

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

6. september 2012(*)

Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 138 lõige 1 – Sellisele ühendusesisesele tehingule maksuvabastuse kohaldamise tingimused, mida iseloomustab soetaja kohustus tagada tema poolt omanikuna käsutatava kauba vedu laadimise hetkest alates – Müüja kohustus tõendada, et kaup on füüsiliselt tarnimiskoha liikmesriigi territooriumilt välja viidud – Soetaja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri kustutamine tagasiulatuvalt

Kohtuasjas C-273/11,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Baranya Megyei Bírósági (Ungari) 18. mai 2011. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 3. juunil 2011, menetluses

Mecsek-Gabona Kft

versus

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja esimees J. N. Cunha Rodrigues, kohtunikud U. Lõhmus (ettekandja), A. Rosas, A. Ó Caoimh ja A. Arabadjiev,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: ametnik K. Sztranc-Szawiczek,

arvestades kirjalikus menetluses ja 10. mai 2012. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Ungari valitsus, esindajad: M. Z. Fehér ja K. Szíjjártó,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja K. Petersen,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja V. Bottka,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1), muudetud nõukogu 7. detsembri 2010. aasta direktiiviga 2010/88/EL (ELT L 326, lk 1; edaspidi „direktiiv 2006/112”), artikli 138 lõiget 1.

2 Taotlus on esitatud Mecsek-Gabona Kft (edaspidi „Mecsek-Gabona”) ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (Dél-dunántúli piirkondlik maksukeskus, edaspidi „Főigazgatóság”) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab nimetatud asutuse keeldumist anda põhikohtuasja kaebajale käibemaksuvabastus seoses tehinguga, mida ta käsitas ühendusesisese tarnena.

Õiguslik raamistik

Direktiiv 2006/112

3 Vastavalt direktiivi 2006/112 artiklitele 411 ja 413 tunnistas see direktiiv kehtetuks ja asendas alates 1. jaanuarist 2007 varem kehtinud käibemaksualased liidu õigusaktid, eelkõige nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23).

4 Direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti b alapunkt i) sätestab:

„1. Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

[...]

b) kaupade ühendusesisene soetamine tasu eest liikmesriigi territooriumil:

i) maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb, või mittemaksukohustuslasest juriidilise isiku poolt, kui müüja on maksukohustuslane ja tegutseb sellena [...]”

5 Selle direktiivi artikli 14 lõige 1 sätestab:

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

6 Selle direktiivi IX jaotis „Maksuvabastused” sisaldab kümmet peatükki, mille 1. peatükk käsitleb üldsätteid. Selle peatüki ainus artikkel 131 sätestab:

„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 Märgitud IX jaotise 4. peatükis „Ühendusesiseste tehingutega seotud maksuvabastused” sätestab artikli 138 lõige 1 järgmist:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust kaubatarned, mille müüja, soetaja või nende nimel tegutsev isik lähetab või veab sihtkohta väljaspool enda territooriumi, kuid ühenduse territooriumil, teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule, kes sellena tegutseb, muus liikmesriigis kui kaupade lähetamise või veo alguse liikmesriigis.”

8 Direktiivi 2006/112 artikli 131 ja artikli 138 lõike 1 sätted kordavad sisuliselt kuuenda direktiivi 77/388, muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ (EÜT L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274), artikli 28c A osa punkti a esimeses lõigus sätestatut.

9 Direktiivi 2006/112 XI jaotis „Maksukohustuslaste ja teatavate mittemaksukohustuslaste kohustused” sisaldab 2. peatükki „Registreerimine” ja 3. peatükki „Arved”.

10 2. peatükk sisaldab muu hulgas artiklit 214, mis on sõnastatud järgmiselt:

„1. Liikmesriigid võtavad vajalikud meetmed, et järgmised isikud registreerida, andes neile individuaalse numbri:

[...]

b) iga maksukohustuslane või mittemaksukohustuslasest juriidiline isik, kes ühendusesiseselt soetab artikli 2 lõike 1 punkti b kohaselt käibemaksuga maksustatavaid kaupu või kes kasutab artikli 3 lõikes 3 ettenähtud valikuõigust oma kaupade ühendusesisene soetamine käibemaksuga maksustada;

[...]”.

