Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (üheksas koda)

11. juuni 2020*

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 17 lõike 2 punkt g – Vallasasjade üleviimine Euroopa Liidu sees teenuste osutamiseks – Artiklid 170 ja 171 – Õigus käibemaksu tagastamisele maksukohustuslastel, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis – Direktiiv 2008/9/EÜ – Mõiste „maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis“ – Maksukohustuslane, kes ei ole tagastamisliikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud

Kohtuasjas C-242/19,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Tribunalul București (Bukaresti esimese astme kohus, Rumeenia) 18. jaanuari 2019. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 20. märtsil 2019, menetluses

CHEP Equipment Pooling NV

versus

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații,

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți,

EUROOPA KOHUS (üheksas koda),

koosseisus: koja president S. Rodin, kohtunikud K. Jürimäe (ettekandja) ja N. Piçarra,

kohtujurist: G. Hogan,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– CHEP Equipment Pooling NV, esindaja: *avocat* E. Băncilă,

– Rumeenia valitsus, esindajad: E. Gane, L. Lițu ja C.-R. Canțăr, hiljem E. Gane ja L. Lițu,

– Euroopa Komisjon, esindajad: A. Armenia ja L. Lozano Palacios,

* Kohtumenetluse keel: rumeenia.

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

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), muudetud nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/8/EÜ (ELT 2008, L 44, lk 11) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 17 lõiget 2 ning nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiivi 2008/9/EÜ, millega sätestatakse üksikasjalikud eeskirjad käibemaksu tagastamiseks vastavalt direktiivile 2006/112/EÜ maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, vaid teises liikmesriigis (ELT 2008, L 44, lk 23), artikli 2 punkti 1 ja artiklit 3.

2 Taotlus on esitatud kohtuvaidluses, mille pooled on Belgias asuv äriühing CHEP Equipment Pooling NV (edaspidi „CHEP“) ning Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații (Rumeenia maksuamet – Bukaresti maksukeskus – vaiete läbivaatamise teenistus) ja Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți (Rumeenia maksuamet – Bukaresti maksukeskus – mitteresidendist maksukohustuslaste osakond) (edaspidi koos „Rumeenia maksuhaldur“) ning mis puudutab maksuhalduri keeldumist tagastada sellele äriühingule Rumeenias tasutud käibemaks.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Käibemaksudirektiiv

3 Käibemaksudirektiivi artiklis 17 on ette nähtud:

„1. Kaubatarnena tasu eest käsitatakse maksukohustuslase poolt tema ettevõtte vara hulka kuuluvate kaupade teise liikmesriiki üleviimist.

„Teise liikmesriiki üleviimine“ on materiaalse vallasasja igasugune lähetamine või vedamine maksukohustuslase või tema eest tegutseva isiku poolt oma ettevõtluse eesmärgil väljapoole selle liikmesriigi territooriumi, kus vara asub, kuid [Euroopa Liidu] siseselt.

2. Teise liikmesriiki üleviimiseks ei loeta kaupade lähetamist või vedamist järgmiste tehingute jaoks:

[…]

g) kaupade ajutine kasutamine kaupade lähetamise või veo sihtliikmesriigi territooriumil teenuste osutamiseks maksukohustuslase poolt, kes on registreeritud kaupade lähetamise või veo alguse liikmesriigi territooriumil;

[…]

3. Kui mõni lõikes 2 sätestatud soodustuse saamise tingimus ei ole enam täidetud, loetakse kaubad üleviiduks teises liikmesriigis asuvasse sihtkohta. Sellisel juhul loetakse üleviimine toimunuks hetkest, mil tingimus enam täidetud ei ole.“

4 Direktiivi artiklis 21 on sätestatud:

„Kaupade ühendusesiseseks soetamiseks tasu eest loetakse selliste kaupade kasutamist maksukohustuslase poolt oma ettevõtluse eesmärgil, mille nimetatud maksukohustuslane või tema arvel tegutsev isik on lähetanud või vedanud teisest liikmesriigist, kus kaubad valmistati, kaevandati, töödeldi, osteti või soetati artikli 2 lõike 1 punkti b tähenduses, või mille maksukohustuslane oma ettevõtluse eesmärgil nimetatud teise liikmesriiki importis.“

5 Direktiivi artikli 44 kohaselt:

„Maksukohustuslasele, kes sellisena tegutseb, osutatavate teenuste osutamise kohaks on nimetatud isiku ettevõtte asukoht. Juhul, kui neid teenuseid osutatakse maksukohustuslase püsivale tegevuskohale, mis asub mujal kui tema ettevõtte asukohas, on nende teenuste osutamise kohaks nimetatud püsiva tegevuskoha koht. Sellise ettevõtte asukoha või püsiva tegevuskoha puudumisel on teenuste osutamise kohaks neid teenuseid saava maksukohustuslase alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.“

6 Direktiivi artiklis 170 on sätestatud:

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

a) artiklis 169 nimetatud tehingud;

