



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

19. detsember 2013*

Käibemaks — Direktiiv 2006/112/EÜ — Artikkel 146 — Ekspordi maksuvabastused — Artikkel 131 — Liikmesriikide kehtestatud tingimused — Siseriiklikud õigusnormid, millega nõutakse, et eksporditav kaup peab olema Euroopa Liidu tolliterritooriumilt välja viidud kindlaksmääratud tähtaja 90 päeva jooksul alates tarnimisest

Kohtuasjas C-563/12,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Kúria (Ungari) 18. oktoobri 2012. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 5. detsembril 2012, menetluses

BDV Hungary Trading Kft, likvideerimisel,

versus

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága,

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: koja president T. von Danwitz (ettekandja), kohtunikud E. Juhász, A. Rosas, D. Šváby ja C. Vajda,

kohtujurist: N. Wahl,

kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikus menetluses ja 24. oktoobri 2013. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke seisukohti, mille esitasid:

- BDV Hungary Trading Kft, likvideerimisel, esindajad: *ügyvéd* Á. Gerey ja *ügyvéd* D. Sobor,
- Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága, esindajad: *jogtanácsos* Zs. Szilveszter ja *jogtanácsos* Zs. Tamásné Kajati,
- Ungari valitsus, esindajad: K. Szíjjártó, M. Z Fehér ja G. Koós,
- Kreeka valitsus, esindajad: I. Pouli ja M. Tassopoulou,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios, V. Bottka ja A. Sipos,

* Kohtumenetluse keel: ungari.

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

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), mida muudeti nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiviga 91/680/EMÜ (EÜT L 376, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160; edaspidi „kuues direktiiv“), artikli 15 ja nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1), artiklite 131, 146 ja 273 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud kohtuvaidluses ühelt poolt BDV Hungary Trading Kft. (edaspidi „BDV“), vabatahtlikul likvideerimisel, ja teiselt poolt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (Riigi maksu- ja tolliameti Kesk-Ungari regionaalne peadirektoraat, edaspidi „maksuameti peadirektoraat“) vahel seoses käibemaksuvabastusega väljapoole Euroopa Liitu lähetatud või veetud kaubatarnetelt.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Kuuenda direktiivi artikli 15 punktid 1 ja 2 sätestavad:

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

- 1) sellise kauba tarnimine, mille lähetab või veab väljaspool ühendust asuvasse sihtkohta müüja või tema nimel tegutsev isik;
- 2) sellise kauba tarnimine, mille lähetab või veab väljaspool ühendust asuvasse sihtkohta väljaspool riigi territooriumi asuv ostja või tema nimel tegutsev isik, v.a kauba puhul, mida ostja veab ise lõbusõidulaevade ja eraisikutele kuuluvate õhusõidukite või muude erakasutuseks ettenähtud veovahendite seadistamiseks, tankimiseks ja proviandiga varustamiseks;

[...]”

- 4 Direktiivi 2006/112 artiklitega 411 ja 413 on käibemaksu käsitlevad liidu õigusnormid, eeskätt kuues direktiiv, alates 1. jaanuarist 2007 kehtetuks tunnistatud ja asendatud. Direktiivi 2006/112 põhjenduste 1 ja 3 kohaselt oli kuuenda direktiivi uuesti sõnastamine vajalik selleks, et esitada kohaldatavad sätted selgelt ja otstarbekalt, uuesti struktureeritult ja sõnastatult, ilma et see tooks põhimõtteliselt kaasa sisulisi muutusi. Seega kattuvad direktiivi 2006/112 sätted põhimõtteliselt kuuenda direktiivi vastavate sätetega.
- 5 Direktiivi 2006/112 artikli 14 lõige 1 sätestab:

„„Kaubarne” on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.”

6 Selle direktiivi artikkel 131 näeb ette:

„[Direktiivi 2006/112 IX jaotise] peatükkidega 2–9 ettenähtud maksuvabastusi kohaldatakse, ilma et see piiraks ühenduse muude õigusaktide kohaldamist, ja liikmesriikide kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada nimetatud maksuvabastuste nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi.”

