



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

27. september 2012*

Maksustamine — Käibemaks — Kaubatarne — Aheltehingute maksustamine —
Omandaja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri esitamata jätmisest tingitud
maksuvabastuse andmisest keeldumine

Kohtuasjas C-587/10,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Bundesfinanzhofi (Saksamaa) 10. novembri 2010. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 15. detsembril 2010, menetluses

Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)

versus

Finanzamt Plauen,

menetluses osales:

Bundesministerium der Finanzen,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja esimees J.-C. Bonichot (ettekandja), kohtunikud A. Prechal, K. Schieman, L. Bay Larsen ja C. Toader,

kohtujurist: P. Cruz Villalón,

kohtusekretär: ametnik A. Impellizzeri,

arvestades kirjalikus menetluses ja 7. märtsi 2012. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR), esindajad: *Rechtsanwalt* T. Küffner, *Rechtsanwalt* S. Maunz ja *Rechtsanwalt* T. Streit,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja K. Petersen,
- Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* P. Gentili,
- Euroopa Komisjon, esindajad: W. Mölls ja C. Soulay,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

olles 21. juuni 2012. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,
on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), viimast korda muudetud nõukogu 12. oktoobri 1998. aasta direktiiviga 98/80/EÜ (EÜT L 281, lk 31; ELT eriväljaanne 09/01, lk 315, edaspidi „kuues direktiiv“) tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR) (edaspidi „VSTR“) ja Finanzamt Plaueni vahelises kohtuvaidluses seoses sellega, et viimane ei lubanud käibemaksust vabastada selle äriühingu tütarettevõtja tehtud kaubatarnet.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Kuuenda direktiivi artikli 4 lõige 1 määratleb mõistet „maksukohustuslane“ järgmiselt:
„„Maksukohustuslane“ on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.”
- 4 Kuuenda direktiivi artikkel 22 sama direktiivi artiklist 28h tulenevas redaktsioonis paneb maksu tasumise eest vastutavatele isikutele palju kohustusi, mis puudutavad eelkõige raamatupidamist, arvete väljastamist, deklaratsioonide esitamist ning kokkuvõtlikku deklaratsiooni, mille need isikud peavad esitama maksuhaldurile.
- 5 Kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 1 punkti c esimene ja kolmas taane selle direktiivi artiklist 28h tulenevas redaktsioonis näevad ette:
„Liikmesriigid võtavad vajalikud meetmed, mis võimaldavad isiku registrinumbri järgi identifitseerida:
— maksukohustuslase, välja arvatud artikli 28a lõikes 4 nimetatud maksukohustuslased, kes teevad riigi territooriumil mahaarvamisõiguse andvaid kauba- või teenusetarneid [...]
[...]
— iga maksukohustuslane, kes omandab riigi territooriumil ühendusesiseselt kaupu oma tegevuseks, mis on seotud artikli 4 lõikes 2 nimetatud välismaal toimuva majandustegevusega.”
- 6 Kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 3 punkt a selle direktiivi artiklist 28h tulenevas redaktsioonis sätestab:
„Maksukohustuslane väljastab tema poolt teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule tarnitud kauba või osutatud teenuste kohta arve või selle aset täitva dokumendi. Maksukohustuslane väljastab arve [...] ka [artikli 28c A osas] sätestatud tingimustel tarnitud kauba kohta [...]”.

- 7 Kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 3 punkti b teine lõik selle direktiivi artiklist 28h tulenevas redaktsioonis sätestab:

„Arvel peab samuti olema:

[...]

— [artikli 28c A osa punktis a] nimetatud tehingute puhul registrinumber, mille järgi maksukohustuslane identifitseeritakse riigi territooriumil, ning registrinumber, mille järgi kauba omaja identifitseeritakse teises liikmesriigis,

[...]”.

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

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

- 9 Kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 1 punkti a esimene ja teine lõik ning artikli 3 esimene lõik sätestavad:

„1. Käibemaksuga maksustatakse ka:

- a) ühendusesisene kauba omandamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb, või mittemaksukohustuslasest juriidilise isiku poolt, kui müüja on maksukohustuslane ja tegutseb sellena ning tema suhtes ei kohaldata artiklis 24 sätestatud maksuvabastust ega artikli 8 lõike 1 punkti a teises lauses ega artikli 28b B osa lõikes 1 ettenähtud protseduure.