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

7 Käibemaksudirektiivi artikli 171 lõike 1 kohaselt:

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

8 Käibemaksudirektiivi artiklis 171a on ette nähtud:

„Liikmesriigid võivad selle asemel, et [direktiivi 2008/9] alusel tagastada sellistelt maksukohustuslasele tarnitud kaupadelt või talle osutatud teenustelt tasutud käibemaks, millelt käibemaksu tasumise eest maksukohustuslane artiklite 194 kuni 197 või artikli 199 kohaselt vastutab, lubada selle maksu mahaarvamist vastavalt artiklis 168 sätestatud menetlusele. […]

Selleks võivad liikmesriigid käibemaksu tasumise eest vastutava maksukohustuslase [direktiivi 2008/9] kohaselt tagastamismenetlusest välja arvata.“

9 Käibemaksudirektiivi artiklis 196 on sätestatud:

„Käibemaksu tasuvad kõik maksukohustuslased ja käibemaksukohustuslasena registreeritud juriidilistest isikutest mittemaksukohustuslased, kellele osutatakse artiklis 44 nimetatud teenuseid, juhul kui teenuseid osutab maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole liikmesriigis.“

10 Direktiivi artikli 214 lõike 1 punktide a ja b kohaselt:

„Liikmesriigid võtavad vajalikud meetmed, et järgmised isikud registreerida, andes neile individuaalse numbri:

a) iga maksukohustuslane, välja arvatud artikli 9 lõikes 2 nimetatud maksukohustuslased, kes teeb oma riigi territooriumil mahaarvamisõigust andvaid kaubatarneid või osutab teenuseid, välja arvatud sellised kaubatarned ja teenuseosutamised, mille puhul peab käibemaksu artiklite 194–197 ja artikli 199 kohaselt tasuma ainult kaupade soetaja või teenuste saaja või isik, kelle tarbeks kaubad või teenused on mõeldud;

b) iga maksukohustuslane või mittemaksukohustuslasest juriidiline isik, kes ühendusesiseselt soetab artikli 2 lõike 1 punkti b kohaselt käibemaksuga maksustatavaid kaupu või kes kasutab artikli 3 lõikes 3 ette nähtud valikuõigust oma kaupade ühendusesisene soetamine käibemaksuga maksustada“.

Direktiiv 2008/9

11 Direktiivi 2008/9 artiklis 1 on kirjas, et selles direktiivis „sätestatakse üksikasjalikud eeskirjad käibemaksu tagastamiseks vastavalt [käibemaksudirektiivi] artiklile 170 maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis ja kes täidavad artiklis 3 sätestatud tingimusi“.

12 Direktiivi 2008/9 artikli 2 punktides 1 ja 2 on toodud direktiivis kasutatud mõistete määratlused:

„1) „maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis“ – maksukohustuslane [käibemaksudirektiivi] artikli 9 lõike 1 tähenduses, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, vaid teise liikmesriigi territooriumil;

2) „tagastamisliikmesriik“ – liikmesriik, kus maksukohustuslaselt, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, nõuti sisse käibemaks seoses talle selles liikmesriigis teiste maksukohustuslaste poolt tarnitud kaupade või osutatud teenustega või seoses kaupade impordiga sellesse liikmesriiki“.

13 Direktiivi 2008/9 artikli 3 kohaselt:

„Käesolevat direktiivi kohaldatakse mis tahes maksukohustuslase suhtes, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis ja kes vastab järgmistele tingimustele:

a) tema majandustegevuse koht või püsiv tegevuskoht, kust majandustegevust tehti, või majandustegevuse koha või püsiva tegevuskoha, kust äritehinguid tehti, puudumisel alaline asu- või elukoht ei olnud tagastamisperioodil tagastamisliikmesriigis;

b) ta ei ole tagastamisperioodi jooksul tarninud kaupu ega osutanud teenuseid, mida käsitatakse tagastamisliikmesriigis tarnitutena või osutatutena, välja arvatud järgmised tehingud:
   i) veoteenuste ja abitoimingute osutamine, mis on maksust vabastatud [käibemaksudirektiivi] artiklite 144, 146, 148, 149, 151, 153, 159 või 160 kohaselt;
   ii) kaubad, mis tarnitakse, ja teenused, mis osutatakse isikutele, kes vastutavad käibemaksu tasumise eest [käibemaksudirektiivi] artiklite 194 kuni 197 ja artikli 199 kohaselt.“

14 Direktiivi 2008/9 artikkel 5 on sõnastatud järgmiselt:

„Iga liikmesriik tagastab mis tahes maksukohustuslasele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, käibemaksu, mis on sisse nõutud seoses talle selles liikmesriigis teiste maksukohustuslaste poolt tarnitud kaupade või osutatud teenustega või seoses kaupade impordiga sellesse liikmesriiki, kuivõrd selliseid kaupu ja teenuseid kasutatakse järgmiste tehingute tarbeks:

a) [käibemaksudirektiivi] artikli 169 punktides a ja b nimetatud tehingud;

b) tehingud isikutele, kes vastutavad käibemaksu tasumise eest [käibemaksudirektiivi] artiklite 194 kuni 197 ja artikli 199 kohaselt, nagu neid kohaldatakse tagastamisliikmesriigis.

