



## Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

28. märts 2019\*

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 131 ja artikli 146 lõike 1 punkt a – Väljaspool Euroopa Liitu asuvasse sihtkohta lähetatud või veetud kaupade tarne maksust vabastamine – Liikmesriigi õiguses ette nähtud maksuvabastuse tingimus – Kaupade suunamine teatavale tolliprotseduurile – Tõend ekspordiprotseduurile suunamise kohta

Kohtuasjas C-275/18,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Nejvyšší správní soudu (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus) 28. märtsi 2018. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 23. aprillil 2018, menetluses

**Milan Vinš**

*versus*

**Odvolací finanční ředitelství**

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja president A. Prechal (ettekandja), kohtunikud F. Biltgen, J. Malenovský, C. G. Fernlund ja L. S. Rossi,

Kohtujurist: E. Sharpston,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Odvolací finanční ředitelství, esindajad: T. Rozehnal ja D. Jeroušek,
- Tšehhi valitsus, esindajad: M. Smolek, J. Vláčil ja O. Serdula,
- Kreeka valitsus, esindajad: M. Tassopoulou ja A. Dimitrakopoulou,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitė ja M. Salyková,

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

\* Kohtumenetluse keel: tšehhi.

on teinud järgmise

### **otsuse**

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1, edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklite 131 ja 146 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud kohtuvaidluses, mille pooled on Milan Vinš ja Odvolací finanční ředitelství (maksuvaidluste komisjon, Tšehhi Vabariik) ning mis puudutab maksuameti keeldumist vabastada käibemaksust sellise kauba tarnimine, mis on lähetatud väljaspool Euroopa Liitu asuvasse sihtkohta.

### **Õiguslik raamistik**

#### ***Liidu õigus***

##### *Käibemaksudirektiiv*

- 3 Käibemaksudirektiivi IV jaotise „Maksustatavad tehingud“ 1. peatüki „Kaubatarne“ artikli 14 lõige 1 sätestab:

„„Kaubatarne“ on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.“

- 4 Käibemaksudirektiivi IX jaotise „Maksuvabastused“ 1. peatüki „Üldsätted“ 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 [mistahes] kuritarvitusi.“

- 5 Käibemaksudirektiivi IX jaotise 6. peatüki „Ekspordi maksuvabastused“ 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;

[...]“.

- 6 Käibemaksudirektiivi XI jaotise „Maksukohustuslaste ja teatavate mittemaksukohustuslaste kohustused“ 7. peatüki „Muud sätted“ artikkel 273 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.

[...]“.

*Tolliseadustik*

- 7 Nõukogu 12. oktoobri 1992. aasta määruse (EMÜ) nr 2913/92, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik (EÜT 1992, L 302, lk 1; ELT eriväljaanne 02/04, lk 307), mida on muudetud Euroopa Parlamendi ja nõukogu 13. aprilli 2005. aasta määrusega (EÜ) nr 648/2005 (EÜT 2005, L 117, lk 1; ELT eriväljaanne 02/08, lk 13) (edaspidi „tolliseadustik“), artikli 4 punktides 15–17 on sätestatud:

„Käesolevas seadustikus kasutatakse järgmisi mõisteid:

[...]

15) *tollikäitlusviis*:

- a) kauba suunamine tolliprotseduurile;

[...]

16) *tolliprotseduur*:

[...]

- h) eksport;

17) *tollideklaratsioon* – toiming, millega isik avaldab ettenähtud vormis ja korras soovi suunata kaup teatavale tolliprotseduurile“.

- 8 Tolliseadustiku IV jaotise „Tollikäitlusviisid“ 2. peatüki „Tolliprotseduurid“ 1. jao „Kauba tolliprotseduurile suunamine“ artikkel 59 näeb ette:

„1. Kõigi kaupade kohta, mis soovitakse tolliprotseduurile suunata, tuleb esitada kõnealusele tolliprotseduurile vastav tollideklaratsioon.

