Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (üheksas koda)

14. juuni 2017 *

Eelotsusetaotlus — Käibemaks — Direktiiv 2006/112/EÜ — Artikli 138 lõike 2 punkt a — Uue veovahendi ühendusesisese tarne maksuvabastuse tingimused — Soetaja elukoht sihtliikmesriigis — Ajutine registreerimine sihtliikmesriigis — Maksupettuse oht — Heauskne müüja — Müüja hoolsuskohustus

Kohtuasjas C-26/16,

mille ese on Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (maksuvaidlusi lahendav vahekohus (haldusasjade vahekohtukeskus), Portugal) 30. novembri 2015. aasta otsusega ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 18. jaanuaril 2016, menetluses

Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda

versus

Autoridade Tributária e Aduaneira,

EUROOPA KOHUS (üheksas koda),

koosseisus: koja president E. Juhász, kohtunikud C. Vajda ja K. Jürimäe (ettekandja),

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda, esindajad: *advogado* B. Botelho Antunes ja *advogado* J. Mendonça,

— Portugali valitsus, esindajad: L. Inez Fernandes, R. Campos Laires ja M. Figueiredo,

— Euroopa Komisjon, esindajad: A. Caeiros ja L. Lozano Palacios,

olles 1. veebruari 2017. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: portugali.

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 138 lõike 2 punkti a tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda (edaspidi „Santogal“) ja Autoridade Tributária e Aduaneira (Portugali maksu- ja tolliamet) vahelises kohtuvaidluses selle üle, et nimetatud asutus keeldus käibemaksust vabastamast tehingut, millega tehti uue veovahendi ühendusesisene tarne.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Vastavalt käibemaksudirektiivi põhjendusele 11:

„Samuti tuleks üleminekuperioodi ajal maksustada sihtkohaliikmesriikides nende liikmesriikide maksumäärade ja tingimuste kohaselt ühendusesiseseid soetamisi, mida on teatud summa ulatuses sooritanud maksukohustusest vabastatud maksukohustuslased või mittemaksukohustuslastest juriidilised isikud, samuti ka mõningaid ühendusesiseseid kaugmüügitehinguid ja uute veovahendite tarnet eraisikutele või asutustele, kes ei ole maksukohustuslased või siis on sellest vabastatud, sest need tehingud võiksid erisätete puudumisel põhjustada olulist konkurentsimoonutamist liikmesriikide vahel.“

4 Selle direktiivi artiklis 2 on sätestatud:

„1. Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

[…]

b) kaupade ühendusesisene soetamine tasu eest liikmesriigi territooriumil:

[…]

ii) uute veovahendite soetamine maksukohustuslase poolt või mittemaksukohustuslasest juriidilise isiku poolt, kelle muud soetatud kaubad ei kuulu artikli 3 lõike 1 alusel käibemaksuga maksustamisele, või muu mittemaksukohustuslase poolt;

[…]“.

5 Direktiivi artikkel 3 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Erandina artikli 2 lõike 1 punkti b alapunkti i sätetest ei kuulu käibemaksuga maksustamisele järgmised tehingud:

[…]

b) selliste kaupade ühendusesisene soetamine, mida ei ole nimetatud punktis a ega artiklis 4 ja mis ei kuulu ka uute veovahendite ega aktsiisikaupade hulka ning mida teostab ühist kindla maksumäära korda kasutav põllumajandustootjast maksukohustuslane oma põllumajandus-, metsandus- või

kalandusalaseks tegevuseks või maksukohustuslane, kes teostab üksnes selliseid kaubatarneid või osutab üksnes selliseid teenuseid, mis ei anna talle õigust käibemaksu mahaarvamiseks, või mittemaksukohustuslasest juriidiline isik.

[…]“.

6 Sama direktiivi artikli 20 esimene lõik sätestab:

„„Kaupade ühendusesisene soetamine“ on sellise õiguse omandamine, mille alusel võib käsutada omanikuna materiaalset vallasasja, mille müüja või kaupade soetaja või nende arvel tegutsev isik lähetab või veab kaupade soetajale muusse liikmesriiki kui see, kust kaubad lähetatakse või veetakse.“

7 Käibemaksudirektiivi artikkel 131, mis paikneb käibemaksuvabastusi käsitleva IX jaotise 1. peatükis „Üldsätted“, näeb ette:

„Peatükkidega 2–9 ettenähtud maksuvabastusi kohaldatakse, ilma et see piiraks [liidu] 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.“

8 Direktiivi IX jaotise 4. peatükk käsitleb „Ühendusesiseste tehingutega seotud maksuvabastusi“. Kaubatarnete maksuvabastuste kohta on direktiivi artiklis 138 sätestatud:

„1. Liikmesriigid vabastavad käibemaksust kaubatarned, mille müüja, soetaja või nende nimel tegutsev isik lähetab või veab sihtkohta väljaspool enda territooriumi, kuid [liidu] territooriumil, teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule, kes sellena tegutseb, muus liikmesriigis kui kaupade lähetamise või veo alguse liikmesriigis.

2. Lisaks lõikes 1 nimetatud tarnetele vabastavad liikmesriigid käibemaksust järgmised tehingud:

a) uute veovahendite tarne, mille müüja, saaja või nende nimel tegutsev isik lähetab või veab kaupade soetajale väljaspool enda territooriumi asuvasse sihtkohta, kuid [liidu] territooriumil, maksukohustuslastele või mittemaksukohustuslasest juriidilistele isikutele, kelle kaupade ühendusesisesed soetamised ei kuulu artikli 3 lõike 1 alusel käibemaksuga maksustamisele, või mis tahes muule mittemaksukohustuslasele;

[…]“.

