELi õigusega, arvestades teatavaid eelotsusetaotluses kirjeldatud asjaolusid. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus tuleneb maksukohustuslasele käibemaksudirektiivist, mitte õigluse põhimõttest. See kehtib olenemata sellest, kas asjaomased

arved on selle direktiivi artikliga 226 täielikus kooskõlas või mitte.

75.

Teisisõnu ei ole maksuhalduril isegi sellises olukorras õigust otsustada, kas maksukohustuslane tohib või ei tohi sisendkäibemaksu maha arvata. Seega ei näe ma menetluslikust perspektiivist olulist vahet, kas maksukohustuslasel on mahaarvamisõigus, kui arvete vorminõuded on täidetud, või kas tal on see õigus olenemata sellest, et need vorminõuded ei ole täidetud. Ma ei näe põhjust, miks ei tohiks maksukohustuslasel olla õigust sellisele õigusele tugineda tavalises maksusumma kindlaksmääramise menetluses.

76.

Kuid selle küsimuse peab lahendama eelotsusetaotluse esitanud kohus ise.

77.

Eespool kirjeldatu põhjal olen seisukohal, et teisele küsimusele kohtuasjas C-374/16 ja kolmandale küsimusele kohtuasjas C-375/16 tuleks vastata nii, et käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a ja artikli 178 punkti a on õige tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklik õigusnorm, mis näeb ette, et kui arve vorminõuded ei ole täidetud, antakse mahaarvamisõigus ainult siis, kui maksukohustuslane on võtnud kõik temalt mõistlikult oodatavad meetmed, et veenduda, et arve sisu on õige. Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab ise lahendama küsimuse, kas siseriiklikud menetlusnormid, mille alusel võib maksukohustuslane tugineda oma heale usule arve õigsusse, on kooskõlas tõhususe põhimõttega, arvestades eelkõige asjakohase menetluse pikkust, keerukust ja kulukust.

V. Ettepanek

78.

Teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Bundesfinanzhofi (Saksamaa kõrgeim maksukohus) esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt.

—

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 226 punktiga 5 on vastuolus liikmesriigi õigusnorm, mis seob käibemaksu mahaarvamise õiguse tingimusega, et arvele peab olema märgitud aadress, kus arve esitaja tegeleb oma majandustegevusega.

—

Käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a ja artikli 178 punkti a on õige tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklik õigusnorm, mis näeb ette, et kui arve vorminõuded ei ole täidetud, antakse mahaarvamisõigus ainult siis, kui maksukohustuslane on võtnud kõik temalt mõistlikult oodatavad meetmed selleks, et veenduda, et arve sisu on õige.

—

Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab ise lahendama küsimuse, kas siseriiklikud menetlusnormid, mille alusel võib maksukohustuslane tugineda oma heale usule arve õigsusse, on kooskõlas tõhususe põhimõttega, arvestades eelkõige asjakohase menetluse pikkust, keerukust ja kulukust.

(1) Algkeel: inglise.

(2) ELT 2006, L 347, lk 1.

(3) Kohtuasjas C-374/16 oli ajaliselt kohaldatav enne käibemaksudirektiivi muutmist 2010. aastal kehtinud säte. Kõnealune muudatus aga ei ole käesolevas menetluses oluline, kuna see ei mõjutanud arvele aadressi märkimise kohustust, mis on ette nähtud direktiivi artiklis 226.

(4) Kohtuotsus, 14.2.1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punkt 19.

(5) Kohtuotsus, 10.4.2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, punkt 49.

(6) Kohtuotsus, 22.10.2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 28.

(7) Vt kohtuotsus, 22.10.2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 29.

(8) Vt kohtuotsus, 15.9.2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika.

(9) Kohtuotsus, 15.9.2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 38.

(10) Selle kohta vt kohtuotsused, 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 25, ja 15.7.2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, punktid 40 ja 41.

(11) Vt analoogia alusel kohtuotsus, 4.6.2015, komisjon vs. Poola, C-678/13, kohtulahendite kogumikus ei avaldata, EU:C:2015:358, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika.

(12) See säte on järgmine: „„Maksukohustuslane“ on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest“ (kohtujuristi kursiiv).