7 Nimetatud direktiivi IX jaotise 6. peatükis pealkirjaga „Ekspordi maksuvabastused” asuva artikli 146 lõige 1 sätestab:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

- a) selliste kaupade tarne, mille lähetab või veab väljaspool ühendust asuvasse sihtkohta müüja või tema nimel tegutsev isik;
- b) selliste kaupade tarne, mille lähetab või veab väljaspool ühendust asuvasse sihtkohta väljaspool riigi territooriumi asuv soetaja või tema nimel tegutsev isik, välja arvatud kaupade puhul, mida soetaja veab ise lõbusõidulaevade ja eraisikutele kuuluvate õhusõidukite või muude erakasutuseks ettenähtud veovahendite seadmestamiseks, tankimiseks ja proviandiga varustamiseks;

[...]”

8 Direktiivi 2006/112 artiklis 273 on sätestatud:

„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.

Esimeses lõigus sisalduvat võimalust ei või kasutada selleks, et kehtestada täiendavaid arvetega seotud kohustusi lisaks 3. peatükis sätestatud kohustustele.”

Ungari õigus

9 1992. aasta seaduse nr LXXIV käibemaksu kohta (*Magyar Közlöny* 1992/128, edaspidi „vana käibemaksuseadus”) § 11 lõige 1 defineerib mõiste „kaupade eksport” järgmiselt:

„Kaupade eksport: igasugune kaupade tarnimine, mille otsesel tulemusel vabastab tolliamet hiljemalt sellest tarnest alates kolmanda kuu viimasel päeval kaubad ekspordiks kolmandate riikide kui lõppsihtkoha territooriumile. Kaupa ei tohi kasutada ega töödelda tarnimise ja riigist väljaveo vahepealsel ajal, välja arvatud nende testimiseks või proovitootmiseks.”

10 Sama seaduse § 29 sätestab:

„Maksust on vabastatud:

- a) kaupade eksport

[...]”.

- 11 2007. aasta seadus nr CXXVII käibemaksu kohta (*Magyar Közlöny* 2007/155, edaspidi „uus käibemaksuseadus”) jõustus 1. jaanuaril 2008. Selle seaduse § 98 sätestab:

„1. Käibemaksust on vabastatud kaubarne riigist posti või veeteenusega väljaspool ühendust asuvasse riiki tingimusel, et tarne või transpordi:

- a) teostab tarnija ise või kolmas isik tema nimel;
- b) teostab [kauba] omandaja ise või kolmas isik tema nimel, kui [käesoleva paragrahvi] lõigetes 3 ja 4 või käesoleva seaduse §-des 99 ja 100 sätestatud tingimused on täidetud.