Portugali õigus

9 Ühendusesiseste tehingute käibemaksuga maksustamise eeskiri (Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias, edaspidi „RITI“) võtab Portugali õigusse üle käibemaksudirektiivis ühendusesiseseid tehinguid käsitlevad sätted.

10 RITI artikli 14 punkti b kohaselt – koostoimes RITI artikli 1 punktiga e – on käibemaksust vabastatud selliste uute veovahendite tarne tasu eest, mille müüja, soetaja või nende nimel tegutsev isik lähetab või veab välja Portugali territooriumilt soetajale, kelle elu- või asukoht on teises liikmesriigis.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

11 Santogal on Portugalis mootorsõidukite ostu-müügiga tegelev äriühing.

12 Santogal müüs 26. jaanuari 2010. aasta arve kohaselt 447 665 euro eest uue sõiduki, mille ta oli eelnevalt ostnud Mercedes-Benz Portugal SA-lt ja mille lubamine Portugali territooriumile oli vormistatud 25. juuni 2009. aasta tollideklaratsiooniga.

13 Müügitehingu tegemise ajal andis Angola kodanikust ostja Santogalile teada, et ta kavatseb sõidukit kasutada isikliku sõidukina Hispaanias, kus ta elab, saata selle omal kulul nimetatud riiki ning lasta seal teha tehnilise ülevaatuse ja sõiduk arvele võtta. Ostja esitas Santogalile talle Hispaanias antud välismaalase isikukoodi, Ministério del Interior, Dirección General de la Policia y de la Guardia Civil– Comunidad Tui-Valencia (siseministeerium, politsei- ja sandarmeeriaamet – Tui-Valencia omavalitsusüksus, Hispaania) poolt 2. mail 2008. aastal välja antud dokumendi, mis tõendas tema kandmist välismaalaste keskregistrisse nimetatud välismaalase isikukoodi alusel, ning koopia oma Angola passist. Aadress, mille ostja andis ostu sooritamise ajal, ei olnud sama, mis oli märgitud 2. mail 2008 välja antud dokumendile.

14 Nende dokumentide alusel leidis Santogal, et müük on käibemaksust vabastatud RITI artikli 14 punkti b alusel. Seetõttu ei ole Portugalis käibemaksu tasutud.

15 Sõiduk veeti Hispaaniasse täiesti kinnises haagises.

16 Pärast sõiduki tehnoülevaatust Hispaanias saatis ostja Santogalile viimase nõudmisel kaks dokumenti, et viia müük lõpule: need olid esiteks 11. veebruaril 2010 välja antud tehnoülevaatuse kaart ja teiseks 18. veebruaril 2010 välja antud Hispaanias registreerimise tunnistus. Nimetatud tunnistus, millele oli märgitud ostja aadress, mis erines nii tema poolt ostu sooritamisel antud aadressist kui ka 2. mail 2008 välja antud dokumendile märgitust, puudutas „turistinumbriga“ registreerimist ja aegus 17. veebruaril 2011. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud andmetest nähtub, et Hispaania õiguse kohaselt on turistinumber ajutine, selle tavapärane kasutusaeg on kuus kuud 12 kuu jooksul ning ametiasutused võivad seda pikendada. Turistinumbrit võivad kasutada üksnes Hispaania mitteresidendid.

17 Pärast 2011. aasta veebruaris Santogalilt 25. mai 2009. aasta tollideklaratsiooni tühistada laskmiseks edastatud teabe saamist esitas Mercedes-Benz Portugal 3. märtsil 2011 täiendava tollideklaratsiooni, millega palus see tollideklaratsioon tühistada põhjusel, et sõiduk lähetati välismaale. Portugali pädev asutus tühistas 25. mai 2009. aasta tollideklaratsiooni.

18 Direção de Serviços Antifraude Aduaneira (tollipettustega võitlemise amet, Portugal) andis 24. oktoobri 2013. aasta kirjaga Direção de Finanças de Lisboa'le (Lissaboni maksuamet, Portugal) soovituse nõuda käibemaksu tasumist sõiduki müügilt. Nimetatud amet märkis eelkõige, et ostja elab Portugalis ja on seal registreeritud kui äriühingu juhataja. Lisaks täpsustasid Hispaania ametiasutused vastuseks teabenõudele, et ostja ei olnud 2010. aastal registreeritud Hispaania elanikuna ega ole seal kunagi esitanud tuludeklaratsiooni.

19 Selle tulemusena viidi Santogali suhtes läbi osaline maksukontroll, mis puudutas 2010. aasta jaanuarikuu käibemaksu. Menetluse käigus koostas maksu- ja tolliamet aruande, milles järeldati, et sõiduki müük ei kuulunud RITI artikli 14 punktis b sätestatud maksuvabastuse kohaldamisalasse põhjusel, et soetaja elu- ega tegevuskoht ei olnud Hispaanias. Lisaks tõi amet esile, et tema andmebaasidest nähtub, et ostjale on enne 2001. aastat antud Portugali maksukohustuslase number ning et tema elukoht on Portugalis.

