Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

20. oktoober 2016*

Eelotsusetaotlus — Maksustamine — Käibemaks — Kuues direktiiv — Artikli 28c A-osa punktid a ja d — Kauba toimetamine Euroopa Liidu territooriumil — Õigus maksuvabastusele — Sihtliikmesriigi antud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri esitamise kohustuse täitmata jätmine — Maksudest kõrvalehoidumise eeldamise konkreetse aluse puudumine — Maksuvabastuse kohaldamisest keeldumine — Lubatavus

Kohtuasjas C-24/15,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Finanzgericht Müncheni (Müncheni maksukohus, Saksamaa) 4. detsembri 2014. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 21. jaanuaril 2015, menetluses

Josef Plöckl

versus

Finanzamt Schrobenhausen,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

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

kohtujurist: H. Saugmandsgaard Øe,

kohtusekretär: ametnik K. Malacek,

arvestades kirjalikus menetluses ja 20. jaanuari 2016. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— Finanzamt Schrobenhausen, esindajad: K. Ostermeier, H. Marhofer-Ferlan ja D. Scherer,

— Saksamaa valitsus, esindaja: T. Henze,

— Kreeka valitsus, esindajad: K. Nasopoulou ja S. Lekkou,

— Portugali valitsus, esindajad: L. Inez Fernandes, A. Cunha ja R. Campos Laires,

— Euroopa Komisjon, esindajad: M. Wasmeier ja M. Owsiany-Hornung,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

olles 6. aprilli 2016. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) (muudetud nõukogu 12. detsembri 2005. aasta direktiiviga 2005/92/EÜ (ELT 2005, L 345, lk 19) (edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 22 lõiget 8 kuuenda direktiivi artiklist 28h tulenevas redaktsioonis ning selle direktiivi artikli 28c A-osa punkti a esimest lõiku ja punkti d.

2 Taotlus on esitatud Josef Plöckli ja Finanzamt Schrobenhauseni (Schrobenhauseni maksuhaldur, Saksamaa, edaspidi „maksuhaldur“) vahelises kohtuvaidluses, mis tekkis viimase keeldumise tõttu vabastada käibemaksust J. Plöckli ettevõttele kuuluva sõiduki toimetamine 2006. aastal Saksamaalt Hispaaniasse.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Kuuenda direktiivi artikli 2 lõike 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

4 Kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 1 kohaselt on maksukohustuslane iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

5 Kuuenda direktiivi artikli 5 lõikes 1 on mõiste „kaubatarne“ määratletud kui materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.

6 Kuuenda direktiivi artikli 22 lõige 8 selle direktiivi artiklist 28h tulenevas redaktsioonis sätestab:

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

[…]“

7 Kuuenda direktiivi artikli 28a lõige 5 näeb ette:

„Kaubatarneks tasu eest loetakse järgmised tarned:

b) kauba toimetamine maksukohustuslase poolt oma ettevõttest teise liikmesriiki.

Teise liikmesriiki toimetatuks loetakse: igasugune materiaalne vara, mille maksukohustuslane või tema nimel tegutsev isik lähetab või veab ühenduse territooriumil väljapoole artiklis 3 määratletud territooriumi oma ettevõtte vajadusteks, välja arvatud järgmised tehingud:

[…]“.

8 Kuuenda direktiivi artikli 28c A-osa punkti a esimene lõik ja punkt d on sõnastatud järgmiselt:

„Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

a) kaubatarned, nagu on määratletud artiklis 5 ja artikli 28a lõike 5 punktis a, mille müüja või müüja nimel tegutsev isik või kauba omandaja lähetab või veab ühenduse territooriumil väljapoole artiklis 3 nimetatud territooriumi teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule, kes sellena tegutseb, muus liikmesriigis kui kauba lähetamise või veo lähteliikmesriik.

[…]

d) artikli 28a lõike 5 punktis b määratletud kaubatarne, millele kohaldatakse eespool sätestatud maksuvabastust, kui need on sooritatud teise maksukohustuslase nimel.“

Saksa õigus

9 Käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz) põhikohtuasja asjaolude esinemise ajal kehtiva redaktsiooni (edaspidi „UStG“) § 3 lõige 1a näeb ette:

„Kaubatarneks tasu eest loetakse ettevõtja poolt tema vara hulka kuuluva kauba riigist mujale ühenduse territooriumile toimetamist oma ettevõtluse tarbeks, kui kaupa ei viida teise liikmesriiki vaid ajutiseks kasutamiseks, seda ka juhul, kui ettevõtja on kauba riiki importinud. Ettevõtjat loetakse tarnijaks.“

10 UStG § 4 punkti 1 alapunkti b kohaselt on ühendusesisesed tarned maksuvabad.

11 UStG §-s 6a on ühendusesisene tarne määratletud järgmiselt:

„[…]

2. Ühendusesiseseks tarneks loetakse ka kauba teise liikmesriiki toimetamist ([UStG] § 3 lõige 1a).