Erandina esimesest lõigust ei maksustata käibemaksuga maksukohustuslase või juriidilisest isikust mittemaksukohustuslase poolt ühendusesisest kaupade soetamist vastavalt lõikele 1a.

[...]

3. Ühendusesisene kauba omandamine – õiguse omandamine käsutada omanikuna materiaalsel 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.”

- 10 Nimetatud direktiivi artikli 28b A osa täpsustab:

„1. Ühendusesisese kauba omandamise kohaks loetakse koht, kus kaup asub omandajale lähetamise või veo lõppemisel.

2. Ilma 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.

Kui omandamine siiski maksustatakse lõike 1 kohaselt kauba lähetamise või veo sihtliikmesriigis pärast maksustamist esimese lõigu kohaselt, siis maksustatavat summat vähendatakse vastavalt liikmesriigis, kes väljastas käibemaksukohustuse registrinumbri, mille alusel kauba omandaja kauba omandas.

[...]”.

11 Kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimene lõik sätestab:

„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) kaubarne, 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.”

Saksa õigus

12 Umsatzsteuergesetz'i (käibemaksuseadus, edaspidi „UStG”) artikkel 6a määratleb ühendusesisese kaubarne järgmiselt:

„1. Tarne on ühendusesisene [artikli 4 punkti 1 alapunkt b), kui see vastab järgmistele tingimustele:

1) ettevõtja või omandaja veab või lähetab tarnitava kauba mujale ühenduse territooriumile;

2) omandaja on

a) ettevõtja, kes soetas tarnitava kauba majandustegevuses kasutamiseks;

b) juriidiline isik, kes ei ole ettevõtja või kes ei soetanud tarnivat kaupa oma majandustegevuse tarbeks, või

c) muu omandaja uue sõiduki tarnimise korral;

ja

3) tarnitava kauba soetamine on maksustatud teises liikmesriigis asuva omandaja suhtes kehtivate käibemaksusätete alusel.

[...]

3. ettevõtjal tuleb tõendada, et lõigetes 1 ja 2 sätestatud tingimused on täidetud. [...]”.

13 Käibemaksuseaduse rakendusmääruse (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung) artikli 17c lõige 1 paneb tarnijale järgmised kohustused:

„Ühendusesiseste tarnete (UStG artikli 6a lõiked 1 ja 2) korral peab ettevõtja, kelle suhtes käesolev määrus on kohaldatav, tõendama raamatupidamisdokumentidega, et käibemaksust vabastamise tingimused on täidetud, märkides sealhulgas ära käibemaksukohustuslasena registreerimise numbriga. See, et ettevõtja on need tingimused täitnud, peab selgelt ja kergesti kontrollitavalt nähtuma raamatupidamisest.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

14 1998. aasta novembris müüs VSTR, mille asukoht on Saksamaal, kaks kivipurustit Ameerika Ühendriikide ettevõtjale Atlantic International Trading Co (edaspidi „Atlantic”), mille asukoht on Ühendriikides. Atlanticule kuulus filiaal Portugalis, kuid ta ei olnud üheski liidu liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud.

