Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

19. aprill 2018 *

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Ühendusesisese soetamise koht – Artikkel 42 – Selliste kaupade ühendusesisene soetamine, millele järgneb nende tarnimine – Artikkel 141 – Maksuvabastus – Kolmnurktehing – Lihtsustamismeetmed – Artikkel 265 – Koondaruande muutmine

Kohtuasjas C-580/16,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Verwaltungsgerichtshofi (Austria kõrgeim halduskohus) 19. oktoobri 2016. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 17. novembril 2016, menetluses

Firma Hans Bühler KG

versus

Finanzamt de Graz-Stadt,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

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

kohtujurist: Y. Bot,

kohtusekretär: ametnik R. Schiano,

arvestades kirjalikku menetlust ja 11. oktoobri 2017. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Firma Hans Bühler KG, esindaja: *Rechtsanwalt* P. Schulte,

– Austria valitsus, esindajad: G. Eberhard, F. Koppensteiner ja S. Pfeiffer,

– Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja B.-R. Killmann,

olles 30. novembri 2017. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: saksa.

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“) (muudetud nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL (ELT 2010, L 189, lk 1)), artikli 141 punkti c ja artikleid 42 ja 265 koostoimes käibemaksudirektiivi artikli 41 esimese lõiguga ning artiklitega 197 ja 263.

2 Eelotsusetaotlus esitati kohtuvaidluses, mille pooled on Firma Hans Bühler KG ja Finanzamt Graz-Stadt (Grazi linna maksukeskus, Austria) ning mis puudutab käibemaksu tasumist ajavahemikus 2012. aasta oktoobrist kuni 2013. aasta märtsini tehtud tehingutelt.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi põhjendustes 10 ja 38 on märgitud:

„(10) Nimetatud üleminekuperioodil tuleb nende maksukohustuslaste, kes ei ole maksukohustusest vabastatud, sooritatud ühendusesiseseid tehinguid maksustada sihtkohaliikmesriikides nende liikmesriikide maksumäärade ja tingimuste kohaselt.

[…]

(38) Sisekorra kohaselt maksustatavate ühendusesiseste kaubatarnetega seotud tehingute jaoks, mis on üleminekuajal sooritatud maksukohustuslaste poolt, kelle tegevuskoht ei asu selle liikmesriigi territooriumil, kus kaubad ühendusesiseselt soetatakse (sealhulgas aheltehingud), on vaja ette näha kõikides liikmesriikides võrdset käsitlemist tagavad lihtsustamismeetmed. Selle saavutamiseks peaks ühtlustama sätted, mis käsitlevad maksustamise korda ja isikut, kes on nimetatud tehingute puhul kohustatud käibemaksu tasuma. Siiski tuleb selle korra alt põhimõtteliselt välja jätta kaubad, mis on tarneks ette nähtud jaemüügietapis.“

4 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti b alapunkt i sätestab:

„1. Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

[…]

b) kaupade ühendusesisene soetamine tasu eest liikmesriigi territooriumil:
   i) maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb, või mittemaksukohustuslasest juriidilise isiku poolt, kui müüja on maksukohustuslane ja tegutseb sellena ega saa väikeettevõtjatele artiklites 282–292 sätestatud maksuvabastust ning tema suhtes ei kohaldata artikli 33 ega artikli 36 sätteid“.

5 Käibemaksudirektiivi artikli 20 esimeses lõigus on ette nähtud:

„„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.“

6 Käibemaksudirektiivi artiklis 40 on sätestatud:

„Kaupade ühendusesisese soetamise koht on koht, kus kaubad asuvad soetajale lähetamise või veo lõpus.“

7 Käibemaksudirektiivi artiklis 41 on sätestatud:

„Ilma et see piiraks artikli 40 kohaldamist, loetakse artikli 2 lõike 1 punkt b alapunktis i nimetatud kaupade ühendusesisese soetamise kohaks selle liikmesriigi territoorium, kes väljastas käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, mille alusel soetaja kaubad soetas, kui soetaja ei tõenda, et soetamine on käibemaksuga maksustatud artikli 40 kohaselt.

Kui soetamine maksustatakse artikli 40 kohaselt käibemaksuga kaupade lähetamise või veo sihtliikmesriigis ning kaupu on eelnevalt maksustatud esimese lõigu kohaselt, siis vähendatakse vastavalt maksustatavat väärtust selles liikmesriigis, kus väljastati käibemaksukohustuslasena registreerimise number, mille alusel soetaja need kaubad soetas.“

8 Käibemaksudirektiivi artiklis 42 on sätestatud:

„Artikli 41 esimest lõiku ei kohaldata ja kaupade ühendusesisene soetamine loetakse artikli 40 kohaselt käibemaksuga maksustatuks, kui on täidetud järgmised tingimused:

a) kaupade soetaja tõendab, et ta on kaubad ühendusesiseselt soetanud järgneva tarne jaoks, mis toimus artikli 40 kohaselt kindlaksmääratud liikmesriigi territooriumil ning mille puhul vastavalt artiklile 197 on isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, määratud isik, kellele kaubad tarniti;

b) kaupade soetaja on täitnud artiklis 265 sätestatud koondaruande esitamisega seotud kohustused.“

