



# Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kümnes koda)

29. veebruar 2024\*

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 138 lõige 1 –  
Kauba ühendusesisese tarne maksuvabastus – Maksuvabastuse kohaldamisest keeldumine –  
Tõendid – Kaubatarinja, kes ei tõenda kauba tarnimist maksudokumentides märgitud  
kaubasaajale – Tarnija, kes esitab muud teavet, mis tõendab, et tegelik kaubasaaja  
on maksukohustuslane

Kohtuasjas C-676/22,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Nejvyšší správní soudu (Tšehhi Vabariigi kõrgeim  
halduskohus) 26. oktoobri 2022. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa  
Kohtusse 2. novembril 2022, menetluses

**B2 Energy s.r.o.**

*versus*

**Odvolací finanční ředitelství,**

EUROOPA KOHUS (kümnes koda),

koosseisus: koja president Z. Csehi (ettekandja), kohtunikud I. Jarukaitis ja D. Gratsias,

kohtujurist: P. Pikamäe,

kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikku menetlust ja 4. oktoobri 2023. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Odvolací finanční ředitelství, esindajad: T. Měkýš ja T. Rozehnal,
- Tšehhi valitsus, esindajad: M. Smolek, L. Březinová, O. Serdula ja J. Vláčil,
- Euroopa Komisjon, esindajad: A. Armenia ja M. Salyková,

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

\* Kohtumenetluse keel: tšehhi.

on teinud järgmise

### **otsuse**

- 1 Eelotsusetaotlus käsitleb nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 138 lõiget 1 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud äriühingu B2 Energy s.r.o. ja Odvolací finanční ředitelství (maksuvaidluste komisjon, Tšehhi Vabariik) (edaspidi „maksuvaidluste komisjon“) vahelises kohtuvaidluses seoses maksuhalduri keeldumisega kohaldada käibemaksuvabastust mitme selle äriühingu tehtud ühendusesisese tarne puhul.

### **Õiguslik raamistik**

#### *Liidu õigus*

##### *Käibemaksudirektiiv*

- 3 Käibemaksudirektiivi artiklis 131 on sätestatud:  
„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.“
- 4 Käibemaksudirektiivi artikli 138 lõikes 1 on sätestatud:  
„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust kaubatarned, mille müüja, soetaja või nende nimel tegutsev isik lähetab või veab sihtkohta väljaspool enda territooriumi, kuid [Euroopa Ü]henduse territooriumil, teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule, kes sellena tegutseb, muus liikmesriigis kui kaupade lähetamise või veo alguse liikmesriigis.“
- 5 Käibemaksudirektiivi artikli 139 lõikes 1 on ette nähtud:  
„Artikli 138 lõikes 1 sätestatud maksuvabastust ei kohaldata kaubatarnete suhtes, mida teostavad maksukohustuslased, kes saavad artiklitega 282–292 sätestatud väikeettevõtjatele mõeldud maksuvabastust.  
Seda maksuvabastust ei kohaldata ka maksukohustuslastele või mittemaksukohustuslasest juriidilistele isikutele tehtud kaubatarnete suhtes, kelle kaupade ühendusesisest soetamist ei maksustata käibemaksuga vastavalt artikli 3 lõikele 1.“

### *Määrus (EL) nr 904/2010*

- 6 Nõukogu 7. oktoobri 2010. aasta määruse (EL) nr 904/2010 halduskoostöö ning maksupettuste vastase võitluse kohta käibemaksu valdkonnas (ELT 2010, L 268, lk 1) põhjenduses 7 on märgitud:

„Tasumisele kuuluva maksu kogumiseks peaksid liikmesriigid tegema koostööd, et tagada käibemaksu õige määramine. Seepärast ei pea liikmesriigid mitte üksnes kontrollima nende territooriumil tasumisele kuuluva maksu kohaldamist, vaid nad peaksid ka andma abi teistele liikmesriikidele, et tagada sellise maksu kohaldamine, mis on seotud nende territooriumil läbiviidud tegevusega, kuid mis kuulub tasumisele teises liikmesriigis.“

### *Tšehhi õigus*

- 7 Maksumenetluse seadustiku nr 280/2009 (zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád) põhikohtuasja kohaldatava redaktsiooni § 92 lõike 3 kohaselt peab maksukohustuslane esitama tõendid kõigi asjaolude kohta, mida ta on kohustatud märkima tavapärasesse maksudeklaratsiooni, täiendavasse maksudeklaratsiooni või muudesse dokumentidesse.