2. Ekspordiks, välistöötlemiseks, transiidiks või tolliladustamiseks deklareeritud ühenduse kaup kuulub tollijärelevalve alla alates tollideklaratsiooni aktsepteerimisest kuni kauba väljaviimiseni ühenduse tolliterritooriumilt, selle hävitamiseni või tollideklaratsiooni kehtetuks tunnistamiseni.“

- 9 Nimetatud seadustiku artikkel 61 sätestab:

Tollideklaratsioon esitatakse:

a) kirjalikult;

b) automaatse andmetöötlussüsteemi abil, kui see on ette nähtud kooskõlas komiteemenetlusega vastuvõetud eeskirjades või kui toll seda lubab;

c) suulise tollideklaratsiooni või muu toiminguga abil, millega kauba valdaja väljendab oma soovi suunata kaup tolliprotseduurile, kui selline võimalus on kooskõlas komiteemenetlusega vastuvõetud eeskirjades ette nähtud.“

- 10 Tolliseadustiku 2. peatüki 4. jagu „Eksport“ sätestab artikli 161 lõigetes 1 ja 2:

„1. Ekspordiprotseduur võimaldab ühenduse kaupa ühenduse tolliterritooriumilt välja viia.

Eksport hõlmab ekspordiformaalsused, sealhulgas kaubanduspoliitika meetmete ja vajaduse korral eksporditollimaksude kohaldamise.

2. [E]kspordiks mõeldud ühenduse kaubad [suunatakse] ekspordiprotseduurile.“

*Määrus (EMÜ) nr 2454/93*

- 11 Komisjoni 2. juuli 1993. aasta määruse (EMÜ) nr 2454/93, millega kehtestatakse rakendussätted määrusele nr 2913/92 (EÜT 1993, L 253, lk 1; ELT eriväljaanne 02/06, lk 3), mida on muudetud komisjoni 18. detsembri 2006. aasta määrusega (EÜ) nr 1875/2006 (EÜT 2006, L 360, lk 64), II osa „Tollikäitlus“ IV jaotise „Ekspordiga seotud rakendussätted“ 2. peatüki „Lõplik eksport“, artikli 795 lõige 1 sätestab:

„Kui kaubad on ühenduse tolliterritooriumilt välja viidud ilma eksporditollideklaratsioonita, esitab eksportija kõnealuse deklaratsiooni tagantjärele oma asukohajärgsele pädevale tolliasutusele.

[...]

Et tolliasutus kõnealuse deklaratsiooni aktsepteeriks, peab eksportija esitama ühe järgmistest:

[...]

- b) veenvad tõendid kaupade laadi ja koguse ning nende ühenduse tolliterritooriumilt väljaviimise asjaolude kohta.

[...]“.

### ***Tšehhi õigus***

- 12 Käibemaksuseaduse nr 235/2004 artikkel 33 „Ekspordidokument“ sätestab põhikohtuasja asjaolude esinemise ajal kehtinud redaktsioonis:

„Ekspordiga seotud maksudokument on

- a) tolliasutuse otsus kaupade ekspordi kohta kolmandasse riiki, millega väljumistolliasutus kinnitab kaupade väljaviimist liidu territooriumilt [...]“.

- 13 Selle seaduse artikkel 66 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Kaupade eksport on käesoleva seaduse tähenduses kaupade väljaviimine liidu territooriumilt kolmandas riigis asuvasse sihtkohta, tingimusel et kaubad on olnud suunatud ekspordi tolliprotseduurile [...]

2. Kaubatarned on maksust vabastatud, kui need lähetatakse või veetakse riigi territooriumilt kolmandas riigis asuvasse sihtkohta:

- a) müüja poolt või tema nimel,

[...]

