



## Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK  
PEDRO CRUZ VILLALÓN  
esitatud 21. juunil 2012<sup>1</sup>

**Kohtuasi C-587/10**

**Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)  
versus  
Finanzamt Plauen**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesfinanzhof (Saksamaa))

Käibemaks — Ühendusesisene tarne — Aheltehingud — Omandaja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbriga märkimata jätmisest tingitud maksuvabastusest keeldumine

### I. Sissejuhatus

1. Käesolevas kohtuasjas esitab Bundesfinanzhof (kõrgeim maksukohus) Euroopa Kohtule mitu küsimust, mis puudutavad direktiivi 77/388/EMÜ<sup>2</sup> tõlgendamist menetluse raames, milles käsitletakse sellise Saksa maksuhalduri otsuse seaduslikkust, millega keelduti maksukohustuslasest tarnija suhtes kohaldamast viidatud direktiivi artikli 28c A osa punktis a ühendusesiseste tarnete puhul ettenähtud maksuvabastust.

2. Juhtumi eripära seisneb selles, et vaidlusalune tarne on osa aheltehingust, mis koosneb kahest järjestikusest müügitehingust ja ühestainsast ühendusesisest kaubaveost. Maksuvabastusest keeldumise tingib asjaolu, et esimene tarnija – Saksa ettevõtja – ei esitanud temalt kauba soetanud Ameerika Ühendriikide ettevõtja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, vaid esitas kõnealuse kauba ostnud Soome ettevõtja numbriga.

3. Käesolev kohtuasi annab Euroopa Kohtule võimaluse täpsustada juba niigi külluslikku kohtupraktikat seoses ühendusesiseste tarnete maksust vabastamisega ja selgitada kuuenda direktiivi artikli 28c A osa sissejuhatava lausega liikmesriikidele antavate volituste ulatust kehtestada tingimused, mis on vajalikud selleks, et tagada maksuvabastuse „nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine”, nagu ka selleks, et „ära hoida võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi”.

### II. Õiguslik raamistik

#### A. Liidu õigus: kuues käibemaksudirektiiv

4. Kuuenda direktiivi artikli 4 punkti 1 kohaselt on käibemaksukohustuslane „iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest”. Lõike 2 kohaselt on „[l]õikes 1 nimetatud majandustegevus [...]”

1 — Algkeel: hispaania.

2 — Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 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) redaktsioonis, mis kehtis põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal.

tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamine ja põllumajandus ning vabakutseline tegevus. [...]"

5. Kuuenda direktiivi artikkel 22 artiklist 28h tulenevas redaktsioonis sätestab maksukohustuslastele rea siseriikliku süsteemi järgseid kohustusi.

6. Seega kehtestavad artikli 22 lõike 1 punkti c esimene ja kolmas taane: „[l]iikmesriigid võtavad vajalikud meetmed, mis võimaldavad isiku registrinumbri järgi identifitseerida: – maksukohustuslase, välja arvatud artikli 28a lõikes 4 nimetatud maksukohustuslased, kes teevad riigi territooriumil mahaarvamisoiguse andvaid kauba- või teenusetarneid [...]; – iga maksukohustuslane, kes omandab riigi territooriumil ühendusesiseselt kaupa oma tegevuseks, mis on seotud artikli 4 lõikes 2 nimetatud välismaal toimuva majandustegevusega”.

7. Artikli 22 lõike 3 punkt a sätestab, et „[m]aksukohustuslane väljastab tema poolt teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule tarnitud kauba või osutatud teenuste kohta arve või selle aset täitva dokumendi. Maksukohustuslane väljastab arve või selle aset täitva dokumendi ka [...] artikli 28c A osas sätestatud tingimustel tarnitud kauba kohta”. Artikli 22 lõike 3 punkti b kohaselt tuleb mainitud arvel esitada käibemaksukohustuslase registreerimisnumber.

8. Artikli 22 lõike 8 kohaselt võivad „liikmesriigid [...] 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”.

9. Kuuendas direktiivis sisaldub jaotis XVIa pealkirjaga „Liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamise üleminekukord”, mis lisati direktiiviga 91/680 ja mis koosneb artiklitest 28a kuni 28n.

10. Kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 1 punkti a esimeses lõigus on sätestatud, et käibemaksuga maksustatakse ka „ühendusesisene kauba omandamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb mittemaksukohustuslasest juriidilise isiku poolt [...]”.

11. Direktiivi artikli 28a lõikes 3 on sätestatud, et „„ühendusesisene kauba omandamine” on õiguse omandamine käsutada omanikuna materiaalselt vallasvara, mille müüja või kauba omandaja või ühe neist nimel tegutsev isik lähetab või veab kaupa omandavale isikule muusse liikmesriiki kui see, kust kaup lähetatakse või veetakse.”

12. Artikli 28b A osa lõikes 1 on sätestatud, et kauba omandamise kohaks loetakse „koht, kus kaup asub omandajale lähetamise või veo lõppemisel”. Lõikes 2 on siiski täpsustatud, et „[i]lma et see piiraks lõike 1 kohaldamist, loetakse artikli 28a lõike 1 punktis a nimetatud ühendusesisese kauba omandamise koht asuvaks siiski selle liikmesriigi territooriumil, kes väljastas käibemaksukohustuse registrinumbri, mille alusel kauba omandaja kauba omandas, kui kauba omandaja ei tõenda, et omandamine on maksustatud lõike 1 kohaselt. [...]”.

13. Artikli 28c A osa punkti a kohaselt on ühendusesisesed tarned maksuvabad järgmistel tingimustel:

„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 artiklis 5 määratletud, 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. [...]”.

## B. Siseriiklik õigus

14. Vastavalt Umsatzsteuergesetz'i (käibemaksuseadus, edaspidi „UStG”)<sup>3</sup> § 6a lõike 1 esimesele lausele on tarne ühendusesisene – ja UStG § 4 punkti 1 alapunkti b kohaselt maksust vabastatud –, kui see vastab järgmistele tingimustele: „1) ettevõtja või soetaja veab või lähetab tarnitava kauba mujale ühenduse territooriumile; 2) soetaja on: a) ettevõtja, kes soetas tarnitava kauba oma majandustegevuses kasutamiseks, b) juriidiline isik, kes ei ole ettevõtja või kes ei soetanud tarnitavat kaupa oma majandustegevuse tarbeks, või c) muu soetaja uue sõiduki tarnimise korral; ja 3) tarnitava kauba soetamine on maksustatud teises liikmesriigis asuva soetaja suhtes kehtivate käibemaksusätete alusel”. UStG § 6a lõike 3 kohaselt peab ettevõtja tõendama nimetatud tingimuste täitmist.