9 Direktiivi artikkel 141 on sõnastatud järgmiselt:

„Liikmesriigid võtavad konkreetseid meetmeid tagamaks, et käibemaksu ei võeta kaupade ühendusesiseselt soetamiselt, mis on toimunud nende territooriumil kooskõlas artikliga 40 ja mille puhul on täidetud järgmised tingimused:

a) kaubad soetab maksukohustuslane, kelle registrijärgne asukoht ei ole selle liikmesriigi territooriumil, kuid kes on käibemaksukohustuslasena registreeritud teises liikmesriigis;

b) kaubad soetab samas liikmesriigis punktis a nimetatud maksukohustuslane nende kaupade järgneva tarne jaoks;

c) punktis a nimetatud maksukohustuslase poolt kõnealusel viisil soetatud kaubad lähetatakse või veetakse liikmesriigist, kus ta ei ole käibemaksukohustuslasena registreeritud, otse isikule, kellele ta järgneva tarne teeb;

d) isik, kellele järgnev tarne tehakse, on maksukohustuslane või juriidilisest isikust mittemaksukohustuslane, kes on asjasse puutuvas liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud;

e) punktis d nimetatud tarne saaja on vastavalt artiklile 197 määratud isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma tarnete osas, mida teeb maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole liikmesriigis, kus maks tasumisele kuulub.“

10 Käibemaksudirektiivi artiklis 197 on sätestatud:

„1. Käibemaksu tasub kaubatarnete saaja, kui on täidetud järgmised tingimused:

a) maksustatav tehing on artiklis 141 sätestatud tingimustel tehtud kaubatarne;

b) kaubatarne saaja on teine maksukohustuslane või mittemaksukohustuslasest juriidiline isik, kes on registreeritud käibemaksukohustuslasena liikmesriigis, kus kaupu tarnitakse;

c) selle maksukohustuslase väljastatud arve, kelle asukoht ei ole sihtliikmesriigis, on koostatud 3. peatüki 3.–5. jao kohaselt.

2. Liikmesriigid võivad kehtestada käesoleva artikli lõikest 1 erandi, kui vastavalt artiklile 204 on isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, määratud maksuesindaja."

11 Käibemaksudirektiivi artiklis 262 on sätestatud:

„Iga käibemaksukohustuslasena registreeritud maksukohustuslane esitab koondaruande, milles esitatakse järgmised andmed:

a) käibemaksukohustuslasena registreeritud soetajad, kellele ta on tarninud kaupu vastavalt artikli 138 lõikes 1 ja lõike 2 punktis c määratletud tingimustele;

b) käibemaksukohustuslasena registreeritud isikud, kellele ta on tarninud kaupu, mis olid talle endale tarnitud artiklis 42 nimetatud ühendusesisese soetusena;

c) maksukohustuslased ja käibemaksukohustuslasena registreeritud juriidilistest isikutest mittemaksukohustuslased, kellele ta on osutanud teenuseid, mis ei ole käibemaksust vabastatud liikmesriigis, kus tehing maksustatakse ja millelt teenuse saaja peab artikli 196 kohaselt maksu tasuma."

12 Käibemaksudirektiivi artiklis 263 on sätestatud:

„1. Koondaruanne koostatakse iga kvartali kohta liikmesriikide määratava aja jooksul ja nende kehtestatud korras.

[…]"

13 Direktiivi artiklis 265 on sätestatud:

„1. Artiklis 42 nimetatud kaupade ühendusesisese soetamise puhul märgib maksukohustuslane, kes on käibemaksukohustuslasena registreeritud selles liikmesriigis, mis andis talle soetamisel kasutatud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, koondaruandes selgelt:

a) kõnealuses liikmesriigis antud käibemaksuregistri numbri, mille alusel ta soetas kaubad ja tegi järgneva kaubatarne;

b) maksukohustuslase poolt tehtud järgneva tarne saajale liikmesriigis, kus on kaupade lähetamise või veo sihtkoht, antud käibemaksuregistri numbri;

c) maksukohustuslase poolt kaupade lähetamise või veo sihtliikmesriigis tehtud tarnete käibemaksuta koguväärtus iga järgneva tarne kohta.