4. Kaubatarnete puhul kolmandasse riiki loetakse tehingu täitmise kuupäevaks kauba liidu territooriumilt väljaviimise kuupäev, kui selle on kinnitanud tolliasutus. Kaubatarnet kolmandas riigis asuvasse sihtkohta tuleb maksukohustuslasel vastavalt käesoleva seaduse artikli 33 punktile a tõendada maksudokumendi esitamisega.

[...]

6. Kui tolliasutus ei ole liidu territooriumilt väljaviimist maksudokumendiga kinnitanud, võib maksukohustuslane esitada kauba väljaviimise kohta muid tõendeid.“

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused**

- 14 Aastatel 2012–2014 lähetas Milan Vinš posti teel iga kuu 400–500 militaarvaldkonda kuuluvat kollektsioonieset väljaspool Euroopa Liitu asuvasse sihtkohta. Ta ei esitanud nende kaupade kohta käibedeklaratsiooni, kuna leidis, et kõnealused tarned on käibemaksuvabad seetõttu, et need hõlmasid ekspordiks mõeldud kaupu.
- 15 Maksuvaidluste komisjon jättis 27. augusti 2015. aasta otsusega sisuliselt muutmata maksuameti tehtud maksuotsused, millega kohustati M. Vinši tasuma kõnealuste kaupade tarnetelt käibemaksu põhjusel, et ta ei tõendanud, et suunas need kaubad ekspordi tolliprotseduurile, mistõttu ei olnud tal nende kaupade puhul õigust ekspordi maksuvabastusele vastavalt käibemaksuseaduse nr 235/2004 artikli 66 lõikele 1.
- 16 M. Vinš esitas selle otsuse peale kaebuse, mille Krajský soud v Hradci Králové (Hradec Králové piirkonnakohus, Tšehhi Vabariik) jättis rahuldamata, kuna leidis, et ekspordiks mõeldud kauba ekspordiprotseduurile suunamise nõue kui ekspordi maksuvabastuse saamise tingimus oli proportsionaalne, võimaldas tõhusat kohtulikku kontrolli ja oli täielikult kooskõlas ELi õigusega. Selle kohtu hinnangul ei ole selles osas oluline, kas kõnealune kaup ka tegelikult tarniti kolmandatesse riikidesse.
- 17 M. Vinš esitas eelotsusetaotluse esitanud kohtule kassatsioonkaebuse. Oma kaebuse põhjendamiseks väidab ta, et selleks, et täita nõudeid, mis on sätestatud seaduse nr 235/2004 artikli 66 lõikes 1, on oluline asjaolu, et asjaomased kaubad on liidu territooriumilt välja viidud ja seega, et nad on tegelikult toimetatud kolmandasse riiki. Seda asjaolu võib tõendada tollibüroo kinnitus või muud tõendid, sealhulgas postiteenistuste väljastatud dokumendid. M. Vinš viitab sellega seoses 19. detsembri 2013. aasta kohtuotsusele *BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854)*, millest võib tema sõnul järeldada, et asjaomaste kaupade tolliprotseduurile suunamise tingimus läheb kaugemale sellest, mida liikmesriigid võivad käibemaksudirektiivi artikli 131 alusel nõuda.
- 18 Maksuvaidluste komisjon kordas oma seisukohta, mille kohaselt ei olnud põhikohtuasjas arutusel oleva juhtumi puhul täidetud kõik kumulatiivsed tingimused, et saada ekspordiks mõeldud tarnete maksuvabastust. Nimetatud komisjon väidab, et riigi seadusandja kehtestas asjaomaste kaupade tolliprotseduurile suunamise tingimuse selleks, et ära hoida maksudest kõrvalehoidumist ning et see tingimus on käibemaksudirektiiviga kooskõlas. M. Vinš on tema sõnul esitanud väiteid, mida ei kinnita ükski tõend.
- 19 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et kuigi liikmesriikidel on vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 131 lubatud kehtestada riigisiseses õiguses tingimused, mille eesmärk on tagada selles direktiivis, sealhulgas artiklis 146 ette nähtud maksuvabastuste nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, tuleb siiski järgida liidu õiguse üldpõhimõtteid. Nimetatud kohus kahtleb, kas Tšehhi õigusnormid vastavad nendele põhimõtetele, kui panevad maksukohustuslasele kohustuse tõendada ekspordiks mõeldud kauba suunamist ekspordi tolliprotseduurile, eriti kui maksukohustuslane suudab tõendada, et kaup on tegelikult liidu territooriumilt välja viidud.