15. Umsatzsteuer-Durchführungsverordnungi (käibemaksuseaduse rakendusmäärus, edaspidi „UStDV”)<sup>4</sup> § 17c lõige 1 kehtestab, et ühendusesiseste tarnete korral peab ettevõtja, kelle suhtes on kõnealune määrus kohaldatav, tõendama raamatupidamisdokumentidega, et käibemaksust vabastamise tingimused on täidetud ja „muu hulgas on olemas käibemaksukohustuslasena registreerimise number”.

## III. Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

16. Kaebuse esitaja ja kassatsioonkaebuse esitaja Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (edaspidi „VSTR”) on Saksa seaduste kohaselt asutatud äriühingu Saksamaal asutatud emattevõtja.

17. 1998. aasta novembris müüs viimati mainitu kaks kivipurustit Ameerika Ühendriikide ettevõtjale ATLANTIC International Trading Co. (edaspidi „A”). A-le kuulus filiaal Portugalis, kuid ta ei olnud üheski liidu liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud.

18. Müüv ettevõtja palus A-l teatada oma käibemaksukohustuslasena registreerimise number, mille peale Ühendriikide ettevõtja vastas, et müüs masinad edasi Soome ettevõtjale, teatades samas Soome ettevõtja käibemaksukohustuslase registreerimisnumbri. Saksa ettevõtjast müüja kontrollis kõnealuste andmete õigsust.

19. Masinate veo puhul tuleb täpsustada, et 14. detsembril 1998 tuli A tellitud veoetevõtja neile Saksa ettevõtja asukohta järele, viies masinad esmalt maad mööda Lübeckisse (Saksamaa) ja lastis need kolm päeva hiljem Soome suunduvale kaubalaevale.

20. Saksa ettevõtja edastas A-le käibemaksuta arve, milles märkis ära Soome ettevõtja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri.

21. 1998. aasta käibemaksudeklaratsioonis käsitas müüva ettevõtja emattevõtja VSTR tarnet maksuvabana. Seevastu Saksa maksuhaldur (Finanzamt Plauen) leidis, et kõnealusel juhul ei saa maksuvabastust kohaldada, kuna kauba soetaja A ei kasutanud ei sihtkohaliikmesriigis ega muus liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit.

22. VSTR esitas nimetatud otsuse peale esimese astme kohtusse kaebuse ja selle tagasi lükanud Finanzgerichti otsuse peale kassatsioonkaebuse. Kassatsioonimenetluses Bundesfinanzhofis (föderaalne maksukohus) väitis VSTR, et Saksa ametiasutuse maksuvabastuse kohaldamisest keeldumise põhjus on vastuolus kuuendas direktiivis sätestatuga. Saksa ametiasutus leidis aga, et liikmesriigid võivad kõnealuse maksuvabastuse kohaldamise tingimusena nõuda, et soetajal oleks liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreerimise number, nagu on sätestatud UStDV § 17c lõikes 1.

3 — *Bundesgesetzblatt* (edaspidi „*BGBL.*”) 1993 I, lk 565.

4 — *BGBL.* 1999 I, lk 1308.

23. Kuna esines kahtlusi kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimeses lõigus vaadeldud ühendusesisese tarne suhtes maksuvabastuse kohaldamise nõuete tõlgendamises, esitas Bundesfinanzhof Euroopa Kohtule järgmised küsimused:

- „1. Kas nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta lubab lähtuda maksuvabast ühendusesisest tarnest üksnes juhul, kui maksukohustuslane esitab soetaja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbriga raamatupidamistõendi?
2. Kas sellele küsimusele vastamisel omab tähtsust see,
  - kas soetaja puhul oli tegemist kolmandas riigis asuva ettevõtjaga, kes saatis küll tarne eseme aheltepingu raames ühest liikmesriigist teise, kuid ei olnud üheski liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud, ja see,
  - kas maksukohustuslane tõendas ühendusesisese soetamise suhtes soetaja poolt maksudeklaratsiooni esitamist?”

#### IV. Menetlus Euroopa Kohtus

24. Eelotsusetaotlus saabus Euroopa Kohtu kantseleisse 15. detsembril 2010.
25. Kirjalikud märkused esitasid Itaalia, Saksamaa, VSTR ja komisjon.
26. 7. märtsil 2012 toimunud kohtuistungil osalesid äriühingu VSTR, Saksamaa valitsuse ja komisjoni esindajad, kes esitasid suulisi märkusi.

#### V. Eelotsuse küsimuste analüüs

##### A. Eelnev analüüs: ühendusesisese tarne määratlus aheltepingus

27. Bundesfinanzhofi küsimused puudutavad kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimeses lõigus käsitletud maksuvabastuse kohaldamist ühendusesiseste tarnete suhtes.

28. Nimetatud säte kehtestab kolm tingimust selleks, et tehingu saaks liigitada käibemaksuvabaks ühendusesiseseks kaubatarneks: vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek, kauba füüsiline viimine ühest liikmesriigist teise ja soetaja maksukohustuslase seisund (võib olla ka mittemaksukohustuslasest juriidiline isik, „kes sellena tegutseb, muus liikmesriigis kui kauba lähetamise või veo lähteliikmesriik”).

29. Esimest kolmest nimetatud tingimusest (vara käsutamise õiguse üleminek VSTR-ilt A-le) ei seata ühelgi hetkel kahtluse alla ja Bundesfinanzhofi küsimused puudutavad kolmandat tingimust (soetaja maksukohustuslase seisundit).

30. Enne tuleb siiski teha põgus täpsustus seoses teise tingimusega (ühendusesisene vedu), kuna vaidlusaluse asja eripära seisneb selles, et tarne, mille käibemaksuga maksustatavus on küsimusi tekitanud, on osa aheltepingust, mis koosneb kahest järjestikusest müügitest – esimene Saksa äriühingult Ühendriikide äriühingule ja teine viimati mainitult Soome äriühingule – ja ühestainsast ühendusesisest kaubaveost – Saksamaalt Soome.