11 Selle jaotise 3. peatükis asuva artikli 220 lõige 1 sätestab:

„Iga maksukohustuslane tagab, et arve oleks väljastatud tema enda, soetaja või teenuse saaja poolt või tema nimel ja arvel tegutseva kolmanda isiku poolt järgmistel juhtudel:

[...]

3) artiklis 138 ettenähtud tingimustel teostatud kaubatarned;

[...]”.

12 3. peatüki artikkel 226 sätestab:

„Ilma et see piiraks käesoleva direktiivi erisätete kohaldamist, tuleb artiklite 220 ja 221 kohaselt koostatud arvetel esitada seoses käibemaksuga üksnes järgmised andmed:

[...]

4) kaupade soetaja või teenuse saaja artiklis 214 nimetatud käibemaksukohustuslasena registreerimise number, mille alusel talle kaupu tarniti või teenuseid osutati, juhul kui ta on kohustatud tasuma käibemaksu talle tarnitud kaupade või osutatud teenuste eest või kui talle on tarnitud kaupu artikli 138 kohaselt;

[...]”.

Ungari õigus

13 2007. aasta CXXVII käibemaksuseaduse (Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény, *Magyar Közlöny* 2007/128) § 89 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Ilma et see piiraks allpool olevate lõigete 2 ja 3 sätete kohaldamist, on käibemaksust vabastatud väljapoole riigi territooriumi, kuid ühenduse territooriumile, teadlikult lähetatud või veetud kaubatarned sõltumata sellest, kas kaupa lähetab või veab müüja või soetaja või nende nimel tegutsev isik teisele maksukohustuslasele, kes sellena tegutseb väljaspool riiki muus ühenduse liikmesriigis, või samuti ühenduse muus liikmesriigis registreeritud maksukohustusega mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

14 Mecsek-Gabona on Ungari äriühing, kelle põhitegevusala on teravilja, tubaka, seemne ja

sööda hulгимүүк.

15 Nimetatud äriühing sõlmis 28. augustil 2009 müügilepingu Itaalias asutatud äriühinguga Agro Trade srl (edaspidi „Agro-Trade”) 1000 tonni ($\pm 10\%$) rapsi müügi kohta hinnaga 71 500 Ungari forintit tonni eest, eesmärgiga teostada käibemaksust vabastatud ühendusesisene kaubatarne.

16 Müügilepingus leppisid pooled täitmise osas kokku selliselt, et lepingu koguseline täitmine toimub müüja tegevuskohas Szentlőrinc’is (Ungari) ladustatud kauba kaalu alusel vastavalt kaalutõenditele ja nende põhjal väljastatud arvetele. Soetaja kohustus tagama veovahendite olemasolu ja kauba veo teise liikmesriiki.

17 Enne kauba äravedu teatas soetaja, millise registreerimisnumbriga veokid tulevad Mecsek-Gabona tegevuskohta kaubale järele. Ostetud kaubakogused kanti pärast veokite kaalumist CMR-saatelehtedele (mis põhinevad Genfis 19. mail 1956 allkirjastatud rahvusvahelise kaupade autoveolepingu konventsioonil, mida on muudetud 5. juuli 1978. aasta protokolliga) ja vedajad esitasid seejärel viseeritud veodokumendid. Täidetud CMR-saatelehtede esimesest eksemplarist tegi müüja koopia, originaaldokument jäi aga vedajatele. 40 järjestikuse järjekorranumbriga CMR-saatelehte saadeti ostja Itaalia aadressilt müüjale posti teel tagasi.