- 15 VSTR tütaretevõtja palus Atlanticul teatada oma käibemaksukohustuslasena registreerimise number. Viimane vastas, et müüs masinad edasi Soomes asuvalle ettevõtjale, teatades samas Soome ettevõtja käibemaksukohustuslase registreerimisnumbri, mida see ettevõtja kontrollis.
- 16 Seejärel viis Atlanticu tellitud veoettevõtja need kaubad VSTR tütaretevõtja asukohast maad mööda Lübeckisse (Saksamaa) ja pärast seda meretranspordiga Soome.
- 17 VSTR tütaretevõtja koostas Atlanticule kivipurustite tarne kohta käibemaksuta arve, milles märkis ära selle Soome ettevõtja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, kellele kaup edasi müüdi.
- 18 Finanzamt Plauen leidis, et VSTR ja Atlanticu vahelisele kaubatarnele ei saa maksuvabastust kohaldada, kuna VSTR ei esitanud Atlanticu käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit.
- 19 Esimeses kohtuastmes jättis Sächsisches Finanzgericht VSTR kaebuse Finanzamt Plaueni otsuse tühistamiseks rahuldamata.
- 20 VSTR esitas seejärel Bundesfinanzhofile kassatsioonkaebuse, väites et Finanzamt Plaueni maksuvabastuse kohaldamisest keeldumise põhjus on kuuenda direktiiviga vastuolus. Viimane aga väidab, et liikmesriigid võivad kõnealuse maksuvabastuse kohaldamise tingimusena nõuda, et omandajal oleks liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreerimise number.
- 21 Bundesfinanzhof märgib, et põhikohtuasjas toimunud tehinguga seoses tehti kaks järjestikust tarnet, millest esimese tegi VSTR tütaretevõtja Atlanticule ja teise Atlantic Soome ettevõtjale.
- 22 Ta leiab, et esimese tarne võib ühendusesisese tarnena käibemaksust vabastada tingimusel, et kaupade omandamine on UStG artikli 6a lõike 1 esimese lause punkti 3 alusel Soomes maksustatav. Selle kohtu arvates võib niisugune tingimus tähendada, et omandajal peab sihtliikmesriigis olema käibemaksukohustuslasena registreerimise number, et selle liikmesriigi maksuhaldur saaks tehingut käibemaksuga maksustada.
- 23 Bundesfinanzhof leiab, et käibemaksust vabastamisest võib keelduda lähtuvalt käibemaksuseaduse rakendusmääruse artikli 17c lõike 1 esimesest lausest, mis sätestab tarnija kohustuse raamatupidamisdokumentidega tõendada, et omandajal on käibemaksukohustuslasena registreerimise number.
- 24 Ta täpsustab, et kuigi kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimene lõik ei nõua sõnaselgelt, et ühendusesisese tarne käibemaksust vabastamise tingimusena peab omandaja tegutsema käibemaksukohustuslasena registreerimise numbriga, võib see nõue tuleneda selles sättes kehtestatud tingimusest, mille kohaselt peab omandaja olema „maksukohustuslane [...]”, kes sellena tegutseb [...] muus liikmesriigis [...]”. Ta soovib lisaks teada, kas kuuenda direktiivi artikli 22 lõiget 8 selle direktiivi artiklist 28h tulenevas redaktsioonis ja artikli 28c A osa punkti a esimest lauset arvesse võttes annab see tingimus liikmesriikidele õiguse nõuda tarnijalt niisugust tõendit, eeskätt juhul kui – nagu põhikohtuasjas – tarnija, kes on kolmandas riigis asuv ettevõtja, ei ole käibemaksukohustuslasena registreeritud üheski liikmesriigis ja lisaks ei ole ta tõendanud, et omandaja on ühendusesisese tarne maksuhaldurile deklareerinud.
- 25 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib samuti teada, kas käibemaksukohustuslasena registreerimise numbriga esitamise kohustus võib õigustada kuuenda direktiiviga kehtestatud ja Euroopa Kohtu praktikaga kinnitunud vastastikust seost ühendusesisese tarne maksust vabastamise ja ühendusesisese omandamise maksustamise vahel.
- 26 Bundesfinanzhof otsustas seega kohtuasjas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas [...] kuues direktiiv [...] lubab l maksuvaba ühendusesisese tarnena liigitamist üksnes juhul, kui maksukohustuslane esitab omandaja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbriga raamatupidamistõendi?

2. Kas sellele küsimusele vastamisel omab tähtsust asjaolu,
- et omandaja puhul oli tegemist kolmandas riigis asuva ettevõtjaga, kes saatis küll tarne eseme nn aheltehingu raames ühest liikmesriigist teise, kuid ei olnud üheski liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud, ja asjaolu,
 - et maksukohustuslane tõendas ühendusesisese soetamise kohta omandaja poolt maksudeklaratsiooni esitamist.”