31. 6. aprilli 2006. aasta kohtuotsuses EMAG Handel Eder kehtestatu kohaselt sellistel asjaoludel nagu käesolevas kohtuasjas ehk „kui kaks sama kaubaga seotud järjestikust kaubatarne, mida teostavad tasu eest maksukohustuslased, kes sellena tegutsevad, toovad kaasa üheainsa ühendusesisese kaubalahetuse või üheainsa ühendusesisese kaubaveo, saab üksnes ühte nendest kahest tarnest käsitleda lähetamise või veona,

mis on kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimese lõigu alusel ainsana maksust vabastatud.”<sup>5</sup>

32. Käesolevas asjas on seega vaja eelnevalt kindlaks määrata, kumba kahest järjestikusest kaubatarnest võib veoga seostada, ja kokkuvõttes otsustada, kumb tarnest liigituks lõpuks, kui ka ülejäänud tingimused on täidetud, käibemaksuvabaks ühendusesiseseks tarneks.

33. Kuues direktiiv ei kehtesta ühtegi sellekohast reeglit, kuid 16. detsembri 2010. aasta kohtuotsuses Euro Tyre Holding on aheltehingutega seoses täpsustatud, et ühendusesisesega veoga seostatav tarne tuleb määrata kindlaks „hinnates kogumis konkreetse juhtumi kõiki asjaolusid”.<sup>6</sup> Mainitud asjaolude hinnangu peab andma põhikohtuasja menetlev kohus.

34. Bundesfinanzhof ei näi seadvat põhimõtteliselt kahtluse alla seda, et antud asjas tuleb vedu seostada esimese tarnega ehk nimelt selle tehinguga, milles müüja on Saksa ettevõtja VSTR ja soetaja Ameerika Ühendriikide ettevõtja A<sup>7</sup> – seda hinnangut ei sea viidatud kohtupraktika minu meelest kahtluse alla.

35. Käesolev kohtuasi sarnaneb kohtuasjaga Euro Tyre Holding, kuna esimene kauba soetaja omandas vara käsutamise õiguse esimese tarne riigis (Saksamaal)<sup>8</sup> ja teavitas müüjat oma kavatsusest vedada kaup teise liikmesriiki, kus toimub teine tarnetehing.<sup>9</sup> Ainus erinevus seisneb selles, et antud juhul ei esitanud A oma käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, millele kohtuotsuses Euro Tyre Holding on viidatud asjaolude hulgas, mida sellisel juhul tuleb arvesse võtta.<sup>10</sup> Olenemata edaspidi esitatavatest kaalutlustest (esimese eelotsuse küsimuse puhul) leian seoses sellega, mis puudutab nimetatud asjaolu olulisust tarne käibemaksuvaba ühendusesisesena liigitamisel, et esimeses põhjendusetapis ei ole nimetatud soetaja käibemaksukohustuslase registreerimisnumbri esitamine veo kindla tarnega seostamiseks vajalik.

36. Kohtuasjas Euro Tyre Holding kasutati kõnealuse soetaja teise tarne liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit esitamist objektiivse tõendina selle kohta, et esimese kauba soetaja kavatsus oli juba soetamise hetkest alates müüa kaup edasi teises liikmesriigis.<sup>11</sup> Käesolevas kohtuasjas võib selline tõend osutada aga mittevajalikuks, kui Bundesfinanzhof otsustab muude objektiivsete asjaolude<sup>12</sup> põhjal, et teine kauba käsutamiseõiguse üleandmine toimus juba sihtkohariigis pärast ühendusesisest vedu, mille peaks sellisel juhul seostama esimese tarnega.

## B. Esimene eelotsuse küsimus

37. Esimese küsimusega soovib Bundesfinanzhof Euroopa Kohtult teada, kas liikmesriigid saavad seada ühendusesiseste tarnete suhtes maksuvabastuse kohaldamisele oma tingimuse, et tarnija esitaks raamatupidamistõendi tarnesaaja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit kohta.

38. Nagu sai juba varem märgitud, sõltub kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimeses lõigus sätestatu kohaselt maksuvabastuse kohaldamine kolmele tingimusele vastamisest, mis väljakujunenud kohtupraktika<sup>13</sup> järgi on ammendavad ja ei sisalda – vähemalt mitte sõnaselgelt – ühtegi tingimust seoses tarnesaaja käibemaksukohustuslase registreerimisnumbri esitamisega.

5 — Euroopa Kohtu 6. aprilli 2006. aasta otsus kohtuasjas C-245/04: EMAG Handel Eder (EKL 2006, lk I-3227, punkt 45).

6 — Euroopa Kohtu 16. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-430/09: Euro Tyre Holding (EKL 2010, lk I-13335, punkt 44).

7 — Kohtutoimikust ei ilmne, et esimese astme kohtuna asja menetlenud Finanzgerichtil oleks selles asjas teine arvamus.

8 — Eespool viidatud kohtuotsus Euro Tyre Holding, punkt 32.

9 — Eespool viidatud kohtuotsus Euro Tyre Holding, punkt 33.

10 — Eespool viidatud kohtuotsus Euro Tyre Holding, punkt 45: „Sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas, kus esimene soetaja, olles saanud kauba omanikuna käsutamise õiguse esimese tarne koha liikmesriigi territooriumil, teatab oma kavatsusest vedada kaup teise liikmesriiki ja esitab viimati nimetatud riigis talle omistatud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, tuleb ühendusesisene vedu seostada esimese tarnega, tingimusel et kauba omanikuna käsutamise õigus anti teisele soetajale üle ühendusesisesega veo sihtkohaliikmesriigis.” Vt ka punkt 35.

11 — Vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Euro Tyre Holding, punktid 33–39.

12 — Eespool viidatud kohtuotsus Euro Tyre Holding, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika.

13 — Vt kõige kohta Euroopa Kohtu 27. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-409/04: Teleos (EKL 2007, lk I-7797, punkt 70).