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus**

- 8 Eelotsusetaotlus on esitatud kohtuvaidluses, mille pooled on Tšehhi äriühing B2 Energy ja maksuvaidluste komisjon ning mis puudutab maksuhalduri keeldumist kohaldada B2 Energy puhul käibemaksuvabastust seoses mitme väidetavalt ühendusesisese, Poolas asuvasse sihtkohta tehtud kaubarnega põhjendusel, et B2 Energy ei ole tõendanud, et selle maksuvabastuse kohaldamise tingimused on täidetud.
- 9 B2 Energy tarnis 2015. aastal Poolasse rapsiõli. Eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitab, et maksudokumentides deklareeritud kaubasaajate asemel tarniti kaup teistele selles liikmesriigis asuvatele kaubasaajatele, kellest mõni oli kaubarne kättesaamist kinnitanud rahvusvahelistel, templijäljendi ja allkirjaga saatelehtedel.
- 10 Maksuhaldur tuvastas 2015. aasta veebruarist maini ulatuvat ajavahemikku puudutava 15. juuli 2015. aasta maksukontrolli tulemusel, et esitatud dokumentidest nähtuvalt ei ole B2 Energy tõendanud, et on täitnud käibemaksuvabastuse kohaldamise tingimused. Kuigi ta ei vaidlustanud asjaolu, et asjaomane kaup tegelikult toimetati teises liikmesriigis asuvasse sihtkohta, leidis ta, et B2 Energy ei ole tõendanud, et ta andis kauba omanikuna selle käsutamise õiguse üle isikutele, kes on maksudokumentides märgitud kaubasaajana, ega seda, et kaup tarniti teises liikmesriigis maksukohustuslasena registreeritud isikule. Seega asus maksuhaldur seisukohale, et B2 Energy ei ole täitnud maksuvabastuse kohaldamise tingimusi. Seetõttu tuvastas ta 6. oktoobri 2017. aasta maksuotsuses, et käibemaksu summat tuleb suurendada 2015. aasta veebruarist ja maini ulatava ajavahemiku osas.
- 11 Maksuvaidluste komisjon jättis 21. novembri 2019. aasta otsusega rahuldamata B2 Energy esitatud vaide maksuotsuse peale. Městský soud v Praze (Praha linnakohus, Tšehhi Vabariik) jättis B2 Energy esitatud kaebuse selle vaideotsuse peale rahuldamata oma 18. augusti 2021. aasta otsusega, milles märkis sisuliselt, et B2 Energy ei ole tõendanud isegi seda, et tema nimetatud lõplikele kaubasaajatele tarniti asjaomane kaup maksudokumentides deklareeritud kaubasaajate

vahendusel. Täpsemalt leidis Městský soud v Praze (Praha linnakohus), et esitatud dokumentides ei ole märgitud isikut, kes kauba kaubasaaja nimel vastu võttis, ega kaubasaajat, kellele kaup tarniti. Seetõttu puudus võimalus tuvastada isik, kellele oli õigus seda kaupa omanikuna käsutada.