Eelotsuse küsimused

Sissejuhatavad märkused

- 27 Kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimene lõik, mis vabastab ühendusesisese kaubatarne maksust, on osa selle direktiivi XVIa jaotises ette nähtud liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamise üleminekukorrast, mille eesmärk on viia maksutulude üle liikmesriiki, kus toimub tarnitud kauba lõpptarbimine (vt eelkõige 7. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-285/09: R, EKL 2010, lk I-12605, punkt 37).
- 28 Üleminekukorraga loodud mehhanism seisneb selles, et ühelt poolt vabastab lähteliikmesriik maksust tarne, millega kaasneb ühendusesisene lähetamine või vedu, koos õigusega selles liikmesriigis tasutud sisendkäibemaks maha arvata või tagasi saada, ja teisalt maksustab sihtliikmesriik ühendusesisese soetamise. Nii tagab see kord asjaomaste liikmesriikide suveräänse maksupädevuse selge piiritlemise (vt selle kohta eelkõige eespool viidatud kohtuotsus R, punkt 38) ning võimaldab vältida topeltmaksustamist ja seega tagada ühisele käibemaksusüsteemile omast neutraalset maksustamist (vt eelkõige 27. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-409/04: Teleos jt, EKL 2007, lk I-7797, punkt 25, ja 27. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-146/05: Collée, EKL 2007, lk I-7861, punkt 23).
- 29 Mis puudutab tingimusi, millistel saab tehingut kvalifitseerida ühendusesiseseks tarneks kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimese lõigu tähenduses, siis kohtupraktikast tuleneb, et selle mõiste alla kuuluvad ja on seega käibemaksust vabastatud kaubatarne, mille müüja või kauba omandaja või nende nimel tegutsev isik lähetab või veab liidu territooriumil väljapoole liikmesriigi territooriumi teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule, kes sellena tegutseb, muus liikmesriigis kui kauba lähetamise või veo lähteliikmesriik (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus R, punkt 40).
- 30 Peale tingimuste, mis puudutavad maksukohustuslase seisundit, vara omanikuna käsutamise õiguse üleminekut ning kauba füüsilist viimist ühest liikmesriigist teise, ei saa olla nõutav ükski muu tingimus, et liigitada tehing ühendusesiseseks kauba tarneks või omandamiseks (vt eespool viidatud kohtuotsus Teleos jt, punkt 70), kusjuures ühendusesisese tarne ja ühendusesisese omandamise mõisted on oma olemuselt objektiivsed ning neid kohaldatakse sõltumata asjaomaste tehingute eesmärkidest või tulemitest (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Teleos jt, punkt 38).
- 31 Kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimused puudutavad omandaja maksukohustuslase staatust, peab Euroopa Kohus siiski vajalikuks anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule juhiseid veoga seotud tingimuse osas. Nimelt, kuna põhikohtuasjas on arutusel tehing, mille käigus müüdüd kaup oli kahe järjestikuse tarne, kuid üheainsa ühendusesisese veo esemeks, sõltub esimese tarne, mis toimus VSTR tütarettevõtja ja Atlanticu vahel ja mis võib olla kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimese lõigu alusel käibemaksust vabastatud, ühendusesisese tarnena kvalifitseerimine sellest, kas – nagu nähtub eelotsusetaotlusest – vedu võib pidada toimunuks seoses esimese tarnega (vt selle kohta 6. aprilli 2006. aasta otsus kohtuasjas C-245/04: EMAG Handel Eder, EKL 2006, lk I-3227, punkt 45, ja 16. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-430/09: Euro Tyre Holding, EKL 2010, lk I-13335, punkt 21).