2. Lõige 1 on kohaldatav, kui järgmised tingimused on täidetud:

- a) asutus, kes laseb tooted ühenduse territooriumilt välja viia, peab olema kontrollinud, et tooted on sellelt territooriumilt välja viidud tarnimise hetkel või hiljemalt 90 päeva jooksul alates kuupäevast, mil tarne toimus, ja
- b) tarnitud kaupa ei tohi punktis a nimetatud tähtaja jooksul olla eesmärgipäraselt kasutatud või muul viisil töödeldud, välja arvatud nende testimine või nendega teostatud proovitootmine.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 12 2007. ja 2008. aastal tegeles BDV konservide hulgikaubandusega. Oma tegevuse raames müüs see ettevõtja kolmandates riikides kaupa, mida ta tootis Ungaris. Väljaspool liidu tolliterritooriumi asutatud ostjatega sõlmitud lepingud sisaldasid ühte Rahvusvahelise Kaubanduskoja kehtestatud tarnetingimustest (nn Incoterms 2000 tarnetingimused) ehk nimelt „hangitud tehases” (*ex-works* või EXW) tingimust, mille kohaselt ostja võtab kauba vastu müüja tegevuskohas.
- 13 BDV suhtes läbiviidud maksukontrolli käigus, mis puudutas ajavahemikku 1. jaanuarist 2007 kuni 31. detsembrini 2009, millest jäi välja ajavahemik 1. juulist 2007 kuni 31. märtsini 2008, tuvastas maksuhaldur, et see ettevõtja kvalifitseeris oma kontrollitavat ajavahemikku puudutavas käibemaksuarvestuses ja käibemaksudeklaratsioonides osa oma müügitgevusest ekspordina, samas kui eksporditavad kaubad viidi liidu tolliterritooriumilt välja pärast vana käibemaksuseaduse § 11 lõikes 1 ja seejärel, pärast 1. jaanuari 2008 uue käibemaksuseaduse § 98 lõikes 1 selleks ette nähtud tähtaja möödumist.
- 14 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága kohustas 22. oktoobri 2010. aasta otsusega BDV-d tasuma täiendava maksu vastavalt maksude ümberarvutamisele ning trahvisumma ja viivitusintressi põhjendusel, et kaupade ekspord kolmandasse riiki toimus pärast siseriiklikus seaduses ette nähtud tähtaja möödumist.
- 15 BDV esitas selle otsuse peale kaebuse, väites et need vana ja uue käibemaksuseaduse sätted olid vastuolus nii kuuenda direktiivi kui ka direktiiviga 2006/112. Oma kaebuses leiab ta, et kõik tarded, mida kõnealune otsus puudutab, toimusid tegelikult väljapoole liitu. Lisaks vastutasid vastavalt lepingu *ex-works* sättele kaupade transpordi eest nende ostjad. Samuti, tuletades ostjatele regulaarselt meelde, et kaupade transport liidust väljapoole toimuks nõutud tähtaja jooksul, oli ta tegutsenud nõutava hoolsusega.
- 16 Budapest Környéki Törvényszék (Budapesti ringkonnakohus) rahuldab BDV kaebuse. See kohus asus seisukohale, et Ungari seadustes ette nähtud tähtaega ei saa kohaldada, kui on tehtud kindlaks, et kaupade ekspord tegelikult toimus. Nimelt ei või Euroopa Kohtu praktika kohaselt need tingimused,

mille liikmesriigid võivad kehtestada ekspordi maksuvabastusele, minna kaugemale, kui on vajalik kuuenda direktiivi ja direktiivi 2006/112 määratletud eesmärkide saavutamiseks, ega ohustada käibemaksu neutraalsuse põhimõtet.

- 17 Põhikohtuasja vastustaja esitas selle kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse Kúriasse (kõrgeim kohus). Ta väidab, et vastavalt siseriiklikele seadustele saab müügitehingu kvalifitseerida maksuvaba eksportmüügina üksnes siis, kui kaup on liidu territooriumilt välja veetud nendes seadustes ette nähtud tähtaja jooksul.
- 18 Kúria märgib selle kohta, et ekspordimise tähtaeg ei kujuta endast mitte nii öelda „tehnilist [menetlus]tähtaega”, mida võib korrigeerida, vaid „materiaalõiguslikku õigust lõpetavat tähtaega”. Seega, kui maksuhaldur teeb kindlaks selle tähtaja möödumise, ei saa asjaomaseid majandustehinguid kvalifitseerida „maksuvaba eksportmüügina” ja seega on need maksustatavad.
- 19 Neil asjaoludel otsustas Kúria menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas [kuuenda direktiivi] artiklit 15 ning [direktiivi 2006/112] artiklit 146 tuleb tõlgendada nii, et ekspordiks ette nähtud kaup tuleb selleks, et seda saaks kvalifitseerida maksuvabaks eksportmüügiks, ühenduse territooriumilt välja vedada teatud tähtaja jooksul?
 2. Kas vastus esimesele küsimusele sõltub tarnetingimustest, müüja, ostja või transportija hea- või pahauskusest, sellest, kas nende käitumine on piisavalt hoolikas või võis olla süüline või sellest, et kaup tarniti tegelikult küll tähtaega ületades, kuid veel maksu arvestamiseks ette nähtud aegumistähtaja jooksul?
 3. Kas neutraalse maksustamise, õiguskindluse ja proportsionaalsuse põhimõttega on kooskõlas, kui liikmesriigi õigusnormides on kehtestatud direktiivi sätetega võrreldes rangemad tingimused ning maksuvaba ekspordi kindlakstegemine on neis seatud sõltuvusse mitmest kumulatiivsest objektiivsest tingimusest, mida direktiivides ei esine?
 4. Kas [kuuenda direktiivi] artiklit 15 ning [direktiivi 2006/112] artikleid 131 ja 273 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriik võib maksustamise vältimise, maksudest kõrvalehoidumise ja maksupettuste vältimise ning maksude täpse arvestamise ja kogumise eesmärgil maksuvaba ekspordi jaoks seada ka selliseid tingimusi, nagu need, mida sisaldab [vana käibemaksuseaduse] § 11 lõige 1 ning [uue käibemaksuseaduse] § 98 lõige 1?
 5. Kas ühenduse õiguse üldpõhimõtete ja direktiivi sätetega on kooskõlas, kui nende tingimuste puudumisel, mida ei esine [kuuenda direktiivi artiklis 15 ja direktiivi 2006/112 artiklis 146], kvalifitseerib maksuhaldur kauba maksuvaba ekspordi ümber ja nõuab maksukohustuslaselt maksu tasumist? Juhul kui see on nii, siis millistel tingimustel seda võib teha?”