- 12 Selle kohtuotsuse peale esitas B2 Energy eelotsusetaotluse esitanud kohtule kassatsioonkaebuse, milles väitis sisuliselt, et on tõendanud, et teises liikmesriigis asuvasse sihtkohta tehtud kaubarne osas olid täidetud käibemaksuvabastuse saamise tingimused. Nimelt saab selliste esitatud tõendite põhjal, mis kinnitavad, et asjaomase kauba võttis tegelikult vastu muu äriühing kui asjaomastes maksudokumentides deklareeritud üksus, kindlaks teha kaubasaajad, kellele kauba käsutamise õigus üle anti.
- 13 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul on Euroopa Kohus 9. detsembri 2021. aasta kohtuotsuses Kemwater ProChemie (C-154/20, EU:C:2021:989) määranud, et käibemaksu mahaarvamise tingimused on täidetud siis, kui tarnija isik ei ole tõendatud, ent maksuhalduril on vajalik teave, et kontrollida, kas tarnija on käibemaksukohustuslane. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib, kas selle kohtuotsuse ülekandmine võimaldab otsustada teises liikmesriigis asuvasse sihtkohta tehtud kaubarne osas käibemaksuvabastuse saamise üle, kui faktilistest asjaoludest nähtub, et seda kaupa ei võtnud vastu mitte maksudokumentides deklareeritud kaubasaaja, vaid teine kaubasaaja, kes on maksukohustuslane.
- 14 Neil asjaoludel otsustas Nejvyšší správní soud (kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 138 lõiget 1 tuleb 9. detsembri 2021. aasta kohtuotsust Kemwater ProChemie (C-154/20, EU:C:2021:989) arvesse võttes tõlgendada nii, et kaupade teise Euroopa Liidu liikmesriiki tarnimise korral tuleb käibemaksuvabastuse kohaldamisest keelduda, ilma et maksuhaldur peaks tõendama, et kaubatarne hoidus kõrvale käibemaksust, kui see tarnija ei ole tõendanud, et kaup tarniti maksudokumentides märgitud konkreetsele kaubasaajale, kes on maksukohustuslane teises liikmesriigis, isegi kui faktilisi asjaolusid ja maksukohustuslase edastatud teavet arvestades on olemas vajalikud andmed, et kontrollida, kas tegelik kaubasaaja teises liikmesriigis on maksukohustuslane?“

### **Eelotsuse küsimuse analüüs**

- 15 Oma eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 138 lõiget 1 ühendusesiseste tarnete maksuvabastuse kohta tuleb tõlgendada nii, et käibemaksuvabastuse kohaldamisest tuleb keelduda teatava liikmesriigi tarnija puhul, kes on tarninud kauba teises liikmesriigis asuvasse sihtkohta ega ole tõendanud, et see kaup tarniti kaubasaajale, kes on teises liikmesriigis maksukohustuslane, isegi kui tarnija esitatud faktilisi asjaolusid ja teavet arvestades on lähteliikmesriigi maksuhalduril olemas vajalikud andmed, et kontrollida, kas isik, kellele kaup tegelikult tarniti, on maksukohustuslane, kes sihtliikmesriigis sellena tegutseb.
- 16 Sissejuhatuses tuleb esimese asjana meenutada, et käibemaksudirektiivi artikli 138 lõikes 1 on ette nähtud liikmesriikide kohustus vabastada käibemaksust kaubarne, mis vastavad selles sättes nimetatud tingimustele (9. veebruari 2017. aasta kohtuotsus Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 17 Mis ühest küljest puudutab tehingu kvalifitseerimist ühendusesisese tarnena, siis tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 138 lõikest 1 – selle sätte põhikohtuasja asjaoludele kohaldatavas redaktsioonis ja koostoimes käibemaksudirektiivi artikliga 131 –, et selle mõistega on hõlmatud ning maksust vabastatud – tingimustel, mille liikmesriigid on kehtestanud selleks, et tagada maksuvabastuste nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi – selliste kaupade tarne, mille müüja, soetaja 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 kaupade lähetamise või veo alguse liikmesriik.
- 18 Sellega seoses tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni artikli 138 lõike 1 kohaselt sõltub tehingu käibemaksuvabastus tingimusest, et õigus kaupa omanikuna käsutada peab olema üle läinud soetajale ja tarnija tõendab, et kaup on lähetatud või veetud teise liikmesriiki ja et selle lähetamise või veo tulemusel on kaup füüsiliselt välja viidud kauba lähetamise või veo alguse liikmesriigi territooriumilt (vt selle kohta 9. veebruari 2017. aasta kohtuotsus Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 19 Teist küljest kohaldatakse maksuvabastust – nagu nähtub käibemaksudirektiivi artikli 139 lõike 1 teisest lõigust – tingimusest, et tarne saaja ei ole maksukohustuslane või mittemaksukohustuslasest juriidiline isik, kelle puhul kauba ühendusesisest soetamist ei maksustata käibemaksuga vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 3 lõikele 1 (9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punkt 25).
- 20 Peale nende tingimuste, mis puudutavad konkreetselt maksukohustuslaseks olemist, vara omanikuna käsutamise õiguse üleminekut ning kauba tegelikku toimetamist ühest liikmesriigist teise, ei saa tehingu ühendusesisese kaubatarnena kvalifitseerimisele seada ühtki muud tingimust, kusjuures tuleb täpsustada, et ühendusesisese tarne mõiste on oma olemuselt objektiivne ning seda kohaldatakse, sõltumata asjaomase tehingu eesmärgist või tulemusest (27. septembri 2012. aasta kohtuotsus VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 30).
- 21 Järelikult tuleneb neutraalse maksustamise põhimõttest nõue kohaldada käibemaksuvabastust siis, kui sisulised nõuded on täidetud, isegi kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõned vorminõuded (9. veebruari 2017. aasta kohtuotsus Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 36).
- 22 Selles kontekstis ei ole asjakohased maksuvaidluste komisjoni argumendid, mis tuginevad käibemaksudirektiivi nõukogu 4. detsembri 2018. aasta direktiiviga (EL) 2018/1910 (ELT 2018, L 311, lk 3) muudetud redaktsiooni artikli 138 lõike 1 punktile b, milles on ette nähtud, et liikmesriigid kohaldavad käibemaksuvabastust kaubatarnete puhul, mis on lähetatud või veetud väljaspool nende territooriumi, kuid liidus asuvasse sihtkohta, kui maksukohustuslane või mittemaksukohustuslasest juriidiline isik, kellele kaup tarnitakse, on käibemaksukohustuslasena registreeritud muus liikmesriigis kui kaupade lähetamise või veo alguse liikmesriik ja on tarnijale esitanud oma käibemaksukohustuslasena registreerimise numbriga.
- 23 Nimelt ei ole see direktiiviga 2018/1910 lisatud säte põhikohtuasja asjaoludele *ratione temporis* kohaldatav.