- 32 Vastus sellele küsimusele sõltub kõigi käesoleva juhtumi eriomaste asjaolude hindamisest tervikuna (vt eespool viidatud kohtuotsus Euro Tyre Holding, punkt 27) ja eeskätt selle hetke kindlakstegemisest, mil kauba omanikuna käsutamise õigus läks üle lõpptarbijale (vt eespool viidatud kohtuotsus Euro Tyre Holding, punktid 31–35). Nimelt ei saa, eeldusel, et kauba omanikuna käsutamise õigus läks üle enne ühendusesisest vedu, seda pidada toimunuks seoses esimese tarnega esimesele omandajale (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Euro Tyre Holding, punkt 33).
- 33 Seega ei kujuta põhikohtuasjas VSTR tütaretevõtja Atlanticule tehtud tarne endast ühendusesisest tarnet, mis on kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimese lõigu alusel käibemaksust vabastatud, kui kauba teine omanikuna käsutamise õiguse üleminek Atlanticult Soome ettevõtjale toimus enne selle kauba ühendusesisest vedu Soome.
- 34 Mis puudutab võimalikke hindamiskriteeriume, siis on Euroopa Kohus juba otsustanud, et kui esimene omandaja, 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 omandajale üle ühendusesisese veo sihtkohaliikmesriigis (vt eespool viidatud kohtuotsus Euro Tyre Holding, punktid 44 ja 45).
- 35 Euroopa Kohus on siiski ka täpsustanud, et sellise olukorraga ei ole tegemist juhul, kui pärast seda, kui kauba omanikuna käsutamise õigus on omandajale üle läinud, teatab omandaja esimese tarne teinud ettevõtjale, et kaup müüakse edasi teisele maksukohustuslasele enne, kui see viiakse välja tarnimiskoha liikmesriigist (eespool viidatud kohtuotsus Euro Tyre Holding, punkt 36.)
- 36 Eelotsusetaotlusest nähtub, et põhikohtuasja asjaolud vastavad osaliselt viimati nimetatud olukorrale, kuna Atlantic teatas VSTR tütaretevõtjale enne kõnealuse kauba Soome viimist, et see kaup on juba edasi müüdnud Soome ettevõtjale, kelle käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit ta talle edastas.
- 37 Kuid need asjaolud ei ole sellised, mis iseenesest tõendaksid, et Soome ettevõtjale kauba omanikuna käsutamise õigus läks üle enne seda, kui kaup Soome veeti ja eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb hinnata seda, kas kõiki antud juhtumi asjaolusid arvesse võttes on tegemist niisuguse olukorraga.
- 38 Seega, kuna põhikohtuasjas arutusel olev tarne võib olla ühendusesisene tarne, tuleb kahele eelotsuse küsimusele vastata.

Kaks eelotsuse küsimust

- 39 Kahe küsimusega, mida tuleb käsitleda koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui liikmesriigi maksuhaldur kehtestab ühendusesisese tarne käibemaksust vabastamisele tingimuse, et tarnija peab edastama omandaja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit. Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub Euroopa Kohtul selgitada, kas asjaolu, et omandaja asub kolmandas riigis ega ole lisaks käibemaksukohustuslasena üheski liikmesriigis registreeritud, või asjaolu, et tarnija tõendab, et omandaja deklareeris ühendusesisese tarne, võib vastust neile küsimustele muuta.
- 40 Kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimeses lõigus sätestatud tingimus, mille kohaselt peab omandaja olema „maksukohustusla[ne] [...], kes sellena tegutseb [...] muus liikmesriigis [...]”, ei tähenda iseenesest seda, et omandaja tegutseb kõnesoleva tehingu käigus käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit all.
- 41 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud küsimusi tuleb seega mõista nii, et need puudutavad tõendeid, mida võib tarnijalt nõuda selle kohta, et tingimus, mille kohaselt pidi omandaja olema kõnesolevas tehingus maksukohustuslane, oli täidetud.