39. 27. septembri 2007. aasta kohtuotsuses Collée sedastas Euroopa Kohus, et „[s]iseriiklik meede, mis kohustab ühendusesisese tarne maksust vabastamisel järgima peamiselt formaalseid kohustusi, jättes kõrvale sisulised nõuded ning jättes uurimata, kas viimased on täidetud, läheb kaugemale sellest, mis on vajalik maksu nõuetekohase kogumise tagamiseks.” Järelikult tuleb tarne käibemaksust vabastada siis, kui sisulised nõuded on täidetud ja seda isegi siis, kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõned formaalsed nõuded. See oleks teisiti vaid „siis, kui selliste formaalsete nõuete rikkumise tõttu on takistatud vajaliku tõendi esitamine selle kohta, et sisulised nõuded on täidetud.”<sup>14</sup>

40. Saksamaa valitsus väidab, et nõudmine, et müüja esitaks soetaja sihtkohariigis registreerimise numbriga, ei ole uus sisuline tingimus, mis erineb artikli 28c A osa punkti a esimeses lõigus sätestatud, vaid tegemist on olulise tõendiga neist kolmanda tingimuse kohta, mis käsitleb soetaja maksukohustuslase seisundit.

41. Liikmesriigid võivad kehtestada kõnealuse tõendamise nõude, toetudes kuuenda direktiivi artikli 28c A osa sissejuhatavale lausele, mille kohaselt annavad liikmesriigid maksuvabastuse „enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada [selle] nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi [...]”. Liikmesriikide volitused võivad põhineda ka artikli 22 lõikes 8 sätestatud, millega lubatakse neil „kehtestada muid kohustusi, mida nad peavad vajalikuks maksu nõuetekohaseks kohaldamiseks ja kogumiseks ning pettuse vältimiseks”. Saksamaa valitsuse arvates on tingimus, et soetaja oleks maksukohustuslane, „kes sellena tegutseb”, täidetud üksnes siis, kui esitatakse kauba sihtkohaliikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreerimise number.

42. Nagu ma järgnevalt selgitan, annab kuues direktiiv registreerimisnumbrile ühendusesiseste tarnete kontekstis olulise rolli, sest see lihtsustab oluliselt nendega seotud maksukontrolli läbiviimist.

43. Ilma et see muudaks eeltoodut, leian, et kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimest lõiku ei tule tõlgendada nii, et ühendusesisest tarnet saab käsitleda maksuvabana üksnes siis, kui on esitatud soetaja käibemaksukohustuslasena registreerimise number. Esiteks ei sõltu maksukohustuslase seisund kõnealuse numbriga esitamisest ja mitte miski ei takista tõendada seda muul moel (1). Teiseks ei saa kuuenda direktiiviga kehtestatud maksukohustuslasena registreerimise numbriga näitamise kohustuse täitmata jätmine muuta käibemaksuga maksustamise korda (2). Lõpuks tähendaks selline tõlgendus käibemaksu neutraalse kohaldamise põhimõtte rikkumist, mida kohtupraktika ei luba (3).

1. Maksukohustuslase seisund ei sõltu maksukohustuslasena registreerimise numbriga väljastamisest. Seda seisundit saavad tõendada ka muud objektiivsed andmed.

44. Käibemaksukohustuslase registreerimisnumber loodi ühendusesisese käibemaksuga maksustamise korra kehtestamisega, mille põhieesmärk on teatavasti tagada, et maks tasutaks liikmesriigis, kus toimub kauba lõpptarbimine. Kõnealuse korra nõuetekohase kohaldamise tagamiseks oli vaja väljastada teatavatele käibemaksukohustuslastele individuaalne number, mis osutaks numbriga määratud liikmesriigile ja samuti nende poolt teostatud tehingu liigile (kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 1 punktid c, d ja e). Nagu märgib komisjon, on registreerimisnumber sellisel kujul lühiteave käibemaksukohustuslase maksualase olukorra kohta, mis aitab lihtsustada ühendusesiseste tehingute maksukontrolli.

45. Sellest tulenevalt kehtestab kuuenda direktiivi artikkel 22 maksukohustuslasele kohustuse märkida arvele käibemaksukohustuslase registreerimisnumber, mille alusel ta tarnis kauba või osutas teenuseid, ja käibemaksukohustuslase registreerimisnumber, mille alusel osales tema klient asjaomasel tehingus (artikli 22 lõike 3 punkt b), samuti kohustuse esitada kokkuvõtlik kvartaliaruanne „omandajate kohta, kes on registreeritud käibemaksukohustuslasena ja kellele ta on tarninud kaupu artikli 28c A osa punktide a ja d kohaselt, ja kaubasaajate kohta, kes on registreeritud käibemaksukohustuslasena ja kes osalevad viiendas lõigus osutatud tehingutes” (artikli 22 lõige 6 punkt b).

14 — Euroopa Kohtu 27. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-146/05: Collée (EKL 2007, lk I-7861, punktid 29 ja 31).

46. Samast maksukontrolli eesmärgist on tingitud kuuenda direktiivi artikli 28b lõikes 2 sätestatud reegel, mille kohaselt loetakse omandamise koht asuvaks „selle liikmesriigi territooriumil, kes väljastas käibemaksukohustuse registrinumbri, mille alusel kauba omandaja kauba omandas”,<sup>15</sup> kui kauba omandaja ei tõenda, et artikli 28a lõike 1 punktis a käsitletud ühendusesisene omandamine on maksustatud käibemaksuga „[kohas], kus kaup asub omandajale lähetamise või veo lõppemisel” (artikli 28b lõige 1)”.

47. Nii kuuenda direktiivi artiklis 22 kehtestatud kohustused kui ka artikli 28b lõikes 2 ettenähtud reegel on maksukontrolli ennetavad meetmed, mis on mõeldud selleks, et vältida käibemaksu tasumata jätmist soetaja poolt. Nimetatud sätetest ei saa järeldada, et maksukohustuslase seisund omandatakse registreerimisnumbri saamisega, ega seda, et kõnealuse numbri esitamine oleks ainus vahend tõendamaks, et omandaja sooritas tehingu maksukohustuslasena. Seega ei saa kõnealuse kohustuse täitmata jätmine võtta müüjalt maksuvabastust, millele tal õigus on.