Ilma et see piiraks artiklit 6, määratakse käesoleva direktiivi kohaldamisel õigus sisendkäibemaksu tagastamisele kindlaks vastavalt [käibemaksudirektiivile], nagu seda kohaldatakse tagastamisliikmesriigis.“

Rumeenia õigus

15 Seaduse nr 571/2003, millega kehtestatakse maksuseadustik (Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal) põhikohtuasja asjaoludele kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „maksuseadustik“) artiklis 128 on sätestatud:

„1. „Kaubatarne“ on asja omanikuna käsutamise õiguse üleminek.

[…]

9. Ühendusesisene tarne on sellise kauba tarne lõike 1 tähenduses, mida lähetab või veab ühest liikmesriigist teise tarnija, tarne saaja või nende eest tegutsev muu isik.

10. Ühendusesisese tarnena tasu eest käsitatakse maksukohustuslase poolt tema Rumeenia ettevõtte vara hulka kuuluvate kaupade teise liikmesriiki üleviimist, välja arvatud kui ei ole tegemist üleviimisega lõike 12 järgi.

11. Lõikes 10 nimetatud üleviimine seisneb igasuguse materiaalse vallasasja lähetamises või vedamises maksukohustuslase või tema eest tegutseva isiku poolt oma ettevõtluse eesmärgil Rumeeniast teise liikmesriiki.

12. Üleviimisega käesoleva peatüki tähenduses ei ole tegemist juhul, kui kaupa lähetatakse või veetakse Rumeeniast teise liikmesriiki maksukohustuslase või tema eest tegutseva isiku poolt selle kasutamiseks järgmiste tehingute tarbeks:

[…]

g) kauba ajutine kasutamine selle lähetamise või veo sihtliikmesriigi territooriumil teenuste osutamiseks sihtliikmesriigis Rumeenias asuva maksukohustuslase poolt;

[…]

13. Kui üks lõikes 12 ette nähtud tingimustest ei ole enam täidetud, loetakse asjaomase kauba lähetus või vedu üleviimiseks Rumeeniast teise liikmesriiki. Sellisel juhul loetakse üleviimine toimunuks hetkest, mil tingimus enam täidetud ei ole.“

16 Seadustiku artikli 130*bis* lõike 2 punktis a on sätestatud:

„Ühendusesisese soetamisena tasu eest tuleb käsitada:

a) sellise kauba Rumeenias kasutamine maksukohustuslase poolt oma ettevõtluse eesmärgil, mille maksukohustuslane või tema arvel tegutsev isik on lähetanud või vedanud liikmesriigist, mille territooriumil on nimetatud kaup maksukohustuslase ettevõtluse käigus valmistatud, kaevandatud, ostetud, soetatud või imporditud, tingimusel et selle kauba lähetamist või vedu, kui see oleks tehtud Rumeeniast teise liikmesriiki, oleks tulnud käsitada kaupade teise liikmesriiki üleviimisena vastavalt artikli 128 lõigetele 10 ja 11; […]“.

17 Selle seadustiku artikli 147*ter* lõike 1 punktis a on ette nähtud:

„Määruses kehtestatakse tingimused, mille esinemisel:

a) maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole Rumeenias, vaid teises liikmesriigis, ja kes ei ole ega peagi olema Rumeenias käibemaksukohustuslasena registreeritud, võib taotleda sellise käibemaksu tagastamist, mis on tasutud seoses kaupade impordiga Rumeeniasse ja kaupade omandamise või teenuste osutamisega Rumeenias; […]“.

18 Maksuseadustiku rakendussätete (Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal) punkti 49 lõike 1 kohaselt:

„Maksuseadustiku artikli 147*ter* lõike 1 punkti a järgi võib maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole Rumeenias, vaid teises liikmesriigis, taotleda sellise käibemaksu tagastamist, mis on tasutud seoses kaupade impordiga Rumeeniasse ja kaupade omandamise või teenuste osutamisega Rumeenias. Rumeenias tagastatakse käibemaks, kui maksukohustuslane vastab järgmistele tingimustele:

a) tema ettevõtte asukoht või püsiv tegevuskoht, kust neid tehinguid tehti, või sellise püsiva tegevuskoha puudumisel tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht ei olnud tagastamisperioodil Rumeenias;

b) maksukohustuslane ei olnud ega pidanud olema Rumeenias tagastamisperioodil käibemaksukohustuslasena registreeritud maksuseadustiku artikli 153 järgi;

c) maksukohustuslane ei ole tagastamisperioodi jooksul tarninud kaupu ega osutanud teenuseid, mida käsitatakse Rumeenia territooriumil tarnitutena või osutatutena, välja arvatud järgmised tehingud:
   1. veoteenuste ja abitoimingute osutamine, mis on maksust vabastatud maksuseadustiku artikli 143 lõike 1 punktide c–m, artikli 144 lõike 1 punkti c ja artikli 144*bis* järgi;
   2. kaubad, mis tarnitakse, ja teenused, mis osutatakse isikutele, kes vastutavad käibemaksu tasumise eest maksuseadustiku artikli 150 lõigete 2–6 kohaselt.“