2. Lõike 1 punktis c nimetatud summad deklareeritakse artikli 263 lõigete 1 kuni 1b kohaselt kindlaks määratud esitamisperioodi kohta, mille jooksul maks muutus sissenõutavaks.“

Austria õigus

14 23. augusti 1994. aasta käibemaksuseaduse lisa (siseturg) (Umsatzsteuergesetz 1994 Anhang (Binnenmarkt); *BGBl.* 663/1994, edaspidi „UStG 1994“) § 3 lõikes 8 on sätestatud:

„Kaupade ühendusesisene soetamine toimub selle liikmesriigi territooriumil, kus kaubad asuvad nende veo või lähetamise lõpus. Kui soetaja teeb tarnijaga tehinguid sellise käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri alusel, mille on talle väljastanud muu liikmesriik, siis loetakse, et kaupade ühendusesisene soetamine toimus selle liikmesriigi territooriumil, kuni soetaja tõendab, et soetamine on käibemaksuga maksustatud esimeses lauses nimetatud liikmesriigis. Tõendatuse korral kohaldatakse § 16 *mutatis mutandis*.“

15 UStG 1994 sätestas 2012. aastal kehtinud redaktsiooni (*BGBl.* I, 34/2010) §-s 25 „Kolmnurktehingud“:

„Mõiste

(1) Kolmnurktehinguga on tegemist siis, kui kolme eri liikmesriigi kolm ettevõtjat teevad sama kaupa puudutavad tehingud, kõnealune kaup toimetatakse esimeselt tarnijalt otse viimasele soetajale ja lõikes 3 nimetatud tingimused on täidetud. See kehtib ka juhul, kui viimane soetaja on juriidiline isik, kes ei ole ettevõtja või kes ei soeta kaupa oma majandustegevuseks.

Kaupade ühendusesisese soetamise koht kolmnurktehingu puhul

(2) Kaupade ühendusesisese soetamise puhul § 3 lõike 8 teise lause tähenduses lähtutakse sellest, et see on käibemaksuga maksustatud, kui ettevõtja (soetaja) tõendab, et tegemist on kolmnurktehinguga ja ta on täitnud oma deklareerimiskohustuse vastavalt lõikele 6. Kui ettevõtja jätab oma deklareerimiskohustuse täitmata, keeldutakse tagantjärele maksuvabastuse andmisest.

Maksuvabastus kaupade ühendusesisese soetamise korral

(3) Kaupade ühendusesisene soetamine on käibemaksu tasumisest vabastatud järgmistel tingimustel:

a) ettevõtja (soetaja) elu- või asukoht ei ole Austrias, kuid ta on siiski [liidu] territooriumil käibemaksukohustuslasena registreeritud;

b) kaubad soetab Austrias asuv ettevõtja (soetaja) nende järgnevaks tarnimiseks ettevõtjale või juriidilisele isikule, kes on Austrias käibemaksukohustuslasena registreeritud;

c) soetatud kaubad pärinevad muust liikmesriigist kui see liikmesriik, kus ettevõtja (soetaja) on käibemaksukohustuslasena registreeritud;

d) soetatud kaupade käsutusõigus läheb esimeselt ettevõtjalt või esimeselt soetajalt vahetult üle viimasele soetajale (saaja);

e) käibemaksu tasumise eest vastutab vastavalt lõikele 5 kauba saaja.

Arve väljastamine kauba soetaja poolt

(4) Arvel peab lõikes 3 sätestatud maksuvabastuse kohaldamise korral olema esitatud järgmine lisateave:

– selge viide sellele, et tegemist on ühendusesisese kolmnurktehinguga ja et maksu tasumise eest vastutab viimane soetaja;

– käibemaksukohustuslasena registreerimise number, mille alusel ettevõtja (soetaja) kauba ühendusesiseselt soetas ja sellele järgneva tarne tegi, ning

– tarne saaja käibemaksukohustuslasena registreerimise number.

Maksu tasumise eest vastutav isik

(5) Kolmnurktehingu puhul vastutab maksu tasumise eest käibemaksuga maksustatava tarne saaja, kui kauba soetaja väljastatud arve on kooskõlas lõikega 4.

Kauba soetaja kohustused

(6) Selleks et täita oma deklareerimiskohustust lõike 2 tähenduses, peab ettevõtja esitama koondaruandes järgmise teabe:

– Austria käibemaksukohustuslasena registreerimise number, mille alusel ettevõtja kauba ühendusesiseselt soetas ja sellele järgneva tarne tegi;

– ettevõtja tehtud järgneva tarne saaja käibemaksukohustuslasena registreerimise number liikmesriigis, kus on kaubasaadetise või -veo sihtkoht;

– iga üksiku kaubasaaja puhul nende tasude kogusumma, mis tuleb maksta sel viisil ettevõtja poolt kaubasaadetise või -veo sihtliikmesriigis tehtud tarnete eest. Need summad esitatakse iga kvartali kohta, mille jooksul käibemaks muutus sissenõutavaks.

Tarne saaja kohustused

(7) Maksu arvutamisel vastavalt §-le 20 lisatakse kindlaksmääratud summale lõike 5 kohaselt tasumisele kuuluv summa.“

16 Alates 1. jaanuarist 2013 hakati kohaldama selle paragrahvi lõike 4 muudatust, mis sõnastati ümber (väljaandes *BGBl*. I nr 112/2012 avaldatud redaktsioonis) järgmiselt:

„Arve väljastamine kauba soetaja poolt

(4) Arve väljastatakse vastavalt selle liikmesriigi õigusnormidele, kus soetaja teostab oma majandustegevust. Kui tarne tehakse soetaja püsiva tegevuskoha kaudu, kohaldatakse selle liikmesriigi õigusnorme, kus asub see püsiv tegevuskoht. Kui teenuse saaja, kellele läheb üle maksu tasumise kohustus, koostab kreeditarve, väljastatakse arve vastavalt selle liikmesriigi õigusnormidele, kus tarne tehakse.