3. Lõigetes 1 ja 2 sätestatud tingimuste täitmist tõendab ettevõtja. […]“.

12 Käibemaksuseaduse rakendamismääruse (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung) põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal kehtiva redaktsiooni § 17c lõigetes 1 ja 3 on sätestatud:

„1. Ühendusesiseste tarnete korral ([UStG] § 6a lõiked 1 ja 2) tõendab käesoleva määruse kohaldamisalasse kuuluv ettevõtja maksuvabastuse tingimuste täidetust raamatupidamisdokumentidega, märkides neile ostja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri. Tingimuste täidetus peab nähtuma üheti mõistetavalt raamatupidamisest ning olema hõlpsalt kontrollitav.

[…]

3. Tarnena käsitatava veo korral ([UStG] § 6a lõige 2) peab ettevõtja kirjalikult esitama järgmised andmed:

[…]

2) ettevõtja teises liikmesriigis asuva üksuse aadress ja käibemaksukohustuslasena registreerimise number;

[…]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

13 Ainuosanikust ettevõtja J. Plöckl soetas 2006. aastal uue auto ja arvas selle ettevõtte vara hulka. 20. oktoobril 2006 lähetas ta selle sõiduki Hispaanias asuvale edasimüüjale, et see müüdaks Hispaanias maha. Sõiduki lähetamist tõendab CMR-saateleht (saateleht, mis on koostatud Genfis 19. mail 1956 allkirjastatud rahvusvahelise kaupade autoveolepingu konventsiooni alusel, mida on muudetud 5. juuli 1978. aasta protokolliga). Sõiduk müüdi 11. juulil 2007 Hispaanias asuvale ettevõtjale.

14 J. Plöckl ei deklareerinud 2006. aastat puudutavas deklaratsioonis selle tehinguga seoses käivet. 2007. aasta deklaratsioonis märkis ta, et on teinud asjaomasele ettevõtjale käibemaksuvaba ühendusesisese tarne.

15 Maksuhaldur asus kohapealse revisjoni käigus seisukohale, et ühendusesisese tarne tingimused ei olnud täidetud ja et tegemist oli tarnega, mis kuulus Saksamaal 2007. aastal maksustamisele. Seetõttu väljastas ta 2007. aasta kohta muudetud käibemaksuteate.

16 Menetluses, mis seejärel Finanzgericht Münchenis (Müncheni maksukohus, Saksamaa) algatati, märkis kohus, et 2007. aastal asus sõiduk juba Hispaanias, mistõttu tühistas maksuhaldur muudetud maksuteate.

17 Tühistamise tulemusena parandas maksuhaldur 2006. aasta käibemaksu arvestust, leides, et sõiduki toimetamine 2006. aastal Hispaaniasse on käibemaksuga maksustatav, mitte maksuvaba, sest J. Plöckl ei teatanud Hispaanias antud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit ega esitanud seega käibemaksust vabastamiseks nõutavat raamatupidamisarvestuse tõendit.

18 J. Plöckl esitas selle otsuse peale eelotsusetaotluse esitanud kohtule kaebuse. See kohus on esiteks arvamusel, et tegemist ei olnud ühendusesisese tarnega, sest sõiduki Hispaaniasse toimetamise ja selles liikmesriigis müümise vahel puudub piisav ajaline ja sisuline seos, ning teiseks, et 2006. aastal toiminud ühendusesisest tarnet maksustatakse käibemaksuga UStG § 3 lõike 1a alusel.

19 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on tekkinud siiski küsimus, kas sõiduki toimetamine tuleb käibemaksust vabastada. Ta märgib, et kuna J. Plöckl ei võtnud kõiki asjakohaseid meetmeid, et esitada sihtliikmesriigi antud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, puudub konkreetne alus eeldada, et tegemist on maksudest kõrvalehoidumisega, ja ka maksuhaldur välistab sellise kõrvalehoidumise. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul J. Plöckl lihtsalt rikkus õigusnormi, kajastades toimetamist ja järgneva müügi tehingut ühendusesisese tarnena, ega esitanud maksuhaldurile vale deklaratsiooni.