19 Maksuseadustiku artikli 153 lõike 5 punkt a on sõnastatud järgmiselt:

„Maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole Rumeenias ja kes ei ole seal käibemaksukohustuslasena registreeritud, peab enne tehingu tegemist taotlema käibemaksukohustuslasena registreerimist, kui ta soovib:

a) teostada kaupade ühendusesisese soetamise, mille eest ta on kohustatud maksu tasuma artikli 151 järgi; […]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

20 Belgias asuv äriühing CHEP tegeleb kaubaaluste rentimisega Euroopas. Selleks ostab CHEP erinevates Euroopa riikides kaubaaluseid, mille ta annab seejärel rendile teistele igas liikmesriigis asuvatele CHEP kontserni ühingutele, mis allrendivad need omakorda vastava liikmesriigi klientidele.

21 Ajavahemikul 1. oktoobrist kuni 31. detsembrini 2014 ostis CHEP kaubaaluseid Rumeenia tarnijalt. Viimase arvel toodud müügihind sisaldas käibemaksu. Need kaubaalused veeti tarnija ruumidest Rumeenias ühte teise sihtkohta, mis asus samuti Rumeenias.

22 Seejärel rentis CHEP nii need kaubaalused kui ka teised kaubaalused, mille ta oli ostnud teistest liidu liikmesriikidest ja nende rentimiseks Rumeeniasse vedanud, Rumeenias asuvale äriühingule CHEP Pooling Services Romania SRL (edaspidi „CHEP Rumeenia“). CHEP Rumeenia allrentis need erinevad kaubaalused Rumeenia klientidele, kes võisid need lähetada Rumeeniasse, teistesse liikmesriikidesse või kolmandatesse riikidesse. Eksportimiseks deklareeritud kaupade veoks kasutatud kaubaalused lähetati seejärel tagasi Rumeeniasse CHEP Rumeeniale, kes deklareeris need impordiks ja esitas CHEP-le nende väärtuse kohta arve koos käibemaksuga.

23 CHEP taotles 2015. aasta juunis Rumeenia maksuhaldurilt, et tagastatakse käibemaks, mille Rumeenia tarnija oli arvestanud kaubaaluste eest, ja käibemaks, mille oli arvestanud CHEP Rumeenia.

24 Bukaresti maksukeskuse mitteresidendist maksukohustuslaste osakond keeldus 14. aprilli 2016. aasta otsuses sellisest tagastamisest. Bukaresti vaiete läbivaatamise teenistus jättis 11. oktoobri 2016. aasta otsusega CHEP vaide selle keeldumise peale rahuldamata.

25 Mõlemat otsust põhjendati sellega, et CHEP oleks pidanud ennast Rumeenias käibemaksukohustuslasena registreerima vastavalt maksuseadustiku artikli 153 lõikele 5. Rumeenia maksuhaldur nentis nimelt, et lisaks Rumeenias ostetud kaubaalustele rentis CHEP ka teistest liikmesriikidest ostetud ja selleks Rumeeniasse veetud kaubaaluseid CHEP Rumeeniale. Teistest liikmesriikidest ostetud kaubaaluste puhul on tegemist üleviimisega, mida tuleb lugeda ühendusesiseseks soetamiseks Rumeenias, mistõttu pidi CHEP registreerima ennast Rumeenias käibemaksukohustuslaseks.

26 CHEP pöördus 3. aprillil 2017 Tribunalul Bucureşti (Bukaresti esimese astme kohus, Rumeenia) poole kaebusega 14. aprilli ja 11. oktoobri 2016. aasta otsuste tühistamise ja tema taotluses osutatud käibemaksu tagastamise nõudes.

27 CHEP väitis selles kohtus, et esiteks on tal direktiivi 2008/9 järgi Belgias asuva äriühinguna õigus käibemaksu tagastamisele, sõltumata võimalikust kohustustest registreerida ennast Rumeenias käibemaksukohustuslasena, teiseks ei pidanud ta ennast Rumeenias käibemaksukohustuslasena registreerima, sest kaubaaluste üleviimist ei saa käsitada ühendusesisese soetamisena, ja kolmandaks on tema puhul täidetud kõik seaduses ettenähtud tingimused käibemaksu tagastamiseks. CHEP märgib ühtlasi, et direktiiv 2008/9 on Rumeenia õigusesse ebaõigesti üle võetud, sest selles on käibemaksu tagastamiseks ette nähtud üks tingimus, mida direktiivis ei ole ja mis on seotud Rumeenias käibemaksukohustuslasena registreerimata jätmisega.