20 Neil asjaoludel otsustas Nejvyšší správní soud (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas kaupade ekspordile maksuvabastuse kohaldamiseks [käibemaksudirektiivi] artikli 146 tähenduses on lubatud kehtestada tingimus, et need kaubad peavad kõigepealt olema suunatud konkreetsele tolliprotseduurile (nagu sätestab Tšehhi käibemaksuseaduse nr 235/2004 artikkel 66)?
2. Kas selline liikmesriigi õigusnorm võib olla käibemaksudirektiivi artiklit 131 arvestades põhjendatud kui tingimus, mille eesmärk on ära hoida maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja [mis tahes] kuritarvitusi?“

### Eelotsuse küsimuste analüüs

- 21 Oma kahe küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punkti a koostoimes selle direktiivi artikliga 131 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui liikmesriigi seaduse säte näeb väljaspool liitu asuvasse sihtkohta eksporditava kauba käibemaksust vabastamisele ette tingimuse, et need kaubad peavad olema eelnevalt suunatud ekspordi tolliprotseduurile.
- 22 Kõigepealt tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punkti a kohaselt vabastavad liikmesriigid maksust soetaja või tema nimel tegutseva isiku poolt väljapoole liitu lähetatud või veetud kaupade tarned. Seda sätet tuleb tõlgendada koostoimes sama direktiivi artikli 14 lõikega 1, mille kohaselt käsitatakse „kaubatarnena“ materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminekut (vt selle kohta 28. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, punkt 24).
- 23 Selle maksuvabastuse eesmärk on tagada asjaomaste teenuste osutamise maksustamine nende sihtkohas ehk seal, kus eksporditud tooteid tarbitakse (vt selle kohta 8. novembri 2018. aasta kohtuotsus Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punkt 34).
- 24 Käesoleva kohtuotsuse punktis 22 viidatud sätetest ja eelkõige artikli 146 lõike 1 punktis a kasutatud terminist „lähetab“ nähtub, et ekspord 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 selle kohta 28. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, punkt 25).
- 25 Ent esiteks on eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul põhikohtuasja puhul teada, et M. Vinš lähetas kõnealuse kauba posti teel väljaspool liidu territooriumi asuvasse sihtkohta ning viimase kinnitusel võib ta tõendada nende kaupade tegelikku väljaviimist liidu territooriumilt postiteenistuste väljastatud dokumentidega.
- 26 Teiseks, käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punkt a ei näe ette sellist tingimust, nagu näeb seaduse nr 235/2004 artikli 66 lõige 1, mille kohaselt peab ekspordiks mõeldud kaubad suunama ekspordi tolliprotseduurile, et esimesena nimetatud sättes ette nähtud ekspordi maksuvabastus oleks kohaldatav.
- 27 Sellest tuleneb, et tehingu kvalifitseerimine eksporditarne käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punkti a alusel ei saa sõltuda asjaomase kauba suunamisest ekspordi tolliprotseduurile, mille tegemata jätmisel jääb maksukohustuslane ilma ekspordi maksuvabastusest (vt analoogia alusel 19. detsembri 2013. aasta kohtuotsus BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, punkt 27).