20 Selles küsimuses viitab eelotsusetaotluse esitanud kohus 27. septembri 2012. aasta kohtuotsuse VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) punktile 58, millest nähtub, et ühendusesisese tarne käibemaksust vabastamisele võidakse kehtestada tingimus, et tarnija peab esitama omandaja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, välja arvatud juhul, kui ühendusesisese tarne käibemaksust vabastamisest on keeldutud üksnes seetõttu, et tarnija ei ole esitanud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, kui tarnijal ei ole, hoolimata heast usust ja vaatamata sellele, et ta on võtnud kõik meetmed, mida saab temalt mõistlikult nõuda, võimalik seda numbrit edastada, vaid ta esitab muud teavet, mis tõendab piisavalt, et omandaja on maksukohustuslane, kes asjaomase tehingu käigus sellena tegutseb.

21 Kohus on seisukohal, et Euroopa Kohtu selles kohtuotsuses järgitud põhjenduskäik on kohaldatav ka niisugusele ühendusesisesele teise liikmesriiki toimetamisele, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas, ning sellest on võimalik järeldada, et käesoleval juhtumil võib käibemaksuvabastuse kohaldamisest keelduda, kuna J. Plöckl ei ole võtnud kõiki asjakohaseid meetmeid, et esitada sihtliikmesriigi antud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit.

22 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib siiski, et selle kohtuotsuse punktis 52 leidis Euroopa Kohus, et on õiguspärane nõuda, et tarnija tegutseks heas usus ja rakendaks kõiki temast sõltuvaid meetmed, mida võib mõistlikult oodata, et tagada, et tehing, mille ta teostab, ei viiks tema osalemiseni maksudest kõrvalehoidumises. Ta on seega seisukohal, et maksukohustuslaselt saab asjakohaste meetmete võtmist nõuda vaid siis, kui on konkreetne alus eeldada maksudest kõrvalehoidumist.

23 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et kui puudub konkreetne alus eeldada maksudest kõrvalehoidumist, ei saa käibemaksuvabastuse kohaldamisest keelduda, kui selle vabastuse sisulised tingimused on täidetud, nagu on tema menetluses olevas kohtuasjas, sest käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri esitamine ei ole sisuline tingimus. Sellistel asjaoludel oleks keeldumine vastuolus neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtetega.

24 Finanzgericht München (Müncheni maksukohus) otsustas seetõttu menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 8 direktiivi artiklist 28h tulenevas redaktsioonis ning kuuenda direktiivi artikli 28c A-osa punkti a esimese lõigu ja punkti d kohaselt on liikmesriikidel õigus keelduda maksuvabastuse kohaldamisest ühendusesisesele tarnele (käesolevas asjas kauba ühendusesisene teise liikmesriiki toimetamine), kui tarnija ei ole küll võtnud kõiki meetmeid, et täita käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri esitamisel kehtivaid vorminõudeid, mida temalt võib mõistlikult nõuda, kuid puudub konkreetne alus eeldada maksudest kõrvalehoidumist, kaup on toimetatud teise liikmesriiki ja täidetud on ka muud maksuvabastuse kohaldamise tingimused?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

25 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma küsimuses sisuliselt selgitada, kas kuuenda direktiivi artikli 22 lõiget 8 direktiivi artiklist 28h tulenevas redaktsioonis ning selle direktiivi artikli 28c A-osa punkti a esimest lõiku ja punkti d tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus, kui päritoluliikmesriigi maksuhaldur keeldub käibemaksust vabastamast ühendusesisest teise liikmesriiki toimetamist põhjusel, et maksukohustuslane ei esitanud sihtliikmesriigis antud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, kui puudub konkreetne alus eeldada maksudest kõrvalehoidumist, kaup toimetati teise liikmesriiki ja teisedki käibemaksust vabastamise tingimused on täidetud.

26 Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 5 punkti a esimesele lõigule loetakse kaubatarneks tasu eest kauba toimetamine maksukohustuslase poolt oma ettevõttest teise liikmesriiki kui see, kus on selle ettevõtja asukoht. Selline toimetamine on seega kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 ja artikli 5 lõike 1 kohaselt käibemaksuga maksustatav tehing.