28 Maksuhaldur leiab omalt poolt, et kuna puuduvad tõendid selle kohta, et asjaomased kaubaalused, mis olid ostetud teistest liikmesriikidest kui Rumeeniast, lähetati tagasi liikmesriiki, kust nad olid lähetatud või veetud Rumeeniasse, ei saa CHEP väita, et teistest liikmesriikidest ostetud kaubaaluste lähetamise puhul Rumeeniasse ei ole tegemist üleviimisega maksuseadustiku artikli 128 lõike 12 punktide g ja h tähenduses.

29 Nende argumentide põhjal leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et tuleks selgitada üleviimise puudumise juhtu käibemaksudirektiivi artikli 17 lõike 2 tähenduses ja käibemaksukohustuslasena registreerimise kohustust sellise mitteresidendist äriühingu puhul, millel puuduvad Rumeenias maksustatavate tehingute tegemiseks vajalikud tehnilised vahendid ja töötajad ning mis osutab üksnes teenuseid, mille osutamise koht on käibemaksuga maksustamise mõttes Rumeenias. Ta küsib samuti, kas käibemaksu tagasisaamise õigus võib sõltuda tingimusest, et maksukohustuslane ei ole ega peagi olema tagastamise liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud. Viimase kohta märgib ta, et Rumeenia õiguse sätted on nähtavasti vastuolus direktiiviga 2008/9, mille kohaselt ei sõltu käibemaksu tagasisaamise õigus sellest tingimusest.

30 Neil asjaoludel otsustas Tribunalul București (Bukaresti esimese astme kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Ega kaubaaluste vedamist ühest liikmesriigist teise liikmesriiki, et rentida need seejärel viimases liikmesriigis maksukohustuslasele, kelle asukoht on Rumeenias ning kes on seal käibemaksukohustuslasena registreeritud, ei loeta käibemaksudirektiivi artikli 17 lõike 2 kohaselt üleviimiseks?

2. Olenemata vastusest, mis antakse esimesele küsimusele: kas direktiivi [2008/9] artikli 2 punktile 1 vastavaks maksukohustuslaseks loetakse käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses maksukohustuslast, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, vaid teise liikmesriigi territooriumil, isegi kui see maksukohustuslane on tagastamisliikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud või selleks kohustatud?

3. Kas direktiivi [2008/9] sätteid arvesse võttes kujutab tingimus, et maksukohustuslane ei tohi olla tagastamisliikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud, endast lisatingimust, mida nõutakse direktiivi [2008/9] artiklis 3 ette nähtud tingimuste kõrval selleks, et maksukohustuslasel, kelle asukoht on teises liikmesriigis, mitte tagastamisliikmesriigis, oleks käesolevas kohtuasjas käsitletava juhtumiga sarnasel juhul õigus maksu tagastamisele?

4. Kas direktiivi [2008/9] artiklit 3 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi haldusasutuse tava keelduda käibemaksu tagastamisest, kui täitmata on tingimus, mis on ette nähtud ainult selle liikmesriigi õigusnormides, on selle artikliga vastuolus?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

31 Esimese küsimisega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 17 lõike 2 punkti g tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslase poolt ühest liikmesriigist pärinevate kaupade üleviimist tagastamisliikmesriiki selle maksukohustuslase poolt nende kaupade rendileandmiseks viimasena nimetatud liikmesriigis ei saa pidada ühendusesiseseks tarneks.

32 Kõigepealt tasub meeles pidada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb liidu õigusnormi tõlgendamisel arvestada mitte üksnes selle sõnastust, vaid ka konteksti ning selle õigusaktiga taotletavaid eesmärke, mille osaks norm on (19. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

33 Käibemaksudirektiivi artikli 17 lõikes 1 käsitatakse ühendusesisese tarnena teatavat kaupade üleviimist, nimelt kaupade teise liikmesriiki üleviimist.

34 Selle direktiivi artikli 17 lõige 2 loetleb rea juhtusid, mida ei loeta selle direktiivi artikli 17 lõikes 1 sätestatud teise liikmesriiki üleviimiseks.

35 Kuivõrd käibemaksudirektiivi artikli 17 lõikes 2 on sätestatud erandite ammendav loetelu, tuleb seda tõlgendada kitsalt (vt selle kohta 6. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Dresser-Rand, C-606/12 ja C-607/12, EU:C:2014:125, punkt 27).

36 Ühtlasi tuleb seda sätet tõlgendades arvestada käibemaksudirektiiviga kehtestatud liikmesriikidevahelise kaubanduse käibemaksuga maksustamise üleminekukorra eesmärki, milleks on viia maksutulu üle liikmesriiki, kus toimub tarnitud kaupade lõpptarbimine (vt selle kohta 6. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Dresser-Rand, C-606/12 ja C-607/12, EU:C:2014:125, punkt 28).