Kui arve väljastamisel kohaldatakse käesoleva föderaalseaduse sätteid, peab arvel olema esitatud järgmine lisateave:

– selge viide sellele, et tegemist on ühendusesisese kolmnurktehinguga ja et maksu tasumise eest vastutab viimane soetaja;

– käibemaksukohustuslasena registreerimise number, mille all ettevõtja (soetaja) kauba ühendusesiseselt soetas ja sellele järgneva tarne tegi, ning

– tarne saaja käibemaksukohustuslasena registreerimise number.“

17 Vastavalt UStG 1994 § 21 lõikele 3 tuleb koondaruanded esitada aruandeperioodile järgneva kalendrikuu lõpuks.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

18 Usaldusühingul Firma Hans Bühler, mis asub Saksamaal ja on Saksamaal käibemaksukohustuslasena registreeritud, on selles liikmesriigis tootmis- ja kauplemisüksus. Alates 2012. aasta oktoobrist kuni 2013. aasta märtsini oli ta käibemaksukohustuslasena registreeritud ka Austrias, kus ta kavatses asutada püsiva tegevuskoha.

19 Nimetatud ajavahemikul kasutas Firma Hans Bühler Austria käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit ainult seoses tehingutega, mis teostati järgmiselt: ta ostis Saksamaal asuvatelt tarnijatelt tooteid ja müüs need seejärel Tšehhi Vabariigis asuvale ja seal käibemaksukohustuslasena registreeritud kliendile. Saksa tarnijad lähetasid need tooted otse Tšehhis asuvale lõppsoetajale.

20 Saksa tarnijad märkisid Firma Hans Bühlerile esitatud arvetele tema Austria käibemaksukohustuslase numbri ja enda Saksa käibemaksukohustuslase numbri. Firma Hans Bühler omakorda saatis lõppsoetajale arved, millele ta märkis enda Austria käibemaksukohustuslase numbri ja oma kliendi Tšehhi käibemaksukohustuslase numbri. Lisaks oli arvetel täpsustatud, et tehingud on „ühendusesisesed kolmnurktehingud“ ja et käibemaksu peab seega tasuma lõppsoetaja.

21 Firma Hans Bühler esitas 8. veebruaril 2013 Austria maksuhaldurile koondaruanded ajavahemiku kohta 2012. aasta oktoobrist kuni 2013. aasta jaanuarini, milles ta näitas ära oma Austria käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri ja lõppsoetaja Tšehhi käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri. Välja „kolmnurktehingud“ jättis ta tühjaks. Firma Hans Bühler parandas oma koondaruandeid alles 10. aprillil 2013, märkides, et deklareeritud tehingud kuulusid kolmnurktehingute hulka. Samal kuupäeval esitas ta koondaruanded ka 2013. aasta veebruari ja märtsi kohta.

22 Grazi linna maksukeskus leidis, et Firma Hans Bühleri deklareeritud tehingud on „ebaõnnestunud kolmnurktehingud“, kuna see maksukohustuslane ei olnud täitnud oma deklareerimise erikohustusi ega tõendanud, et tehing oli Tšehhi Vabariigis lõppsoetamise etapis tõesti käibemaksuga maksustatud. Grazi linna maksukeskus leidis ka, et ehkki ühendusesisesed soetamised toimusid Tšehhi Vabariigis, võis neid lugeda ka Austrias tehtuks, sest Firma Hans Bühler oli kasutanud Austria käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit. Seetõttu otsustas Grazi linna maksukeskus Firma Hans Bühleri tehtud ühendusesisesed soetused käibemaksuga maksustada.

23 Firma Hans Bühler vaidlustas selle otsuse Bundesfinanzgerichtis (föderaalne maksukohus, Austria), kes jättis tema kaebuse rahuldamata. Kohus oli seisukohal, et selleks, et välja selgitada, kas Firma Hans Bühleril oli õigus oma ühendusesiseste soetuste puhul käibemaksuvabastusele, oli vaja, et ta täidaks oma deklareerimise erikohustusi. Märget kolmnurktehingute kohta esialgsetes koondaruannetes ajavahemiku kohta 2012. aasta oktoobrist kuni 2013. aasta jaanuarini aga ei olnud. See asjaolu jättis ta seega ilma õigusest maksuvabastusele UStG 1994 § 25 lõike 2 alusel. Bundesfinanzgericht (föderaalne maksukohus, Austria) leidis lisaks, et Firma Hans Bühleri Austria käibemaksukohustuslasena registreerimise number ei olnud 10. aprillil 2013 enam kehtiv ning seetõttu ei olnud ta täitnud deklareerimiskohustusi ka 2013. aasta veebruaris ja märtsis tehtud tehingutega seoses.