20 Kontrolli tulemusena tegi maksu- ja tolliamet 14. oktoobril 2014 maksuotsuse täiendava käibemaksu tasumiseks summas 89 533 eurot ning viivise tasumiseks ajavahemiku eest 12. märtsist 2010 kuni 20. augustini 2014 summas 15 914,80 eurot. Santogal maksis nimetatud summad ära 2014. aasta detsembris.

21 Santogal esitas eelotsusetaotluse esitanud kohtule maksuotsuse tühistamiseks kaebuse ning kahju hüvitamise nõude. Nimetatud kohtus väitis Santogal muu hulgas, et see, kuidas maksu- ja tolliamet tõlgendas RITI artikli 1 punkti e ja artikli 14 punkti b, on vastuolus käibemaksudirektiivi artikli 138 lõikega 2, millel on vahetu õigusmõju. Santogal väitis ka, et tema vastu ei saa tugineda ostja poolt toime pandud võimalikule käibemaksupettusele.

22 Eelotsusetaotluses väljendab eelotsusetaotluse esitanud kohus kõigepealt kahtlusi ostja elukoha suhtes põhikohtuasjas arutusel oleva sõiduki müügi ajal. Eelkõige märgib kohus, et ostja alaline elukoht ei olnud Hispaanias. Kuid samas ei ole ka tõendatud, et ta elas müügi ajal Portugalis. Lisaks ei sisalda kohtule esitatud toimik teavet sõidukiga seotud käibemaksu tasumise kohta Hispaanias ega selle kohta, mis sai sõidukist pärast turistinumbriga registreerimist. Samuti ei ole tõendatud, et turistinumbri kasutamine oleks lõpetatud Hispaania õiguses ette nähtud korras.

23 Seejärel juhib eelotsusetaotluse esitanud kohus tähelepanu, et ei ole tõendatud, et Santogal tegi ostjaga koostööd, et vältida käibemaksu tasumist sõiduki müügilt. Vastupidi, kohtu arvates nähtub talle esitatud tõenditest, et Santogal jälgis käibemaksuvabastuse tingimuste täitmist. Kohus märgib, et tollimaaklerid ega tolliteenistused ei väljendanud kahtlust selle suhtes, kas dokumentidest piisab 25. mai 2009. aasta tollideklaratsiooni tühistamiseks, ning et tollipettustega võitlemise ameti 24. oktoobri 2013. aasta kirja aluseks oli täiendav teave, mis ei olnud Santogalile kättesaadav.

24 Lõpuks viitab eelotsusetaotluse esitanud kohus 7. detsembri 2010. aasta kohtuotsusele R (C-285/09, EU:C:2010:742) ja leiab, et Euroopa Kohtu praktikas ei ole selget vastust tema menetluses olevas kohtuvaidluses tekkinud küsimustele.

25 Neil asjaoludel otsustas Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (maksuvaidlusi lahendav vahekohus (haldusasjade vahekohtukeskus), Portugal) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punktiga [a] on vastuolus see, kui [sellistes] siseriiklikes õigusnormides [nagu] RITI artikli 1 punkt e ja artikli 14 punkt b on selleks, et niisuguste uute veovahendite tasu eest tehtava tarne korral, mida veetakse soetaja poolt liikmesriigi territooriumilt teise liikmesriiki, kohaldataks käibemaksuvabastust, nõutud, et soetaja asu- või elukoht oleks sihtliikmesriigis?

2. Kas käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punktiga [a] on vastuolus see, kui maksuvabastust ei kohaldata veo lähteliikmesriigis olukorras, kus ostetud veovahend veeti Hispaaniasse, kus see sai ajutise turistinumbri ja selle suhtes kohaldatakse Hispaania […] maksustamiskorda?

3. Kas käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punktiga [a] on vastuolus see, kui käibemaksu tasumist nõutakse uue veovahendi [müüjalt] olukorras, kus ei ole tõendatud, kas turistinumbri korra kohaldamine on lõppenud või mitte mõnes [Hispaania õigusaktides] ette nähtud vormis ning kas selle korra kohaldamise lõppemise tulemusena on tasutud või tasutakse käibemaksu?

4. Kas käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punktiga [a] ning õiguskindluse, proportsionaalsuse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtetega on vastuolus see, kui teise liikmesriiki lähetatava uue veovahendi [müüjalt] nõutakse käibemaksu tasumist olukorras, kus:

— soetaja teatab [müüjale] enne kauba saatmist, et ta elab sihtliikmesriigis, ja esitab viimasele tõendava dokumendi, mille kohaselt on talle selles liikmesriigis antud välismaalase isikukood ja millel on ära näidatud elukoht selles liikmesriigis, mis ei ole elukoht, mis soetajal on tema enda väitel;

— soetaja esitab hiljem [müüjale] tõendavaid dokumente, mille kohaselt tehti soetatud sõidukile sihtliikmesriigis tehnoülevaatus ja talle anti selles liikmesriigis turistinumber;

— ei ole tõendatud, et [müüja] aitas kaasa sellele, et soetaja saaks vältida käibemaksuga maksustamist;

— tolliteenistused ei esitanud ühtki vastuväidet sõiduki tollideklaratsiooni tühistamisele nende dokumentide põhjal, mis olid [müüja] käsutuses?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Vastuvõetavus

26 Portugali valitsus väidab, et eelotsuse küsimused on vastuvõetamatud kolmel põhjusel.

27 Esiteks väidab see valitsus, et sellised eelotsuse küsimused, nagu on sõnastatud eelotsusetaotluses, puudutavad käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punkti b, mis ei ole põhikohtuasjas kohaldatav. Asjaolu, et üks eelotsusetaotluse esitanud kohtu liikmetest saatis sellele kohtule e-kirja, milles ta osutas, et asjassepuutuv säte on käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punkt a, ja et selle e-kirja koopia on lisatud eelotsusetaotlusele, ei saa kaasa tuua algselt tehtud vea parandamist, arvestades siseriiklikke menetlusnorme ja teistele liikmesriikidele seisukohtade esitamiseks antud tagatist.

