

Esialgne tõlge

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

GERARD HOGAN

esitatud 17. jaanuaril 2019(1)

Kohtuasi C-133/18

Sea Chefs Cruise Services GmbH

versus

Ministre de l'Action et des Comptes publics

(Eelotsusetaotlus, mille on esitanud Tribunal administratif de Montreuil (Montreuil' halduskohus, Prantsusmaa))

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 171 – Käibemaksu tagastamine – Direktiiv 2008/9/EÜ – Artikkel 20 – Tagastamisliikmesriigi lisateabenõue – Nõue esitada tagastamisliikmesriigile teavet ühe kuu jooksul kuupäevast, mil nõue jõuab isikuni, kellele see oli adresseeritud – Tähtaja õiguslik olemus ja sellest kinni pidamata jätmise tagajärjed

1. Kas see, kui maksukohustuslane ei vasta maksuhalduri lisateabenõudele ühekuuse tähtaja jooksul, mis on ette nähtud 12. veebruari 2008. aasta direktiivis 2008/9/EÜ, millega sätestatakse üksikasjalikud eeskirjad käibemaksu tagastamiseks vastavalt direktiivile 2006/112/EÜ maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, vaid teises liikmesriigis, (2) tähendab, et õigus enammakstud käibemaksule kaob seetõttu automaatselt? See on käesolevas eelotsusetaotluses esitatud sisuline küsimus.

2. Sellele vastavalt puudutab käesolev eelotsusetaotlus direktiivi 2008/9 artikli 20 lõike 2 tõlgendamist. Eelotsusetaotluse on esitanud Tribunal administratif de Montreuil (Montreuil' halduskohus, Prantsusmaa) menetluses, mille pooled on Saksamaal asuv äriühing Sea Chefs Cruise Services GmbH (edaspidi „Sea Chefs“) ja Ministre de l'Action et des Comptes publics (Prantsuse avaliku sektori ja eelarve minister) ning mis puudutab viimati nimetatud poole otsust jätta rahuldamata Sea Chefsi nõue tagastada talle ajavahemikus 1. jaanuarist kuni 31. detsembrini 2014 enammakstud käibemaks.

3. Oma küsimuses soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt kindlaks teha, kas direktiivi 2008/9 artikli 20 lõikes 2 ette nähtud ühekuune tähtaeg teabe esitamiseks on kohustuslik, st niisugune, millest kinni pidamata jätmisel kaob õigus maksu tagastamisele, või teise võimalusena, kas käibemaksu tagastamise taotlusega seotud puudusi on võimalik kõrvaldada sama direktiivi artikliga 23 ette nähtud kaebemenetluse raames tõendeid esitades.

4. Enne nende küsimuse käsitlemist aga on kõigepealt vaja viidata asjakohastele õigusnormidele.

I. Õiguslik kontekst

A. Euroopa Liidu õigus

1. Direktiiv 2006/112

5. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi(3) ja mida on muudetud nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/8/EÜ,(4) artiklis 169 on sätestatud:

„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;

[...]“.

6. Sama direktiivi artiklis 170 on sätestatud:

„Igal maksukohustuslasel, kelle asukoht ei ole direktiivi 86/560/EMÜ artikli 1, direktiivi 2008/9/EÜ artikli 2 punkti 1 ja artikli 3 ning käesoleva direktiivi artikli 171 tähenduses liikmesriigis, kus ta soetab kaupu ja saab teenuseid või impordib käibemaksuga maksustatavaid kaupu, on õigus käibemaksu tagastamisele, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse järgmiste tehingute tarbeks:

a) artiklis 169 nimetatud tehingud;

b) tehingud, mille puhul käibemaksu tasub artiklite 194–197 või artikli 199 kohaselt üksnes soetaja või saaja.“

7. Sama direktiivi artiklis 171 on sätestatud:

„1. Käibemaks tagastatakse direktiivis 2008/9/EÜ sätestatud üksikasjalike eeskirjade kohaselt maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole liikmesriigis, kus nad soetavad kaupu ja saavad teenuseid või impordivad käibemaksuga maksustatavaid kaupu, vaid teises liikmesriigis.

[...]“.