24 Firma Hans Bühler esitas Bundesfinanzgerichti (föderaalne maksukohus, Austria) otsuse peale kassatsioonkaebuse Verwaltungsgerichtshofile (Austria kõrgeim halduskohus). Viimati nimetatud kohus väljendab kahtlust selle kohta, kuidas Grazi linna maksukeskus ja Bundesfinanzgericht (föderaalne maksukohus, Austria) on hinnanud kõnealuste tehingute maksustamist.

25 Neil asjaoludel otsustas Verwaltungsgerichtshof (Austria kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 141 punkti c – millest vastavalt [käibemaksudirektiivi] artiklile 42 (koosmõjus artikliga 197) sõltub [käibemaksudirektiivi] artikli 41 esimese lõigu kohaldamatus – tuleb tõlgendada nii, et selles sätestatud tingimus ei ole täidetud, kui maksukohustuslane asub ja on käibemaksukohustuslasena registreeritud liikmesriigis, kust kaubad lähetatakse või veetakse, ja seda ka juhul, kui maksukohustuslane kasutab kaupade ühendusesiseseks soetamiseks käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, mille on väljastanud muu liikmesriik?

2. Kas [käibemaksudirektiivi] artikleid 42 ja 265 koosmõjus artikliga 263 tuleb tõlgendada nii, et [käibemaksudirektiivi] artikli 41 esimest lõiku ei kohaldata üksnes siis, kui koondaruanne esitatakse õigel ajal?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

26 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub esimese küsimusega sisuliselt selgitada, kas käibemaksudirektiivi artikli 141 punkti c tuleb tõlgendada nii, et selles sätestatud tingimus ei ole täidetud, kui maksukohustuslane asub ja on käibemaksukohustuslasena registreeritud liikmesriigis, kust kaubad lähetatakse või veetakse, ja seda ka juhul, kui maksukohustuslane kasutab kaupade ühendusesiseseks soetamiseks käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, mille on väljastanud muu liikmesriik.

27 Käibemaksudirektiivi artikkel 141 näeb ette erandi selle direktiivi artikli 2 lõike 1 punktis b sätestatud reeglist, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga kaupade ühendusesisene soetamine tasu eest liikmesriigi territooriumil.

28 Artikkel 141 nimelt kehtestab kumulatiivsed tingimused, mille kohaselt võtavad liikmesriigid konkreetseid meetmeid tagamaks, et käibemaksu ei võeta kaupade ühendusesiseselt soetamiselt, mis on toimunud nende territooriumil kooskõlas artikliga 40, see tähendab kui asjaomane liikmesriik on see, kuhu kaubad ühendusesiseselt lähetatakse või veetakse.

29 Nende tingimuste hulgas nõuab käibemaksudirektiivi artikli 141 punkt a, et kaubad soetaks maksukohustuslane, kelle registrijärgne asukoht ei ole ühendusesisese lähetamise või vedamise sihtliikmesriigis, kuid kes on käibemaksukohustuslasena registreeritud teises liikmesriigis.

30 Käibemaksudirektiivi artikli 141 punkt b lisab, et kaubad peab soetama samas liikmesriigis punktis a nimetatud maksukohustuslane nende kaupade järgneva tarne jaoks.

31 Käibemaksudirektiivi artikli 141 punkti c kohaselt – mis on selle artikli ainus säte, mida eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimused puudutavad – on nõutav, et ühendusesiseselt soetatud kaubad lähetatakse või veetakse liikmesriigist, kus maksukohustuslane ei ole käibemaksukohustuslasena registreeritud, otse isikule, kellele ta järgneva tarne teeb.

32 Viimati nimetatud säte kehtestab ühendusesisese veo lähteliikmesriigiga seotud tingimuse selleks, et ühendusesisese soetamise suhtes saaks rakendada käibemaksudirektiivi artiklis 141 sätestatud lihtsustamismeedet.

33 Väljakujunenud kohtupraktikast lähtudes tuleb liidu õigusnormi tõlgendamisel arvestada mitte üksnes sätte sõnastust, vaid ka konteksti ning selle õigusaktiga taotletavaid eesmärke, mille osaks säte on (vt selle kohta 19. septembri 2000. aasta kohtuotsus Saksamaa *vs*. komisjon, C-156/98, EU:C:2000:467, punkt 50, ja 26. juuli 2017. aasta kohtuotsus Jafari, C-646/16, EU:C:2017:586, punkt 73).

34 Seetõttu võiks ainuüksi käibemaksudirektiivi artikli 141 punkti c põhjal arvata, et kui põhikohtuasjas kõnealuseid kaupu lähetati Saksamaalt Tšehhi Vabariiki ja kui Firma Hans Bühleril oli Saksa käibemaksukohustuslase number, siis tuleks talle käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest keelduda.

35 Ent nagu Euroopa Komisjon oma kirjalikes seisukohtades märkis, nähtub käibemaksudirektiivi artikli 141 punkti c kontekstist ja selle direktiivi eesmärkidest, et viidatud sättes ette nähtud tingimus määrab soetaja tehtava konkreetse soetuse puhuks liikmesriigi, kus soetaja ei ole käibemaksukohustuslasena registreeritud.