28 Olgu meenutatud, et asjaolu, et liikmesriigi kohus on sõnastanud eelotsusetaotluse vormiliselt nii, et ta on viidanud liidu õiguse teatavatele sätetele, ei takista Euroopa Kohut esitamast sellele kohtule kogu tõlgenduslikku teavet, mis võib viimasel aidata menetletavat kohtuasja lahendada, olenemata sellest, kas liikmesriigi kohus on neile aspektidele oma küsimuste sõnastuses viidanud või mitte. Sellisel juhul on Euroopa Kohtu ülesanne tuletada liikmesriigi kohtu esitatud aspektide kogumist ja eelkõige eelotsusetaotluse põhjendustest need liidu õiguse aspektid, mida on vaidluse eset silmas pidades vaja tõlgendada (vt selle kohta kohtuotsused, 21.6.2016, New Valmar, C-15/15, EU:C:2016:464, punkt 29, ja 29.9.2016, Essent Belgium, C-492/14, EU:C:2016:732, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika).

29 Nagu tõi esile kohtujurist oma ettepaneku punktides 21–23, nähtub käesolevas asjas eelotsusetaotluse põhjendustest selgelt, et liikmesriigi kohtu küsimused puudutavad seda, kuidas tuleb tõlgendada käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punkti a, vaatamata asjaolule, et eelotsusetaotluses viitas see kohus ekslikult selle direktiivi artikli 138 lõike 2 punktile b. Veel enam, nimetatud kohus on selle vea parandanud oma otsusele lisatud e-kirjas.

30 Teiseks on Portugali valitsus seisukohal, et põhikohtuasja faktiliste asjaolude kirjeldus ei ole sidus, selles on vasturääkivusi ja kirjeldus ei ole selge.

31 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt eeldatakse, et liidu õiguse tõlgendamise küsimused, mille liikmesriigi kohus on esitanud õiguslikus ja faktilises raamistikus, mille ta on määratlenud omal vastutusel ja mille täpsuse kontrollimine ei ole Euroopa Kohtu ülesanne, on asjakohased. Liikmesriigi kohtu esitatud eelotsusetaotluse saab Euroopa Kohus jätta läbi vaatamata vaid siis, kui on ilmne, et liidu õigusnormi tõlgendamine, mida siseriiklik kohus palub, ei ole mingil viisil seotud põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, või ka juhul, kui probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi või õiguslikke asjaolusid, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimustele (kohtuotsus, 18.12.2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti jt, C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

32 Käesoleval juhul tuleb tõdeda, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu antud faktiliste asjaolude kirjeldus on piisav selleks, et Euroopa Kohus saaks esitatud küsimustele tarviliku vastuse anda.

33 Kolmandaks väidab Portugali valitsus, et eelotsuse küsimused on hüpoteetilised, kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus on juba märkinud, olgugi ekslikult, et põhikohtuasjas vaidlusaluse käibemaksu tasumise nõue oli põhjendamata ja see tuleb järelikult tühistada, olenemata Euroopa Kohtu vastusest neile küsimustele.

34 Nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 26, ei ole eelotsusetaotluses midagi, mis lubaks kindlalt väita, et maksuotsus tühistatakse, olenemata vastusest eelotsuse küsimustele. Igal juhul ei ole kahtlust selles, et käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punkt a on seotud põhikohtuasja vaidluse esemega, mis puudutab küsimust, kas uue veovahendiga tehtud tehingu käibemaksust vabastamisest keeldumine on selle sättega kooskõlas.

35 Seega on esitatud eelotsuse küsimused vastuvõetavad.

Esimene küsimus

36 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punkti a tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui siseriiklikud õigusnormid seavad uue veovahendi ühendusesisese tarne maksuvabastuse saamise tingimuseks, et veovahendi soetaja elu- või asukoht oleks veovahendi sihtkohaliikmesriigis.

37 Sissejuhatuseks olgu märgitud, et see küsimus on seotud ühendusesisesele kaubandusele kohaldatava käibemaksu üleminekukorraga, mis on kehtestatud nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiviga 91/680/EMÜ, millega täiendatakse maksupiiride kaotamise eesmärgil ühist käibemaksusüsteemi ning muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ (EÜT 1991, L 376, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160). Üleminekukord põhineb uue maksustatava teokoosseisu kehtestamisel, milleks on ühendusesisene kauba omandamine, mis võimaldab maksutulu üle viia liikmesriiki, kus toimub tarnitud kauba lõpptarbimine (kohtuotsus, 18.11.2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).