2. Direktiiv 2008/9

8. Direktiivi 2008/9 artiklis 7 on sätestatud:

„Tagastamisliikmesriigis käibemaksu tagastuse saamiseks adresseerib maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, elektroonilise tagastamistaotluse tagastamisliikmesriigile

ning esitab selle oma asukohaliikmesriigile selle liikmesriigi loodud elektroonilise portaali kaudu.“

9. Direktiivi 2008/9 artiklis 8 on sätestatud:

„1. Tagastamistaotlus sisaldab järgmist teavet:

a) taotleja nimi ja täielik aadress;

b) aadress elektroonilisel teel ühenduse võtmiseks;

c) taotleja äritegevuse kirjeldus, mille jaoks kaupu ja teenuseid saadakse;

d) tagastamisperiood, mille kohta taotlus esitatakse;

e) taotleja tõend, et ta pole tagastamisperioodi jooksul tarninud kaupu ega osutanud teenuseid, välja arvatud artikli 3 punkti b alapunktides i ja ii nimetatud tehingud, mida käsitatakse tagastamisliikmesriigis teostatud kaubatarne või teenuse osutamisena;

f) taotleja käibemaksukohustuslasena registreerimise number või maksuviitenumber;

g) pangakontode andmed, sealhulgas IBAN ja BIC koodid.

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

a) kaubatarneja või teenuseosutaja nimi ja täielik aadress;

b) tarnija või teenuseosutaja tagastamisliikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreerimise number või maksuviitenumber kooskõlas direktiivi 2006/112/EÜ artiklite 239 ja 240 sätetega, välja arvatud impordi puhul;

c) tagastamisliikmesriigi eesliide vastavalt direktiivi 2006/112/EÜ artiklile 215, välja arvatud impordi puhul;

d) arve või impordidokumendi kuupäev ja number;

e) maksustatav summa ja käibemaksu summa, mida väljendatakse tagastamisliikmesriigi vääringus;

f) vastavalt artiklile 5 ja artikli 6 teisele lõigule arvestatud mahaarvatava käibemaksu summa, mis on väljendatud tagastamisliikmesriigi vääringus;

g) vajaduse korral mahaarvatava käibemaksu osa, mis arvutatakse artikli 6 kohaselt ja mida väljendatakse protsentides;

h) artiklis 9 toodud koodide kohaselt kirjeldatud soetatud kaupade ja saadud teenuste laad.“

10. Artikli 2008/9 artiklis 15 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.

[...]“.

11. Sama direktiivi artiklis 20 on sätestatud:

„1. Kui tagastamisliikmesriik leiab, et tal ei ole kogu asjakohast teavet, mille alusel teha otsus tagastamistaotluse kohta tervikuna või osaliselt, võib ta artikli 19 lõikes 2 nimetatud neljakuuse tähtaja jooksul nõuda elektroonilisel teel eelkõige taotlejalt või asukohaliikmesriigi pädevatelt asutustelt lisateavet. Kui lisateavet taotletakse kelleltki teiselt peale taotleja või liikmesriigi pädeva asutuse, nõutakse seda elektroonilisel teel üksnes siis, kui lisateabe nõude saajal on juurdepääs elektroonilistele vahenditele. Vajaduse korral võib tagastamisliikmesriik nõuda täiendava lisateabe esitamist. Käesoleva lõike kohaselt nõutud teave võib sisaldada ka asjaomast originaalarvet või originaalimpordidokumendi või asjaomase arve või impordidokumendi koopiat, kui tagastamisliikmesriigil on põhjendatud kahtlusi teatud taotluse kehtivuse või õigsuse kohta. Sellisel juhul artiklis 10 nimetatud piirsummasid ei kohaldata.

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

12. Direktiivi artiklis 21 on sätestatud:

„Kui tagastamisliikmesriik nõuab lisateavet, teatab ta taotlejale oma otsusest tagastamistaotlus rahuldada või selle rahuldamisest keelduda kahe kuu jooksul nõutud teabe kättesaamisest või, kui ta ei ole saanud oma taotlusele vastust, kahe kuu jooksul pärast artikli 20 lõikes 2 nimetatud tähtaja lõppemist.

[...]“.

13. Direktiivi artiklis 23 on sätestatud:

„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.

[...]“.