- 28 Käibemaksudirektiivi artikli 131 kohaselt on liikmesriikide ülesanne kehtestada tingimused, millistel nad vabastavad maksust eksporditehingud, et tagada maksuvabastuste nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning hoida ära võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja mis tahes muid võimalikke kuritarvitusi. Siiski on liikmesriigid oma pädevuse teostamisel kohustatud järgima õiguse üldpõhimõtteid, mis on osa liidu õiguskorrast ja mille hulka kuulub eelkõige proportsionaalsuse põhimõte (vt selle kohta 8. novembri 2018. aasta kohtuotsus *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, punkt 37).
- 29 Nimetatud põhimõttega seoses on Euroopa Kohus otsustanud, et siseriiklik meede, mille kohaselt õigus käibemaksuvabastusele sõltub peamiselt vorminõuete täitmisest, jättes kõrvale sisulised nõuded ning jättes uurimata, kas viimased on täidetud, läheb kaugemale sellest, mis on vajalik maksu nõuetekohase kogumise tagamiseks. Tehingud tuleb nimelt maksustada lähtuvalt nende objektiivsetest tunnustest (8. novembri 2018. aasta kohtuotsus *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, punkt 38)
- 30 Seaduse nr 235/2004 artikli 66 lõikes 1 ette nähtud tingimus, mis takistab käibemaksuvabastuse andmist kaubatarnetele, mis ei ole suunatud ekspordi tolliprotseduurile, kuigi on selge, et kaup on tegelikult eksporditud vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktis 24 märgitud kriteeriumidele, ning et see kaubarne vastab seega oma objektiivsete tunnuste poolest käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktis a ette nähtud maksuvabastuse saamise tingimusele, ei ole proportsionaalsuse põhimõttega kooskõlas.
- 31 Sellise tingimuse seadmine nimelt on sama, kui kehtestada maksuvabastuse õiguse saamiseks vorminõude täitmine käesoleva kohtuotsuse punkti 29 tähenduses, analüüsivõttes küsimust, kas liidu õigusega esitatud sisulised nõuded olid tegelikult täidetud või mitte. Pelgalt asjaolu, et eksportija ei suunanud asjaomaseid kaupu ekspordi tolliprotseduurile, ei tähenda, et eksporditehingut pole üldse toimunud (vt analoogia alusel 8. novembri 2018. aasta kohtuotsus *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, punkt 50).
- 32 Euroopa Kohtu praktika kohaselt on teada vaid kaks juhtumit, mil vorminõude täitmata jätmise võib kaasa tuua käibemaksuvabastuse saamise õigusest ilmajäämise (8. novembri 2018. aasta kohtuotsus *Cartrans Spedition* C-495/17, EU:C:2018:887, punkt 40).
- 33 Esiteks ei saa neutraalse maksustamise põhimõttele käibemaksust vabastamiseks tugineda maksukohustuslane, kes on tahtlikult osalenud maksudest kõrvalehoidumises, mis on ohustanud ühise käibemaksusüsteemi nõuetekohast toimimist. Euroopa Kohtu praktika kohaselt ei ole liidu õigusega vastuolus nõue, et heas usus tegutsev tarnija peab võtma kõik meetmed, mida temalt võib mõistlikult nõuda, tagamaks, et tema sooritatav tehing ei too kaasa tema osalemist maksupettuses. Juhul kui asjaomane maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et tema tehtud tehing on seotud soetaja poolt toime pandud pettusega ja kui ta ei ole võtnud kõiki võimalikke asjakohaseid meetmeid selle pettuse vältimiseks, tuleb talle maksuvabastuse kohaldamisest keelduda (8. novembri 2018. aasta kohtuotsus *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, punkt 41).
- 34 Käesolevas kohtuasjas ei nähtu ühestki Euroopa Kohtu valduses olevast kohtutoimiku materjalist, et põhikohtuasjas kõne all olevast maksuvabastusest keeldumine põhineks sellise pettuse olemasolul.
- 35 Teiseks võib vorminõude rikkumine kaasa tuua käibemaksuvabastuse andmisest keeldumise, kui rikkumise tõttu on takistatud vajaliku tõendi esitamine selle kohta, et sisulised nõuded on täidetud (8. novembri 2018. aasta kohtuotsus *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, punkt 42).
- 36 Kuna ekspordiks mõeldud kaupade nimetatud tolliprotseduurile suunamata jätmise võib – nagu märgib sisuliselt Tšehhi valitsus – sageli muuta maksuameti jaoks keeruliseks või isegi võimatuks selle kontrollimise, kas need kaubad on tegelikult liidu territooriumilt välja viidud, on samas tõsi, et käesoleva kohtuotsuse punktis 35 nimetatud konkreetse tõendi puhul peab ekspordi tegelikkus olema