27 Tingimused, mis peavad olema täidetud, et kvalifitseerida tehing ühendusesiseseks teise liikmesriiki toimetamiseks kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 5 punkti b tähenduses, on ette nähtud selle sätte teises lõigus, mille kohaselt loetakse teise liikmesriiki toimetatuks igasugune materiaalne vara, mille maksukohustuslane või tema nimel tegutsev isik lähetab või veab Euroopa Liidu territooriumil väljapoole direktiivi artiklis 3 määratletud territooriumi oma ettevõtte vajadusteks, välja arvatud teatavad selles lõigus loetletud tehingud.

28 Kuuenda direktiivi artikli 28c A-osa punktist d nähtub, et niisugune ühendusesisene teise liikmesriiki toimetamine vabastatakse käibemaksust päritoluliikmesriigis, kuna sellele on kohaldatavad kuuenda direktiivi artikli 28c A-osa punktides a–c ette nähtud maksuvabastused, kui see on sooritatud teise maksukohustuslase nimel.

29 Sellest järeldub, et käibemaksust vabastamise kontekstis loetakse niisugust ühendusesisest teise liikmesriiki toimetamist, nagu on silmas peetud artikli 28a lõike 5 punktis b, ühendusesiseseks tarneks, mis on käibemaksust vabastatud kuuenda direktiivi artikli 28c A-osa punkti a esimese lõike alusel. Niisuguse ühendusesisese teise liikmesriiki toimetamise maksust vabastamise tingimused tulenevad esiteks sellest sättest, ilma et see peaks olema sooritanud teise maksukohustuslase nimel. Kauba peab seega maksukohustuslane või maksukohustuslase nimel tegutsev isik olema lähetanud või vedanud väljapoole direktiivi artiklis 3 nimetatud territooriumi, kuid liidu territooriumi piires, ning toimetamine peab olema sooritatud selle maksukohustuslase nimel või mittemaksukohustuslasest juriidilise isiku nimel, kes sellena tegutseb muus liikmesriigis kui kauba lähetamise või veo lähteliikmesriik.

30 Nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktides 59–61, peavad teiseks ühendusesisese teise liikmesriiki toimetamise käibemaksust vabastamiseks samuti olema täidetud sellise toimetamise sisulised tingimused, mis on ette nähtud kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 5 punkti b teises lõigus ja loetletud käesoleva kohtuotsuse punktis 27.

31 Samas tuleb märkida, et nagu täpsustatud selles sättes, eeldab kauba teise liikmesriiki toimetamine maksukohustuslase ettevõtte vajadusteks seda, et kaup toimetati teise liikmesriiki maksukohustuslase nimel, „kes sellena tegutseb“ kuuenda direktiivi artikli 28c A-osa punkti a esimese lõigu tähenduses. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tegutseb maksukohustuslane sellena siis, kui ta teeb tehinguid oma maksustatava tegevuse raames (vt selle kohta kohtuotsused, 27.9.2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 49, ja 8.11.2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, punkt 52).

32 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul tuleb põhikohtuasjas kõnealust tehingut lugeda ühendusesiseseks teise liikmesriiki toimetamiseks kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 5 punkti b tähenduses. Sellega seoses märgib kohus, et J. Plöckli soetatud sõiduk arvati tema Saksamaal asuva ettevõtte vara hulka ning lähetati seejärel Hispaaniasse, kus J. Plöckl jätkas selle kasutamist ettevõtluse eesmärgil.

33 Nagu nähtub ka eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud küsimuse sõnastusest, tuleneb sellest, et põhikohtuasjas kõnealuse toimetamise käibemaksust vabastamise tingimused olid täidetud. Maksuhaldur aga keeldus selle vabastuse andmisest põhjusel, et J. Plöckl ei esitanud talle Hispaania Kuningriigi poolt käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, nagu on nõutud põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal kehtinud redaktsioonis käibemaksuseaduse rakendamismääruse artikli 17c lõikes 3.

