Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

17. detsember 2020*

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Ekspordi maksuvabastused – Artikli 146 lõike 1 punkt b – Kaubad, mille lähetab või veab väljapoole Euroopa Liidu territooriumi soetaja, kelle asukoht ei ole asjaomase liikmesriigi territooriumil – Artikkel 147 – Väljaspool liitu elavate reisijate isiklikus pagasis veetavad kaubad – Mõiste – Liidu territooriumilt tegelikult lahkunud kaubad – Tõend – Ekspordi maksuvabastuse andmisest keeldumine – Neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtted – Pettus

Kohtuasjas C-656/19,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bírósági (Szegedi haldus- ja töökohus, Ungari) 22. augusti 2019. aasta määrusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 4. septembril 2019, menetluses

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

versus

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

EUROOPA KOHUS (viies koda),

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

kohtujurist: M. Campos Sánchez-Bordona,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft., esindajad: *ügyvédek* A. Hajós, A. I. Dobos ja L. Horváth,

– Ungari valitsus, esindajad: M. Z. Fehér ja G. Koós,

– Euroopa Komisjon, esindajad: L. Havas, L. Lozano Palacios ja F. Clotuche-Duvieusart,

olles 16. juuli 2020. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

* Kohtumenetluse keel: ungari.

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv"), artikleid 146 ja 147 ning neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtteid.

2 Taotlus on esitatud BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft. (edaspidi „Bakati") ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (riikliku maksu- ja tolliameti vaiete lahendamise direktoraat, Ungari) (edaspidi „vaiete lahendamise direktoraat") vahelises kohtuvaidluses reisijate isiklikus pagasis veetavate kaupade suhtes ette nähtud käibemaksuvabastuse andmisest keeldumise otsuse küsimuses.

3 See kohtuvaidlus kuulub alates 1. aprillist 2020 Szegedi Törvényszéki (Szegedi kohus, Ungari) kohtualluvusse, nagu see kohus Euroopa Kohtule teatas, ilma et ta oleks siiski tagasi võtnud neid küsimusi, mille oli esitanud Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Szegedi haldus- ja töökohus, Ungari).

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Käibemaksudirektiiv

4 Käibemaksudirektiivi artikli 14 lõikes 1 on sätestatud järgmist:

„„Kaubatarne" on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek."

5 Selle direktiivi IX jaotis käsitleb maksuvabastusi. Selle 1. peatükk koosneb ainult ühest nimetatud direktiivi artiklist 131, milles on ette nähtud järgmist:

„Peatükkidega 2–9 ettenähtud maksuvabastusi kohaldatakse, ilma et see piiraks ühenduse muude õigusaktide kohaldamist, ja liikmesriikide kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada nimetatud maksuvabastuste nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi."

6 Selle IX jaotise 6. peatüki pealkiri on „Ekspordi maksuvabastused" ning see sisaldab artikleid 146 ja 147. Artikli 146 lõike 1 punktis b on sätestatud järgmist:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[…]

b) selliste kaupade tarne, mille lähetab või veab väljaspool ühendust asuvasse sihtkohta väljaspool riigi territooriumi asuv soetaja või tema nimel tegutsev isik, välja arvatud kaupade puhul, mida soetaja veab ise lõbusõidulaevade ja eraisikutele kuuluvate õhusõidukite või muude erakasutuseks ettenähtud veovahendite seadmestamiseks, tankimiseks ja proviandiga varustamiseks;".

7 Käibemaksudirektiivi artiklis 147 on täpsustatud järgmist:

„1. Juhul, kui artikli 146 lõike 1 punktis b nimetatud tarne hõlmab reisijate isiklikus pagasis veetavaid kaupu, kehtib maksuvabastus vaid järgmistel tingimusel:

a) reisija elukoht ei ole ühenduses;

b) kaubad veetakse väljapoole ühendust tarne toimumise kuule järgneva kolme kuu jooksul;

c) tarne koguväärtus koos käibemaksuga on suurem kui 175 EUR või sellega võrdne summa riigi valuutas, […]

Liikmesriigid võivad siiski vabastada tarne, mille koguväärtus on esimese lõigu punktis c nimetatud summast väiksem.

2. Lõike 1 tähenduses on „reisija, kelle elukoht ei ole ühenduses“ reisija, kelle alaline või peamine elukoht ei ole ühenduses. Antud juhul on „alaline või peamine elukoht“ koht, mis on sellisena märgitud passi, isikutunnistusele või muule isikut tõendavale dokumendile, mida tunnustab liikmesriik, kus tarne tehakse.

Eksporditõendiks on arve või seda asendav dokument, mille on kinnitanud tollipunkt, mille kaudu kaubad ühendusest välja viidi.

[…]“.

8 Käibemaksudirektiivi XI jaotis käsitleb „Maksukohustuslaste ja teatavate mittemaksukohustuslaste kohustus[i]“. Selle XI jaotise 7. peatükis „Muud sätted“ on toodud artikkel 273, mille esimeses lõigus on sätestatud järgmist:

„Liikmesriigid võivad maksukohustuslaste riigisiseste ja liikmesriikidevaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, tingimusel et sellised kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.“

Delegeeritud määrus (EL) 2015/2446

9 Komisjoni 28. juuli 2015. aasta delegeeritud määruse (EL) 2015/2446, millega täiendatakse Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrust (EL) nr 952/2013 seoses liidu tolliseadustiku teatavaid sätteid täpsustavate üksikasjalike eeskirjadega (ELT 2015, L 343, lk 1), artikkel 1 sisaldab määratlusi, mida selle delegeeritud määruse kohaldamisel kasutatakse.

10 Direktiivi artikli 1 punkti 5 kohaselt on mõiste „pagas“ tähendus „füüsilise isiku reisiga seoses mis tahes viisil veetav kaup“.

Ungari õigus

11 2007. aasta CXXVII seaduse käibemaksu kohta (Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény; edaspidi „käibemaksuseadus“) §-s 98 on sätestatud järgmist:

„(1) Selliste kaupade tarne, mis saadetakse riigist postiga või müüakse riigist väljapoole ühenduse territooriumi, on maksust vabastatud tingimusel, et seda lähetab või veab:

[…]

b) soetaja ise või tema nimel tegutsev kolmas isik, kui on täidetud käesoleva paragrahvi lõigetes 3 ja 4 või §-des 99 ja 100 sätestatud muud tingimused.

(2) Lõige 1 on kohaldatav, kui on täidetud järgmised tingimused:

a) asutus, kes laseb tooted ühenduse territooriumilt välja viia, peab olema kontrollinud, et tooted on sellelt territooriumilt välja viidud tarnimise hetkel või hiljemalt 90 päeva jooksul alates kuupäevast, mil tarne toimus, ja

[…]

(3) Lõike 1 punkti b võib kohaldada – kui §-dest 99 ja 100 ei tulene teisiti –, kui selles kontekstis soetaja asukoht ei ole Ungaris või kui – asukoha puudumisel – tema alaline elukoht või harilik viibimiskoht ei ole Ungaris.

[…]“.

12 Käibemaksuseaduse § 99 on sõnastatud järgmiselt:

„(1) Kui soetaja on välisreisija ja müüdud kaup või kaubad kuuluvad […] tema isikliku või reisipagasi hulka, tuleb selleks, et kohaldada § 98 lõikes 1 sätestatud maksuvabastust, tõendada järgmist:

a) tarne väärtus koos käibemaksuga ületab 175 eurole vastavat summat;

b) välisreisija tõendab oma staatust kehtiva reisidokumendi või muude isiku tuvastamiseks ette nähtud ja Ungaris tunnustatud kehtivate dokumentide abil […];

c) kauba ühenduse territooriumilt väljumise koha toll tõendab riigi maksuhalduri koostatud ja selleks ette nähtud maksutagastustaotluse vormil […] allkirja ja pitseriga kinnitamisega kauba väljumist sellelt territooriumilt.