18 Põhikohtuasjas vaidluse all oleva käibemaksust vabastatud müügi kohta koostati 4. septembril 2009 kaks arvet, millest esimesele oli märgitud summa 34 638 175 Ungari forintit ja teisele 34 555 235 Ungari forintit ning rapsikogused vastavalt 484,45 tonni ja 483,29 tonni. Esimesel arvel märgitud summa tasus mõni päev pärast tarnimist Ungari kodanikust füüsiline isik, kes kandis selle Mecsek-Gabona arvele. Teine arve, mis tuli tasuda tarnimisest alates kaheksa kuu jooksul, jäi aga tasumata.

19 Põhikohtuasja kaebaja poolt 7. septembril 2009 maksukohustuslaste registriga tutvumine näitas, et sellel kuupäeval oli Agro-Trade’il käibemaksukohustuslasena registreerimise number.

20 Mecsek-Gabona maksudeklaratsiooni kontrollimisel esitas Ungari maksuamet Itaalia ametivõimudele nõukogu 7. oktoobri 2003. aasta määruse (EÜ) nr 1798/2003 halduskoostöö kohta käibemaksu valdkonnas ja määruse (EMÜ) nr 218/92 kehtetuks tunnistamise kohta (EÜT L 264, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 392) artikli 5 lõike 1 alusel teabenõude. Nimetatud ametivõimudelt saadud teabe kohaselt ei olnud Agro-Trade’i võimalik leida ja tema märgitud asukoha aadressil asus eramaja. Ühtki sellenimelist äriühingut ei olnud nimetatud aadressile registreeritud. Kuna Agro-Trade ei olnud kunagi tasunud käibemaksu, oli ta tundmatu ka Itaalia maksuametile. 14. jaanuaril 2010 kustutati selle äriühingu Itaalia käibemaksukohustuslase number registrist tagasiulatuvalt alates 17. aprillist 2009.

21 Kogu selle teabe alusel leidis Ungari esimese astme maksuamet, et Mecsek-Gabona ei ole maksumenetluse käigus suutnud tõendada, et ühendusesisene käibemaksuvaba kaubatarne tegelikult toimus ja sedastas 7. septembri 2010. aasta otsuses, et nimetatud äriühingul on 2009. aasta septembrikuu eest käibemaksuvõlg summas 17 298 000 Ungari forintit, millele lisandus trahv summas 1 730 000 Ungari forintit ja viivitusintress summas 950 000 Ungari forintit.

22 Főigazgatóság jättis 18. jaanuari 2011. aasta otsusega esimese astme maksuameti otsuse jõusse, leides, et Mecsek-Gabonal oleks pidanud olema dokument, mis tõendab kauba lähetamist ja selle vedamist teise liikmesriiki. Kui sellel äriühingul ei olnud võimalik sellist dokumenti maksumenetluse käigus esitada või kui tema esitatud dokumenti ei saanud pidada autentseks, tuleb tal tasuda põhikohtuasjas kõne all oleva müügiga seotud käibemaks, välja arvatud juhul, kui ta tegutses tehingut tehes heauskselt.

23 F?igazgatósági sõnul oleks Mecsek-Gabona pidanud võtma rohkem ettevaatusabinõusid. Ta ei oleks pidanud piirduma üksnes selle kontrollimisega, et kaup ära veetakse, vaid ka tagama, et see jõuab sihtkohta.

24 Põhikohtuasja hageja nõuab eelotsusetaotluse esitanud kohtult F?igazgatósági otsuse ja esimese astme maksuameti otsuse tühistamist. Tema sõnul ei saa talle süüks panna hooletust ei lepingu sõlmimisel ega selle täitmisel, kuna ta kontrollis 7. septembril 2009 Agro-Trade'i käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri olemasolu, kuna see number oli kehtiv ja kuna CMR-saatelehed saadeti talle soetaja Itaalias asuvalt aadressilt. Mecsek-Gabona lisas, et tal ei olnud võimalik teada, et Itaalia maksuamet kustutas 14. jaanuaril 2010 registreerimisnumbri tagasiulatuvalt alates 17. aprillist 2009, ja et registreerimisnumbri kustutamisel ei saa järelikult olla selles osas mingit mõju.