Eelotsuse küsimuste analüüs

- 20 Alustuseks tuleb meenutada, et esitatud küsimused viitavad nii kuuendale direktiivile kui ka direktiivile 2006/112, samas kui põhikohtuasja vaidlus puudutab müügitehinguid, mis toimusid pärast 1. jaanuari 2007. Nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 4, on kuues direktiiv alates sellest kuupäevast kehtetuks tunnistatud ja asendatud direktiiviga 2006/112. Neil asjaoludel tuleb esitatud küsimusi hinnata üksnes vastavalt direktiivi 2006/112 sätetele.
- 21 Oma küsimustega, mida tuleb hinnata koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas direktiivi 2006/112 artikli 146 lõiget 1 ja artiklit 131 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt peavad eksporditarne raames liidust eksporditavad kaubad

olema liidu territooriumilt välja viidud kolmekuulise või 90-päevase tähtaja jooksul alates tarnimise kuupäevast, kuivõrd ainuüksi selle tähtaja ületamise tagajärjel jääb maksukohustuslane lõplikult ilma tarne maksuvabastusest.

- 22 Nagu nähtub eelotsusetaotlusest, puudutavad need küsimused eelkõige seda, kas siseriiklike õigusnormidega võib nõuda, et eksporditavate kaupade tarne korral peab eksport toimuma sellise tähtaja jooksul selleks, et tarnet saaks pidada maksuvabaks ekspordiks.
- 23 Sellega seoses tuleb märkida, et vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 146 lõike 1 punktile b vabastavad liikmesriigid maksust soetaja või tema nimel tegutseva isiku poolt väljapoole ühendust lähetatud või veetud kaupade tarded. Seda sätet tuleb tõlgendada koostoimes sama direktiivi artikli 14 lõikega 1, mille kohaselt käsitatakse „kaubatarnena” materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminekut.
- 24 Nendest sätetest ja eelkõige artikli 146 lõike 1 punktis b kasutatud terminist „lähetab” tuleneb, et eksport on toimunud ja eksporditarne maksuvabastus on kohaldatav, kui vara omanikuna käsutamise õigus on üle läinud omandajale, kui tarnija tõendab, et kaup on lähetatud või veetud liidust välja, ja kui lähetamise või veo tulemusel on kaup liidu territooriumilt füüsiliselt välja viidud (vt seoses ühendusesiseste kaubatarnetega 27. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-409/04: Teleos jt, EKL 2007, lk I-7797, punkt 42; 7. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-285/09: R., EKL 2010, lk I-12605, punkt 41, ning 6. septembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-273/11: Mecsek-Gabona, punktid 31 ja 32 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 25 Põhikohtuasjas on kindlaks tehtud, et kaubatarne direktiivi 2006/112 artikli 14 tähenduses toimus ja et asjaomased kaubad viidi põhikohtuasjas arutusel olevate tehingute tulemusena füüsiliselt liidu territooriumilt välja.
- 26 Vastupidi Ungari valitsuse viidatud direktiivi 2006/112 maksuvabastuse õigust puudutavatele sätetele, mille kohaselt kasutatakse üldjuhul seda õigust sama ajavahemiku jooksul, millal see tekkis, ei näe selle direktiivi artikli 146 lõike 1 punkt b ette tingimust, mille kohaselt peab eksporditav kaup olema liidu territooriumilt välja viidud kindla tähtaja jooksul selleks, et selles artiklis sätestatud ekspordi maksuvabastust saaks kohaldada. Selline tähtaeg on erandina ette nähtud üksnes direktiivi artikli 147 lõike 1 punktis b seoses reisijate isiklikus pagasis veetavate kaupadega.
- 27 Sellest tuleneb, et direktiivi 2006/112 artikli 146 lõike 1 punkti b kohaselt ei saa tehingu eksporditarnena kvalifitseerimine sõltuda sellise kindla tähtaja järgmisest, mille jooksul asjaomane kaup peab olema liidu tolliterritooriumilt välja viidud ja mille mittejärgimise tagajärjeks võib olla maksukohustuslase lõplikult ilmajätmine ekspordi maksuvabastusest.
- 28 Siiski, nagu tuleneb direktiivi 2006/112 artiklist 131, kohaldatakse direktiivi IX jaotise peatükkides 2–9, kuhu artikkel 146 kuulub, ette nähtud maksuvabastusi liikmesriikide kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada nimetatud maksuvabastuste nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida maksudest kõrvalehoidumine, maksustamise vältimine ja muud kuritarvitused.