34 Euroopa Komisjon leidis oma kirjalikes seisukohtades, et ühendusesisese teise liikmesriiki toimetamise puhul on sihtliikmesriigi antud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri edastamise nõude eesmärk tõendada, et maksukohustuslane toimetas asjaomase kauba sellesse liikmesriiki „oma ettevõtte vajadusteks“, mis on niisuguse toimetamise käibemaksust vabastamise tingimus, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktidest 30 ja 31. Maksuhaldur ja Saksamaa valitsus kinnitasid nõude seda eesmärki kohtuistungil. Käesolev eelotsuse küsimus puudutab seega tõendeid, mida võib nõuda selle kohta, et maksuvabastuse tingimus on täidetud, ja asjaolusid, mille esinemise korral neid võib nõuda.

35 Selles küsimuses leidis Euroopa Kohus, et kuna selle kohta puuduvad kuuendas direktiivis sätted, sest nimetatud direktiiv sätestab vaid artikli 28c A-osa lause esimeses osas, et liikmesriigid peavad kehtestama tingimused, mille korral nad vabastavad kauba ühendusesisese tarne käibemaksust, kuulub küsimus tõenditest, mida tarnijal tuleb käibemaksuvabastuse saamiseks esitada, liikmesriikide

pädevusse (kohtuotsus, 27.9.2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika). Sama kehtib ka selle sätte punktis d silmas peetud ühendusesiseste teise liikmesriiki toimetamiste korral.

36 Lisaks annab kuuenda direktiivi artikli 22 lõige 5 direktiivi artiklist 28h tulenevas redaktsioonis liikmesriikidele õiguse võtta meetmeid, mille eesmärk on tagada maksu nõuetekohane kogumine ja ära hoida maksudest kõrvalehoidumist, eeskätt tingimusel, et need meetmed ei tohi minna kaugemale sellest, mis on vajalik nende eesmärkide saavutamiseks. Seega ei tohi nende meetmete kasutamine seada kahtluse alla käibemaksustamise neutraalsust, mis on ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte (kohtuotsus, 27.9.2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).

37 Niisugune siseriiklik meede, mille kohaselt sõltub õigus käibemaksuvabastusele peamiselt formaalsete kohustuste 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 selle kohta kohtuotsus, 27.9.2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punktid 29 ja 30).

38 Ühendusesisese teise liikmesriiki toimetamise objektiivsete tunnuste osas tuleneb aga käesoleva kohtuotsuse punktist 30, et kui kauba toimetamine vastab kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 5 punkti b teises lõigus sätestatud tingimustele, on see käibemaksust vabastatud (vt analoogia alusel kohtuotsus, 27.9.2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 30).

39 Sellest järeldub, et neutraalse maksustamise põhimõte nõuab, et käibemaksuvabastust tuleb kohaldada, kui need sisulised nõuded on täidetud ja seda isegi siis, kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõned formaalsed nõuded (vt analoogia alusel kohtuotsus, 27.9.2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 31).

40 Euroopa Kohus leidis ühendusesisese tarne kontekstis, et kohustus edastada kauba omandaja käibemaksukohustuslasena registreerimise number on käibemaksuvabastuse saamise õiguse seisukohast formaalne nõue (vt selle kohta kohtuotsus, 27.9.2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 51).

41 Sama kehtib ka kohustuse kohta edastada sihtliikmesriigi antud käibemaksukohustuslasena registreerimise number ühendusesisese teise liikmesriiki toimetamise korral. Kuigi kõnealuse numbri esitamine on tõend selle kohta, et selline toimetamine tehti maksukohustuslase ettevõtte vajadusteks ning järelikult, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 31, et maksukohustuslane tegutseb sellena asjaomases liikmesriigis, ei saa sellise staatuse tõendamine siiski mingil juhul sõltuda üksnes käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri esitamisest. Nimelt ei sea kuuenda direktiivi artikli 4 lõige 1, kus on määratletud mõiste „maksukohustuslane“, selle staatuse tingimuseks, et nimetatud isikul on käibemaksukohustuslasena registreerimise number (vt selle kohta kohtuotsus, 27.9.2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 49). Selle numbri edastamine ei ole seega ühendusesisese teise liikmesriiki toimetamise käibemaksust vabastamise sisuline tingimus.

42 Eeltoodust tuleneb, et liikmesriigi ametiasutus ei tohi põhimõtteliselt keelduda ühendusesisese teise liikmesriiki toimetamise käibemaksust vabastamisest ainult seetõttu, et maksukohustuslane ei ole edastanud sihtliikmesriigi antud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit.

43 Nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 81, on Euroopa Kohtu praktikas siiski teada kaks juhtumit, mil formaalse tingimuse täitmata jätmine võib kaasa tuua käibemaksuvabastuse saamise õigusest ilmajäämise.