48. Kõigepealt tuleb meelde tuletada, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõige 1 ei kehtesta käibemaksukohustuslase seisundile ühtegi vorminõuet ega nõua ühegi konkreetse dokumendi esitamist, vaid näeb ette üksnes seda, et isik peab teostama „iseseisvalt lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest”. Viidatud sätte sõnastuse põhjal tuleb maksukohustuslaseks olemise tingimuseks seega pidada eeldust ja rangelt faktilist tingimust, mis ei sõltu ei käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri väljastamisest ega kasutamisest.

49. Eelnev kinnitus on täielikult kooskõlas olulise rolliga, mille kuues direktiiv, nagu juba varem mainisin, annab registreerimisnumbrile ühendusesiseste tarnete kontekstis. Kuuenda direktiivi artiklis 22 kehtestatud kohustuste kohaselt on käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri esitamine kahtlemata tavaline ja isegi kõige nõuetekohasem viis, kuidas tõendada maksukohustuslase seisundit, kuid see ei tähenda, et müüja ei või kasutada muid „objektiivseid elemente”<sup>16</sup> tõendamaks, et omandaja osales tehingus maksukohustuslasena.<sup>17</sup> Käesolev kohtuasi on hea näide kõnealustest, kahtlemata erandlikest juhtudest, kus müüja tõendab omandaja registrinumbrit esitamata, et viimane tegutses majandustegevuse raames, millega talle anti üle vara käsutamise õigus ja milles vedu oli ühendusesisene, esitades selliselt piisavalt andmeid kahes asjaomasel liikmesriigis toimunud tehinguga seotud maksukontrolli läbiviimiseks.

50. Seetõttu ei saa absoluutse kindlusega väita, et arves ja kokkuvõtvast aruandes omandaja registrinumbri esitamises seisneva vorminõude täitmata jätmine takistaks „vajaliku tõendi [esitamist] selle kohta, et sisulised nõuded [maksukohustuse kohaldamiseks] on täidetud”.<sup>18</sup> Kõnealune kohustuse täitmata jätmine võib vajaduse korral kaasa tuua trahvid, kuid mitte käibemaksuga maksustamise korra muutmise.

2. Kuuenda direktiivi artiklis 22 sätestatud tuleneva maksukohustuslasena registreerimise numbri näitamise kohustuse mittetäitmine ei saa tingida käibemaksuga maksustamise korra muutmist.

51. Seoses käibemaksu mahaarvamise õigusega on kohtupraktikas kinnistunud seisukoht, et kuuenda direktiivi artiklis 22 sätestatud vorminõuete mittetäitmine ei saa takistada kõnealuse õiguse tunnustamist, kui selle õiguse tekkimise sisulised tingimused on täidetud.

15 — Sama artikli 28b lõige 2 täiendab seda sätet, kehtestades teises lõigus topelmaksustamise vältimise mehhanismi.

16 — Eespool viidatud kohtuotsuses Teleos otsustatu tähenduses, punkt 40.

17 — Eelnevat kinnitab ka nõukogu 15. märtsi 2011. aasta rakendusmääruse (EL) nr 282/2011, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 2006/112/EÜ rakendusmeetmed (ELT 2011, L 77, lk 1), artikli 18 lõige 1, mille kohaselt juhul, „[k]ui ei ole vastupidiseid andmeid, võib teenuse osutaja eeldada, et ühenduses asuval kliendil on maksukohustuslase staatus: a) kui klient on esitanud talle oma isikliku käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri [...]; b) kui klient ei ole veel saanud isiklikku käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, kuid teavitab teenuse osutajat selle taotlemisest ning teenuse osutaja saab mis tahes muu tõendi [...]”.

18 — Eespool viidatud kohtuotsus Collée, punkt 31.

52. Kohtuasjas Dankowski,<sup>19</sup> milles käsitleti just kõnealuse mahaarvamisõiguse tunnustamist, oli probleem selles, et kuigi arvetes oli toodud teenuseosutaja registreerimisnumber, oli selle numbri talle andnud automaatselt Poola maksuhaldur, ilma et ettevõtja oleks esitanud asjaomase käibemaksukohustuslasena registreerimise taotluse. Teenuseosutaja oli seega jätnud täitmata kohustuse teatada, millal tema tegevus maksukohustuslasena algab (kuuenda direktiivi artikli 22 lõige 1). Euroopa Kohus leidis, et „hoolimata asjaolust, et taoline registreerimine on käibemaksusüsteemi nõuetekohaseks toimimiseks oluline, ei saa maksukohustuslase poolt selle kohustuse täitmata jätmise seada kahtluse alla kuuenda direktiivi artikli 17 lõikega 2 teisele maksukohustuslasele antud mahaarvamisõigust. Kuuenda direktiivi artikli 22 lõige 1 näeb maksukohustuslastele ette üksnes kohustuse teatada, millal nende tegevus algab, muutub või lõpeb, kuid ei anna liikmesriikidele õigust – juhul, kui maksukohustuslased eeltoodust ei teata – lükata mahaarvamisõiguse kasutamist edasi kuni maksustatavate tehingute järjepideva teostamise tegeliku alguseni ega keelduda lubamast maksukohustuslasel käibemaksu maha arvata”.<sup>20</sup>

53. Minu arvates kajastab see otsus selgelt seisukohta, et artiklis 22 sätestatud vorminõuded ja sisulised tingimused mahaarvamisõiguse tunnustamiseks (või maksuvabastuse kohaldamiseks nagu käesolevas kohtuasjas) toimivad eri tasanditel, kuna esimeste täitmata jätmise tõttu ei saa muuta käibemaksuga maksustamise sisulist korda.

54. Teisest küljest on ilmne, et kuigi tarnesaja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit teatamise kohustus on tarnijal, saab viimane seda kohustust täita üksnes siis, kui esimene teda sellest teavitab. Kui tarnija toimib heas usus ja kasutab kõiki talle kättesaadavaid mõistlikke vahendeid tagamaks, et teostatav tehing ei tõmbaks teda maksupettusesse kaasa, ei ole arukas karistada tarnijat selle eest, et ta jättis kohustuse täitmata koostöö puudumise tõttu tarnesajajaga, ja tegelikult seetõttu, et viimane ei täitnud kohustust omada kauba sihtkohaliikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit. Eespool viidatud kohtuotsustes Dankowski ja Euro Tyre Holding kajastub samuti seisukoht, et vorminõude täitmata jätmise maksukohustuslase poolt ei saa kahjustada maksualaselt teist maksukohustuslast.<sup>21</sup>

### 3. Väljaspool pettusjuhtumeid ei saa neutraalsuse põhimõttest erandeid kehtestada

55. Lõpuks tähendab maksuvabastuse andmisest keeldumine sellise tarnija puhul, kes ei esita tarnesaja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, kuigi kõik objektiivsed elemendid näitavad, et tegemist on ühendusesisese tarnega kuuenda direktiivi tähenduses, topeltnmaksustamise ohtu ja eeldab igal juhul maksustamispädevuse überjaotamist, mis mõlemad on vastuolus käibemaksu neutraalsuse põhimõttega.