(2) Müüja peab maksuvabastuse saamiseks lisaks arve väljastamisele täitma välisreisija maksutagastuse vormi. […] Müüja koostab maksutagastuse vormi kolmes eksemplaris ning annab kaks esimest eksemplari üle reisijale, jättes kolmanda eksemplari oma raamatupidamisdokumentide hulka kandmiseks endale.

(3) Lõike 1 punktis c osutatud kaupade riigist väljumise tõendamisel võtab toll reisijalt allkirja ja pitseriga kinnitatud maksutagastuse taotluse vormi teise eksemplari endale.

(4) Maksuvabastuse andmiseks peavad olema täidetud järgmised tingimused:

a) müüjal on lõike 1 punktis c osutatud allkirja ja pitseriga kinnitatud maksutagastuse taotluse vormi esimene eksemplar ning

b) kui kaubatarne käigus on neilt kaupadelt tasutud maksu, siis tagastab müüja nimetatud maksu välisreisijale vastavalt lõigetele 5–8.

[…]

(6) Maksutagastuse saamiseks välisreisija või tema volitatud isik:

a) esitab müüjale allkirja ja pitseriga kinnitatud maksutagastuse taotluse vormi esimese eksemplari vastavalt lõike 1 punktile c ning

b) esitab müüjale arve originaali, mis kinnitab kaubatarne toimumist.

[…]

(9) Juhul kui maks on vastavalt lõike 4 punktile b arvele märgitud ja kui müüja on selle varem kindlaks määranud ja deklareerinud tasumisele kuuluva maksuna, siis on tal õigus […] vähendada tasumisele kuuluvat maksu […] tagastatud maksusumma võrra, tingimusel et see summa on tema raamatupidamisdokumentides eraldi kirjendatud.

[…]“.

13 Käibemaksuseaduse § 259 punktis 10 on mõiste „välisreisija“ määratletud kui „füüsiline isik, kes ei ole ei liikmesriigi kodanik […] ega liikmesriigi elamisloa omanik […], ning isik, kes on küll liikmesriigi kodanik […], kuid kes elab väljaspool ühenduse territooriumi“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

14 Bakati põhitegevusala oli kuni 2015. aasta aprillini ilutaimede hulgimüük. Pärast seda oli selleks muu jaekaubandus, mida ei teostata kauplustes. Alates 2015. aastast kasvas tema aastakäive varem 50 miljonilt Ungari forintilt (HUF) (ligikaudu 140 000 eurot) miljardi forintini (ligikaudu 2 784 000 eurot) aastas. 2016. aastal seisnes peaaegu kogu tema tegevus (ligikaudu 95%) suure hulga toiduainete, kosmeetikatoodete ja puhastusvahendite müügis kahekümnele isikule, kes kuulusid kolme perekonda. Need ostud tehti telefoni teel ning need toimusid mitusada korda.

15 Asjaomased kaubad viidi Ungarist välja Bakati nimel tema laost Szegedis (Ungari) ostjate üüritud lattu Ungari ja Serbia vahelise piiri lähedal, kus müügihinna vastu anti koos kaubaga üle arved, mille Bakati oli koostanud ostjate edastatud teabe alusel, ning välisreisijate korrale vastavad maksu tagastamise taotluse vormid. Seejärel vedasid nimetatud ostjad neid kaupu Serbias isiklikes sõiduautodes isikliku pagasina. Nad said neilt välisreisijate isiklikus pagasis veetavate kaupade suhtes ette nähtud käibemaksuvabastust, tagastades Bakatile käibemaksu tagastamise taotluse vormi teise eksemplari, mille oli kinnitanud väljumiskoha toll, märkega, et kaubad olid väljunud Euroopa Liidu territooriumilt Tompas. Pärast selle vormi kättesaamist tagastas Bakati neile käibemaksu, mille nad olid ostmisel tasunud.

16 Bakati märkis oma 2016. aasta käibemaksudeklaratsioonides ning vastavalt käibemaksuseaduse § 99 lõikele 9 tasumisele kuuluva maksusummast mahaarvatava summana neile samadele ostjatele tagastatud käibemaksu kogusummas 339 788 000 forintit (ligikaudu 946 000 eurot).

17 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Csongrádi maksu- ja tollibüroo, Ungari) tegi maksukontrolli käigus kindlaks, et asjaomased ostud ületasid ostjate isiklike ja perekondlike vajaduste piiri ning olid tehtud edasimüügi eesmärgil. Selle asutuse hinnangul välistas see nende kaupade kvalifitseerimise reisipagasiks. Nimetatud asutus asus ka seisukohale, et Bakatil ei olnud õigust saada ekspordi käibemaksuvabastust, kuna see äriühing ei olnud taotlenud nimetatud

kaupade suhtes eksporditollivormistust ning tal ei olnud ka selleks vajalikke dokumente. Sellest tulenevalt nõudis ta 27. juuni 2018. aasta otsusega Bakatilt käibemaksu vahe tasumist summas 340 598 000 forintit (ligikaudu 948 200 eurot), 163 261 000 forinti (ligikaudu 454 500 eurot) suurust trahvi ning viivist summas 7 184 000 forintit (ligikaudu 20 000 eurot).

18 Kuna vaiete lahendamise direktoraat kinnitas oma 31. oktoobri 2018. aasta otsusega seda otsust, siis esitas Bakati kaebuse Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságile (Szegedi haldus- ja töökohus) nõudega see viimati nimetatud otsus tühistada.

19 Bakati väidab selle toetuseks eelkõige, et kuna maksuõiguses ei ole määratletud mõisteid „isiklik pagas“ ja „reis“, siis ei saa maksuhaldur keelduda Ungari territooriumilt väljunud kaupade pealt maksu tagastamise taotluse vormi kinnitamisest ainult sel põhjendusel, et võib eeldada, et ostjad kavatsevad need edasi müüa. Lisaks sellele ei olevat tal olnud mingit kavatsust maksudest kõrvale hoida, kuna käibemaksuseaduse § 98 kohaselt oli tal õigus saada ekspordi käibemaksuvabastust. Pealegi ei saa kõnealuste tehingute maksustamine sõltuda tollieeskirjadest ning ekspordi maksuvabastuse eesmärgid on tagatud, kuna kõnealused kaubad väljusid tegelikult liidu territooriumilt.

20 Vaiete lahendamise direktoraat palus jätta see kaebus rahuldamata.

21 Eelotsusetaotluse esitanud kohus rõhutab, et Bakati teadis kahtlemata, et soetajad ei ostnud kõnealuseid kaupu isiklikuks või oma pere tarbeks, vaid selleks, et neid Serbia turgudel edasi müüa, ning et kolme pere liikmed osalesid tehingutes selleks, et iga tarne väärtus ei ületaks ühte teatavat summat, mis hõlbustas Ungari tolli sisemenetluskorra kohaselt kaupade piiriliiklust Ungari ja Serbia vahel ilma probleemideta. Ta täpsustab, et on selge, et kõnealused kaubad väljusid igal korral Ungari territooriumilt.