- 24 Seega ei tähenda käibemaksudirektiivi põhikohtuasja asjaoludele kohaldatava redaktsiooni artikli 138 lõikes 1 sätestatud tingimused, mis puudutavad ühelt poolt ühest liikmesriigist teise tehtud tarne olemasolu ja teiselt poolt soetaja maksukohustuslase staatust – mille kohaselt peab soetaja olema „maksukohustuslane, kes sellena tegutseb[teises] liikmesriigis“ –, iseenesest seda, et asjaomase kauba peab tegelikult tarnima maksudokumentides märgitud kaubasaajale.
- 25 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et maksuhaldur keeldus B2 Energy puhul käibemaksuvabastuse kohaldamisest põhjendusel, et see äriühing ei tõendanud, et asjaomane kaup tarniti maksudokumentides deklareeritud kaubasaajatele, ega seda, et kaup tarniti teises liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud isikule.
- 26 Sellega seoses tuleb meenutada Euroopa Kohtu praktikat, mille kohaselt on olemas vaid kaks juhtu, mil vorminõude täitmata jätmine võib kaasa tuua käibemaksuvabastuse saamise õiguse minetamise (9. veebruari 2017. aasta kohtuotsus Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 27 Esiteks ei saa käibemaksuvabastuse saamise eesmärgil neutraalse maksustamise põhimõtte tugineda maksukohustuslane, kes on tahtlikult maksudest kõrvale hoidunud, ohustades nii ühise käibemaksusüsteemi nõuetekohast toimimist. Liidu õigusega ei ole vastuolus nõue, et heauskselt tegutsev tarnija peab võtma kõik meetmed, mida temalt võib mõistlikult nõuda, tagamaks, et oma tehingu tulemusel ei hoidu ta maksudest kõrvale. Juhul kui asjaomane maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et tema tehing on seotud soetajapoolse maksudest kõrvalehoidumisega, ja ta ei ole võtnud kõiki võimalikke asjakohaseid meetmeid selle ärahoidmiseks, tuleb keelduda talle maksuvabastuse kohaldamisest (vt selle kohta 8. novembri 2018. aasta kohtuotsus Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 28 Teiseks võib vorminõude rikkumise tagajärg olla käibemaksuvabastuse kohaldamisest keeldumine, juhul kui see rikkumine takistab esitamast usaldusväärset tõendit sisuliste nõuete täidetuse kohta (8. novembri 2018. aasta kohtuotsus Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika). Siiski tuleneb sellest tingimusest endast, millest käibemaksuvabastuse kohaldamisest keeldumine sõltub, et maksuhaldur ei tohi seada täiendavaid nõudeid, mis võivad maksukohustuslase jaoks muuta täiesti võimatuks õiguse maksuvabastusele teostamise, ehkki tal on olemas vajalikud andmed, et tõendada sisuliste nõuete täidetust (20. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, punkt 47) ja eelkõige seda, et kaup tarniti maksukohustuslasele, kes sellena tegutseb.
- 29 Sellega seoses tuleb märkida, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimus Euroopa Kohtule puudutab üksnes vajadust tuvastada, kas soetaja on maksukohustuslane, ning selles ei ole viidatud maksudest kõrvalehoidumise olukorrale. Neil asjaoludel tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimust mõista nii, et see puudutab tõendamisnõudeid, mille täitmist võib tarnijalt nõuda selleks, et ta saaks tõendada, et kaubatarne puhul teise liikmesriiki on täidetud käibemaksuvabastuse tingimused, täpsemalt tingimus, et soetaja peab olema maksukohustuslane.
- 30 Seega on oluline meenutada, et kuna käibemaksudirektiivis puudub konkreetne säte selle kohta, millised tõendid peab maksukohustuslane käibemaksuvabastuse kohaldamise eeldusena esitama, siis peavad liikmesriigid käibemaksudirektiivi artikli 131 kohaselt ise kehtestama eksporditehingute maksuvabastuse kohaldamise tingimused, et tagada maksuvabastuste nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning hoida ära võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid võimalikke kuritarvitusi. Liikmesriigid peavad oma pädevuse teostamisel järgima õiguse üldpõhimõtteid, mis on osa liidu õiguskorrast ja mille hulka kuuluvad