44 Esiteks ei saa neutraalse maksustamise põhimõttele käibemaksust vabastamiseks tugineda maksukohustuslane, kes on tahtlikult osalenud maksudest kõrvalehoidumises, mis on ohustanud ühise käibemaksusüsteemi nõuetekohast toimimist (vt selle kohta kohtuotsused, 7.12.2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, punkt 54, ja 27.9.2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 46).

45 Ent eelotsusetaotluse esitanud kohus tõdeb, et põhikohtuasjas puudub konkreetne alus eeldada maksudest kõrvalehoidumist ja et maksuhaldur on igasuguse maksudest kõrvalehoidumise välistanud. Seega ei ole erand reeglist, mille kohaselt tuleb käibemaksuvabastust kohaldada ka formaalse tingimuse täitmata jätmisel, selles vaidluses kohaldatav.

46 Teiseks võib formaalse tingimuse rikkumine kaasa tuua käibemaksuvabastuse andmisest keeldumise, kui rikkumise tõttu on takistatud vajaliku tõendi esitamine selle kohta, et sisulised nõuded on täidetud (vt selle kohta kohtuotsused, 27.9.2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 31, ja 27.9.2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 46).

47 Kuid tingimusest, millest käibemaksuvabastusest keeldumine sõltub, endast nähtub, et kui ametiasutusel on vajalikud andmed, et teha kindaks, et sisulised nõuded on täidetud, ei saa ta maksukohustuslase õiguse suhtes maksuvabastusele kehtestada lisatingimusi, mis võivad muuta selle õiguse teostamise täiesti võimatuks (vt analoogia alusel kohtuotsus, 11.12.2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).

48 Nagu aga märgitud käesoleva kohtuotsuse punktides 30 ja 31, vastavad kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 5 punktis b ette nähtud ühendusesisese teise liikmesriiki toimetamise sisulised tingimused põhimõtteliselt sellise toimetamise käibemaksust vabastamise sisulistele tingimustele, mis on loetletud direktiivi artikli 28c A-osa punktis a.

49 Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus on põhikohtuasjas tõdenud, et asjassepuutuvat tehingut tuleb lugeda ühendusesiseseks teise liikmesriiki toimetamiseks kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 5 punkti b tähenduses vaatamata sellele, et J. Plöckl ei ole esitanud sihtliikmesriigi antud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 32, tuleb järelikult asuda seisukohale, et maksuhalduril olid andmed, mis võimaldasid ka kindlaks teha, et selle toimetamise maksust vabastamise tingimused olid täidetud.

50 Seega ei ole niisugustele asjaoludele nagu põhikohtuasjas kohaldatav kumbki olukord, kus Euroopa Kohus tunnistas ametiasutuse võimalust keelduda käibemaksuvabastuse kohaldamisest põhjusel, et formaalset nõuet ei ole täidetud.

51 Eelotsuse esitanud kohus viitab siiski 27. septembri 2012. aasta kohtuotsuse VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) punktile 58, kus Euroopa Kohus leidis, et kuuenda direktiivi artikli 28c A-osa punkti a esimese lõiguga ei ole vastuolus see, kui liikmesriigi maksuhaldur kehtestab ühendusesisese tarne käibemaksust vabastamisele tingimuse, et tarnija peab esitama omandaja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, välja arvatud juhul, kui ühendusesisese tarne käibemaksust vabastamisest on keeldutud üksnes seetõttu, et tarnija ei ole esitanud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, kui tarnijal ei ole, hoolimata heast usust ja vaatamata sellele, et ta on võtnud kõik meetmed, mida saab temalt mõistlikult nõuda, võimalik seda numbrit edastada, vaid ta esitab muud teavet, mis tõendab piisavalt, et omandaja on maksukohustuslane, kes kõnealuse tehingu käigus sellena tegutseb. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on tekkinud küsimus, kas sellest tuleneb, et käibemaksuvabastuse andmisest võib keelduda maksukohustuslasele, kes ühendusesisese teise liikmesriiki toimetamise raames ei ole võtnud kõiki meetmeid, mida saab temalt mõistlikult nõuda, et esitada ametiasutusele sihtliikmesriigi antud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit.

52 Euroopa Kohus ei kavatsenud 27. septembri 2012. aasta kohtuotsuses VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) sellist üldreeglit kehtestada.