36 Sellega seoses tuleb käibemaksudirektiivi artikli 141 punkti c teiste selle direktiivi sätete kontekstis mõista esiteks lähtudes asjaolust, et kui veo lähteliikmesriik oleks sama kui liikmesriik, kus soetaja on veetavate kaupade soetamise jaoks käibemaksukohustuslasena registreeritud, tähendaks see, et antud tehing toimub selles liikmesriigis ning et seda ei saaks käsitada „ühendusesisese tehinguna“ käibemaksudirektiivi artikli 20 esimese lõigu tähenduses. Sellisel juhul ei ole käibemaksudirektiivi artikkel 141, mis käsitleb ühendusesiseseid soetamisi, kohaldatav.

37 Teiseks, nagu ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 70 välja tõi, tuleb käibemaksudirektiivi artikli 141 punkti c tõlgendada koosmõjus selle direktiivi artiklitega 42 ja 265, mis täpsustavad ja täiendavad käibemaksudirektiivi artiklis 141 ette nähtud lihtsustamismeetmete kohaldamise tingimusi. Siinkohal tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikkel 265 puudutab liikmesriiki, mis andis soetajale soetamisel kasutatud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri.

38 Sellest tuleneb, et kui soetaja on käibemaksukohustuslasena registreeritud mitmes liikmesriigis, siis tuleb selle hindamisel, kas käibemaksudirektiivi artikli 141 punktis c ette nähtud tingimus on täidetud, arvesse võtta üksnes ühendusesisesel soetamisel kasutatud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit.

39 See tõlgendus on käibemaksudirektiiviga, täpsemalt aga selle direktiivi artiklites 42, 141, 197 ja 265 sätestatud lihtsustamismeetmega ette nähtud eesmärkidega kooskõlas. Esiteks, ühendusesisesele kaubandusele kohaldatava käibemaksu üleminekukord, 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), näeb ette viia maksutulu üle liikmesriiki, kus toimub tarnitud kauba lõpptarbimine (vt selle kohta 14. juuni 2017. aasta kohtuotsus Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

40 Teiseks, käibemaksudirektiivi põhjendusest 38 nähtub, et sisekorra kohaselt maksustatavate ühendusesiseste kaubatarnetega seotud tehingute jaoks, mis on üleminekuajal sooritatud maksukohustuslaste poolt, kelle tegevuskoht ei asu selle liikmesriigi territooriumil, kus kaubad ühendusesiseselt soetatakse (sealhulgas aheltehingud), on vaja ette näha kõikides liikmesriikides võrdset käsitlemist tagavad lihtsustamismeetmed.

41 Käibemaksudirektiivi artikli 141 eesmärk, nagu nähtub ka kohtujuristi ettepaneku punktist 57, on vältida seda, et vahendajast ettevõtja peab täitma käibemaksukohustuslasena registreerimise ja deklareerimise kohustusi kaupade sihtliikmesriigis pärast artiklis 141 määratletud tehingute tegemist.

42 Seda silmas pidades ei saa keelduda käibemaksudirektiivi artiklitega 42, 141, 197 ja 265 kehtestatud lihtsustamismeetmete kohaldamisest maksukohustuslase suhtes, kes teeb soetuse käibemaksudirektiivi artiklis 141 ette nähtud tingimustel, pelgalt seetõttu, et see maksukohustuslane on käibemaksukohustuslasena registreeritud ka ühendusesisese lähetamise või veo lähteliikmesriigis. Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 72 märkis, põhjustaks selline keeld maksukohustuslaste märkimisväärse erineva kohtlemise ja piiraks põhjendamatult majandustegevusega tegelemist käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrite alusel.

43 Eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 141 punkti c tuleb tõlgendada nii, et selles sätestatud tingimus on täidetud, kui maksukohustuslane asub ja on käibemaksukohustuslasena registreeritud liikmesriigis, kust kaubad lähetatakse või veetakse, kuid kui maksukohustuslane kasutab kaupade ühendusesiseseks soetamiseks käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, mille on väljastanud muu liikmesriik.

Teine küsimus

44 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma teise küsimusega sisuliselt selgitada, kas käibemaksudirektiivi artikleid 42 ja 265 koosmõjus artikliga 263 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus, kui liikmesriigi maksuhaldur kohaldab käibemaksudirektiivi artikli 41 esimest lõiku pelgalt põhjusel, et selles liikmesriigis registreeritud käibemaksukohustuslane ei esita ühendusesisese soetuse raames, mis on tehtud liikmesriigi territooriumil järgneva tarne huvides, käibemaksudirektiivi artiklis 265 ette nähtud koondaruannet õigel ajal.

45 Tuleb meenutada, et erandina käibemaksudirektiivi artikli 41 esimesest lõigust, mis käsitleb liikmesriiki, kes väljastas käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, mille alusel tegi soetaja kõnealuse ühendusesisese soetuse, sätestab käibemaksudirektiivi artikkel 42, et ühendusesisene soetamine loetakse käibemaksuga maksustatuks ühendusesisese kaubaveo sihtliikmesriigis, kui on täidetud järgmised kaks kumulatiivset tingimust, mis on ette nähtud vastavalt artikli 42 punktides a ja b.