22 Vaidluse sisu osas märgib see kohus sissejuhatuseks, et Kúria (Ungari kõrgeim kohus) 8. detsembri 2016. aasta otsuse kohaselt, millele vaiete lahendamise direktoraadi otsus tugineb, tuleb sellistel asjaoludel nagu tema menetluses olevas kohtuasjas alustuseks kontrollida, kas käibemaksuseaduse § 99 tingimused on täidetud. Selle kohtuotsuse kohaselt loetakse mõistega „pagas“ hõlmatuks ainult need kaubad, mille reisija ostab oma tarbeks või kingituseks, ning järelikult ei võimalda see § 99 kaupa kaubanduslikus koguses territooriumilt välja viia reisipagasina. Kaubatarne tuleb siiski maksustada riigis, kus seda kaupa lõpuks tarbitakse, ning Kúria (kõrgeim kohus) kehtestab seega maksuhaldurile kohustuse, juhul kui on tõendatud, et vaatlusalused kaubad on lahkunud liidu territooriumilt, et ta kontrolliks, kas on kohaldatav mõni muu käibemaksuseaduse §-s 98 ette nähtud käibemaksuvabastuse andmise tingimus.

23 Kuna käibemaksuseaduse §-d 98 ja 99 vastavad käibemaksudirektiivi artiklite 146 ja 147 sätetele, küsib nimetatud kohus esiteks nimetatud kohtuotsust arvesse võttes, kuidas tuleb määratleda mõistet „isiklik pagas“. Tema arvates tuleb tugineda nende mõistete tavatähendusele ning ekspordi ese on määrava tähtsusega. See välistab selle, et nimetatud mõiste alla võiksid kuuluda kaubad, mis on mõeldud edasimüügiks. Euroopa Kohtu sellekohase kohtupraktika puudumisel tuleb aga esitada selle kohta eelotsuse küsimus.

24 Teiseks leiab sama kohus, et kuna asjaomased soetajad ei ole muutnud oma kavatsust saada välisreisijatele ette nähtud käibemaksuvabastust ning kuna kaupu ei viidud Ungarist välja ühtset tolliprotseduuri kasutades, ei oleks maksuhaldur tohtinud vaadeldavaid tarneid ümber kvalifitseerida.

25 Eelotsusetaotluse esitanud kohus on seisukohal, et kuna Bakati teadis, et asjaomaste soetajate käitumise näol on tegemist pettusega ja et välisreisijatele ette nähtud käibemaksuvabastuse kohaldamise tingimused ei olnud täidetud, ei olnud sellel äriühingul õigust väljastada välisreisijate käibemaksuvabastuse taotluse vormi. Küsimus, kas need soetajad rikkusid tegelikult Serbia maksuõiguse sätteid, ei ole tähtis. Tähtis on ainult asjaolu, et Bakati on eelotsusetaotluse esitanud

kohtu arvates oma käitumisega teadlikult aidanud kaasa nimetatud soetajate pettuslikule tegevusele ja tahtlikult rikkunud käibemaksuseaduse sätteid, vähendades seeläbi aluseta oma maksustatavat käivet, tuginedes sellise maksu tagastusele, millest välisreisijad on vabastatud.

26 Kui maksuhalduril oleks neil tingimustel kohustus anda käibemaksuvabastust muul õiguslikul alusel kui välisreisijatele ette nähtud maksuvabastus, kvalifitseerides vaadeldavad tehingud ümber, siis jääks Bakati pahauskne tegevus õiguslike tagajärgedeta. See annaks Bakatile ebaseaduslikult saadud konkurentsieelise, rikuks neutraalse maksustamise põhimõtet ning oleks vastuolus käibemaksudirektiivi artiklis 273 ette nähtud liikmesriikide kohustusega võtta meetmeid maksupettuste ja maksudest kõrvalehoidmise vastu võitlemiseks. Selles osas on ülekantav lahendus, milleni jõuti 17. mai 2018. aasta kohtuotsuses Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321), millest tulenes, et maksukohustuslasel ei ole lubatud valida käibemaksuvabastust pärast selleks ette nähtud tähtaja möödumist.

27 Lisaks sellele olevat Bakati ja asjaomased soetajad kohaldatavaid vorminõudeid rikkudes ilmselgelt varjanud oma tegelikku majandustegevust maksuhalduri ja tolli eest. Selline rikkumine takistab selle tuvastamist, et on täidetud käibemaksuvabastuse saamise sisulised tingimused. Ei ole õige Bakati väide, et tollipitseri kandmine välisreisijate käibemaksuvabastuse taotluse vormile võib õigustada tarne suhtes ekspordi maksuvabastuse kohaldamist. Nimelt puudutab välisreisijate käibemaksuvabastus isikute määratletud kategooriat, mis erineb ekspordi maksuvabastuse omast, ning on vaja kindlaks teha, millisel alusel asjaomasel soetajal on õigus tagastust saada.

28 Neil asjaoludel otsustas Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Szegedi haldus- ja töökohus, Ungari) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [käibemaksudirektiivi] artikliga 147 on kooskõlas liikmesriigi selline tava, milles samastatakse mõiste „isiklik pagas“, mis on määratletud käibemaksust vabastatud välisreisijatele tehtavate kaubatarnete olulise osana, mõistega „isiklikud asjad“, mida on kasutatud New Yorgis 4. juunil 1954. aastal alla kirjutatud turismi tollisoodustuste konventsioonis [*Recueil des traités des Nations unies*, 276. kd, lk 230] ja selle lisaprotokollis, ning mõistega „pagas“, mis on määratletud [delegeeritud määruse 2015/2446] artikli 1 punktis 5?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on eitav, siis kuidas tuleb määratleda käibemaksudirektiivi artikli 147 mõistet „isiklik pagas“, võttes arvesse, et selles direktiivis ei ole seda määratletud? Kas liidu õiguse sätetega on kooskõlas selline liikmesriigi tava, mis seisneb selles, et liikmesriigi maksuhaldur võtab arvesse ainult „mõiste tavatähendust“?

3. Kas käibemaksudirektiivi artikleid 146 ja 147 tuleb tõlgendada nii, et kui maksukohustuslasel ei ole käibemaksudirektiivi artikli 147 tähenduses õigust välisreisijatele tehtud kaubatarnete maksuvabastusele, siis tuleb vajaduse korral kontrollida, kas on kohaldatav eksporditarnete maksuvabastus vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 146, isegi kui liidu tolliseadustikus ja delegeeritud õigusaktis sätestatud tolliformaalsused on tegemata jäetud?

4. Kui eelmisele küsimusele vastatakse, et juhul kui välisreisijatele ette nähtud maksuvabastus ei ole kohaldatav, võib tehingule kohaldada ekspordi käibemaksuvabastust, siis kas õigustehingut võib vastupidi kliendi tellimuse esitamise ajal väljendatud kavatsusele kvalifitseerida käibemaksuvabaks eksporditarneks?