25 F?igazgatóság taotles Mecsek-Gabona kaebuse rahuldamata jätmist, jäädes oma seisukoha juurde, mille kohaselt see äriühing oleks saanud kohaldada käibemaksuvabastust põhikohtuasjas kõne all olevale tarnele vaid juhul, kui ta oleks kontrollinud mitte üksnes seda, et kaubad ära veeti, vaid ka seda, et need jõudsid sihtkohta.

26 Baranya Megyei Bíróság leiab, et direktiivi 2006/112 artikli 138 tõlgendamine on vajalik, et tal oleks võimalik kindlaks määrata, millistest tõenditest piisab, et tõendada käibemaksust vabastatud kaubatarne toimumist ja et tal oleks võimalik teha otsus küsimuses, mil määral vastutab müüja soetaja tegevuse eest juhul, kui ta ise kaubavedu ei korralda. Viidates 27. septembri 2007. aasta otsusele kohtuasjas C-409/04: Teleos jt, EKL 2007, lk I-7797), küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus muu hulgas, kas asjaolu, et Agro-Trade'i käibemaksukohustuslasena registreerimise number kustutati pärast kaubatarnet, võib seada kahtluse alla põhikohtuasja kaebaja heausksuse ja võimaldab teha järelduse, et käibemaksust vabastatud kaubatarnet ei toimunud.

27 Neil asjaoludel otsustas Baranya Megyei Bíróság menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas direktiivi 2006/112 artikli 138 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et kaubatarne on käibemaksuvaba, kui kaup müüakse sellisele soetajale, kes on müügilepingu sõlmimise ajal registreeritud käibemaksukohustuslasena teises liikmesriigis, ja soetaja sõlmib kaubaga seotud müügilepingu sellise tingimusega, et kauba käsutusõigus ja omandiõigus lähevad soetajale üle kauba veovahendile laadimise hetkest ning teise liikmesriiki lähetamise kohustus lasub soetajal?

2. Kas selleks, et müüja saaks kohaldada tarnele käibemaksuvabastust, piisab, kui ta veendub selles, et müüdud kaup veetakse ära välismaise numbrimärgiga veokiga, kui tema valduses on soetaja poolt tagasi saadetud CMR-saatelehed, või peab ta veenduma selles, et müüdud kaup on ületanud riigipiiri ja see veeti ühenduse territooriumile?

3. Kas käibemaksuvaba tarne toimumise võib seada kahtluse alla ainuüksi seetõttu, et teise liikmesriigi maksuhaldur kustutab soetaja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri tagasiulatuvalt alates kuupäevast, mis on varasem kaubatarne toimumisele?”

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene ja teine küsimus

28 Kahe esimese küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt seda, kas direktiivi 2006/112 artikli 138 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et sellega on

vastuolus see, kui liikmesriigi maksuhaldur keeldub andmast selles liikmesriigis asutatud müüjale käibemaksuvabastust seoses ühendusesisese kaubatarnega asjaoludel, kus esiteks õigus kaupa omanikuna käsutada on nimetatud liikmesriigi territooriumil läinud üle teises liikmesriigis asutatud soetajale, kellel on tehingu tegemise hetkel selles teises liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreerimise number ja kes vastutab nimetatud kauba veo eest selle sihtkohta, ja teiseks tagab müüja, et välisriigis registreeritud veokid laadivad kauba peale temale kuuluvast laost ja tal on CMR-saatekirjad, mille soetaja on talle saatnud sihtliikmesriigist tõendina selle kohta, et kaup on veetud väljapoole müüja asukoha liikmesriiki.

29 Esmalt tuleb meelde tuletada, et ühendusesisene tarne, mis kaasneb ühendusesisese omandamisega, vabastatakse käibemaksust, kui see tarne vastab direktiivi 2006/112 artikli 138 lõikes 1 sätestatud tingimustele (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Teleos jt, punkt 28, ja 18. novembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-84/09: X, EKL 2010, lk I-11645, punkt 26).