B. Liikmesriigi õigus

14. Üldise maksuseadustiku (General Tax Code) II lisa artiklis 242²⁰ W, mis lisati seadustikku eespool viidatud direktiivi 2008/9 artikli 20 ülevõtmiseks, on sätestatud:

„I. – Maksuamet võib [...] nõuda elektroonilisel teel eelkõige taotlejalt või pädevatelt asutustelt selles Euroopa Liidu liikmesriigis, kus taotleja asub, lisateavet, kui ta leiab, et tal ei ole kogu vajalikku teavet, mille alusel teha otsus taotleja tagasimakse taotluse kui terviku või selle osa kohta. Kui lisateavet nõutakse kelleltki teiselt peale taotleja või liikmesriigi pädeva asutuse, nõutakse seda elektroonilisel teel üksnes siis, kui lisateabe nõude saajal on juurdepääs elektroonilistele vahenditele. Kui maksuamet peab seda vajalikuks, võib ta nõuda uut lisateavet. Selle raames võib maksuamet nõuda taotlejalt originaalarve või impordidokumendi originaali esitamist, kui tal on põhjendatud kahtlusi teatud taotluse kehtivuse või õigsuse kohta. See nõue võib puudutada kõiki tehinguid, olenemata nende maksumusest.

II. – I lõike alusel nõutud teave antakse ühe kuu jooksul kuupäevast, mil teabenõue jõuab isikuni, kellele see oli adresseeritud“.

II. Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

15. Sea Chefs esitas 17. septembril 2015 Prantsuse maksuhaldurile taotluse ajavahemikus 1. jaanuarist kuni 31. detsembrini 2014 enammakstud käibemaksu tagastamiseks summas 40 054,31 eurot. Põhikohtuasjas esitatud nõude summa piirdub 32 143,47 euroga.

16. Sea Chefsi taotlus jäeti 29. jaanuari 2016. aasta otsusega täies ulatuses rahuldamata, sest ta ei vastanud talle Prantsuse maksuhalduri 14. detsembri 2015. aasta e?kirjaga saadetud nõudmisele esitada lisateavet.

17. Kaebuses ja dokumendis, mis registreeriti 7. aprillil 2016 ja 2. jaanuaril 2017, palus Sea Chefs Tribunal administratif de Montreuil'i (Montreuil' halduskohus, Prantsusmaa) muu hulgas mõista talle välja asjasse puutuva ajavahemiku suhtes enammakstud käibemaksu tagasimakse summas 32 143,47 eurot.

18. Dokumentides, mis esitati 24. oktoobril 2016 ja 28. detsembril 2017, palus mitteresidentide maksude osakonna juhataja selle nõude vastuvõetamatuse tõttu rahuldamata jätta põhjendusel, et ei ole peetud kinni ühekuusest vastamistähtajast, mis on ette nähtud direktiivi 2008/9 artikli 20 lõikega 2 ja üle võetud üldise maksuseadustiku II lisa artikliga 242?0 W. Nimetatud juhataja sõnul on nõue sellest ühekuusest tähtajast kinni pidamata jätmise tõttu aegunud. Samuti väitis juhataja, et käibemaksu tagastamise taotluse puudusi ei ole võimalik kõrvaldada maksukohtus käibemaksu tagasisaamise õiguse kohta tõendeid esitades.

19. Tribunal administratif de Montreuil (Montreuil' halduskohus, Prantsusmaa) peatas 27. juuni 2017. aasta kohtuotsusega Sea Chefsi nõude menetlemise, andis kohtutoimiku halduskohtumenetluse seadustiku (code de justice administrative) artikli L. 113?1 kohaselt üle Conseil d'État'le (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) ja esitas Conseil d'État'le (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) mitu küsimust.

20. Conseil d'État (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) tegi nendes küsimustes otsuse 18. oktoobri 2017. aasta *avis contentieux*'ga (vaidlusküsimustes esitatav arvamus) nr 412053.

21. Tribunal administratif de Montreuil (Montreuil' halduskohus, Prantsusmaa) on muu hulgas seisukohal, et kui Prantsuse maksuhalduril ei ole kõiki vajalikke andmeid veendumaks, et maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole Prantsusmaal, vastab käibemaksu tagasisaamise tingimustele seoses talle Prantsusmaal tarnitud kaupade või osutatud teenustega, võib maksuhaldur küsida neid andmeid temalt elektroonilisel teel. Maksukohustuslasel on alates teabenõude saamisest üks kuu aega need andmed esitada.