- 42 Antud küsimuses on Euroopa Kohus juba otsustanud, et kuna selle kohta puuduvad kuuendas direktiivis sätted, sest nimetatud direktiiv sätestab vaid artikli 28c A osa sissejuhatavas lauses, et liikmesriigid peavad ise kehtestama tingimused, mille korral nad vabastavad kauba ühendusesisese tarne käibemaksust, kuulub küsimus tõenditest, mida tarnijal tuleb käibemaksuvabastuse saamiseks esitada, liikmesriikide pädevusse (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsused Collée, punkt 24, ja R, punkt 43).
- 43 Euroopa Kohus on ka täpsustanud, et kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimeses lõigus sätestatud maksuvabastuse saamiseks on kauba tarnija kohustatud tõendama, et on täidetud selle sätte kohaldamise tingimused, kaasa arvatud liikmesriikide kehtestatud tingimused, mille eesmärk on tagada maksuvabastuste nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus R, punkt 46).
- 44 Lisaks annab kuuenda direktiivi artikli 22 lõige 8 selle direktiivi artiklist 28h tulenevas redaktsioonis liikmesriikidele õiguse võtta meetmeid, mille eesmärk on tagada maksu nõuetekohane kogumine ja ära hoida maksupettust, eeskätt tingimusel, et need meetmed ei tohi minna kaugemale sellest, mis on vajalik nende eesmärkide saavutamiseks (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Collée, punkt 26, ja R, punkt 45). Seega ei tohi nende meetmete kasutamine seada kahtluse alla käibemaksustamise neutraalsust, mis on ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte (vt eespool viidatud kohtuotsused Teleos jt, punkt 46, ja Collée, punkt 26).
- 45 Seega, kui liikmesriigi maksuhaldur nõuab ühendusesisese tarne maksust vabastamisel peamiselt formaalsete kohustuste järgimist, jättes kõrvale sisulised nõuded ning jättes uurimata, kas viimased on täidetud, läheb see kaugemale sellest, mis on vajalik maksu nõuetekohase kogumise tagamiseks (vt eespool viidatud kohtuotsus Collée, punkt 29).
- 46 Nimelt nõuab neutraalse maksustamise põhimõte, et tarne tuleb käibemaksust vabastada siis, kui sisulised nõuded on täidetud ja seda isegi siis, kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõned formaalsed nõuded ja see oleks teisiti vaid siis, kui selliste formaalsete nõuete rikkumise tõttu on takistatud vajaliku tõendi esitamine selle kohta, et sisulised nõuded on täidetud (vt eespool viidatud kohtuotsus Collée, punkt 31), välja arvatud siiski juhul, kui kauba tarnija on tahtlikult osalenud maksupettuses, mis on ohustanud ühise käibemaksusüsteemi nõuetekohast toimimist. Sellisel juhul on Euroopa Kohus leidnud, et see isik ei saa tugineda neutraalse maksustamise põhimõttele (vt eespool viidatud kohtuotsus R, punkt 54).
- 47 Eeltoodust järeldub, et liikmesriikidel on õigus nõuda kauba tarnijalt, et ta esitaks tõendi selle kohta, et omandaja on maksukohustuslane, kes sellena tegutseb muus liikmesriigis kui kõnealuse kauba lähetamise või veo lähteliikmesriik, kui nad järgivad õiguse üldpõhimõtteid, eeskätt proportsionaalsusnõuet.
- 48 Mis puudutab küsimust, kas nõudeid on järgitud siis, kui – nagu põhikohtuasjas – liikmesriik nõuab tarnijalt, et ta esitaks omandaja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, siis on selge, et see number on otseselt seotud kuuenda direktiiviga kehtestatud süsteemi osaks oleva maksukohustuslase staatusega. Kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 1 punkti c esimene ja kolmas lõik direktiivi artiklist 28h tulenevas redaktsioonis kohustavad liikmesriike võtma meetmeid, mis võimaldavad maksukohustuslase registri numbrit järgi identifitseerida.
- 49 See tõend ei saa siiski mingil juhul sõltuda üksnes sellest, kas see number esitatakse, kuna kuuenda direktiivi artikli 4 lõikes 1 sätestatud maksukohustuslase mõiste hõlmab üksnes isikut, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt selle artikli lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest, seadmata selle tingimuseks, et nimetatud isikul on käibemaksukohustuslasena registreerimise number. Lisaks tuleneb kohtupraktikast, et maksukohustuslane tegutseb sellena siis, kui ta teeb tehinguid oma maksustatava tegevuse raames (vt selle kohta 12. jaanuari 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-354/03, C-355/03 ja C-484/03: Optigen jt, EKL 2006, lk I-483, punkt 42).