5. Kui vastus kolmandale ja neljandale küsimusele on jaatav, siis kas käibemaksudirektiivi artiklitega 146 ja 147 ning liidu õiguse neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtetega on kooskõlas selline liikmesriigi tava, mis seisneb selles, et maksuhaldur ei tagasta välisreisijatele tehtud kaubatarnete pealt ebaõigesti deklareeritud ja tasutud maksu, kvalifitseerimata neid tehinguid eksporditarneteks ja tegemata vastavat korrigeerimist, vaatamata sellele, et on vaieldamatu, et kaubad viidi Ungarist välja reisipagasina niisugusel juhul nagu käesolevas kohtuasjas, kus arve väljastaja teadis kauba tarnimise ajal, et kaup osteti

edasimüümiseks, kuid välismaine ostja soovib siiski kauba selle riigi territooriumilt välja viia välisreisijate korras, mistõttu arve väljastaja toimis pahauskselt, kui ta väljastas nimetatud korras selleks ette nähtud maksutagastustaotluse vormi ja tagastas välisreisijatele ette nähtud maksuvabastuse alusel arvestatud käibemaksu?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Sissejuhatavad märkused

29 Esmalt tuleb täheldada, et Bakati vaidleb vastu eelotsusetaotluse esitanud kohtu faktiliste asjaolude kirjeldusele põhjendusel, et see on puudulik ja ekslik. Sellest tulenevalt palub ta Euroopa Kohtul vastata kahele täiendavale küsimusele, mille ta esitas oma kirjalikes seisukohtades, või võtta eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud küsimuste analüüsis arvesse omal algatusel õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtteid, arvestades, et tema arvates on tema esitatud faktide suhtes igal juhul vaja neid arvesse võtta, et anda sellele kohtule tarvilik vastus.

30 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt kuulub ELTL artiklis 267 sätestatud menetluses, mis põhineb liikmesriikide kohtute ja Euroopa Kohtu ülesannete selgel jaotusel, asjaolude hindamine liikmesriigi kohtu pädevusse. Seega on Euroopa Kohus pädev otsustama üksnes liidu õigusnormide tõlgenduse või kehtivuse üle, lähtudes talle liikmesriigi kohtu poolt esitatud asjaoludest (21. juuli 2016. aasta kohtuotsus Argos Supply Trading, C-4/15, EU:C:2016:580, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Järelikult ei saa Euroopa Kohus Bakati väidetud täiendavaid fakte arvesse võtta. Lisaks ei nähtu Euroopa Kohtule esitatud toimiku materjalidest nende väidete hulgas, et eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarviliku vastuse andmiseks oleks vaja sellist arvesse võtmist.

32 ELTL artiklis 267 ette nähtud Euroopa Kohtu ja liikmesriikide kohtute koostöö raames on ainult liikmesriigi kohtul, kelle lahendada on vaidlus ja kes vastutab langetatava kohtuotsuse eest, pädevus tema menetluses oleva kohtuasja eripära arvestades hinnata nii eelotsuse vajalikkust oma otsuse tegemiseks kui ka Euroopa Kohtule esitatavate küsimuste asjakohasust. Euroopa Kohtule esitatavate küsimuste kindlaks määramine on seega üksnes liikmesriigi kohtu pädevuses ning põhikohtuasja pooled ei saa muuta nende küsimuste sisu (16. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

33 Lisaks läheks poolte märkustes mainitud täiendavatele küsimustele vastamine vastuollu Euroopa Kohtu kohustusega anda liikmesriikide valitsustele ja huvitatud pooltele võimalus esitada Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artikli 23 kohaselt märkusi, arvestades asjaolu, et selle sätte kohaselt tuleb huvitatud isikutele teatada üksnes eelotsusetaotlustest (vt selle kohta 16. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

34 Sellest järeldub, et Euroopa Kohus ei saa rahuldada Bakati taotlust vastata tema esitatud täiendavatele küsimustele.

Esimene ja teine küsimus

35 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib oma esimeses ja teises küsimuses, mida tuleb analüüsida koos, sisuliselt, kas käibemaksudirektiivi artikli 147 lõikes 1 „reisijate isiklikus pagasis veetavate kaupade“ suhtes ette nähtud maksuvabastust tuleb tõlgendada selliselt, et selle alla kuuluvad kaubad, mille isik, kelle asukoht ei ole liidus, veab endaga kaubanduslikel eesmärkidel väljapoole liidu territooriumi, eesmärgiga need kolmandas riigis edasi müüa.

36 Käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktis b on ette nähtud, et liikmesriigid vabastavad käibemaksust selliste kaupade tarne, mille lähetab või veab väljaspool liitu asuvasse sihtkohta väljaspool riigi territooriumi asuv soetaja või tema nimel tegutsev isik, välja arvatud kaupade puhul, mida soetaja veab ise lõbusõidulaevade ja eraisikutele kuuluvate õhusõidukite või muude erakasutuseks ette nähtud veovahendite seadmestamiseks, tankimiseks ja proviandiga varustamiseks.

37 Selle direktiivi artikli 147 lõikes 1 on täpsustatud, et juhul, kui artikli 146 lõike 1 punktis b nimetatud tarne hõlmab reisijate isiklikus pagasis veetavaid kaupu, kehtib maksuvabastus vaid sel tingimusel, et reisija elukoht ei ole liidus, kui kaubad veetakse väljapoole liitu tarne toimumise kuule järgneva kolme kuu jooksul ning kui tarne koguväärtus koos käibemaksuga on suurem kui 175 eurot või sellega võrdne summa riigi valuutas, kuid liikmesriigid võivad siiski maksust vabastada tarne, mille koguväärtus on sellest summast väiksem.

38 Selle kohta, kas „reisijate isiklikus pagasis veetavate kaupade“ suhtes ette nähtud maksuvabastust selle artikli 147 lõike 1 tähenduses võidakse kohaldada kaupadele, mida veetakse sellistel tingimustel nagu põhikohtuasjas, tuleb korrata, et nii liidu õiguse ühetaolise kohaldamise nõudest kui ka võrdsuse põhimõttest tuleneb, et liidu õigusnorme, mis ei viita otseselt liikmesriikide õigusele nende tähenduse ning ulatuse kindlaksmääramiseks, tuleb tavaliselt kogu liidus tõlgendada autonoomselt ja ühetaoliselt (18. oktoobri 2011. aasta kohtuotsus Brüstle, C-34/10, EU:C:2011:669, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 23. aprilli 2020. aasta kohtuotsus Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI, C-507/18, EU:C:2020:289, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

39 Peale selle tuleb liidu õiguses määratlemata mõistete tähenduse ja ulatuse kindlaksmääramisel lähtuda nende tavakeele tähendusest, võttes arvesse nende kasutamise konteksti ja nende sätete eesmärke, mille osa need on (18. oktoobri 2011. aasta kohtuotsus Brüstle, C-34/10, EU:C:2011:669, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 23. aprilli 2020. aasta kohtuotsus Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI, C-507/18, EU:C:2020:289, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

40 Veel tuleb meenutada, et käibemaksudirektiivis ette nähtud maksuvabastused kujutavad endast liidu õiguse autonoomseid mõisteid, mida tuleb vaadelda selle direktiiviga kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi üldises kontekstis, välja arvatud juhul, kui liidu seadusandja on jätnud liikmesriikide hooleks nende mõistete määratlemise (vt selle kohta 18. oktoobri 2007. aasta kohtuotsus Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 7. märtsi 2013. aasta kohtuotsus Wheels Common Investment Fund Trustees jt, C-424/11, EU:C:2013:144, punkt 16 ja seal viidatud kohtupraktika).

41 Neid maksuvabastusi tuleb lisaks tõlgendada kitsalt, arvestades seda, et need maksuvabastused on erandid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga kaubatarne ja iga teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud (18. oktoobri 2007. aasta kohtuotsus Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 29. juuni 2017. aasta kohtuotsus L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).

42 Neid kaalutlusi arvesse võttes ning kuna ei ole viidatud liikmesriikide õigusele ning asjakohasele määratlusele käibemaksudirektiivis, siis tuleb mõistet „reisijate isiklikus pagasis veetavad kaubad“ selle direktiivi artikli 147 lõike 1 tähenduses tõlgendada kooskõlas selle tavapärase tähendusega tavakeeles, võttes arvesse selle kasutamise konteksti ja nende sätete eesmärke, mille osa see on.