37 Eeltoodut tuleb arvesse võtta, kui tõlgendada käibemaksudirektiivi artikli 17 lõike 2 punkti g, mille eelotsusetaotluse esitanud kohus on oma küsimustes eelkõige esile toonud.

38 Selle sätte kohaselt ei loeta teise liikmesriiki üleviimiseks kauba lähetamist või vedamist selle ajutiseks kasutamiseks lähetamise või veo sihtliikmesriigi territooriumil teenuste osutamiseks maksukohustuslase poolt, kelle asukoht on kauba lähetamise või veo alguse liikmesriigis.

39 Nimetatud sätte sõnastusest nähtub samuti, et selle kohaldamine sõltub sõnaselgelt kumulatiivsetest tingimustest, milleks on esiteks see, et lähetatud või veetud kauba kasutamine sihtliikmesriigis maksukohustuslase poolt teenuste osutamiseks on ajutine, ja teiseks, et kaup peab olema lähetatud või veetud sellest liikmesriigist, kus on selle maksukohustuslase asukoht.

40 Esiteks nähtub sellest sättest seega, et kooskõlas liikmesriikidevahelise kaubanduse käibemaksuga maksustamise üleminekukorra eesmärkidega ei tohi ainuüksi sellise kauba teise liikmesriiki üleviimist, mis ei ole ette nähtud lõpptarbimiseks, vaid liikmesriigis ajutiseks kasutamiseks, pidada ühendusesiseseks tarneks, kui täidetud on teised tingimused (vt selle kohta 6. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Dresser-Rand, C-606/12 ja C-607/12, EU:C:2014:125, punkt 30).

41 Seevastu on vastuolus nii käibemaksudirektiivi artikli 17 lõike 2 punkti g sõnastusega, kitsa tõlgendamise nõudega kui ka liikmesriikidevahelise kaubanduse käibemaksuga maksustamise üleminekukorra eesmärkidega laiendada selle sätte kohaldamisala juhtudele, kui tegemist on tähtajatu või pikema kasutamisega või ka sellise kasutamisega, mille käigus asjaomane kaup hävineb.

42 Teiseks tuleb märkida, et samuti nähtub käibemaksudirektiivi artikli 17 lõike 2 punkti g sõnastusest, mille kohaselt peab olema kaup lähetatud või veetud liikmesriigist, kus on asjaomase maksukohustuslase asukoht, et seda sätet ei kohaldata olukordades, kus maksukohustuslane on asjaomased kaubad lähetanud või vedanud teistest liikmesriikidest kui enda asukohaliikmesriigist.

43 Käesolevas asjas nähtub Euroopa Kohtu toimikust, et Belgias asuv CHEP lähetas või vedas kaubaaluseid Rumeeniasse ja kasutas neid CHEP Rumeeniale teenuste osutamisel.

44 Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab esiteks põhikohtuasja kõiki asjaolusid kogumis hinnates kindlaks tegema, kas nende kaubaaluste kasutamine CHEP teenuste osutamise raames oli ajutine. Selleks võib ta eelkõige arvesse võtta tingimusi CHEP rendilepingutes CHEP Rumeeniaga ja asjaomaste kaupade omadusi.

45 Teiseks, kuivõrd Euroopa Kohtu käsutuses oleva toimiku materjalidest nähtub, et CHEP ostis kaubaaluseid erinevatest liidu liikmesriikidest, peab eelotsusetaotluse esitanud kohus veenduma, et asjaomased kaubaalused lähetati või veeti Rumeeniasse Belgiast, st liikmesriigist, kus CHEP asub.

46 Kui eelotsusetaotluse esitanud kohus veendub, et need mõlemad tingimused on põhikohtuasjas täidetud, peab ta sellest järeldama, et vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 17 lõike 2 punktile g ei saa asjaomaste kaubaaluste üleviimist pidada ühendusesiseseks tarneks.

47 Seevastu juhul kui üks või teine tingimus ei ole täidetud kas kõikide või osade kaubaaluste üleviimise suhtes, tuleb üleviimisi käibemaksudirektiivi artikli 17 artikli 1 järgi pidada ühendusesisesteks tarneteks, kui teisele tulemusele ei jõuta teiste selle sätte lõikes 2 nimetatud erandjuhtude kontrollimisel.

48 Kõiki eespool toodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 17 lõike 2 punkti g tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslase poolt ühest liikmesriigist pärinevate kaupade üleviimist tagastamisliikmesriiki selle maksukohustuslase poolt nende kaupade rendileandmiseks viimasena nimetatud liikmesriigis ei saa pidada ühendusesiseseks tarneks, kui nende kaupade kasutamine sellise teenuse osutamiseks on ajutine ja need kaubad on lähetatud või veetud liikmesriigist, kus on selle maksukohustuslase asukoht.