- 29 Liikmesriigid peavad nimetatud artikliga 131 neile antud pädevust teostades järgima õiguse üldpõhimõtteid, mis on osa liidu õiguskorrast ja mille hulka kuuluvad eelkõige ka õiguskindluse ja proportsionaalsuse põhimõtted ning õiguspärase ootuse kaitse põhimõte (vt selle kohta 21. veebruari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-271/06: Netto Supermarkt, EKL 2008, lk I-771, punkt 18, ning eespool viidatud kohtuotsus R., punkt 45 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 30 Mis puudutab eelkõige proportsionaalsuse põhimõtet, siis Euroopa Kohus on juba leidnud, et selle põhimõtte kohaselt peavad liikmesriigid võtma meetmeid, mis võimaldades küll tulemuslikult jõuda riigisisese õigusega taotletava eesmärgini, kahjustavad võimalikult vähe asjassepuutuvates liidu õigusaktides sätestatud eesmärgi ja põhimõtteid (vt eelkõige 18. novembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-84/09: X, EKL 2010, lk I-11645, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 31 Kuigi on õiguspärane, et liikmesriigi võetud meetmed kaitsevad parimal võimalikul moel riigikassa õigusi, ei või need meetmed siiski minna kaugemale, kui on selle eesmärgi saavutamiseks vajalik (eespool viidatud kohtuotsus Netto Supermarkt, punkt 20).
- 32 Mis puutub eesmärki, mida taotletakse vanas käibemaksuseaduses ja uues käibemaksuseaduses eksporditavate kaupade liidu tolliterritooriumilt väljaveole kehtestatud tähtajaga, on Ungari valitsus viidanud, et see tähtaeg on vajalik, et suuta kontrollida ekspordi maksuvabastust andva väljaveotingimuse täitmist ja võimaldada maksuhalduril ära hoida maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi.
- 33 Sellega seoses tuleb meenutada, et maksudest kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste ärahoidmine on direktiivi 2006/112 tunnustatud ja toetatud eesmärk (6. detsembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-285/11: Bonik, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika). Samuti on Euroopa Kohus leidnud, et maksudest kõrvalehoidumise ennetamise eesmärk lubab mõnikord seada tarnija kohustustele kõrgendatud nõudeid (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Teleos jt, punkt 58, ja kohtuotsus Netto Supermarkt, punkt 22).
- 34 Nii võivad liikmesriigid põhimõtteliselt kehtestada ekspordile mõistliku tähtaja – võttes arvesse kolmandatesse riikidesse ekspordimise valdkonna äritava – selleks, et kontrollida, kas eksporditav kaup on ka tegelikult liidust välja veetud.
- 35 Nimelt, nagu on märkinud ka komisjon oma seisukohtades, kujutab eksporditava kauba müüjale konkreetse tähtaja kehtestamine – mille jooksul kaup peab olema liidu tolliterritooriumilt välja viidud – endast selle eesmärgi suhtes sobivat meetet.
- 36 Siiski ei tohi selline tähtaeg, mille möödumine võimaldab maksustada eksporditava kauba tarnet, minna kaugemale, kui on selle eesmärgi saavutamiseks vajalik.
- 37 Sellega seoses tuleb esiteks märkida, et asjaolu, et eksporditavate kaupade tarne on maksustatud selliste seaduste alusel, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kus asjaomased kaubad ei ole liidu territooriumilt välja veetud nendes seadustes sätestatud tähtaja jooksul, ei tähenda iseenesest, et neid õigusnorme tuleb pidada ebaproportsionaalseteks. Vastavalt ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõttele kohaldatakse seda maksu igale tootmise või turustamisega seotud tehingule (vt eelkõige 27. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-146/05: Collée, EKL 2007, lk I-7861, punkt 22, ja eespool viidatud kohtuotsus Bonik, punkt 28). Sellest tuleneb, et eksporditavate kaupade tarnet võib põhimõtteliselt maksustada, kui kõnealune tehing ei vasta siseriiklike normidega kehtestatud mõistliku tähtaja jooksul direktiivi 2006/112 artikli 146 lõike 1 punkti b tingimustele.
- 38 Siiski, vastavalt eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud andmetele kujutab põhikohtuasjas kõnealolev väljaveotähtaeg endast materiaaõiguslikku õigust lõpetavat tähtaega, mille möödumisel ei saa nendele õigustele tugineda. Niisiis, kui eksporditavad kaubad ei ole liidu tolliterritooriumilt välja veetud vana käibemaksuseaduse ja uue käibemaksuseadusega kehtestatud tähtaja jooksul, maksustatakse nende kaupade tarne lõplikult isegi siis, kui kaup on tegelikult liidust välja veetud pärast nende seadustega kehtestatud tähtaja möödumist.
- 39 Sellega seoses tuleb märkida, et sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas – mis seavad ekspordi maksuvabastuse sõltuvusse väljaveo tähtajast eelkõige eesmärgiga hoida ära maksudest kõrvalehoidumist ja maksustamise vältimist, võimaldamata maksukohustuslastel maksuvabastuse saamiseks tõendada, et väljaveo tingimus on täidetud pärast selle tähtaja möödumist, ega sätestamata käibemaksukohustuslasele õigust kõnealuse tähtaja mittejärgimise tõttu juba tasutud käibemaksu tagasisaamiseks, kui ta on tõendanud, et kaup on liidu tolliterritooriumilt välja viidud – lähevad kaugemale, kui on vajalik nimetatud eesmärgi saavutamiseks.