46 Vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 42 punktile a tuleb kaupade vahendajast soetajal tõendada, et ta on kaubad ühendusesiseselt soetanud järgneva tarne jaoks, mis toimus artikli 40 kohaselt kindlaksmääratud liikmesriigi territooriumil ning mille puhul vastavalt artiklile 197 on isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, määratud isik, kellele kaubad tarniti.

47 Käibemaksudirektiivi artikli 42 punkt b lisab teise tingimuse, mille kohaselt kaupade soetaja peab täitma artiklis 265 sätestatud koondaruande esitamisega seotud kohustused. Viimati nimetatud tingimus täpsustab sellise aheltehinguga, nagu on määratletud käibemaksudirektiivi artiklis 141, seotud konkreetset teavet, mida vahendaja peab andma selle liikmesriigi maksuhaldurile esitatavas koondaruandes, kes väljastas talle ühendusesisesel soetamisel kasutatud käibemaksukohustuslase numbri.

48 Käibemaksudirektiivi artikkel 263 näeb aga ette koondaruande esitamise tähtaegu käsitlevad normid.

49 Erinevalt sellest, mida Austria valitsus Euroopa Kohtus väitis, tuleb märkida, et samal ajal kui käibemaksudirektiivi artikli 42 punkt a täpsustab sisulise tingimuse, mis on nõutav, et põhikohtuasjas kõnealust soetust saaks lugeda käibemaksuga maksustatavaks vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 40, täpsustab selle direktiivi artikli 42 punkt b üksikasjalikud eeskirjad, mille alusel tuleb

esitada tõend maksustamise kohta ühendusesisese kaubaveo või lähetamise sihtliikmesriigis, viitega erikohustustele, mida soetaja peab koondaruande esitamisel täitma. Selliseid koondaruandega seotud kohustusi tuleb käsitada vormilistena.

50 Neutraalse maksustamise põhimõtte kohaselt ei või aga sellega, kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõne käibemaksudirektiivi artikli 42 punktis b sätestatud vormilise nõude, tema suhtes kaasneda selle direktiivi artikli 42 kohaldamata jätmist, kui nimetatud artikli 42 punktis a sätestatud sisulised nõuded on täidetud (vt analoogia alusel 27. septembri 2012. aasta kohtuotsus VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 46, ja 9. veebruari 2017. aasta kohtuotsus Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 36). Nimelt võib keeldumine kohaldada sel põhjusel käibemaksudirektiivi artiklit 42 kaasa tuua topeltmaksustamise, kuna vahendajast soetaja maksustataks samuti käibemaksudirektiivi artikli 41 lõike 1 alusel liikmesriigis, kes on talle väljastanud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, mida ta kasutas selleks tehinguks, samal ajal kui käibemaksudirektiivi artikli 141 punkti e ja artikli 197 alusel maksustataks ka lõppsoetaja. Selle kohta tuleb lisada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on käibemaksudirektiivi artiklite 41 ja 42 eesmärk tagada, et asjaomane ühendusesisene soetamine maksustatakse käibemaksuga lõppsoetaja tasandil ja samas hoida ära selle tehingu topeltmaksustamine (vt selle kohta 22. aprilli 2010. aasta kohtuotsus X ja fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 ja C-539/08, EU:C:2010:217, punkt 35).

51 Eelnevast tuleneb, et käibemaksudirektiivi artiklit 42 kohaldatakse siis, kui sisulised tingimused on täidetud. Sellega seoses on oluline asjaolu, et soetaja käibemaksukohustuslasena registreerimise number on tehingute ajal kehtiv. Küll aga ei ole tähtsust asjaolul, et see number ei ole koondaruande esitamise kuupäeval enam kehtiv.

52 Igal juhul ei või liikmesriik – ilma, et see läheks kaugemale sellest, mis on rangelt vajalik maksude nõuetekohase kogumise tagamiseks - näha ette võimalust parandada kolmnurktehinguid puudutavaid koondaruandeid, kuid jätta selle paranduse mõjuta, keeldudes vahendajale käibemaksudirektiivi artiklit 42 tagantjärele kohaldamisest, isegi kui vahendaja esitab tõendi, et sisulised tingimused on täidetud. Liikmesriigid võivad sellegipoolest, selleks et karistada vorminõuete täitmata jätmise eest, ette näha muid sanktsioone kui käibemaksudirektiivi artikli 42 kohaldamisest keeldumine, näiteks trahvi või rahalise karistuse määramine, mis vastab rikkumise raskusastmele (vt analoogia alusel 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 42).

53 Eelotsusetaotlusest nähtub aga, et esialgsed koondaruanded ajavahemiku kohta 2012. aasta oktoobrist kuni 2012. aasta detsembrini olid küll täidetud, kuid need esitati hilinenult 8. veebruaril 2013. Grazi linna maksukeskus leidis veel, et Firma Hans Bühler ei täitnud deklareerimiskohustust 2013. aasta veebruari ja märtsi kohta, kuivõrd selle äriühingu käibemaksukohustuslasena registreerimise number ei olnud nimetatud ajavahemikus tehtud tehinguid puudutavate koondaruannete esitamise kuupäeval enam kehtiv.