Teine kuni neljas küsimus

49 Teise kuni neljanda küsimusega, mida tuleb käsitleda koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2008/9 sätteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus see, kui liikmesriik ei anna teise liikmesriigi territooriumil asuvale maksukohustuslasele õigust käibemaksu tagastamisele üksnes põhjusel, et see maksukohustuslane on või oleks pidanud olema tagastamisliikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud.

50 Direktiivi 2008/9 artikli 1 kohaselt on selle direktiivi eesmärk sätestada eeskirjad käibemaksu tagastamiseks vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 170 maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis ja kes täidavad direktiivi 2008/9 artiklis 3 sätestatud tingimusi.

51 Direktiivi 2008/9 eesmärk ei ole aga kindlaks määrata maksu tagasisaamise õiguse tingimusi ega ulatust. Selle direktiivi artikli 5 teine lõik näeb nimelt ette, et ilma, et see piiraks artiklit 6, määratakse selle direktiivi kohaldamisel õigus sisendkäibemaksu tagastamisele kindlaks vastavalt käibemaksudirektiivile, nagu seda kohaldatakse tagastamisliikmesriigis (21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 35).

52 Seega, liikmesriigi territooriumil asuva maksukohustuslase teises liikmesriigis tasutud käibemaksu tagasisaamise õigus – nagu see on reguleeritud direktiiviga 2008/9 – vastab tema kasuks käibemaksudirektiiviga kehtestatud õigusele arvata maha tema enda liikmesriigis tasutud sisendkäibemaks (21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 36; vt selle kohta eelkõige 28. juuni 2007. aasta kohtuotsus Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, punkt 35).

53 Ka on Euroopa Kohus täpsustanud, et nii nagu mahaarvamisõigus, kujutab ka tagasisaamise õigus endast liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet, mille eesmärk on ettevõtja kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastada. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab selle tagajärjel järelikult kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusel, et see tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatav (2. mai 2019. aasta kohtuotsus Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, punkt 35).

54 Käibemaksu hüvitamine, kas mahaarvamise või tagastamise kaudu, toimub maksukohustuslase asukoha alusel (vt selle kohta 16. juuli 2009. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Itaalia, C-244/08, ei avaldata, EU:C:2009:478, punktid 25 ja 35). Seega on käibemaksudirektiivi artikli 170 järgi selles ettenähtud

tingimustel „igal maksukohustuslasel, kelle asukoht ei ole […] [direktiivi 2008/9] artikli 2 punkti 1 ja artikli 3 […] tähenduses liikmesriigis, kus ta soetab kaupu ja saab teenuseid või impordib käibemaksuga maksustatavaid kaupu“, õigus käibemaksu tagastamisele.

55 Kooskõlas direktiivi 2008/9 artikliga 3 on maksukohustuslasel, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis selle direktiivi artikli 2 punkti 1 tähenduses, õigus tasutud käibemaksu tagastamisele kahe tingimuse täidetuse korral. Esiteks ei tohi direktiivi artikli 3 punkti a järgi olla maksukohustuslase majandustegevuse koht või püsiv tegevuskoht või alaline asu- või elukoht olnud tagastamisperioodil tagastamisliikmesriigis. Teiseks ei tohi ta sama direktiivi artikli 3 punkti b järgi olla selle perioodi jooksul tarninud kaupu ega osutanud teenuseid, mida käsitatakse tagastamisliikmesriigis tarnitutena või osutatutena, välja arvatud teatavad selle sätte punktides i ja ii täpsustatud tehingud. Need tingimused on kumulatiivsed (vt selle kohta 6. veebruari 2014. aasta kohtuotsus E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, punkt 42, ja 21. septembri 2017. aasta kohtuotsus SMS group, C-441/16, EU:C:2017:712, punkt 43).

56 Seevastu ei sea käibemaksudirektiivi artikkel 170, direktiivi 2008/9 artikkel 3 ega ükski muu nende direktiivide säte teises liikmesriigis asuva maksukohustuslase õigusele käibemaksu tagastamisele mingit vorminõuet käibemaksukohustuslasena registreerimata jätmise või käibemaksukohustuslasena registreerimise kohustuse puudumise kohta tagastamisliikmesriigis.

57 Eeltoodust nähtub, et liikmesriik ei saa oma riigisisese õiguse alusel keelduda teises liikmesriigis asuvale maksukohustuslasele käibemaksu tagastamisest üksnes põhjusel, et see maksukohustuslane on või oleks pidanud olema esimesena nimetatud liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud, kuigi maksukohustuslane täidab direktiivi 2008/9 artiklis 3 nimetatud kumulatiivseid tingimusi.