43 Seoses sellega, võttes arvesse eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusi tema esimeses eelotsuse küsimuses ja teise küsimuse teises osas, tuleb esmalt sedastada esiteks, et mõistet „isiklik pagas“ käibemaksudirektiivi artikli 147 lõike 1 tähenduses ei saa määratleda, kohaldades vahetult mõistet „isiklikud asjad“, mida on kasutatud New Yorgis 4. juunil 1954 alla kirjutatud turismi tollisoodustuste konventsioonis ja selle lisaprotokollis, mille osalised ei ole ei liit ega ka kõik liikmesriigid, kuna selline kohaldamine ei oleks kooskõlas Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktikaga, mida on korratud käesoleva kohtuotsuse punktides 38–40, ning eelkõige asjaoluga, et käibemaksudirektiivis ette nähtud

maksuvabastused on liidu õiguse autonoomsed mõisted. Lisaks ei saa seda väljakujunenud kohtupraktikat arvesse võttes mõistet „isiklik pagas“ samuti tõlgendada viitega ainult „sõnade üldisele tähendusele“.

44 Teisalt ei saa ka samastada neid mõisteid mõistega „pagas“, nagu on määratletud delegeeritud määruse 2015/2446 artikli 1 punktis 5. Nimelt tuleb vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktis 40 korratud kohtupraktikale käibemaksudirektiivis ette nähtud maksuvabastusi vaadelda selle direktiiviga kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi üldises kontekstis. Lisaks sellele erinevad see süsteem ja ühenduse tollimaksu sissenõudmise kord oma struktuurilt, ülesannetelt ja eesmärkidelt, mis välistab põhimõtteliselt, et nimetatud süsteemi kuuluva maksuvabastuse tingimused määratletakse viitega liidu tollimaksude sissenõudmise korda reguleerivates õigusnormides ette nähtud määratlustele (vt selle kohta 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 28).

45 Mõiste „reisijate isiklikus pagasis veetavad kaubad“ tõlgendamise kohta tuleb sedastada, et sellega peetakse tavakeele üldises tähenduses silmas põhiliselt väikese mõõduga ja väikeses koguses kaupu, mida füüsiline isik veab endaga kaasas, kui ta liigub ühest kohast teise, mida tal on selleks vaja ning mida kasutatakse isiklikuks tarbeks või perekonna vajaduste rahuldamiseks. Nende hulka võivad ka kuuluda sellised kaubad, mida ta omandab sellise liikumise ajal.

46 Käibemaksudirektiivi artikli 147 lõike 1 konteksti kohta tuleb märkida, et see säte seab selles artiklis ette nähtud maksuvabastuse kohaldamise tingimuseks mitte ainult selle fakti, et vedu on seotud „reisijate isiklikus pagasis veetavate kaupadega“, vaid ka selle, et peetakse kinni selle sätte esimese lõigu punktides a–c loetletud tingimustest, see on, et reisija elukoht ei ole liidus, et kaubad veetakse väljapoole liitu tarne toimumise kuule järgneva kolme kuu jooksul ja et tarne koguväärtus koos käibemaksuga on suurem kui 175 eurot või sellega võrdne summa riigi valuutas.

47 Selle artikli 147 lõike 2 esimeses lõigus on täpsustatud, et mõiste „reisija, kelle elukoht ei ole [liidus]“, laieneb „reisijale, kelle alaline või peamine elukoht ei ole [liidus]“, ning et mõiste „alaline või peamine elukoht“ on „koht, mis on sellisena märgitud passi, isikutunnistusele või muule isikut tõendavale dokumendile, mida tunnustab liikmesriik, kus tarne tehakse“.

48 Neis nimetatud artiklis 147, eelkõige selle lõike 1 esimese lõigu punktis a ja selle lõikes 2 esitatud tingimustes on seega selles artiklis ette nähtud maksuvabastuse potentsiaalse saajana silmas peetud füüsilist isikut, kes ei tegutse majandustegevuses osalejana, mis näib välistavat, et see maksuvabastus oleks ette nähtud majandustegevuses osalejate jaoks, ning järelikult on välistatud, et see oleks kohaldatav kaubanduslikku laadi ekspordi suhtes.

49 Seega, võttes arvesse seda järeldust ning käesoleva kohtuotsuse punktis 41 korratud Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktikat, mille kohaselt käibemaksuvabastusi tuleb tõlgendada kitsalt, ei kohaldata selle direktiivi artikli 147 lõikes 1 reisijate isiklikus pagasis veetavate kaupade suhtes ette nähtud maksuvabastust selliste kaupade suhtes, mida füüsiline isik veab liidust välja kaubanduslikel eesmärkidel, eesmärgiga need kolmandas riigis edasi müüa.

50 Seda tõlgendust toetab ka spetsiifiline eesmärk, mida käibemaksudirektiivi artiklis 147 ette nähtud vabastusega edendatakse. Selge, et selle eesmärk on üldiselt ja sama moodi, nagu selle puhul, mis on ette nähtud selle direktiivi artikli 146 lõike 1 punktis b, järgida rahvusvahelises kaubanduses põhimõtet, mille kohaselt maksustatakse asjaomased kaubad ja teenused nende sihtkohas, ning seega tagada, et asjaomased kaubatarned maksustatakse nende sihtkohas ehk kohas, kus kaupa tarbitakse (vt selle kohta 29. juuni 2017. aasta kohtuotsus L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, punkt 18 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 17. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika).

51 Sellel artiklil 147 on siiski lisaks, nagu märkis ka sisuliselt kohtujurist oma ettepaneku punktides 67–71, spetsiifiline turismi edendamise eesmärk, nagu seda illustreerib liikmesriikidele selle lõike 1 teises lõigus antud võimalus vabastada kaubatarned, mille koguväärtus on selle lõike esimese lõigu punktis c nimetatud summast väiksem. Ent nimetatud artiklis 147 ette nähtud maksuvabastusel kaubanduslikel eesmärkidel ekspordi suhtes, mille eesmärk on müüa asjaomased kaubad edasi kolmandas riigis, puuduks seos selle turismi edendamise eesmärgiga, mis on tihedalt seotud omandaja tegevusega, mis ei ole kaubanduslikku laadi.

52 Nimetatud tõlgendust toetab muide ka selle sätte seadusandlik areng, mis on nüüd toodud käibemaksudirektiivi artiklis 147. See, nagu märkis ka sisuliselt kohtujurist oma ettepaneku punktides 43–59 ja 63, oli algul seotud reisijate isiklikus pagasis olevate selliste kaupade impordi jaoks, millel puudub igasugune kaubanduslik laad, ette nähtud vabastustega ning jaekaubanduse staadiumis tehtud tarnetega. Liidu seadusandja ei ole aga sellesse sättesse tehtud erinevate muudatuste tegemise käigus märkinud, et ta sooviks tulla tagasi selle seose juurde.

53 Kõiki eespool esitatud kaalutlusi arvesse võttes tuleb esimesele ja teisele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 147 lõikes 1 „reisijate isiklikus pagasis veetavate kaupade“ suhtes ette nähtud maksuvabastust tuleb tõlgendada selliselt, et see ei hõlma kaupu, mille isik, kelle asukoht ei ole liidus, veab endaga kaubanduslikel eesmärkidel väljapoole liidu territooriumi, eesmärgiga need kolmandas riigis edasi müüa.