30 Nimetatud sätte kohaselt vabastavad liikmesriigid käibemaksust kaubatarne, mille müüja, soetaja või nende nimel tegutsev isik lähetab või veab sihtkohta väljaspool enda territooriumi, kuid liidu territooriumil, teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule, kes sellena tegutseb, muus liikmesriigis kui kaupade lähetamise või veo alguse liikmesriigis.

31 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt vabastatakse ühendusesisene tarne maksust vaid siis, kui õigus kaupa omanikuna käsutada on läinud soetajale üle ja kui müüja tõendab, et kaup on lähetatud või veetud teise liikmesriiki ja kui selle lähetamise või veo tulemusel on kaup tarnimiskoha liikmesriigi territooriumilt füüsiliselt välja viidud (vt eespool viidatud kohtuotsus Teleos jt, punkt 42, 27. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-184/05: Twoh International, EKL 2007, lk I-7897, punkt 23; 7. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-285/09: R, EKL 2010, lk I-12605, punkt 41, ja 16. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-430/09: Euro Tyre Holding, EKL 2010, lk I-13335, punkt 29).

32 Esiteks, mis puudutab soetajale materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminekut, siis tuleb märkida, et see on kõikide direktiivi 2006/112 artikli 14 lõikes 1 määratletud kaubatarnete lahutamatu tingimus ega võimalda iseenesest kindlaks teha, kas asjaomane tehing on ühendusesisene tehing.

33 Selle kohta nähtub eelotsusetaotlusest, et vaidlustatud ei ole asjaolu, et kauba omanikuna käsutamise õiguse üleminekuga seotud tingimus on põhikohtuasjas täidetud, kuna poolte vahel sõlmitud lepingu kohaselt toimus see üleminek hetkel, mil kaup laaditi soetaja veovahenditele ja kuna Ungari maksuamet ei ole kauba veovahenditele laadimise toimumist kahtluse alla seadnud.

34 Teiseks, mis puudutab müüja kohustust tõendada, et kaup on lähetatud või veetud väljapoole tarnimiskoha liikmesriiki, siis tuleb meenutada, et see kohustus tuleb paigutada erilisse konteksti, milleks on ühendusesisesele kaubandusele kohalduva käibemaksu üleminekukord, mis on kehtestatud nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiviga 91/680/EMÜ, millega täiendatakse maksupiiride kaotamise eesmärgil ühist käibemaksusüsteemi ning muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ (EÜT L 376, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160), võttes arvesse sisepiiride kaotamist 1. jaanuaril 1993 (eespool viidatud kohtuotsus Teleos jt, punkt 21).

35 Euroopa Kohus on selle kohta märkinud, et kuigi ühendusesisese kaubatarne objektiivne tingimus on, et kaup peab olema tarnimiskoha liikmesriigi territooriumilt füüsiliselt välja viidud, siis pärast liikmesriikide vahel piirikontrolli kaotamist on maksuhalduril keeruline kindlaks teha, kas kaup on nimetatud liikmesriigi territooriumilt füüsiliselt välja viidud. Seetõttu viib maksuhaldur kontrolli läbi peamiselt maksukohustuslaste esitatud tõendite ja maksudeklaratsioonide alusel (eespool viidatud kohtuotsused Teleos jt, punkt 44, ja R, punkt 42).

36 Lisaks tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et kuna direktiivis 2006/112 ei ole konkreetset sätet selle kohta, millised tõendid peab maksukohustuslane käibemaksuvabastuse saamiseks esitama, on direktiivi 2006/112 artikli 131 kohaselt liikmesriikide ülesanne kehtestada tingimused, millistel nad vabastavad ühendusesisesed tarned maksust, et tagada maksuvabastuste nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi. Siiski on liikmesriigid oma pädevuse teostamisel kohustatud järgima õiguse üldpõhimõtteid, mis on osa liidu õiguskorrast ja mille hulka kuuluvad muu hulgas õiguskindluse ja proportsionaalsuse põhimõtted (vt selle kohta 27. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-146/05: Collée, EKL 2007, lk I-7861, punkt 24; eespool viidatud kohtuotsused Twoh International, punkt 25; X, punkt 35, ning R, punktid 43 ja 45).