eelkõige õiguskindluse ja proportsionaalsuse põhimõtted (vt selle kohta 8. novembri 2018. aasta kohtuotsus *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 31 Tuleb tõdeda, et pärast seda, kui liikmesriikide vahel kaotati piirikontroll, on maksuhalduril keeruline kindlaks teha, kas kaup on teatava liikmesriigi territooriumilt tegelikult ära viidud. Seetõttu kontrollib liikmesriigi maksuhaldur seda peamiselt maksukohustuslaste esitatud tõendite ja deklaratsioonide alusel (6. septembri 2012. aasta kohtuotsus *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 32 Täpsemalt on Euroopa Kohus rõhutanud, et maksukohustuslasele tõendamise osas ette nähtud kohustused tuleb kindlaks määrata, lähtudes riigisisises õiguses konkreetselt selle kohta kehtestatud tingimustest ja sarnaste tehingute korral tavapäraselt kohaldatavast praktikast (8. novembri 2018. aasta kohtuotsus *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, punkt 57 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 33 Selles kontekstis tuleb märkida, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu selgituse kohaselt esitas B2 Energy maksuhaldurile tehtud tarnetega seotud maksudokumendid, sealhulgas mitu neile lisatud dokumenti, nagu saatelehed, rahvusvahelised saatekirjad, kaalukviitungid ja pangakonto väljavõtted, millest nähtub – ehkki ei ole tõendatud asjaomase kauba tarnimine deklareeritud kaubasaajatele –, et asjaomane kaup tarniti teise liikmesriiki, kus selle vastuvõtmist kinnitas mõni muu kui B2 Energy deklareeritud üksus või üksus, kes B2 Energy andmetel oli lõplik kaubasaaja.
- 34 Eelotsusetaotluse sõnastusest ja esitatud küsimuse enda sõnastusest nähtub samuti, et see küsimus põhineb eeldusel, et maksuhalduril oli vajalik teave, et asjaolusid arvestades kontrollida, kas tegelikud kaubasaajad olid maksukohustuslased. Täpsemalt rõhutab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et maksuhaldur ei ole vaidlustanud asjaolu, et rapsiõli veeti Tšehhi Vabariigist Poola ja laaditi maha kaubasaajate juures, keda põhikohtuasja kaebaja ei ole oma maksudeklaratsioonides nimetanud. Lisaks puudutavad põhikohtuasjas kõne all olevad tarded kaupa, mida selle laadist tulenevalt tõenäoliselt kasutatakse majandustegevuses.
- 35 Samas võib asjaolu, et kauba võttis vastu muu üksus kui need, kes on märgitud maksudokumentidesse, viidata sellele, et kaup oli sellise äritehingu ese, mille sooritamise ajahetk võib olla määrav maksuvabastuse kohaldamisel. Nimelt sõltub selle maksudokumentides märgitud tarnija, kes maksuvabastust kasutab, tehtud tarne liigitamine ühendusesiseseks tarneks sellest, kas vedu saab tegelikult selle tarnega seostada (vt selle kohta 27. septembri 2012. aasta kohtuotsus *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 31).
- 36 Sellega seoses tuleb rõhutada, et käibemaksuvabastuse kohaldamiseks peab maksuhaldur nõuetekohaselt arvesse võtma kõiki tema käsutuses olevaid tõendeid, nagu dokumendid, millele on viidanud eelotsusetaotluse esitanud kohus, et kontrollida, kas need dokumendid konkreetsel juhul kinnitavad kauba, mis veeti teise liikmesriiki kui veo või lähetamise lähteliikmesriik, tarne tegelikult toimumise tõenäosust (vt analoogia alusel 8. novembri 2018. aasta kohtuotsus *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, punktid 66 ja 67).
- 37 Lisaks olgu öeldud, et neutraalse maksustamise põhimõtet arvestades ei saa maksukohustuslaselt nõuda, et ta õiguse käibemaksuvabastusele teostamise eesmärgil tõendaks kõigil neil juhtudel, kui kaubasaaja ei ole identifitseeritud, et asjaomane kaubasaaja on maksukohustuslane, kui faktilistest asjaoludest usaldusväärselt nähtub, et kaubasaaja seda igal juhul on (vt analoogia alusel 9. detsembri 2021. aasta kohtuotsus *Kemwater ProChemie*, C-154/20, EU:C:2021:989, punkt 40).