Kolmas ja neljas küsimus

54 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib oma kolmandas ja neljandas küsimuses, mida tuleb analüüsida koos, sisuliselt, kas käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punkti b ja artiklit 147 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus selline liikmesriigi kohtupraktika, mille kohaselt juhul, kui maksuhaldur teeb kindlaks, et reisijate isiklikus pagasis veetavate kaupade suhtes ette nähtud käibemaksuvabastuse andmise tingimused ei ole täidetud, kuid soetaja on asjaomased kaubad liidu territooriumilt tegelikult välja viinud, tuleb tal kontrollida, kas asjaomase tarne suhtes võidakse kohaldada selle artikli 146 lõike 1 punktis b ette nähtud käibemaksuvabastust, isegi kui kohaldatavaid tolliformaalsusi ei ole täidetud ning kui omandajal ei olnud ostmisel kavatsust, et seda viimati nimetatud maksuvabastust kohaldataks.

55 Olgu märgitud, et vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktile b vabastavad liikmesriigid maksust selliste kaupade tarne, mille lähetab või veab väljaspool liitu asuvasse sihtkohta väljaspool riigi territooriumi asuv soetaja või tema nimel tegutsev isik, välja arvatud kaupade puhul, mida soetaja veab ise erakasutuseks ette nähtud veovahendite seadmestamiseks, tankimiseks ja proviandiga varustamiseks. Seda sätet tuleb tõlgendada koostoimes sama direktiivi artikli 14 lõikega 1, mille kohaselt käsitatakse „kaubatarnena“ materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminekut (28. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, punkt 24, ning 17. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika).

56 Nendest sätetest ja eelkõige selle artikli 146 lõike 1 punktis b kasutatud terminist „lähetab“ nähtub, et kauba eksport on toimunud ja eksporditarne maksuvabastus on kohaldatav, kui selle kauba omanikuna käsutamise õigus on üle läinud omandajale, kui tarnija tõendab, et see kaup on lähetatud või veetud liidust välja, ja kui lähetamise või veo tulemusel on kaup liidu territooriumilt füüsiliselt välja viidud (28. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, punkt 25, ning 17. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika).

57 Käesolevas asjas on selge, et kaubatarned käibemaksudirektiivi artikli 14 tähenduses on toimunud, et vaadeldavate tehingutega seotud kaubad on nende soetajate poolt veetud liidust välja ning et nende kaupade tegelik väljumine liidu territooriumilt on iga asjakohase tarne suhtes kinnitatud selle väljumise koha tolli pitseriga vormil, mis on maksukohustuslase käsutuses.

58 Lisaks on tõsi, et kui käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktis b osutatud tarne puudutab reisijate isiklikus pagasis olevaid kaupu, on maksuvabastus kohaldatav ainult siis, kui on täidetud teatavad lisatingimused, mis on sätestatud selle direktiivi artiklis 147 (28. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, punkt 27).

59 Sellegipoolest, ning see nähtub selgelt käibemaksudirektiivi artikli 147 lõike 1 esimese lõigu sõnastusest ja eelmises punktis korratud kohtupraktikast, on selle direktiivi artikkel 147 ainult selle artikli 146 lõike 1 punktis b ette nähtud maksuvabastuse kohaldamise erijuht ning artiklis 147 kehtestatud tingimused täiendavad artikli 146 lõike 1 punktis b ette nähtud tingimusi. Sellest tuleneb, et asjaolu, et need nimetatud artiklis 147 spetsiifiliselt ette nähtud eritingimused ei ole täidetud, ei välista, et on täidetud ainult selles artikli 146 lõike 1 punktis b ette nähtud tingimused.

60 Lisaks sellele ei ole esiteks käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktis b ette nähtud sellist tingimust, mille kohaselt peavad selleks, et selles sättes ette nähtud ekspordi maksuvabastus oleks kohaldatav, olema täidetud ekspordile kohaldatavad formaalsused (vt analoogia alusel 28. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punkt 26).

61 Teiseks on Euroopa Kohus korduvalt leidnud, et mõistel „kaubatarne“ on objektiivne laad ja seda kohaldatakse sõltumata asjaomaste tehingute eesmärkidest või tulemitest, ilma et maksuhalduril oleks kohustust viia asjaomase maksukohustuslase kavatsuse kindlaksmääramiseks läbi uurimine või võtta arvesse muu ettevõtja kavatsust kui asjaomane maksukohustuslane, kes on seotud sama kaubatarnete ahelaga (17. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).

62 Sellest järeldub, et niisugused tehingud, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kujutavad endast kaubatarnet käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punkti b tähenduses, kui need vastavad objektiivsetele tingimustele, millel see mõiste põhineb ja mida on korratud käesoleva kohtuotsuse punktis 56 (vt analoogia alusel 17. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punkt 23).

63 Sellest tuleneb, et tehingu kvalifitseerimine „eksporditarneks“ selle sätte tähenduses ei saa sõltuda asjaomase kauba suunamisest ekspordi tolliprotseduurile (vt analoogia alusel 28. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika) ega asjaolust, et omandaja kavatsus ostmisel oli kohaldada mitte nimetatud sättes ette nähtud maksuvabastust, vaid käibemaksudirektiivi artiklis 147 ette nähtud maksuvabastust. Need asjaolud ei välista nimelt, et need objektiivsed tingimused on täidetud.

64 Eespool esitatud kaalutlusi arvestades tuleb kolmandale ja neljandale küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punkti b ja artiklit 147 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus selline liikmesriigi kohtupraktika, mille kohaselt juhul, kui maksuhaldur teeb kindlaks, et reisijate isiklikus pagasis veetavate kaupade suhtes ette nähtud käibemaksuvabastuse andmise tingimused ei ole täidetud, kuid soetaja on asjaomased kaubad liidu territooriumilt tegelikult välja viinud, tuleb tal kontrollida, kas asjaomase tarne suhtes võidakse kohaldada selle artikli 146 lõike 1 punktis b ette nähtud käibemaksuvabastust, isegi kui kohaldatavaid tolliformaalsusi ei ole täidetud ning kui omandajal ei olnud ostmisel kavatsust, et kohaldataks seda viimati nimetatud maksuvabastust.

Viies küsimus

65 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib oma viiendas küsimuses sisuliselt, kas käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punkti b ja artiklit 147 ning neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus selline liikmesriigi tava, mille kohaselt maksuhaldur keeldub automaatselt andmast maksukohustuslasele mõnes neist sätetest ette nähtud käibemaksuvabastust, kui ta tuvastab, et see maksukohustuslane on pahauskselt väljastanud vormi, mille alusel omandaja kasutas selles artiklis 147 ette nähtud maksuvabastust, samas kui on kindlaks tehtud, et asjaomased kaubad on väljunud liidu territooriumilt.

66 Nagu nähtub sisuliselt esimese ja teise küsimuse analüüsist, ei ole käibemaksudirektiivi artiklis 147 ette nähtud käibemaksuvabastus kohaldatav kaupadele, mida omandaja ekspordib liidust välja kaubanduslikel eesmärkidel, selleks et need kolmandates riikides edasi müüa. Siiski, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 59, kujutab selles artiklis 147 ette nähtud maksuvabastus ainult selle direktiivi artikli 146 lõike 1 punktis b ette nähtud juhtumi spetsiifilist kohaldamist ning asjaolu, et nimetatud artiklis 147 ette nähtud spetsiifilised tingimused ei ole täidetud, ei välista, et selle artikli 146 lõike 1 punktis b ette nähtud tingimused seda on.