38 Kord, mis näeb esiteks ette, et lähteliikmesriik vabastab maksust tarne, millega kaasneb ühendusesisene lähetamine või vedu, koos õigusega selles liikmesriigis tasutud sisendkäibemaks maha arvata või tagasi saada, ja teiseks, et sihtliikmesriik maksustab ühendusesisese soetamise, peab tagama liikmesriikide suveräänse maksupädevuse selge piiritlemise (kohtuotsus, 18.11.2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

39 Mis puudutab konkreetselt uute veovahendite soetamise maksustamise aluseid, siis nähtub käibemaksudirektiivi põhjendusest 11, et lisaks maksupädevuse jaotamisele on nende eesmärk vältida olulist konkurentsimoonutamist liikmesriikide vahel, mis võib tuleneda erinevate maksumäärade kohaldamisest (kohtuotsus, 18.11.2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punkt 24).

40 Käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punkti a tuleb tõlgendada seda konteksti ja neid eesmärke silmas pidades.

41 See säte näeb ette liikmesriigi kohustuse vabastada käibemaksust kaubatarned, mis vastavad selles sättes nimetatud materiaalõiguslikele tingimustele (vt analoogia alusel kohtuotsus, 9.10.2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punkt 46), mis on seal loetletud ammendavalt (vt analoogia alusel kohtuotsus, 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 59).

42 Nimetatud sätte kohaselt vabastavad liikmesriigid maksust uute veovahendite tarne, mille müüja, saaja või nende nimel tegutsev isik lähetab või veab kaupade soetajale väljaspool enda territooriumi asuvasse sihtkohta, kuid liidu territooriumil, maksukohustuslastele või mittemaksukohustuslasest juriidilistele isikutele, kelle kaupade ühendusesisesed soetamised ei kuulu käibemaksudirektiivi artikli 3 lõike 1 alusel käibemaksuga maksustamisele, või mis tahes muule mittemaksukohustuslasele.

43 Nagu tõi esile kohtujurist oma ettepaneku punktides 38 ja 39, vabastatakse uue veovahendi ühendusesisene kaubatarne maksust vaid siis, kui õigus kaupa omanikuna käsutada on üle läinud soetajale ja kui müüja tõendab, et veovahend on lähetatud või veetud teise liikmesriiki ja kui selle lähetamise või veo tulemusel on kaup tarnimiskoha liikmesriigi territooriumilt füüsiliselt välja viidud (vt analoogia alusel kohtuotsused, 18.11.2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punkt 27, ja 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

44 Käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punkti a sõnastuse kohaselt ei ole aga uue veovahendi ühendusesisese tarne maksuvabastust üldse seatud sõltuvusse tingimusest, et soetaja asu- või elukoht oleks sihtliikmesriigis.

45 Pealegi oleks sellise tingimuse kehtestamine vastuolus selle sätte ülesehitusega, samuti ühendusesiseses kaubanduses kohaldatava käibemaksu üleminekukorra tagapõhja ja eesmärkidega, mida on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktides 37–39. Kui ühendusesisese tarne maksuvabastust keeldutakse andmast ainuüksi põhjusel, et uue veovahendi soetaja asu- või elukoht ei ole sihtliikmesriigis, hoolimata isegi sellest, et maksuvabastuse materiaalõiguslikud tingimused on täidetud, siis tooks see nimelt kaasa selle, et tarnimiskoha liikmesriik – kui neist tingimustest ei tulene teisiti – maksustab tehingu, mis tuleks maksustada sihtliikmesriigis kui ühendusesisene soetamine. Selle tagajärg oleks topeltmaksustamine, mis on vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega.

46 Seda tõlgendust kinnitab ka Euroopa Kohtu praktika, mis käsitleb uue veovahendiga tehtud tehingu liigitamist ühendusesiseseks soetamiseks.

47 Euroopa Kohus on nimelt sellise tehingu eripära arvestades leidnud, et selleks, et tehingut saaks pidada „ühendusesiseseks soetamiseks“, on vaja hinnata kõiki tähtsust omavaid objektiivseid faktilisi asjaolusid kogumis, et teha kindlaks, kas soetatud kaup viidi tegelikult tarnimiskoha liikmesriigi territooriumilt välja, ja kui viidi, siis millises liikmesriigis toimub selle lõpptarbimine. Lisaks sellele, kuidas kaubavedu oli korraldatud, võivad asjas selles osas teatavat tähtsust omada muu hulgas see, kus kaup on registreeritud ja kus seda tavaliselt kasutatakse, kus on soetaja elukoht ning kas soetajal on või ei ole sidemeid tarnimiskoha liikmesriigi või mõne muu liikmesriigiga (vt selle kohta kohtuotsus, 18.11.2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punktid 41–45 ja 50).

48 Viidatud kohtupraktikast nähtub, et kuigi uue veovahendi soetaja elukoht omab tähtsust üldhinnangu andmisel, mille eesmärk on tuvastada veovahendi lõpptarbimise koht, ei saa tarnet ainuüksi selle asjaolu põhjal pidada „ühendusesiseseks tarneks“ ja kohaldada maksuvabastust vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punktis a ette nähtud tingimustele.

49 Veel enam, tingimus, mille kohaselt soetaja asu- või elukoht peab olema sihtliikmesriigis, ei saa ka põhineda käibemaksudirektiivi artiklil 131.