37 Siinkohal tuleb märkida, et eelotsusetaotlus ei too välja konkreetseid kohustusi, mis on ette nähtud Ungari õiguses, nagu eelkõige loetelu dokumentidest, mis tuleb esitada pädevatele ametivõimudele, selleks et saada ühendusesisesele tarnele maksuvabastust. Euroopa Kohtu istungil Ungari valitsuse antud selgituste kohaselt näevad Ungari õigusnormid üksnes ette, et tarne peab olema dokumentaalselt tõendatud ning see, milliseid tõendeid nõutakse, sõltub asjaomase tehingu konkreetsetest asjaoludest.

38 Seetõttu tuleb maksukohustuslasele tõendamise osas ette nähtud kohustused määrata kindlaks vastavalt siseriiklikus õiguses selle kohta sõnaselgelt kehtestatud tingimustele ja sarnaste tehingute korral tavapäraselt kohaldatavale praktikale.

39 Nagu tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, nõuab õiguskindluse põhimõte, et maksukohustuslane oleks teadlik oma maksualastest kohustustest enne tehingu sõlmimist (eespool viidatud kohtuotsus Teleos jt, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika).

40 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib eelkõige seda, kas liikmesriik võib ühendusesisesele tarnele maksuvabastuse kohaldamiseks nõuda maksukohustuslaselt, et ta tagaks nimetatud liikmesriigi territooriumilt kauba füüsilise väljaviimise.

41 Selles küsimuses on Euroopa Kohus juba märkinud, et olukorras, kus ilmselt puuduvad ammendavad tõendid, mis võimaldaksid järeldada, et asjaomane kaup viidi väljapoole tarnimiskoha liikmesriigi territooriumi, ei taga see, kui kohustada maksukohustuslast sellist tõendit esitama, maksuvabastuse nõuetekohast ja arusaadavat kohaldamist. Vastupidi, niisugune kohustus seab maksukohustuslase ebakindlasse olukorda seoses võimalusega kohaldada maksuvabastust oma ühendusesisesele tarnele või vajadusega lisada müügihinna käibemaks (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Teleos jt, punktid 49 ja 51).

42 Peale selle tuleb täpsustada, et juhul kui soetajal on õigus tarnimiskoha liikmesriigis asjaomast kaupa omanikuna käsutada ja ta võtab endale kohustuse viia see kaup lähteliikmesriiki, tuleb arvesse võtta asjaolu, et tõend, mille müüja saab maksuametile esitada, sõltub sisuliselt andmetest, mis ta selle kohta soetajalt saab (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Euro Tyre Holding, punkt 37).

43 Euroopa Kohus leidis seega, et kui tarnija on kord juba täitnud ühendusesisesese tarne tõendamist puudutavad kohustused, sellal kui soetaja on jätnud täitmata oma lepingulise kohustuse lähetada või vedada kaup tarnimiskoha liikmesriigist välja, on viimane see, kes peaks olema kohustatud tasuma käibemaksu selles liikmesriigis (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Teleos jt, punktid 66 ja 67, ning kohtuotsus Euro Tyre Holding, punkt 38).

44 Eelotsusetaotlusest nähtub, et Mecsek-Gabona väitis põhikohtuasjas käsitletava vaidluse raames, et tal on õigus käibemaksuvabastusele, tuues põhjuseks asjaolu, et Itaalia ametivõimud

olid soetajale andnud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, et müüdud kauba võtsid peale välisriigis registreeritud veokid ja et soetaja oli talle oma postiaadressilt saatnud CMR-saatekirjad, mille kohaselt olid kaubad Itaaliasse veetud.