22. Nimetatud kohus on samuti seisukohal, et käibemaksusüsteemi tõhususe tagamiseks on kehtestatud direktiivis 2008/9 tähtajad, mis tagavad tagasimaksetaotluste kiire menetlemise, ja taotlejad peavad nendest kinni pidama. Tribunal administratif de Montreuil (Montreuil' halduskohus, Prantsusmaa) märkis ka, et siiski ei ole direktiivis 2008/9 ega üheski liikmesriigi õigusnormis ette nähtud, millised tagajärjed on vastamistähtaja eiramisel käibemaksu tagasisaamise õiguse jaoks. Muu hulgas ei ole üheski neist seadusandlikest normidest selgelt ette nähtud, kas maksukohustuslane saab oma taotluse puudusi maksukohtus kõrvaldada või on tema taotlus aegunud.

23. Sea Chefs väitis Tribunal administratif de Montreuil' (Montreuil' halduskohus, Prantsusmaa) menetluses, et direktiivi 2008/9 artikli 23 alusel esitatud kaebuse kontekstis on see, kui tal ei ole võimalik oma olukorda nõuetega kooskõlla viia, vastuolus liidu õigusega tagatud neutraalse käibemaksustamise põhimõttega. Neutraalse käibemaksustamise tagab õigus täielikule mahaarvamisele, mis on käibemaksu aluspõhimõte ja hõlmab õigust kohtulikule õiguskaitsele.

24. Samuti väitis Sea Chefs, et kui kohtumenetluses ei ole võimalik käibemaksu tagasisaamise puudusi kõrvaldada, on see vastuolus käibemaksu proportsionaalsuse põhimõttega. Sea Chefs märkis, et kuigi maksuhaldur peab tagama, et maksukohustuslane täidab käibemaksu deklareerimise ja maksmise kohustust, ning võib maksu nõuetekohaseks kogumiseks ja maksudest kõrvalehoidmise takistamiseks ette näha muid kohustusi, ei tohi ta siiski minna kaugemale sellest, mis on vajalik nende eesmärkide saavutamiseks.

25. Tribunal administratif de Montreuil' (Montreuil' halduskohus, Prantsusmaa) sõnul on küsimus, kas see aegumisnorm on neutraalse maksustamise põhimõtte ja proportsionaalsuse põhimõttega kooskõlas, tema menetluses oleva vaidluse lahendamisel otsustava tähtsusega ja kujutab endast tõsist raskust.

26. Nendel asjaoludel otsustas Tribunal administratif de Montreuil (Montreuil' halduskohus, Prantsusmaa) kohtumenetluse peatada ja taotleda Euroopa Kohtult eelotsust järgmises küsimuses:

„[K]as nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiivi 2008/9/EÜ artikli 20 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et selles on kehtestatud aegumisnorm, mis tähendab, et liikmesriigi maksukohustuslane, kes taotleb käibemaksu tagasimaksmist liikmesriigilt, kus ei ole tema asukoht, ei saa oma käibemaksu tagastamise taotluse puudusi maksukohtus kõrvaldada, kui ta on eiranud maksuhalduri poolt sama artikli lõike 1 kohaselt esitatud teabenõudele vastamise tähtaega, või tuleb seda vastupidi tõlgendada nii, et see maksukohustuslane võib direktiivi artiklis 23 ette nähtud kaebeõiguse raames ning neutraalse käibemaksustamise põhimõtte ja käibemaksu proportsionaalsuse põhimõtte kohaselt oma taotluse puudused maksukohtus kõrvaldada?“

III. Menetlus Euroopa Kohtus

27. Sea Chefs, Prantsusmaa ja Hispaania valitsus ning Euroopa Komisjon on esitanud kirjalikud seisukohad. Menetluse kirjaliku osa lõpus asus Euroopa Kohus seisukohale, et tal on piisavalt teavet asja lahendamiseks ilma kohtuistungita vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 76 lõikele 2.