67 Järelikult see asjaolu, et maksuhaldur on kindlaks teinud, et asjaomane eksport toimub kaubanduslikel eesmärkidel ning et selle suhtes ei saa seega anda käibemaksudirektiivi artiklis 147 ette nähtud maksuvabastust, ei saa võimaldada tal automaatselt kindlaks teha, et selle direktiivi artikli 146 lõike 1 punktis b ette nähtud maksuvabastuse andmisest tuleb samuti keelduda.

68 Lisaks, ning seda on sisuliselt korratud käesoleva kohtuotsuse punktides 62 ja 63, sõltub käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punkti b tähenduses tehingu „kaubatarneks“ kvalifitseerimine sellest, kas see vastab objektiivsetele tingimustele, millel see mõiste põhineb ja mida on korratud käesoleva kohtuotsuse punktis 56, ning see ei sõltu tollivormistusnõuete järgimisest ega maksukohustuslase või muu samas tarneahelas osaleja kavatsusest.

69 Siiski, nagu tuleneb käibemaksudirektiivi artiklist 131, kohaldatakse direktiivi IX jaotise peatükkides 2–9, kuhu artiklid 146 ja 147 kuuluvad, ette nähtud maksuvabastusi liikmesriikide kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada nimetatud maksuvabastuste nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida maksudest kõrvalehoidmine, maksustamise vältimine ja muud kuritarvitused. Lisaks nähtub käibemaksudirektiivi artiklist 273, et liikmesriigid võivad kehtestada muid kohustusi, mida nad peavad vajalikuks käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ja pettuste ärahoidmiseks.

70 Selle kohta on Euroopa Kohus juba otsustanud, et liikmesriikidele nende artiklitega 131 ja 273 antud pädevust teostades tuleb neil järgida liidu õiguskorda kuuluvaid õiguse üldpõhimõtteid, mille hulka kuulub proportsionaalsuse põhimõte (vt selle kohta 28. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 17. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punkt 26).

71 Seoses selle põhimõttega tuleb korrata, et riigisisene tava, mille kohaselt õigus käibemaksuvabastusele sõltub peamiselt vorminõuete täitmisest, jättes kõrvale sisulised nõuded ning jättes uurimata, kas viimased on täidetud, läheb kaugemale sellest, mis on vajalik maksu nõuetekohase kogumise tagamiseks. Tehingud tuleb nimelt maksustada lähtuvalt nende objektiivsetest tunnustest (vt analoogia alusel 17. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

72 Kui need sisulised tingimused on täidetud, nõuab neutraalse maksustamise põhimõte, et käibemaksuvabastust antakse ka siis, kui maksukohustuslased on jätnud täitmata mõned vorminõuded (17. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

73 Euroopa Kohtu praktika kohaselt on teada vaid kaks juhtumit, mil vorminõude täitmata jätmine võib kaasa tuua käibemaksuvabastuse saamise õigusest ilmajäämise (17. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

74 Esiteks võib vorminõude rikkumine kaasa tuua käibemaksuvabastuse andmisest keeldumise, kui rikkumise tõttu on takistatud vajaliku tõendi esitamine selle kohta, et sisulised nõuded on täidetud (17. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

75 Võttes arvesse eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusi, tuleb selle kohta korrata, et käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktis b sätestatud maksuvabastus kujutab endast „ekspordi maksuvabastust“ ning et seega on vaja, et selle ekspordi toimumise tõelevastavus tuleb pädevate tolliasutuste jaoks välja selgitada. Sellist nõuet, mis puudutab sisulisi tingimusi, mis on maksuvabastuse kohaldamiseks nõutavad, ei saa seega pidada puhtalt vorminõudeks käesoleva kohtuotsuse punktis 71 korratud kohtupraktika tähenduses (vt selle kohta 8. novembri 2018. aasta kohtuotsus Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punktid 47 ja 48, ning 28. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punkt 36).

76 Ei saa siiski kehtestada niisugust kaudset menetlust, mis välistab kõik ülejäänud, ning tuleb lubada kasutada kõiki tõendamisviise, mida pädevad maksuhaldurid võivad oma järelduste tegemiseks nõuda (vt selle kohta 8. novembri 2018. aasta kohtuotsus Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punktid 49 ja 50).

77 Käesoleval juhul, nagu see on juba välja toodud käesoleva kohtuotsuse punktis 57, on sellegipoolest selge, et kaubatarned käibemaksudirektiivi artikli 14 tähenduses on toimunud, et vaadeldavate tehingutega seotud kaubad on nende soetajate poolt veetud liidust välja ning et nende kaupade tegelik väljumine liidu territooriumilt on iga asjakohase tarne suhtes kinnitatud selle väljumise koha tolli pitseriga vormil, mis on maksukohustuslase käsutuses.

78 Asjaolu, et põhikohtuasjas vaatluse all olev vorm on käibemaksudirektiivi artiklis 147 sätestatud maksuvabastuse kohaldamiseks ette nähtud, ei välista, et sellele kantud pitser lubaks järeldada, et on täidetud sisuline nõue, mis seisneb selles, et kaubad peavad olema tõepoolest väljunud liidu territooriumilt. Nimelt on sellise pitseri kandmine arvele või seda asendavale dokumendile asjaomaste kaupade väljapoole liitu eksportimise tõendamise viis, mis on sõnaselgelt ette nähtud käibemaksudirektiivi artikli 147 lõikes 2. Teiseks kujutab selline suunamine, olenemata sellest, kas seda tehakse enne või pärast eksportimist, endast vorminõuet, mis pealegi ei kuulu mitte ühise käibemaksusüsteemi, vaid ühise tollisüsteemi kohaldamisalasse. Seega ei välista selle kohustuse täitmata jätmine iseenesest, et maksuvabastuse saamise sisulised tingimused olid täidetud (vt selle kohta 28. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punkt 39).

79 Neil tingimustel ei ole proportsionaalsuse põhimõttega kooskõlas tingimus, mis takistab käibemaksuvabastuse andmist kaubatarnetele, kui asjaomane maksukohustuslane ei ole suunanud neid kaupu ekspordi tolliprotseduurile ning tal ei ole vajalikke dokumente, kuigi on selge, et nimetatud kaubad on eksporditud vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktis 56 korratud tingimustele, mida tõendab väljumiskoha tolli vormile kantud pitser, ning et see kaubatarne vastab seega oma objektiivsete tunnuste poolest käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktis b ette nähtud maksuvabastuse saamise tingimusele (vt analoogia alusel 28. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punkt 30). Liikmesriigi kohus peab selles küsimuses läbi viima vajaliku kontrolli.