45 Küsimus, kas Mecsek-Gabona täitis selliselt tegutsedes tõendamis- ja hoolsuskohustusi, jääb eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnata käesoleva kohtuotsuse punktis 38 täpsustatud tingimustest lähtuvalt.

46 Ent juhul, kui asjaomane tarne on seotud soetaja poolt toime pandud pettusega ja kui maksuamet ei ole kindel, kas kaubad on ka tegelikult tarnimiskoha liikmesriigi territooriumilt välja viidud, tuleb kolmandana uurida, kas maksuamet võib kokkuvõttes kohustada müüjat tasuma nimetatud tarnelt käibemaksu.

47 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on maksudest kõrvalehoidumise ja vältimise ning muude kuritarvituste vastane võitlus direktiiviga 2006/112 tunnustatud ja julgustatud eesmärk (vt 29. aprilli 2004. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-487/01 ja C-7/02: Gemeente Leusden ja Holin Groep, EKL 2004, lk I-5337, punkt 76; eespool viidatud kohtuotsus R, punkt 36, ning 21. juuni 2012. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-80/11 ja C-142/11: Mahagében ja Dávid, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika), mis õigustab mõnikord müüjatele esitatavaid kõrgendatud nõudeid (eespool viidatud kohtuotsus Teleos jt, punktid 58 ja 61).

48 Nii 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 (eespool viidatud kohtuotsus Teleos jt, punkt 65, ning kohtuotsus Mahagében ja Dávid, punkt 54).

49 Euroopa Kohus on nimelt leidnud, et need asjaolud on olulised selleks, et otsustada, kas seda tarnijat saab kohustada maksma käibemaksu tagantjärele (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Teleos jt, punkt 66).

50 Järelikult, kui soetaja on põhikohtuasjas käsitletava juhtumi puhul sooritanud pettuse, on õigustatud nõue, et müüja õigus käibemaksu maha arvata sõltub sellest, kas ta tegutses heas usus või mitte.

51 Eelotsusetaotluse põhjal ei ole võimalik järeldada, et Mecsek-Gabona teadis või oleks pidanud teadma, et soetaja on sooritanud pettuse.

52 Samas väidab Ungari valitsus Euroopa Kohtule esitatud kirjalikes ja suulistes märkustes, et mitu asjaolu, mida eelotsusetaotlus ei sisalda, tõendavad tema arvates põhikohtuasja kaebaja pahausksust. Ungari valitsus toob välja asjaolu, et kuigi Mecsek-Gabona ei tundnud põhikohtuasjas kõne all oleva kauba soetajat, ei nõudnud ta temalt mingit garantiid, kontrollis tema käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit alles pärast tehingu toimumist, ei otsinud soetaja kohta täiendavat teavet, andis selle kauba omandiõiguse üle, nõustudes samal ajal müügihinna hilisema tasumisega, ja esitas nimetatud soetaja saadetud CMR-saatekirjad hoolimata sellest, et need ei olnud nõuetekohaselt täidetud.

53 Selle kohta tuleb meenutada, et ELTL artikli 267 raames algatatud menetluse raames ei ole Euroopa Kohus pädev kontrollima ega hindama põhikohtuasja asjaolusid. Seega on siseriikliku kohtu ülesanne anda üldine hinnang kõikidele selle kohtuasja faktilistele asjaoludele, et kindlaks teha, kas Mecsek-Gabona tegutses heas usus ja võttis kõik meetmed, mida temalt võib mõistlikult nõuda, tagamaks, et tehtud tehing ei too kaasa tema osalemist maksupettuses.

54 Kui nimetatud kohus peaks jõudma järeldusele, et 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, ei saa lubada tal kasutada õigust käibemaksuvabastusele.

55 Eelnevate kaalutluste põhjal tuleb esimesele ja teisele küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 138 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et nimetatud sättega ei ole vastuolus see, kui põhikohtuasjas käsitletataval asjaoludel ei anta müüjale ühendusesisese tarnega seoses õigust maksuvabastusele, kui objektiivsetele asjaoludele tuginedes on tõendatud, et viimane ei täitnud tõendamise osas ette nähtud kohustusi või kui ta 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, et vältida enda osalemist nimetatud pettuses.