IV. Õiguslik analüüs

28. Direktiivi 2008/9 artikli 1 kohaselt on selle direktiivi eesmärk sätestada eeskirjad käibemaksu tagastamiseks vastavalt direktiivi 2006/112 artiklile 170 maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis ja kes täidavad direktiivi 2008/9 artiklis 3 sätestatud tingimusi. Liikmesriigis asuva maksukohustuslase õigus saada tagasi teises liikmesriigis makstud käibemaks nii, nagu seda reguleerib direktiiv 2008/9, vastab tema kasuks direktiiviga 2006/112 kehtestatud õigusele arvata maha tema enda liikmesriigis tasutud sisendkäibemaks.(5)

29. Euroopa Kohtus välja kujunenud praktika kohaselt kujutab maksukohustuslaste õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaksu, mille nad on tasunud saadud kaupade või teenuste eest, endast liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet. Mahaarvamissüsteemi ja seega tagasimaksete eesmärk on ettevõtja kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastada. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab selle tagajärjel kogu majandustegevuse täielikult

neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusel et nimetatud tegevused ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatavad. Käibemaksu mahaarvamise õiguse puhul tuleb siiski järgida nii materiaaloiguslikke kui ka vormilist laadi nõudeid või tingimusi.(6)

30. Hoolimata paralleelidest, mida olen tõmmanud käibemaksu mahaarvamise õigust ja käibemaksu tagasisaamise õigust käsitleva Euroopa Kohtu praktika vahel, on direktiivis 2008/9 sätestatud eeskirjad selle kohta, mis teavet peab käibemaksu tagastamise taotlus sisaldama,(7) ja tagastamisaotluse esitamise tähtaegade kohta(8) palju üksikasjalikumad nendest, mida sisaldab käibemaksu mahaarvamise kohta direktiiv 2006/112.(9)

31. Näiteks ei ole direktiivis 2006/112 ette nähtud tähtaega, mille jooksul tuleb käibemaks maha arvata. Euroopa Kohus aga märkis oma 28. juuli 2016. aasta otsuses *Astone*,⁽¹⁰⁾ et direktiivi 2006/112 artikleid 167, 168, 178, artikli 179 esimest lõiku ning artikleid 180 ja 182 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis näevad ette sellise mahaarvamisoigust lõpetava tähtaja nagu põhikohtuasjas, tingimusel et on järgitud võrdväarsuse ja tõhususe põhimõtteid; seda peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus. Oma 8. mai 2008. aasta kohtuotsuses *Ecotrade*⁽¹¹⁾ ja 12. juuli 2012. aasta kohtuotsuses *EMS-Bulgaria Transport*⁽¹²⁾ märkis Euroopa Kohus, et võimalus kasutada mahaarvamisoigust piiramatu aja jooksul läheks vastuollu õiguskindluse põhimõttega, mis nõuab, et maksukohustuslase olukorda seoses tema õiguste ja kohustustega maksuhalduri ees ei saa lõputult vaidlustada.

32. Seevastu on direktiivis 2008/9 ette nähtud mitu tähtaega seoses taotluse esitamise korra ja käibemaksu tagastamise korraga. Selle kohta märkis Euroopa Kohus 21. juuni 2012. aasta otsuses *Elsacom*,⁽¹³⁾ et direktiivi 2008/9 artikli 15 lõike 1 esimese lausega on kehtestatud kohustuslik tähtaeg käibemaksu tagastamise taotluse esitamiseks ning selle tähtaja möödudes lõpeb õigus maksu tagastamisele.

33. Nii oli Euroopa Kohus seisukohal, et sõna „hiljemalt“ (prantsuskeelses versioonis „au plus tard“) kasutamine nõukogu 6. detsembri 1979. aasta kaheksanda direktiivi 79/1072/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – välismaal asuvatele maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord⁽¹⁴⁾ artikli 7 lõike 1 esimeses lõigus ning sõna „hiljemalt“ (prantsuskeelses versioonis „au plus tard“) kasutamine direktiivi 2008/9 artikli 15 lõike 1 esimeses lauses muutis näidatud tähtajad kohustuslikuks ning pärast kõnealuseid kuupäevi ei ole enam võimalik käibemaksu tagastamise taotlust esitada.