53 Nimelt kinnitas Euroopa Kohus selle kohtuotsuse punktis 46 sõnaselgelt kohtupraktikat, mille kohaselt, välja arvatud käesoleva kohtuotsuse punktides 44 ja 46 nimetatud kaks juhtumit, nõuab neutraalse maksustamise põhimõte käibemaksuvabastuse kohaldamist, kui sisulised nõuded on täidetud ja seda isegi siis, kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõned formaalsed nõuded.

54 Nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 111, nähtub lisaks eelkõige 27. septembri 2012. aasta kohtuotsuse VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) punktist 52, et tõdemus, et maksukohustuslasel ei ole, hoolimata heast usust ja vaatamata sellele, et ta on võtnud kõik meetmed, mida saab temalt mõistlikult nõuda, võimalik käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit edastada, puudutab olukorda, kus küsimus on selles, kas käibemaksukohustuslane on osalenud maksudest kõrvalehoidumises või mitte. Ta leidis, et tarnija osalemise selles võib välistada, võttes arvesse asjaolu, et tarnija ei saanud, hoolimata heast usust ja vaatamata sellele, et ta on võtnud kõik meetmed, mida saab temalt mõistlikult nõuda, ostja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit edastada.

55 Järelikult ei saa sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas, kus maksukohustuslase osalemine maksudest kõrvalehoidumises on igal juhul välistatud, talle käibemaksuvabastuse kohaldamisest keelduda põhjusel, et ta ei ole võtnud kõiki meetmeid, mida temalt võib mõistlikult nõuda, et täita formaalset nõuet, see tähendab edastada ühendusesisese teise liikmesriiki toimetamise sihtliikmesriigi antud käibemaksukohustuslasena registreerimise number.

56 Maksuhaldur ja Saksamaa valitsus rõhutasid Euroopa Kohtus siiski, et käibemaksukohustuslasena registreerimise number on ülimalt oluline kontrollielemendina massisüsteemis, mis hõlmab suurt hulka ühendusesiseseid tehinguid.

57 Ent selline kaalutlus ei muuda ühises käibemaksusüsteemis formaalset nõuet sisuliseks nõudeks ega põhjenda maksuvabastuse andmisest keeldumist kuuendat direktiivi üle võtva siseriikliku õigusaktiga kehtestatud formaalse nõude täitmata jätmise tõttu.

58 Kuigi kuuenda direktiivi artikli 22 lõige 8 direktiivi artiklist 28h tulenevas redaktsioonis lubab liikmesriikidel võtta meetmeid käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks, läheks niisugune keeldumine nimelt kaugemale sellest, mis on nende eesmärkide saavutamiseks vajalik, kuna siseriikliku õiguse sellise rikkumise eest on võimalik karistada rikkumise raskusega proportsionaalse trahviga (vt analoogia alusel kohtuotsused, 9.7.2015, Salomie ja Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punktid 62 ja 63, ning 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punktid 47 ja 48).

59 Eeltoodut arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 22 lõiget 8 direktiivi artiklist 28h tulenevas redaktsioonis ning selle direktiivi artikli 28c A-osa punkti a esimest lõiku ja punkti d tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus, kui päritoluliikmesriigi maksuhaldur keeldub käibemaksust vabastamast ühendusesisest teise liikmesriiki toimetamist põhjendusel, et maksukohustuslane ei teatanud sihtliikmesriigis antud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, kui puudub konkreetne alus eeldada maksudest kõrvalehoidumist, kaup toimetati teise liikmesriiki ja teisedki käibemaksust vabastamise tingimused on täidetud.

Kohtukulud

60 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:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (muudetud nõukogu 12. detsembri 2005. aasta direktiiviga 2005/92/EÜ) artikli 22 lõiget 8 kuuenda direktiivi artiklist 28h tulenevas redaktsioonis ning selle direktiivi artikli 28c A-osa punkti a esimest lõiku ja punkti d tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus, kui päritoluliikmesriigi maksuhaldur keeldub käibemaksust vabastamast ühendusesisest teise liikmesriiki toimetamist põhjendusel, et maksukohustuslane ei teatanud sihtliikmesriigis antud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, kui puudub konkreetne alus eeldada maksudest kõrvalehoidumist, kaup toimetati teise liikmesriiki ja teisedki käibemaksust vabastamise tingimused on täidetud.

Allkirjad