(13) Selle kohta vt kohtuotsus, 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 27, kus Euroopa Kohus viitab kohtujurist Kokott'i ettepanekule samas kohtuasjas (EU:C:2016:101).

(14) Selle kohta vt kohtujuristi ettepanek, Kokott, kohtuasi Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:101, punktid 34 ja 35.

(15) Selle kohta vt kohtujuristi ettepanek, Kokott, kohtuasi Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:101, punkt 34.

(16) Vt eelkõige nõukogu 7. oktoobri 2010. aasta määruse (EÜ) nr 904/2010 halduskoostöö ning maksupettuste vastase võitluse kohta käibemaksu valdkonnas (uuesti sõnastatud) (ELT 2010, L 268, lk 1) artikli 17 lõike 1 punkt b. See säte kohustab liikmesriiki säilitama elektroonilises süsteemis muu hulgas „direktiivi 2006/112/EÜ artikli 213 kohaselt kogutud, tema poolt käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri saanud isikut ning tema tegevust, õiguslikku seisundit ja aadressi käsitlevad andmed, ning kuupäev, millal käibemaksukohustuslasena registreerimise number väljastati“.

(17) Vt analoogia alusel kohtuotsus, 1.3.2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz, C?280/10, EU:C:2012:107, punktid 48 ja 49. Lisaks võivad liikmesriikide asutused nõuda teiste liikmesriikide asutustelt teavet, mis võib aidata neil käibemaksu õigesti hinnata, kontrollida käibemaksu õiget arvestamist, eriti liidusisestes tehingutes, ja võidelda määruse nr 904/2010 alusel käibemaksupettuste vastu.

(18) Vt eelkõige käibemaksudirektiivi põhjendused 46, 47, 56 ja 57.

(19) Kohtuotsus, 22.10.2015, PPUH Stehcamp, C?277/14, EU:C:2015:719.

(20) Kohtuotsus, 22.10.2015, PPUH Stehcamp, C?277/14, EU:C:2015:719, punkt 35.

(21) Kohtuotsus, 28.6.2007, Planzer Luxembourg, C?73/06, EU:C:2007:397.

(22) Nõukogu 17. novembri 1986. aasta kolmeteistkümnes direktiiv 86/560/EÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühenduse territooriumil registreerimata maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord (EÜT 1986, L 326, lk 40; ELT eriväljaanne 09/01, lk 129).

(23) Vt kohtuotsus, 22.10.2015, PPUH Stehcamp, C?277/14, EU:C:2015:719, punktid 48 ja 49.

(24) Vt eelkõige kohtuotsused, 27.9.2007, Teleos jt, C?409/04, EU:C:2007:548, punktid 65 ja 66; 21.2.2008, Netto Supermarkt, C?271/06, EU:C:2008:105, punktid 24, 25 ja 27; ja 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C?499/10, EU:C:2011:871, punktid 25 ja 26.

(25) Vt kohtuotsus, 22.10.2015, PPUH Stehcamp, C?277/14, EU:C:2015:719, punkt 51.

(26) Vt eelkõige kohtuotsus, 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, punkt 62.

(27) Vt kohtuotsused, 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, punkt 60, ja 22.10.2015, PPUH Stehcamp, C?277/14, EU:C:2015:719, punkt 52.

(28) Vt kohtuotsused, 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, punkt 65; ja 31.1.2013, LVK, C?643/11, EU:C:2013:55, punkt 62.

(29) Vt kohtuotsus, 22.10.2015, PPUH Stehcamp, C?277/14, EU:C:2015:719, punkt 50. Vt ka kohtuotsus, 6.12.2012, Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, punkt 43.

(30) Vt kohtuotsus, 15.9.2016, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, punktid 41 ja 42, ning kohtujuristi ettepanek, Bot, kohtuasi Senatex, C?518/14, EU:C:2016:91, punkt 45.

(31) Kohtuotsus, 12.2.2015, Surgicare, C?662/13, EU:C:2015:89, punkt 26.

(32) Kohtuotsus, 12.2.2015, Surgicare, C?662/13, EU:C:2015:89, punkt 28.

(33) Kohtuotsus, 12.2.2015, Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, punkt 27.

(34) Vt selle kohta kohtuotsus, 15.4.2008, Impact, C-268/06, EU:C:2008:223, punkt 51.