- 40 Nimelt olukorras, kus direktiivi 2006/112 artikli 146 lõike 1 punktis b sätestatud ekspordi maksuvabastuse tingimused, ja eelkõige asjaomaste kaupade liidu tolliterritooriumilt väljaveo tingimus, on täidetud, ei teki sellelt tarnelt käibemaksu tasumise kohustust (vt analoogia alusel eespool viidatud kohtuotsus Collée, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika). Neil asjaoludel ei ole enam põhimõtteliselt maksudest kõrvalehoidumise ega maksudest ilmajäämise riski, millega võiks põhjendada kõnealuse tehingu maksustamist.
- 41 Seega tuleb tõdeda, et sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, lähevad kaugemale, kui on vajalik maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise ärahoidmise eesmärgi saavutamiseks.
- 42 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb eelotsuse küsimustele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 146 lõiget 1 ja artiklit 131 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt peavad eksporditarne raames liidust eksporditavad kaubad olema liidu territooriumilt välja viidud kolmekuulise või 90-päevase tähtaja jooksul alates tarnimise kuupäevast, kuivõrd ainuüksi selle tähtaja ületamise tagajärjel jääb maksukohustuslane lõplikult ilma tarne maksuvabastusest.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (viies koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 146 lõiget 1 ja artiklit 131 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt peavad eksporditarne raames liidust eksporditavad kaubad olema Euroopa Liidu territooriumilt välja viidud kolmekuulise või 90-päevase tähtaja jooksul alates tarnimise kuupäevast, kuivõrd ainuüksi selle tähtaja ületamise tagajärjel jääb maksukohustuslane lõplikult ilma tarne maksuvabastusest.

Allkirjad