50 Kuigi on kahtlemata tõsi, et selle sätte kohaselt kehtestavad liikmesriigid tingimused, mille alusel nad ühendusesisese tarne maksust vabastavad ja mille eesmärk on tagada nimetatud maksuvabastuste nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, tuleb sellegipoolest arvestada, et liikmesriigid peavad oma pädevuse teostamisel kinni pidama õiguse üldpõhimõtetest, mis on osa liidu õiguskorrast ja mille hulka kuuluvad muu hulgas õiguskindluse ja proportsionaalsuse põhimõtted (vt selle kohta kohtuotsus, 18.11.2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punktid 35 ja 37).

51 Ent käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punktis a ette nähtud maksuvabastuse andmisest keeldumine ainuüksi põhjusel, et soetaja ei ela sihtliikmesriigis, läheks vastuollu maksustamispädevuse jaotusega ja võiks seada kahtluse alla neutraalse maksustamise põhimõtte. Lisaks, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 45, võiks see keeldumine kaasa tuua topeltmaksustamise ohu.

52 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punktiga a on vastuolus see, kui liikmesriigi õigusnormid seavad uue veovahendi ühendusesisese tarne maksuvabastuse tingimuseks selle, et veovahendi soetaja asu- või elukoht oleks veovahendi sihtkohaliikmesriigis.

Teine küsimus

53 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punkti a tuleb tõlgendada nii, et tarnimiskoha liikmesriigis võib keelduda maksuvabastuse kohaldamisest uue veovahendi tarnele, kui veovahend on sihtkohaliikmesriigis üksnes ajutiselt registreeritud.

54 Nagu nähtub esimesele küsimusele antud vastusest, on liikmesriigid kohustatud uute veovahendite tarned käibemaksust vabastama, kui käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punktis a ammendavalt loetletud materiaalõiguslikud tingimused, millele on osutatud käesoleva kohtuotsuse punktides 42 ja 43, on täidetud.

55 Uue veovahendi registreerimine sihtkohaliikmesriigis nende tingimuste hulka aga ei kuulu.

56 Järelikult ei saa tarnimiskoha liikmesriigis maksuvabastuse kohaldamisest keelduda ainuüksi põhjusel, et registreerimine sihtkohaliikmesriigis, nagu turistinumbriga registreerimine põhikohtuasjas, on ajutine registreerimine kestusega 12 kuud.

57 Kuna komisjon ja Portugali valitsus argumenteerivad asjaoluga, et sellise registreerimisnumbri andmine sihtkohaliikmesriigis ei võimalda kindlaks teha, millises liikmesriigis toimub veovahendi lõpptarbimine, siis olgu lisatud, nagu tõi esile kohtujurist oma ettepaneku punktis 55, et sellise registreerimisnumbri andmine ei tähenda automaatselt seda, et lõpptarbimise koht ei asu selles sihtkohaliikmesriigis. Nagu nähtub eelotsusetaotlusest, võib sellise registreerimisnumbri tegelikult anda märkimisväärselt pikaks ajaks, antud juhul 12 kuuks, mida võib pikendada või mille järel võidakse anda tavaline registreerimisnumber.

58 Käesoleva kohtuotsuse punktis 51 esitatud põhjustega analoogsetel põhjustel ei saa punktis 56 tehtud järeldust seada kahtluse alla asjaolu, et käibemaksudirektiivi artikli 131 alusel kehtestavad liikmesriigid tingimused, et tagada maksuvabastuste nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi.

59 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb teisele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punkti a tuleb tõlgendada nii, et tarnimiskoha liikmesriigis ei saa maksuvabastuse kohaldamisest uue veovahendi tarnele keelduda ainuüksi põhjusel, et veovahend on sihtkohaliikmesriigis üksnes ajutiselt registreeritud.

Kolmas küsimus

60 Kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punktiga a on vastuolus, kui sellise uue veovahendi müüja, mille soetaja on vedanud teise liikmesriiki, kus see on saanud ajutise registreerimisnumbri, on hiljem kohustatud tasuma käibemaksu, kui ei ole tõendatud, et ajutise registreerimisnumbri kasutamine on lõppenud ja et käibemaks on tasutud või tasutakse sihtkohaliikmesriigis.

61 Sellega seoses olgu kõigepealt osutatud, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 50, et kui liikmesriigid kehtestavad tingimusi, mille alusel nad ühendusesisese tarne käibemaksudirektiivi artikli 131 kohaselt maksust vabastavad, on nad kohustatud järgima õiguskindluse ja proportsionaalsuse põhimõtteid ning tagama neutraalse maksustamise.

62 Lisaks on Euroopa Kohus selgitanud, et müüja on kohustatud tõendama, et ühendusesisese tarne maksuvabastuse kohaldamise tingimused, kaasa arvatud liikmesriikide kehtestatud tingimused, mille eesmärk on tagada maksuvabastuste nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, on täidetud (vt selle kohta kohtuotsus, 27.9.2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika).

63 Lõpuks on uute veovahenditega tehtud tehingutel teatav eripära, mis seisneb nimelt selles, et neilt peab käibemaksu tasuma ka eraisik, kes ei ole maksukohustuslane ning kelle suhtes ei kehti maksudeklaratsiooni esitamise ja raamatupidamise kohustused, mistõttu järelkontroll tema tegevuse üle osutub võimatuks, ja ka selles, et lõpptarbijaks olev eraisik ei saa nõuda käibemaksu mahaarvamisõigust isegi soetatud sõiduki edasimüümisel, ning tulenevalt sellest asjaolust on tal majandustegevuses osalejast suurem huvi maksu mitte tasuda (vt selle kohta kohtuotsus, 18.11.2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punktid 42 ja 43).