pädevate tolliasutuste jaoks välja selgitatud, kuna see nõue puudutab sisulisi tingimusi, mis on maksuvabastuse kohaldamiseks nõutavad (vt selle kohta 8. novembri 2018. aasta kohtuotsus Cartrans Spedition, C-495/17 EU:C:2018:887, punkt 48).

- 37 Siiski, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 25, ei ole põhikohtuasjaga seoses väidetud, et asjaomaste kaupade tolliprotseduurile suunamata jätmine oleks takistanud selle tuvastamist, kas sisulised nõuded, antud juhul nende kaupade tegelik väljaviimine liidu territooriumilt, olid täidetud.
- 38 Sellest tuleneb, et niisugustel asjaoludel, nagu on kõne all põhikohtuasjas, ei saa ekspordiks mõeldud kaupade ekspordi tolliprotseduurile suunamise vorminõude täitmata jätmine tuua kaasa seda, et eksportija jääb ilma õigusest ekspordi maksuvabastusele, kui asjaomaste kaupade tegelik väljaviimine liidu territooriumilt oli tõendatud.
- 39 Seda järeldust ei sea kahtluse alla ka Tšehhi valitsuse väited, mille kohaselt oleks eksportija pidanud igal juhul vastavalt tolliseadustiku artikli 59 lõikele 1 ja eelkõige artikli 161 lõikele 2 suunama asjaomased kaubad nimetatud tolliprotseduurile sellekohase tollideklaratsiooni esitamise teel, mida ta oleks vajaduse korral võinud teha *ex post*, mistõttu selle nõude esialgne täitmata jätmine ei oleks toonud kaasa ekspordi maksuvabastusest lõplikku ilmajäämist. Nimelt, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktidest 29–31, kujutab selline suunamine, olenemata sellest, kas seda tehakse enne või pärast eksportimist, endast vorminõuet, mis pealegi ei kuulu mitte ühise käibemaksusüsteemi, vaid ühise tollisüsteemi kohaldamisalasse. Seega ei välista selle kohustuse täitmata jätmine iseenesest, et maksuvabastuse saamise sisulised tingimused olid täidetud.
- 40 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb esitatud küsimustele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punkti a koostoimes selle direktiivi artikliga 131 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui liikmesriigi seaduse säte näeb väljaspool liitu asuvasse sihtkohta eksporditava kauba käibemaksust vabastamisele ette tingimuse, et need kaubad peavad olema eelnevalt suunatud ekspordi tolliprotseduurile, olukorras, kus on tõendatud, et maksuvabastuse sisulised tingimused, mille hulgas eelkõige asjaomaste kaupade liidu territooriumilt väljaviimine, olid täidetud.

## 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 (kolmas koda) otsustab:

**Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 146 lõike 1 punkti a koostoimes selle direktiivi artikliga 131 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui liikmesriigi seaduse säte näeb väljaspool liitu asuvasse sihtkohta eksporditava kauba käibemaksust vabastamisele ette tingimuse, et need kaubad peavad olema eelnevalt suunatud ekspordi tolliprotseduurile, olukorras, kus on tõendatud, et maksuvabastuse sisulised tingimused, mille hulgas eelkõige asjaomaste kaupade liidu territooriumilt väljaviimine, olid täidetud.**

Allkirjad