34. Märgin siin möödaminnes siiski, et Euroopa Kohus ei omistanud oma 21. juuni 2012. aasta otsuses *Elsacom*⁽¹⁵⁾ mingit kaalu kõnealustes sätetes kasutatud käskivas kõneviisis sõnastusele.

35. Erinevalt direktiivi 2008/9 artikli 15 lõike 1 esimeses lauses sätestatud tähtajast ei selgu sama direktiivi artikli 20 lõike 2 sõnastusest, kas seal ette nähtud ühekuune tähtaeg on kohustuslik, sest viimati nimetatud sättes ei ole kasutatud sellist sõna nagu „hiljemalt“. Direktiivi artikli 20 lõikes 2 on küll kasutatud käskivat kõneviisi (ingliseelses versioonis sõna „shall“), kuid selles olukorras ei pea ma selle kasutamist küsimust lahendavaks.

36. Vastupidi, olen seisukohal, et sellise sõna nagu „hiljemalt“ puudumine direktiivi 2008/9 artikli 20 lõikes 2 erinevalt sama direktiivi artikli 15 lõikest 1 on oluline ja mitte pelgalt juhuslik. Selle sõna väljajäämine näitab selgelt, et Euroopa seadusandja ei soovinud esimesena nimetatud sättes kohustuslikku tähtaega kehtestada.⁽¹⁶⁾ Arvestades, kui põhjanev tähtsus on ühises käibemaksusüsteemis õigusel käibemaks tagasi saada, ja neutraalse maksustamise põhimõtet, mis on selles süsteemis keskse tähtsusega, peavad selle õiguse kaotamiseni viivad kohustuslikud tähtajad olema kehtestatud sõnaselgelt ja ühemõtteliselt direktiivis endas.

37. Täheldan samuti, et vastavalt direktiivi 2008/9 artikli 20 lõikele 1 võib tagastamistaotlust menetlev liikmesriik nõuda lisateavet taotlejalt või asukohaliikmesriigi pädevatelt asutustelt või ka kolmandatelt isikutelt. Direktiivi 2008/9 artikli 20 lõikes 2 aga on nähtud nõutud teabe esitamiseks ette ühekuune tähtaeg olenemata sellest, kellele taotlus on adresseeritud.

38. Ainuüksi see on minu arvates tugev märk, et Prantsuse maksuhalduri tõlgendus(17) nimetatud sätte kohta ei saa olla õige. Õigus käibemaks maha arvata on üks kogu käibemaksusüsteemi põhiaspekte, kuid kui nimetatud tõlgendus paika peaks, tähendaks see, et maksukohustuslase sellekohast õigust tervikuna saaksid oma tegevusega riivata kolmandad isikud, kes kõik ei saaks selle suhteliselt lühikese tähtaja jooksul niisugusele nõudmisele vastata. Sellest tulenevalt oleks lihtsalt ebaõiglane, kui maksukohustuslane võiks kaotada oma õiguse maksutagastusele seetõttu, et kolmas isik – näiteks asukohaliikmesriigi maksuhaldur – ei esita nõutud teavet selle direktiivi artikli 20 lõikes 2 ette nähtud tähtaja jooksul.

39. Seda järeldust kinnitab ka Euroopa Kohtus välja kujunenud praktika, kus on rõhutatud igaühe õigust heale haldusele(18) ja harta artikliga 47 tagatud õigust tõhusale õiguskaitsevahendile.(19) Sellega seoses olen seisukohal, et igaühe õigusega heale haldusele ja õigusega tõhusale õiguskaitsevahendile kaasneb olemuslikult, et liidu õigusnormidega tagatud materiaalselt õigust ei saa kummutada ega kaotada niisuguse tähtaja kohaldamisega, mida võidakse teha ebaõiglaselt või meelevaldselt. Ometi oleks olukord käesoleval juhul just selline, kui näiteks maksukohustuslase õigus käibemaks maha arvata aeguks automaatselt seetõttu, et *teine isik* teabenõudele ühe kuu jooksul ei vasta.