64 Sellest järeldub, nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 47, et selleks, et uue veovahendiga tehtud tehingut saaks pidada „ühendusesiseseks soetamiseks“, on vaja hinnata kõiki tähtsust omavaid objektiivseid faktilisi asjaolusid kogumis, et teha kindlaks, kas soetatud kaup viidi tegelikult tarnimiskoha liikmesriigi territooriumilt välja, ja kui viidi, siis millises liikmesriigis toimub selle lõpptarbimine.

65 Juhul kui müüja on esitanud tõendid selle kohta, et ostja on uue veovahendi vedanud või lähetanud teise liikmesriiki, et sellele on antud kas või ajutine registreerimisnumber ja see on seal kasutusele võetud, ei saa müüjalt nõuda, et ta esitaks määrava tähtsusega tõendid veovahendi lõpliku kasutuse kohta sihtliikmesriigis ja selle kohta, et turistinumbri korra kohaldamine on lõppenud, olenevalt olukorrast pärast käibemaksu tasumist viimati nimetatud liikmesriigis.

66 Esiteks sõltuvad sellistel asjaoludel tõendid, mida müüja saab maksuhaldurile esitada selle kohta, kuidas toimus veovahendi füüsiline liikumine selle lõpptarbimise kohta, sisuliselt andmetest, mis ta selle kohta ostjalt saab (vt analoogia alusel kohtuotsus, 16.12.2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, punkt 37).

67 Teiseks nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et müüjalt ei või vastava tarne maksuvabastuse kohaldamiseks nõuda tõendeid asjaomase kauba ühendusesisese soetamise maksustamise kohta (kohtuotsus, 27.9.2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 55). Maksuvabastuse saamise sõltuvusse seadmine uue veovahendi lõpliku tarbimiskoha liikmesriigi eelnevast kindlaksmääramisest tähendakski aga just sellise kohustuse panemist müüjale. See võib nimelt panna müüjale tõendamiskoormise seoses lõpliku registreerimisnumbri andmisega, mis olenevalt olukorrast võib toimuda pärast seda, kui soetaja on käibemaksu tasunud.

68 Neil asjaoludel ei too selline kohustus, mida on nimetatud käesoleva kohtuotsuse punktis 65, kaasa maksuvabastuste nõuetekohast ja arusaadavat kohaldamist.

69 Kõiki eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb kolmandale küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punktiga a on vastuolus, kui sellise uue veovahendi müüja, mille soetaja on vedanud teise liikmesriiki, kus see on saanud ajutise registreerimisnumbri, on hiljem kohustatud tasuma käibemaksu, kui ei ole tõendatud, et ajutise registreerimisnumbri kasutamine on lõppenud ja et käibemaks on tasutud või tasutakse sihtkohaliikmesriigis.

Neljas küsimus

70 Neljanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punktiga a ning õiguskindluse, proportsionaalsuse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtetega on vastuolus see, et sellise uue veovahendi müüja, mille soetaja on vedanud teise liikmesriiki, kus see on saanud ajutise registreerimisnumbri, on hiljem kohustatud tasuma käibemaksu, kui müügitehingu asjaolusid arvestades võis soetaja toime panna maksupettuse, ilma et oleks tõendatud, et müüja sellele kaasa aitas.

71 Sellega seoses olgu märgitud, et liidu õigusega ei ole 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 (kohtuotsus, 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika). Juhul kui asjaomane maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et tema tehtud tehing on seotud soetaja poolt toime pandud pettusega ja kui ta ei ole võtnud kõiki võimalikke asjakohaseid meetmeid selle pettuse vältimiseks, tuleb talle maksuvabastuse andmisest keelduda (kohtuotsus, 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 54).

72 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on anda üldine hinnang kõikidele põhikohtuasja faktilistele asjaoludele, et teha selle põhjal kindlaks, kas Santogal tegutses heas usus ja võttis kõik meetmed, mida temalt võib mõistlikult nõuda, tagamaks, et tehtud tehing ei too kaasa tema osalemist maksupettuses (vt selle kohta kohtuotsus, 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 53). Samas võib Euroopa Kohus anda talle liidu õiguse asjassepuutuva tõlgenduse kohta kõik juhised, mis võivad osutuda tarvilikuks.

73 Nii on oluline märkida, et kui uus veovahend antakse üle ühendusesisese tehingu käigus, siis müüja ei saa usaldada ainuüksi ostja väljendatud kavatsust vedada kaup teise liikmesriiki, kus toimuks selle lõpptarbimine. Vastupidi, nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 63, müüja peab olema veendunud, et ostja väljendatud kavatsus on objektiivsete asjaoludega kinnitatud (vt analoogia alusel kohtuotsus, 18.11.2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punkt 47).