58 Selline tõlgendus on kooskõlas direktiivi 2008/9 eesmärgiga, milleks on võimaldada teises liikmesriigis asuvale maksukohustuslasele tasutud sisendkäibemaksu tagastamine, kui tagastamisliikmesriigis aktiivse maksustatava majandustegevuse puudumisel ei saaks ta tasutud sisendkäibemaksu tema müügitehingutelt arvestatud käibemaksust maha arvata (25. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus Daimler ja Widex, C-318/11 ja C-319/11, EU:C:2012:666, punkt 40). Nimelt ei saa asjaolu, et maksukohustuslane on registreeritud käibemaksukohustuslasena tagastamisliikmesriigis, käsitada riigisiseses õiguskorras tõendina selle kohta, et see maksukohustuslane on tegelikult teinud selles liikmesriigis tehinguid (vt selle kohta 6. veebruari 2014. aasta kohtuotsus E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, punkt 53).

59 Nii on see seda enam, et käibemaksudirektiivi artiklis 214 ette nähtud käibemaksukohustuslasena registreerimine on üksnes kontrolliotstarbeline vorminõue. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast nähtub aga, et vorminõuded ei saa seada kahtluse alla eelkõige õigust mahaarvamisele, kui selle õiguse tekkimise sisulised tingimused on täidetud (vt selle kohta 21. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punkt 50, ja 14. märtsi 2013. aasta kohtuotsus Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, punkt 32). Sellest nähtub käesoleva kohtuotsuse punkti 52 arvestades samuti, et teises liikmesriigis asuval maksukohustuslasel ei saa keelata tagastamisõiguse sisuliste tingimuste täidetuse korral kasutada õigust tagastamisele põhjusel, et ta on või oleks pidanud olema tagastamisliikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud.

60 Järelikult ei saa erinevalt Rumeenia valitsuse toetatud seisukohast liikmesriik jätta teises liikmesriigis asuvat maksukohustuslast ilma käibemaksu tagasisaamise õigusest ainult põhjusel, et see maksukohustuslane on või oleks pidanud olema esimesena nimetatud liikmesriigis maksukohustuslasena registreeritud.

61 Ühtlasi tuleb veel lisada, et üksnes käibemaksudirektiivi artikkel 171*bis* võimaldab selles konkreetselt nimetatud tehingute puhul liikmesriikidel anda teises liikmesriigis asuvatele maksukohustuslastele mahaarvamisõiguse, välistades tagastamismenetluse direktiivi 2008/9 järgi. Siiski, lisaks asjaolule, et

Rumeenia valitsus ei ole mingil moel tuginenud selle võimaluse ülevõtmisele Rumeenia õiguskorda, ei ole selles sättes mingil juhul soovitud eristada vastavalt sellele, kas maksukohustuslane on tagastamisliikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud või mitte.

62 Käesoleval juhul nähtub Euroopa Kohtu käsutuses oleva toimiku materjalidest esiteks, et CHEP-l kui teises liikmesriigis asuval maksukohustuslasel ei ole ühtegi direktiivi 2008/9 artikli 3 punktis a nimetatud seost Rumeenia territooriumiga. Teiseks, mis puudutab selle direktiivi artikli 3 punktis b nimetatud tingimust, siis nähtub toimiku materjalidest, et kuigi asjaomaseid kaubaaluseid CHEP Rumeeniale rentides osutas CHEP teenust, mille osutamise koht on kooskõlas käibemaksudirektiivi artikliga 44 Rumeenias, on käibemaksudirektiivi artikli 196 järgi siiski CHEP Rumeenia maksukohustuslane pöördmaksustamise raames. Nendel asjaoludel, kui eelotsusetaotluse esitanud kohus ei anna nendele teistsugust hinnangut, näib, et selline äriühing nagu CHEP täidab direktiivi 2008/9 artiklis 3 nimetatud kumulatiivsed tingimused ja tal on järelikult õigus käibemaksu tagasi saada.

63 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb teisele kuni neljandale küsimusele vastata, et direktiivi 2008/9 sätteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus see, kui liikmesriik ei anna teise liikmesriigi territooriumil asuvale maksukohustuslasele õigust käibemaksu tagastamisele üksnes põhjusel, et see maksukohustuslane on või oleks pidanud olema tagastamisliikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud.

Kohtukulud

64 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 ja mida on muudetud nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/8/EÜ, artikli 17 lõike 2 punkti g tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslase poolt ühest liikmesriigist pärinevate kaupade üleviimist tagastamisliikmesriiki selle maksukohustuslase poolt nende kaupade rendileandmiseks viimasena nimetatud liikmesriigis ei saa pidada ühendusesiseseks tarneks, kui nende kaupade kasutamine sellise teenuse osutamiseks on ajutine ja need kaubad on lähetatud või veetud liikmesriigist, kus on selle maksukohustuslase asukoht.**

2. **Nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiivi 2008/9/EÜ, millega sätestatakse üksikasjalikud eeskirjad käibemaksu tagastamiseks vastavalt direktiivile 2006/112/EÜ maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, vaid teises liikmesriigis, sätteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus see, kui liikmesriik ei anna teise liikmesriigi territooriumil asuvale maksukohustuslasele õigust käibemaksu tagastamisele üksnes põhjusel, et see maksukohustuslane on või oleks pidanud olema tagastamisliikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud.**

Allkirjad