40. Samuti tuleb arvesse võtta, et direktiivi 2008/9 artikli 21 esimeses lõigus on kehtestatud tähtaeg, mille jooksul peab liikmesriik teatama taotlejale oma otsusest tagastamistaotlus rahuldada või selle rahuldamisest keelduda pärast seda, kui ta on saanud sama direktiivi artikli 20 lõike 1 kohaselt nõutud teabe või kui ta ei ole saanud oma nõudmisele vastust. Järelikult ei välista direktiivi 2008/9 artikkel 21 võimalust, et liikmesriik kiidab käibemaksu tagastamise heaks, hoolimata sellest, et taotleja ei ole lisateabenõudele vastanud. Seegi tõendab, et artikli 20 lõikes 2 ette nähtud tähtaeg ei olnud ette nähtud kohustuslikuks selles mõttes, et mahaarvamisoigus sellest tähtajast kinni pidamata jätmise korral automaatselt kaob.

41. Samuti on direktiivi 2008/9 artikli 26 teises lõigus ette nähtud, et kui taotleja ei esita tagastamisliikmesriigile kindlaksmääratud tähtaja jooksul lisateavet, ei ole asjaomasel liikmesriigil vaja tasuda taotlejale tagastamisele kuuluvalt käibemaksu summalt intressi vastavalt direktiivi 2008/9 artikli 22 lõikes 1 sätestatud tähtajale. Seega põhineb direktiivi 2008/9 artikli 26 teine lõik selgelt eeldusel, et artikli 20 lõikes 2 lisateabe esitamiseks ette nähtud tähtajast kinni pidamata jätmisega ei kaasne käibemaksu tagasisaamise õiguse kaotamist.

42. Kõikidel nendel põhjustel olen sunnitud järeldama, et direktiivi 2008/9 artikli 20 lõikes 2 ette nähtud tähtaeg ei ole kohustuslik selles mõttes, nagu Prantsuse maksuhaldur on seda käesoleval juhul kohaldanud. Ent ehkki direktiivi 2008/9 artikli 20 lõikes 2 ette nähtud tähtaeg ei ole kohustuslik, võib täheldada, et sellest tähtajast kinni pidamata jätmisel ei puudu tagajärjed.

43. Esiteks peab tagastamisliikmesriik vastavalt direktiivi 2008/9 artikli 21 esimesele lõigule juhul, kui ta ei ole enda esitatud lisateabenõudele vastust saanud, teatama taotlejale kahe kuu jooksul pärast selle direktiivi artikli 20 lõikes 2 sätestatud tähtaja lõppemist oma otsusest tagastamistaotlus rahuldada või rahuldamata jätta. Seega tingib vastamata jätmise põhimõtteliselt selle, et tagastamistaotluse suhtes tehakse otsus, mille peale võib taotleja omakorda esitada kaebuse direktiivi 2008/9 artikli 23 lõike 2 alusel.

44. Direktiivi 2008/9 artikli 23 lõikes 2 ei ole sätestatud üksikasjalikke eeskirju seal ette nähtud

kaebeõiguse suhtes. Kui puuduvad sellekohased tingimused või piirangud, mille suhtes kehtivad paaris nii võrdväärsuse kui ka tõhususe nõue, on kaebuse ulatus liikmesriigi menetlusõiguse küsimus. Järelikult on vähemalt võimalik pöörduda nii õigus? kui ka faktiküsimuses vaidega haldusasutusse ja/või kaebusega kohtusse.

45. Kuna olen seisukohal, et artikli 20 lõikes 2 sätestatud tähtaeg ei ole kohustuslik ja et taotleja ei ole kaotanud õigust käibemaksu tagastusele seetõttu, et ta lisateabe andmise nõuet ettenähtud tähtaja jooksul ei täitnud, võib taotleja esitada kaebemenetluses oma tagastamistaotluse puuduste kõrvaldamiseks lisateavet, mida tagastamisliikmesriik on varem nõudnud.

46. Tagamaks, et seda võimalust ei kasutata süstemaatiliselt ja et direktiivi 2008/9 artikli 20 lõikes 2 ette nähtud tähtajast ikkagi kinni peetakse, olen seisukohal – jällegi tingimusel, et austatakse tõhususe põhimõtet ja võrdväärsuse põhimõtet –, et tagastamisliikmesriik võib – ehkki tal ei ole kohustust – nõuda, et taotleja kannaks kaebemenetluse kulud, mis on tingitud sellest, et ta ei esitanud lisateavet selles sättes ette nähtud tähtaja jooksul.