74 Olgu märgitud, et andmete põhjal, mille ostja müügi ajal esitas, võis mõistlikult järeldada, et ostja elab Hispaanias ja on teinud kõik vajalikud toimingud, et põhikohtuasjas arutusel olevat sõidukit seal kasutada, kuigi seda reguleerib erikord. Sellegipoolest tuleb kohtul kontrollida, kas Santogal näitas üles vajalikku hoolsust veendumaks, et tehtud tehing ei too kaasa tema osalemist maksupettuses. Sellest tulenevalt on oluline lisada, et Santogal pidi tõendama, et ta oli väga hoolas esiteks asjaomase sõiduki väärtust arvestades ja teiseks seetõttu, et uue veovahendi ostu korral ei saa eraisik nõuda käibemaksu mahaarvamisõigust isegi soetatud sõiduki edasimüümisel, ning tulenevalt sellest asjaolust on tal majandustegevuses osalejast suurem huvi maksu mitte tasuda (kohtuotsus, 18.11.2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punkt 43). Lisaks tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul tema ülesandeks oleva hindamise käigus eelkõige kontrollida, kas Santogal võis olemasolevate või talle kättesaadavate andmete põhjal teada, et ajutine registreerimisnumber oli määratud ainult mitteresidentide jaoks ja et ostja oli andnud mitu Hispaania aadressi, mis võis tekitada kahtlusi tema tegeliku elukoha suhtes.

75 Lisaks müüja käitumisele tuleb arvesse võtta ka Portugali ametiasutuste käitumist. Juhuks, kui eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb kontrollida, kas Santogal esitas kõnealuselt tehingult maksuvabastuse saamiseks vajalikud dokumendid ja kas pädev asutus vaatas dokumendid läbi ja kiitis

heaks, olgu meenutatud, et õiguskindluse põhimõttega on vastuolus see, kui liikmesriik, kes on müüja poolt esitatud dokumendid mahaarvamisõiguse tõenditena kord juba heaks kiitnud, võib hiljem kohustada müüjat sellelt tarnelt käibemaksu tasuma põhjusel, et ostja on toime pannud maksupettuse, millest müüja ei teadnud ega pidanudki teadma (vt analoogia alusel kohtuotsus, 27.9.2007, Teleos jt, C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 50).

76 Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab õiguspärase ootuse kaitse põhimõttele, siis olgu mainitud, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on õigus sellele tugineda kõigil isikutel, kellel haldusasutus on talle konkreetseid kinnitusi andes tekitanud põhjendatud ootusi (kohtuotsus, 9.7.2015, Salomie ja Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika). Maksukohustuslasel ei ole aga siiski võimalik tugineda õiguspärasele ootusele, et säilib maksupettuse olukord (vt analoogia alusel kohtuotsus, 29.4.2004, Gemeente Leusden ja Holin Groep, C-487/01 ja C-7/02, EU:C:2004:263, punkt 77).

77 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb neljandale küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punktiga a ning õiguskindluse, proportsionaalsuse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtetega on vastuolus see, et sellise uue veovahendi müüja, mille soetaja on vedanud teise liikmesriiki, kus see on saanud ajutise registreerimisnumbri, on hiljem kohustatud tasuma käibemaksu, juhul kui soetaja pani toime maksupettuse või vähemalt kui objektiivsete asjaolude põhjal ei ole tõendatud, et müüja teadis või oleks pidanud teadma, et tehing on seotud soetaja poolt toime pandud pettusega, ja ta ei võtnud kõiki võimalikke mõistlikke meetmeid, et vältida enda osalemist nimetatud pettuses. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on anda üldhinnang kõikidele põhikohtuasja faktilistele asjaoludele ja selle põhjal kontrollida, kas tegemist on niisuguse olukorraga.

Kohtukulud

78 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 (üheksas koda) otsustab:

1. **Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 138 lõike 2 punktiga a on vastuolus see, kui liikmesriigi õigusnormid seavad uue veovahendi ühendusesisese tarne maksuvabastuse tingimuseks, et asjaomase veovahendi soetaja asu- või elukoht oleks veovahendi sihtkohaliikmesriigis.**

2. **Direktiivi 2006/112 artikli 138 lõike 2 punkti a tuleb tõlgendada nii, et tarnimiskoha liikmesriigis ei saa maksuvabastuse kohaldamisest uue veovahendi tarnele keelduda ainuüksi põhjusel, et veovahend on sihtkohaliikmesriigis üksnes ajutiselt registreeritud.**

3. **Direktiivi 2006/112 artikli 138 lõike 2 punktiga a on vastuolus, kui sellise uue veovahendi müüja, mille soetaja on vedanud teise liikmesriiki, kus see on saanud ajutise registreerimisnumbri, on hiljem kohustatud tasuma käibemaksu, kui ei ole tõendatud, et ajutise registreerimisnumbri kasutamine on lõppenud ja et käibemaks on tasutud või tasutakse sihtkohaliikmesriigis.**

4. **Direktiivi 2006/112 artikli 138 lõike 2 punktiga a ning õiguskindluse, proportsionaalsuse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtetega on vastuolus see, et sellise uue veovahendi müüja, mille soetaja on vedanud teise liikmesriiki, kus see on saanud ajutise registreerimisnumbri, on hiljem kohustatud tasuma käibemaksu, juhul kui soetaja pani toime maksupettuse või vähemalt kui objektiivsete asjaolude põhjal ei ole tõendatud, et müüja teadis või oleks pidanud teadma, et tehing on seotud soetaja poolt toime pandud pettusega, ja ta ei võtnud**

kõiki võimalikke mõistlikke meetmeid, et vältida enda osalemist nimetatud pettuses. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on anda üldhinnang kõikidele põhikohtuasja faktilistele asjaoludele ja selle põhjal kontrollida, kas tegemist on niisuguse olukorraga.

Allkirjad