56. Teatavasti tagab kõnealune põhimõte neutraalsuse „kõikide majandustegevuste maksukoormuse osas, sõltumata nende eesmärkidest või tulemustest, tingimusel et need majandustegevused ise on käibemaksuga maksustatud”<sup>22</sup>. Kõnealuste tegevuste raames peaks ettevõtja seega olema täielikult vabastatud tasutavast või tasutud käibemaksust makstud sisendkäibemaksu mahaarvamise süsteemi kaudu. Ühendusesiseste tehingute kontekstis tagatakse mainitud neutraalsus territoriaalse maksustamise põhimõttega, mille kohaselt kuuluvad käibemaksutulud liikmesriigile, kus toimub kauba lõpptarbimine. Selline kord võimaldab saavutada, nagu on näidanud kohtupraktika, ühendusesiseste tehingutega saadud käibemaksutulude range jaotuse ja „tagab maksustamisel asjaomaste liikmesriikide pädevuse selge piiritlemise”.<sup>23</sup>

19 — 22. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-438/09: Dankowski (EKL 2010, lk I-14009).

20 — Eespool viidatud kohtuotsus Dankowski, punktid 33 ja 34 ning seal viidatud kohtupraktika.

21 — Kohtuotsuse Dankowski punktis 36 on sätestatud: „[n]ii ei saa teenuseosutaja poolt kuuenda direktiivi artikli 22 lõikes 1 sätestatud kohustuse võimalik täitmata jätmise mõjutada teenuste saaja mahaarvamisõigust [...]”. Vt selle kohta ka kohtuotsus Euro Tyre Holding, punktid 37 ja 38.

22 — Vt selle kohta 14. veebruari 1985. aasta otsus kohtuasjas 268/83: Rompelman (EKL 1985, lk 655, punkt 19).

23 — Eespool viidatud kohtuotsus EMAG Handel Eder, punkt 40.



57. Kui eespool nimetatud põhjusel keeldutakse maksuvabastuse andmisest tarnijale ning käibemaks nõutakse sisse Saksamaal, kuid tarnesaaja deklareerib tehingu sihtliikmesriigis (Soome), tekiks topeltmaksustamise olukord, mis on selgelt vastuolus nimetatud neutraalsuse põhimõttega. Ja määruse (EÜ) nr 1777/2005<sup>24</sup> artikkel 21 sätestab, et „[k]ui kaup soetatakse ühendusesiseselt [...], on käibemaksustamise õigus kaupade lähetamise või veo sihtliikmesriigil, ilma et seda mõjutaks tehingu käibemaksustamine kaupade lähetamise või veo alguse liikmesriigis”. Nagu ma kohtuasjas R esitatud ettepanekus juba märkisin,<sup>25</sup> ei ole sel juhul Saksamaal tasutud käibemaksu võimalik tagastamine mõeldud topeltmaksustamise vältimiseks, vaid üksnes selle tagajärgede kõrvaldamiseks, mistõttu ei ole see piisav maksu neutraalsuse põhimõtte tagamiseks.

58. Teisest küljest tähendaks maksuvabastuse andmisest keeldumine kaupade päritoluriigi (Saksamaa) poolt igal juhul seda, et viimane nõuaks sisse käibemaksu, ilma et esineks maksuvõlgnevust, sest ühendusesiseste tehingute korra loogika kohaselt tuleb kogu maks tasuda riigis, kus kaupa tarbitakse (Soome). Seega isegi juhul, kui ei ole tegemist topeltmaksustamisega (ehk isegi siis, kui Soome ei maksustaks käibemaksuga), toimuks maksualase pädevuse ümberjaotumine, mis on vastuolus neutraalsuse põhimõttega.

59. Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et meetmed, mida liikmesriigid võivad võtta maksuvabastuse nõuetekohaseks ja arusaadavaks kohaldamiseks ning selleks et „ära hoida võimalikku maksudest kõrvalhoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi” kuuenda direktiivi artikli 28c A osa kohaselt, ei või minna kaugemale sellest, mis on vajalik selliste eesmärkide saavutamiseks, ning nende meetmete kasutamine ei tohi seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust.<sup>26</sup>

60. Meetmel, mis nõuab maksuvabastuse kohaldamise tingimusena seda, et tarnija oleks esitanud tarnesaaja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, oleks eespool kirjeldatu tähenduses mõju, mis on vastuolus neutraalsuse põhimõttega, ja seega oleks see vastuolus kuuendas direktiivis sätestatuga.

61. Euroopa Kohus on kahtlemata tunnistanud, et kõnealune põhimõte ei ole absoluutne ja et sellest võib maksupettuse või pahausksuse juhtudel teha erandeid. Nimelt otsustas kohus juba eespool viidatud kohtuotsuses R, et neutraalse maksustamise ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtetele „ei saa nimelt põhjendatult tugineda maksukohustuslane, kes on tahtlikult osalenud maksupettuses ja seadnud ohtu ühise käibemaksusüsteemi toimimise”<sup>27</sup>. Samuti on nimetatud kohtuotsuses seoses proportsionaalsuse põhimõttega märgitud, et „sellega ei ole vastuolus, kui tarnijat, kes osaleb maksupettuses, kohustatakse tagantjärele tasuma käibemaksu tema poolt tehtud ühendusesiseselt tarnelt, kuna tema osavõtt maksupettuses on määrava tähtsusega asjaolu, mida tuleb siseriikliku meetme proportsionaalsuse kontrollimisel arvesse võtta”<sup>28</sup>.