47. Teiseks, nagu olen märkinud käesoleva ettepaneku punktis 41, võib lisateabenõudele õigel ajal vastamata jätmine avaldada direktiivi 2008/9 artikli 26 kohaselt mõju intressile, mis tuleb taotlejale maksta käibemaksu hilinenud tagastamise korral.

V. Ettepanek

48. Nendel kaalutlustel teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Tribunal administratif de Montreuil' (Montreuil' halduskohus, Prantsusmaa) küsimusele järgmiselt:

Nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiivi 2008/9/EÜ, millega sätestatakse üksikasjalikud eeskirjad käibemaksu tagastamiseks vastavalt direktiivile 2006/112/EÜ maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, vaid teises liikmesriigis, artikli 20 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et selles ei ole kehtestatud kohustuslikku tähtaega, millest kinni pidamata jätmise korral automaatselt kaob õigus liikmesriigilt käibemaks tagasi saada. Seega võib maksukohustuslane oma käibemaksu tagastamise taotluse puudusi kõrvaldada selle direktiivi artiklis 23 ette nähtud kaebemenetluse raames tõendeid esitades.

1 Algkeel: inglise.

2 ELT 2008, L 44, lk 23.

3 ELT 2006, L 347, lk 1.

4 ELT 2008, L 44, lk 1.

5 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punktid 34 ja 36 ning seal viidatud kohtupraktika).

6 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punktid 37–40 ja seal viidatud kohtupraktika).

7 Vt direktiivi 2008/9 artikkel 8. Euroopa Kohtu menetluse toimikust nähtub, et Sea Chefsi käibemaksu tagastamise taotlus esitati selle direktiivi artikli 15 lõike 1 kohaselt õigel ajal. Kohtutoimikus olevatest andmetest – mida eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb kontrollida – ei nähtu, nagu oleks Sea Chefs jätnud täitmata liikmesriigi õigusnormid, millega on võetud üle direktiivi 2008/9 artikkel 8, nii et ta on seega esitanud õiguspärase ja täieliku käibemaksu tagastamise taotluse. Samuti ei ole tekkinud ühtegi küsimust seoses pettuse või õiguste

kuritarvitamisega.

8 Vt direktiivi 2008/9 artikli 15 lõige 1.

9 Vt direktiivi 2006/112 artikkel 178, mis käsitleb mahaarvamisõiguse tingimusi.

10 C?332/15, EU:C:2016:614, punkt 39.

11 C?95/07 ja C?96/07, EU:C:2008:267, punkt 44.

12 C?284/11, EU:C:2012:458, punkt 48.

13 C?294/11, EU:C:2012:382, punktid 26 ja 33.

14 ELT 1979, L 331, lk 11.

15 C?294/11, EU:C:2012:382, punktid 26 ja 33.

16 Niisugune lähenemisviis oleks kooskõlas ka sellega, kuidas Euroopa seadusandja on lähenenud mahaarvamisõigust reguleerivale korrale ja sellele, et direktiivis 2006/112 ei ole ette nähtud konkreetset tähtaega mahaarvamistaotluse esitamiseks.

17 Vt käesoleva ettepaneku punkt 18.

18 Vt analoogia alusel Euroopa Liidu põhiõiguste harta (edaspidi „harta“) artikkel 41, mis on muu hulgas liidu institutsioonidele siduv. Kuigi harta artikkel 41 ei ole siduv liikmesriikide ametiasutustele, lasub neil siiski kohustus järgida liidu õiguse rakendamisel selles harta artiklis sätestatud hea halduse põhimõtet, sest nimetatud säte peegeldab ühte liidu õiguse üldpõhimõtet. Vt 8. mai 2014. aasta kohtuotsus N (C?604/12, EU:C:2014:302, punktid 49 ja 50).

19 Vt analoogia alusel 19. septembri 2018. aasta kohtuotsus C. E ja N. E, C?325/18 PPU ja C?375/18 PPU, EU:C:2018:739, punkt 82. Selles osas, mis puudutab nende kaebeõigust vastavalt direktiivi 2008/9 artikli 23 lõikele 2, vt käesoleva ettepaneku punktid 44–46.