54 Viimati nimetatud ajavahemikuga seoses tuleb märkida, et pelgalt asjaolu, et Firma Hans Bühleri käibemaksukohustuslasena registreerimise number ei olnud põhikohtuasjas kõnealuste koondaruannete esitamise kuupäeval enam kehtiv, ei saa pidada selliseks, mille tõttu on rikutud käibemaksudirektiivi artiklit 265. See säte nimelt ei nõua, et maksukohustuslasele antud käibemaksukohustuslasena registreerimise number oleks koondaruande esitamise kuupäeval endiselt kehtiv. Sama sätte sõnastuse järgi tuleb koondaruandes märkida see käibemaksukohustuslasena registreerimise number, mille alusel maksukohustuslane „soetas“ ühendusesiseselt asjaomased kaubad, mitte number, mis tal oli koondaruande esitamise kuupäeval.

55 Mis puudutab koondaruandeid, mis on esitatud hilinenult, siis nõuab neutraalse maksustamise põhimõte, et käibemaksudirektiivi artiklit 42 saab kohaldada, kui käibemaksudirektiivi artikli 42 punktis a esitatud sisulised tingimused on täidetud, isegi kui sama direktiivi artikli 42 punktis b ette

nähtud vormiline tingimus ei olnud õigel ajal täidetud. Järelikult ei saa liikmesriigi maksuhaldur üldjuhul maksustada ühendusesisest soetamist üksnes põhjusel, et soetaja ei ole oma tehingu kohta õigel ajal esitanud nõuetekohaselt täidetud koondaruannet.

56 Tuleb siiski lisada, nagu ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 91 märkis, et on kaks olukorda, mil vorminõude täitmata jätmisega võib põhjendada käibemaksudirektiivi artikli 42 kohaldamata jätmist (vt analoogia alusel 20. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, punktid 43, 44 ja 46).

57 Esiteks võib vorminõude rikkumine viia käibemaksudirektiivi artikli 42 kohaldamisest keeldumiseni siis, kui maksukohustuslane on tahtlikult osalenud maksudest kõrvalehoidumises, mis on ohustanud ühise käibemaksusüsteemi nõuetekohast toimimist (vt analoogia alusel 9. veebruari 2017. aasta kohtuotsus Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).

58 Põhikohtuasjas ei anna ükski kohtutoimikus sisalduvatest tõenditest alust eeldada, et Firma Hans Bühler oli seotud maksudest kõrvalehoidumisega.

59 Teiseks võib vorminõude rikkumine põhjendada käibemaksudirektiivi artikli 42 kohaldamisest keeldumist, kui nimetatud rikkumise tõttu on takistatud vajaliku tõendi esitamine selle kohta, et sisulised nõuded on täidetud (vt analoogia alusel 9. veebruari 2017. aasta kohtuotsus Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

60 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb kontrollida, kas asjaolu, et esialgsed koondaruanded ajavahemiku kohta 2012. aasta oktoobrist kuni 2012. aasta detsembrini olid esitatud hilinenult, võib takistada vajaliku tõendi esitamist selle kohta, et sisulised nõuded on täidetud.

61 Eelnevat arvesse võttes tuleb teisele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikleid 42 ja 265 koosmõjus artikliga 263 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus, kui liikmesriigi maksuhaldur kohaldab käibemaksudirektiivi artikli 41 esimest lõiku pelgalt põhjusel, et selles liikmesriigis registreeritud käibemaksukohustuslane ei esita ühendusesisese soetuse raames, mis on tehtud liikmesriigi territooriumil järgneva tarne huvides, käibemaksudirektiivi artiklis 265 ette nähtud koondaruannet õigel ajal.

Kohtukulud

62 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 (neljas koda) otsustab:

1. **Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, (muudetud nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL) artikli 141 punkti c tuleb tõlgendada nii, et selles sätestatud tingimus on täidetud, kui maksukohustuslane asub ja on käibemaksukohustuslasena registreeritud liikmesriigis, kust kaubad lähetatakse või veetakse, kuid kui maksukohustuslane kasutab kaupade ühendusesiseseks soetamiseks käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, mille on väljastanud muu liikmesriik.**

2. **Direktiivi 2006/112 (muudetud direktiiviga 2010/45) artikleid 42 ja 265 koosmõjus direktiivi 2006/112 (muudetud direktiiviga 2010/45) artikliga 263 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus, kui liikmesriigi maksuhaldur kohaldab direktiivi 2006/112 (muudetud direktiiviga 2010/45) artikli 41 esimest lõiku pelgalt põhjusel, et selles liikmesriigis**

registreeritud käibemaksukohustuslane ei esita ühendusesisese soetuse raames, mis on tehtud liikmesriigi territooriumil järgneva tarne huvides, direktiivi 2006/112 (muudetud direktiiviga 2010/45) artiklis 265 ette nähtud koondaruannet õigel ajal.

Allkirjad