62. Kohtuasja R asjaolud erinevad siiski märkimisväärselt käesoleva juhtumi asjaoludest. Viidatud kohtuasjas väljastas kodanik R ühendusesisestest tehingutes tarnijana tegutsedes vaeleardid fiktiivsete ostjate nimele, varjates tegelike ostjate andmeid eesmärgiga võimaldada neil kõrvale hoida käibemaksu tasumisest sihtliikmesriigis. Tegemist oli seega selge maksupettuse juhtumiga erinevalt käesolevast juhtumist, kus niisugused asjaolud ei esine. Kui siseriiklik kohus, kes peab asjaoludele konkreetse hinnangu andma, tuvastab – nagu nähtub poolte esitatud teabest –, et VSTR märkis arvele üksnes Soome ettevõtja registreerimisnumbri, varjamata samas, et kauba ostis temalt A, ei tuleks kohaldada kohtuotsuses R ettenähtud erandit ega sellest tulenevalt maksuvabastusest keelduda.

24 — Nõukogu 17. oktoobri 2005. aasta määrus, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 77/388/EMÜ rakendusmeetmed (ELT L 288, lk 1).

25 — 29. juunil 2010 esitatud ettepanek, punkt 64; 7. detsembri 2010. aasta otsus kriminaalasjas C-285/09: R (EKL 2010, lk I-12605).

26 — Vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Collée, punkt 26.

27 — Eespool viidatud kohtuotsus R, punkt 54.

28 — Eespool viidatud kohtuotsus R, punkt 53.

63. Ja kui tegemist pole pettusjuhtumitega, millele viitab kohtuotsus R, ei saa liikmesriigid ühepoolset näha ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõttest ette erandeid. Viidatud kohtuotsus on sõnaselgelt üles ehitatud tarnija tegutsemisele pettuse eesmärgil. Nagu kohtuotsuses on märgitud, on proportsionaalsuse seisukohalt oluline see, et „osavõtt maksupettuses on määrava tähtsusega asjaolu” (punkt 53), rõhutades edaspidi, et osavõtt kõnealusest pettusest pidi olema vabatahtlik ja olema seadnud ohtu ühise käibemaksusüsteemi toimimisele.

64. Kokkuvõttes kehtestas kohtuotsus R neutraalsuse põhimõttest erandi, mille kohaldamisega ei saa minna kaugemale nimetatud kohtuasjas vaadeldud juhtumist. Neutraalsuse põhimõtte rikkumine rangelt ettevaatusabinõuna, kui tarnija suudab tõendada, et ta ei tegutsenud pettuse eesmärgil, ei näi proportsionaalse meetmena, mida saaks kohtupraktikat silmas pidades õigustada.

#### 4. Ettepanek esimese eelotsuse küsimuse kohta

65. Kõike eeltoodut arvesse võttes tuleb kokkuvõttes märkida, et kuues direktiiv ei sea maksukohustuslase seisundi – kas üldises mõttes või ühendusesisestele tarnetele kohaldatava maksuvabastuse kohaldatavuse kindlaksmääramiseks – tingimuseks käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri esitamist, vaid seab selle sõltuvusse üksnes sellise majandustegevusega tegelemisest, mille olemasolu on käesolevas kohtuasjas raske eitada.<sup>29</sup>

66. Kui tarnija rikub ühendusesiseses tehingus kohustust esitada tarnesaaja käibemaksukohustuslase registreerimise number, võivad sellega kaasneda trahvid, ja kui leiaks kinnitust, et tarnija osales pettuses, võib kohtuotsusele R tuginedes keelduda ühendusesisese tarne suhtes vastava maksuvabastuse kohaldamisest. Mõlemad meetmed moodustavad pettusevastase võitluse proportsionaalse süsteemi.

67. Seevastu oleks ebaproportsionaalne, kui iga vorminõude täitmata jätmisega juhul, kui tegemist ei ole pettusega, kaasneks ühendusesiseste tarnete dünaamika täielik muutmine ja maksualaste volituste ühepoolne üleminek liikmesriigile, kelle pädevusse nende volituste teostamine ei kuulu.

#### C. Teine eelotsuse küsimus

68. Teises küsimuses viitab Bundesfinanzhof kahele eri asjaolule, mis kumbki võivad mõjutada vastust esimesele küsimusele.

##### 1. Teise eelotsuse küsimuse esimene osa

69. Teise küsimuse esimene osa viitab eelkõige mõjule, mis võib olla sellel, kui tarnesaaja on kolmandas riigis asutatud ettevõtja, kes saatis kauba ühest liikmesriigist teise aheltehingu raames, kuid kes ei ole üheski liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud.

70. Minu meelest saab sellele küsimusele vastata üksnes eitavalt. Ükski käesolevat asja puudutavatest sätetest ei tee vahet sellel, nagu õigesti märgib komisjon, kas tarnesaaja on asutatud liikmesriigis või kolmandas riigis.

71. Asjaolul, et tarnesaaja on kolmandas riigis asutatud ettevõtja, kes ei ole käibemaksukohustuslasena registreeritud, ei ole erinevat mõju sellest, mis oleks võinud olla muudel asjaoludel, kui tarnesaajal puudub käibemaksukohustuslase registreerimisnumber või kui ta pole seda lihtsalt esitanud. Ainsad asjakohased tõigad seoses selle vastusega on kõnealuse registreerimisnumbri esitamata jätmise, ükskõik mis põhjusel, ja see, kas tegemist on pettusega või mitte.

29 — Müüdüd kaupade (kaks kivipurustit) omaduste põhjal saab oletada, et need ei olnud mõeldud „isiklikuks tarbeks”, mis välistaks „majandustegevuse” direktiivi tähenduses.

## 2. Teise eelotsuse küsimuse teine osa

72. Lõpuks soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas esimesele küsimusele antud vastust võib mõjutada asjaolu, et käibemaksukohustuslane tõendab, et omandaja esitas maksudeklaratsiooni ühendusesisese ostutehingu kohta.

73. Minu meelest saab seda küsida üksnes siis, kui jõutakse järeldusele nagu antud asjas, et maksuvabastuse kohaldamine ühendusesisese tarne suhtes ei saa sõltuda sellest, kas maksukohustuslane näitab raamatupidamisdokumentides tarnesaaja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri.

74. Kui sellest järeldusest lähtuda, oleks viimase küsimuse eesmärk välja selgitada, kas maksuvabastuse kohaldamisele saab seada tingimuseks ka selle, et tarnija tõendaks seda, et tarnesaaja deklareeris ühendusesisese soetamise sihtliikmesriigis.