80 Teiseks ei saa neutraalse maksustamise põhimõttele käibemaksust vabastamiseks tugineda maksukohustuslane, kes on tahtlikult osalenud maksudest kõrvalehoidmises, mis on ohustanud ühise käibemaksusüsteemi nõuetekohast toimimist. Euroopa Kohtu praktika kohaselt ei ole liidu õigusega vastuolus nõue, et heas usus tegutsev tarnija peab võtma kõik meetmed, mida temalt võib mõistlikult

nõuda, tagamaks, et tema sooritatav tehing ei too kaasa tema osalemist maksupettuses. Juhul kui asjaomane maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et tema tehtud tehing on seotud soetaja toime pandud pettusega, ja kui ta ei ole võtnud kõiki võimalikke asjakohaseid meetmeid selle pettuse vältimiseks, tuleb talle maksuvabastuse kohaldamisest keelduda (17. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

81 Tarnijat ei saa seevastu pidada vastutavaks käibemaksu tasumise eest sõltumata sellest, kas ta osales pettuses, mille pani toime soetaja. Oleks ilmselgelt ebaproportsionaalne pidada maksukohustuslast vastutavaks maksutulude laekumata jäämise eest, mille on põhjustanud kolmandate isikute toimepandud pettused, millele tal ei olnud mingit mõju (17. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

82 Euroopa Kohus on seoses sellega juba märkinud, et olukorras, kus käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktis b ette nähtud ekspordi maksuvabastuse tingimused, eelkõige asjaomaste kaupade liidu tolliterritooriumilt väljaviimine, on tõendatud, ei tule sellise tarne eest tasuda käibemaksu ning põhimõtteliselt ei esine maksudest kõrvalehoidmise või maksutulude laekumata jäämise ohtu, mis võiks põhjendada kõnealuse tehingu maksustamist (19. detsembri 2013. aasta kohtuotsus BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, punkt 40, ning 17. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punkt 35).

83 Samuti tuleb korrata, et Euroopa Kohus on juba otsustanud, et kuna asjaolu, et pettused on toime pandud kolmandas riigis, ei saa olla piisav selleks, et välistada mis tahes maksudest kõrvalehoidmine, mis kahjustab ühist käibemaksusüsteemi, siis on liikmesriigi kohtu ülesanne kontrollida, ega põhikohtuasjas arutusel olevad tehingud ei olnud sellise pettusega seotud, ja kui olid, siis hindama, kas maksukohustuslane teadis või oleks pidanud sellest teadma (vt selle kohta 17. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punkt 37).

84 Eelotsusetaotluse esitanud kohus ei täpsusta siiski käesolevas asjas, milles seisnes Bakati toimepandud pettus, eelkõige seda, mil määral tema käitumine põhjustas eelarvevahendite kaotust või seadis ohtu selle ühise süsteemi toimimise. Seoses sellega ei saa ainult selle äriühingu käibe võimalik suurenemine tema konkurentide arvelt kujutada endast *a priori* sellist ohustamist.

85 Peale selle tuleb märkida, et ekspordi maksuvabastuse kohaldamine käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punkti b tähenduses ei sõltu maksukohustuslase valiku kasutamisest, kuna sellise maksuvabastuse saamiseks on põhimõtteliselt õigus, kui on täidetud selleks ette nähtud sisulised tingimused vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktis 56 korratud kohtupraktikale. Seega, vastupidi sellele, mida arvab eelotsusetaotluse esitanud kohus, ei saa käesolevas asjas üle kanda kohtupraktika järeldusi, mis tulenevad 17. mai 2018. aasta kohtuotsusest Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321) ja mis on seotud liikmesriigi võimalusega välistada sellise käibemaksuga maksustamise erikorra tagasiulatuv kohaldamine, milles on ette nähtud väikeste ettevõtjate soodustusi maksukohustuslasele, kes vastab selleks ette nähtud sisulistele tingimustele, kuid kes ei ole kasutanud võimalust valida selle korra kohaldamist samal ajal, kui ta teatas maksuhaldurile oma majandustegevuse alustamisest.

86 Viienda eelotsuse küsimuse sõnastusest endast ning eelotsusetaotluse põhjendustest tuleneb siiski, et Bakati osales käibemaksudirektiivi artikli 147 lõike 1 rikkumises.

87 Sellist käibemaksudirektiivi sätte konkreetset rikkumist, mis ei too endaga kaasa liidu eelarvevahendite kaotust, ei saa siiski lugeda ühise käibemaksusüsteemi toimimist ohustavaks rikkumiseks.

88 Seega, välistamata võimalust, et sellise rikkumist eest võiks riigisisese õiguse alusel kohaldada haldussanktsioone, nagu rahaliste trahvide määramine, ei saa selle eest karistada tegelikult toimunud eksporditehingute suhtes käibemaksuvabastuse andmisest keeldumisega.

89 Kõiki eespool esitatud kaalutlusi arvesse võttes tuleb viiendale küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punkti b ja artiklit 147 ning neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus selline liikmesriigi tava, mille kohaselt maksuhaldur keeldub automaatselt andmast maksukohustuslasele mõnes neist sätetest ette nähtud käibemaksuvabastust, kui ta tuvastab, et see maksukohustuslane on pahauskselt väljastanud vormi, mille alusel omandaja kasutas selles artiklis 147 ette nähtud maksuvabastust, samas kui on kindlaks tehtud, et asjaomased kaubad on väljunud liidu territooriumilt. Sellistel asjaoludel tuleb keelduda selle artikli 146 lõike 1 punktis b ette nähtud käibemaksuvabastuse andmisest, kui vorminõude rikkumise tagajärg on, et on takistatud kindla tõendi esitamine selle kohta, et on täidetud selle vabastuse andmise tingimused, või kui on tõendatud, et nimetatud maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et asjaomane tehing oli seotud pettusega, mis seadis ohtu ühise käibemaksusüsteemi toimimise.

Kohtukulud

90 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 (viies koda) otsustab:

1. **Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 147 lõikes 1 „reisijate isiklikus pagasis veetavate kaupade“ suhtes ette nähtud maksuvabastust tuleb tõlgendada selliselt, et see ei hõlma kaupu, mille isik, kelle asukoht ei ole Euroopa Liidus, võtab endaga kaasa kaubanduslikel eesmärkidel väljapoole liidu territooriumi, eesmärgiga need kolmandas riigis edasi müüa.**

2. **Direktiivi 2006/112 artikli 146 lõike 1 punkti b ja artiklit 147 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus selline liikmesriigi kohtupraktika, mille kohaselt juhul, kui maksuhaldur teeb kindlaks, et reisijate isiklikus pagasis veetavate kaupade suhtes ette nähtud käibemaksuvabastuse andmise tingimused ei ole täidetud, kuid soetaja on asjaomased kaubad Euroopa Liidu territooriumilt tegelikult välja viinud, tuleb tal kontrollida, kas asjaomase tarne suhtes võidakse kohaldada selle artikli 146 lõike 1 punktis b ette nähtud käibemaksuvabastust, isegi kui kohaldatavaid tolliformaalsusi ei ole täidetud ning kui omandajal ei olnud ostmisel kavatsust, et kohaldatakse seda viimati nimetatud maksuvabastust.**

3. **Direktiivi 2006/112 artikli 146 lõike 1 punkti b ja artiklit 147 ning neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus selline liikmesriigi tava, mille kohaselt maksuhaldur keeldub automaatselt maksukohustuslasele mõnes neist sätetest ette nähtud käibemaksuvabastuse andmisest, kui ta tuvastab, et see maksukohustuslane on pahauskselt väljastanud vormi, mille alusel omandaja kasutas selles artiklis 147 ette nähtud maksuvabastust, kui on kindlaks tehtud, et asjaomased kaubad on väljunud Euroopa Liidu territooriumilt. Sellistel asjaoludel tuleb keelduda selle artikli 146 lõike 1 punktis b ette nähtud käibemaksuvabastuse andmisest, kui vorminõude rikkumise tagajärg on, et on takistatud kindla tõendi esitamine selle kohta, et on täidetud selle vabastuse andmise tingimused, või kui on tõendatud, et nimetatud maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et asjaomane tehing oli seotud pettusega, mis seadis ohtu ühise käibemaksusüsteemi toimimise.**

Allkirjad