- 50 Samuti ei saa välistada seda, et tarnijal ei ole ühel või teisel põhjusel nimetatud numbrit, seda enam, et selle tarnija kohustuse täitmine sõltub omandajalt saadud teabest.
- 51 Seega, kuigi käibemaksukohustuslasena registreerimise number tõendab maksukohustuslase staatust käibemaksuga maksustamisel ja lihtsustab ühendusesiseste tehingute järelevalvet, on siiski tegemist üksnes vorminõudega, mis ei saa seada kahtluse alla õigust maksuvabastusele, kui ühendusesisese tarne sisulised tingimused on täidetud (vt 6. septembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-273/11: Mecsek-Gabona, punkt 60).
- 52 Järelikult – kuigi 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 maksupettuses (vt eespool viidatud kohtuotsus Euro Tyre Holding, punkt 38) – lähevad liikmesriigid kaugemale meetmetest, mis on hädavajalikud maksude nõuetekohaseks sissenõudmiseks, kui nad keelduvad ühendusesisese tarne käibemaksust vabastamisest 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.
- 53 Selles küsimuses nähtub eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasjas küsis tarnija Atlanticult tema käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit ja et Atlantic, kellel seda numbrit ei ole, esitas talle teise omandaja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit. Seega ei näi kumbki tehingu pooltest olevat tegutsenud pettuslikult. Lisaks puudutab põhikohtuasjas kõne all olev tarne kaupu, mida nende olemusest lähtudes kasutatakse tõenäoliselt majandustegevuses.
- 54 Asjaolu, et põhikohtuasjas on omandaja asukoht kolmandas riigis, ei õigusta põhimõtteliselt teistsuguse vastuse andmist. Nimelt ei tee kuuenda direktiiviga kehtestatud ühendusesisese tarnega seotud üleminekukord ega Euroopa Kohtu sellekohane praktika vahet sellel, kus on omandaja asukoht.
- 55 Mis puudutab seda, et omandaja on ühendusesisese tarne maksuhaldurile deklareerinud, siis tuleb meenutada, nagu on sedastatud käesoleva kohtuotsuse punktis 30, et peale tingimuste, mis puudutavad maksukohustuslase seisundit, vara omanikuna käsutamise õiguse üleminekut ning kauba füüsilist viimist ühest liikmesriigist teise, ei saa olla nõutav ükski muu tingimus, et liigitada tehing ühendusesiseseks kauba tarneks või omandamiseks. Seega ei või tarnijalt nõuda kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimese lõigu alusel maksuvabastuse andmisel tõendeid seoses kõnealuse kauba ühendusesisese tarne maksustamisega.
- 56 Lisaks ei saa ainuüksi seda deklaratsiooni pidada määravaks tõendiks omandaja maksukohustuslase staatuse kohta ja seda võib pidada üksnes viiteks (vt analoogia alusel eespool viidatud kohtuotsused Teleos jt, punkt 71, ja 27. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-184/05: Twoh International, EKL 2007, lk I-7897, punkt 37).
- 57 Järelikult ei muuda see, kas tarnija selle deklaratsiooni esitab või mitte, eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimustele antud vastust.
- 58 Eeltoodut arvesse võttes tuleb seega kahele esitatud küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus see, kui liikmesriigi maksuhaldur kehtestab ühendusesisese tarne käibemaksust vabastamisele tingimuse, et tarnija peab esitama omandaja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, 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.

Kohtukulud

- 59 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulused, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (muudetud nõukogu 12. oktoobri 1998. aasta direktiiviga 98/80/EÜ) artikli 28c A osa punkti a esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus see, kui liikmesriigi maksuhaldur kehtestab ühendusesisese tarne käibemaksust vabastamisele tingimuse, et tarnija peab esitama omandaja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, välja arvatud juhul, kui ühendusesisese tarne käibemaksust vabastamisest on keeldutud üksnes seetõttu, et tarnija ei ole esitanud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, isegi siis, 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.

Allkirjad