75. Eelotsusetaotluses on selle küsimuse puhul tuginetud „vastavusele”, mis väljakujunenud kohtupraktika kohaselt peab olema maksuvaba ühendusesisese tarne ning maksustatava ja maksustamiseks kohustusliku ühendusesisese soetamise vahel.

76. Tõepoolest on kohtupraktika sedastatud, et „ühendusesisene kauba tarne ja omandamine kujutavad endast tegelikkuses üht ja sama majandustehingut” ja et „nii kaasneb igasuguse ühendusesisese kauba omandamisega, mida maksustatakse kauba ühendusesisese lähetamise või veo sihtliikmesriigis kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 1 punkti a esimese lõigu alusel, tarne, mis on ühendusesisese lähetamise või veo lähteliikmesriigis maksust vabastatud sama direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimese lõigu kohaselt”.<sup>30</sup>

77. See tähendab seda, et maksuvaba tarne ja maksustatav omandamine on omavahel seotud ja moodustavad liikmesriikide vahel maksualaste volituste jagamise ja järelikult ühisele käibemaksusüsteemile omase neutraalse maksustamise põhimõtte tähenduses terviku.<sup>31</sup> Siiski ei tundu, et sellest seosest tulenevad järeldused võiksid viia selleni, et nõuda tarne suhtes maksuvabastuse kohaldamiseks tarnijalt tõendit selle kohta, et omandaja on omandamise sihtliikmesriigis deklareerinud. Sellist nõuet kuuendas direktiivis küll ei esine ja registreerimisnumbri nõudmisega seoses esitatud põhjustele sarnastel põhjustel tähendaks see neutraalsuse põhimõtte rikkumist ja pealegi oleks sellisel juhul tegemist ebaproportsionaalse meetmega.

78. Seoses neutraalsuse põhimõttega tuleb kinnitada, et ühendusesisese tarne ja omandamise teineteisest lahutamatus ei saa mõjutada kauba lähte- ja sihtliikmesriike vastava maksustamispädevuse teostamisel.

79. Selline seisukoht on vastupidise juhtumi puhul sätestatud juba nimetatud määruse nr 1777/2005 artiklis 21, mille kohaselt on „käibemaksustamise õigus kaupade lähetamise või veo sihtliikmesriigil, ilma et seda mõjutaks tehingu käibemaksustamine kaupade lähetamise või veo alguse liikmesriigis”. Sellest sättest tuleneb, et maksustamine sihtliikmesriigis peab toimuma ilma vajaduseta tõendada, kas lähteriik kohaldas maksuvabastust, kuid näib, et eespool viidatud kohtuotsusega Teleos soovitakse laiendada seda seisukohta ka vastupidisele olukorrale, sätestades, et „[s]elleks et tagada käibemaksu korrapärane laekumine, on ühendusesisese omandamise ja tarne üleminekukorra raames vajalik, et pädevad maksuhaldurid kontrolliksid üksteisest sõltumatult, kas ühendusesisese omandamise ning

30 — Eespool viidatud kohtuotsused EMAG Handel Eder, punkt 29, ja Teleos, punktid 23 ja 24.

31 — Vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Teleos, punkt 25.

sellele vastava tarne maksust vabastamise tingimused on täidetud. Isegi kui ostja poolt ühendusesisese omandamise kohta maksudeklaratsiooni esitamine võib osutada kauba tegelikule väljaviimisele tarnija liikmesriigist, ei ole niisugusel deklaratsioonil siiski tõendina määravat tähendust ühendusesisese tarne käibemaksust vabastamiseks”.<sup>32</sup>

80. Deklaratsiooni esitamine ühendusesisese omandamise kohta sihtliikmesriigis lahendaks kahtlemata käesoleva kohtuasja lähteprobleemi, sest väga tõenäoliselt oleks sellise deklaratsiooni tulemuseks soetava ettevõtja käibemaksukohustuslasena registreerimine asjaomases liikmesriigis.

81. Vaatamata sellele ei saa tõendi puudumine selle kohta, et tehing on sihtkohas deklareeritud, ega soetaja registreerimisnumbri esitamata jätmise isenesest olla põhjuseks tarne maksuvabastusest keeldumiseks. Tõendi nõudmine selle kohta, kas ühendusesisene omandamine on sihtriigis deklareeritud, tundub ebaproportsionaalsena.

82. Eespool viidatud kohtuotsuses R on sedastatud, et lähteliikmesriik on üldjuhul kohustatud keelduma maksuvabastuse andmisest kaubatarnijale, „kui on tegemist erijuhtudega, mil on kaalukad põhjused eeldada, et asjassepuutuvale tarnele vastavalt ühendusesiseselt soetamiselt võib käibemaks jääda sihtkoha liikmesriigis tasumata”,<sup>33</sup> kuid tehes seda, nagu sai juba mainitud, pettuse kontekstis.

83. Kokkuvõttes leian, et seoses ühendusesisese tarne suhtes maksuvabastuse kohaldamisega ei saa tarnijalt nõuda, et ta tõendaks seda, et soetaja on esitanud sihtliikmesriigis maksudeklaratsiooni ühendusesisese omandamise kohta.

## VI. Ettepanek

84. Esitatud kaalutlustest tulenevalt teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Bundesfinanzhofi (Saksamaa) esitatud eelotsuse küsimusele järgmiselt:

1. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta ei luba liikmesriikidel seada ühendusesisese tarne maksuvabastuse tunnustamist sõltuvusse sellest, et maksukohustuslane esitab soetaja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri kohta raamatupidamistõendi.
2. Eeltoodust tulenevalt ei oma tähtsust see, kas soetaja puhul oli tegemist kolmandas riigis asuva ettevõtjaga, kes saatis küll tarne eseme aheltehingu raames ühest liikmesriigist teise, kuid ei olnud üheski liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud;

Direktiiv 77/388 ei luba liikmesriikidel seada ühendusesisese tarne maksuvabastuse tunnustamist sõltuvusse sellest, et maksukohustuslane tõendab, et soetaja on esitanud sihtliikmesriigis maksudeklaratsiooni ühendusesisese tarne kohta.

32 — Punkt 71.

33 — Punkt 52.