- 38 Neil asjaoludel peavad liikmesriigi maksuhaldur ja pädev kohus kõigi esitatud dokumentide, sealhulgas tarnija valduses olevate dokumentide alusel kontrollima, kas käibemaksuvabastuse kohaldamise sisulised tingimused on täidetud.
- 39 Üksnes juhul, kui faktilisi asjaolusid arvestades ja vaatamata maksukohustuslase esitatud tõenditele ei ole ikkagi vajalikke andmed selleks, et kontrollida, kas käibemaksudirektiivi artikli 138 lõikes 1 ette nähtud tingimused on täidetud, tuleb keelduda sellele maksukohustuslasele käibemaksuvabastuse kohaldamisest, ilma et maksuhaldur peaks tõendama, et maksukohustuslane on käibemaksust kõrvale hoidunud.
- 40 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb esitatud küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 138 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et käibemaksuvabastuse kohaldamisest tuleb keelduda teatava liikmesriigi tarnija puhul, kes on tarninud kauba teises liikmesriigis asuvasse sihtkohta, kui ta ei ole tõendanud, et see kaup tarniti kaubasaajale, kes on selles teises liikmesriigis maksukohustuslane, ning tarnija esitatud faktilisi asjaolusid ja tõendeid arvestades puuduvad vajalikud andmed selleks, et kontrollida, kas kaubasaaja on maksukohustuslane.

### **Kohtukulud**

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kümnes koda) otsustab:

**Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 138 lõiget 1**

**tuleb tõlgendada nii, et**

**käibemaksuvabastuse kohaldamisest tuleb keelduda teatava liikmesriigi tarnija puhul, kes on tarninud kauba teises liikmesriigis asuvasse sihtkohta, kui ta ei ole tõendanud, et see kaup tarniti kaubasaajale, kes on selles teises liikmesriigis maksukohustuslane, ning tarnija esitatud faktilisi asjaolusid ja tõendeid arvestades puuduvad vajalikud andmed selleks, et kontrollida, kas kaubasaaja on maksukohustuslane.**

Allkirjad