Kolmas küsimus

56 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib kolmanda küsimusega sisuliselt seda, kas müüjale võib keelduda direktiivi 2006/112 artikli 138 lõike 1 tähenduses ühendusesisese kaubatarne maksuvabastuse andmisest seetõttu, et teise liikmesriigi maksuhaldur on kustutanud soetaja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, mis toimus küll pärast kaubatarne toimumist, kuid jõustus tagasiulatuvalt enne tarne toimumise kuupäeva?

57 Liidusesise kaubanduse maksustamise üleminekukorra raames, mille eesmärk on maksutulu ülekandmine liikmesriiki, kus toimub tarnitud kauba lõpptarbimine (vt eespool viidatud kohtuotsus Teleos jt, punkt 36, ja 22. aprilli 2010. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-536/08 ja C-539/08: X ja fiscale eenheid Facet-Facet Trading, EKL 2010, lk I-3581, punkt 30), on käibemaksukohustuslaste identifitseerimise eesmärk neile individuaalse numbri andmisega lihtsustada selle liikmesriigi väljaselgitamist, kus leidis aset lõpptarbimine.

58 Direktiiv 2006/112 näeb esiteks artikli 214 lõike 1 punktis b liikmesriikidele ette kohustuse võtta vajalikud meetmed tagamaks, et iga sellise maksukohustuslase isikut, kes sooritab ühendusesisese tarne, saab tuvastada individuaalse numbri alusel. Teiseks nõuab direktiiv artikli 226 punktis 4, et arvetel, mille esitamine on ühendusesisese tarne korral alati nõutav, tuleb esitada soetaja käibemaksukohustuslasena registreerimise number, mille alusel talle artiklis 138 nimetatud kaupu tarniti.

59 Samas ei maini direktiivi 2006/112 artikli 138 lõige 1 ega käesoleva kohtuotsuse punktis 31 meenutatud kohtupraktika ühendusesisese tarne sisuliste tingimuste hulgas kohustust omada käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit.

60 Mõistagi tõendab sellise numbri omistamine maksukohustuslase staatust käibemaksuga maksustamisel ja lihtsustab ühendusesiseste tehingute järelevalvet. Samas on tegemist vorminõudega, mis ei saa seada kahtluse alla õigust maksuvabastusele, kui ühendusesisese tarne sisulised tingimused on täidetud (vt analoogia alusel seoses mahaarvamisõigusega 21. oktoobri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-385/09: Nidera Handelscompagnie, EKL 2010, lk I-10385, punkt 50, ja 22. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-438/09: Dankowski, EKL 2010, lk I-14009, punktid 33 ja 47).

61 Kohtupraktikast tuleneb, et siseriiklik meede, mis kohustab ühendusesisese tarne maksust vabastamiseks järgima peamiselt formaalseid kohustusi, jättes kõrvale sisulised nõuded, läheb kaugemale sellest, mis on vajalik maksu nõuetekohase kogumise tagamiseks (eespool viidatud kohtuotsus Collé, punkt 29), välja arvatud juhul, kui selliste formaalsete nõuete rikkumise tõttu on takistatud piisava tõendi esitamine selle kohta, et sisulised nõuded on täidetud (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Collé, punkt 31).

62 Antud juhul on selge, et soetaja registreerimisnumber oli tehingu tegemise ajal kehtiv, kuid mitu kuud pärast seda tehingut kustutas Itaalia maksuamet tagasiulatuvalt numbri maksukohustuslaste registrist.

63 Ent võttes arvesse, et kohustus kontrollida maksukohustuslase staatust lasub pädeval siseriiklikul ametiasutusel enne kui ta annab maksukohustuslasele käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, ei saa registrit puudutav võimalik eeskirjade eiramine tuua kaasa seda, et ettevõtja, kes tugines nimetatud registri andmetele, jääb ilma maksuvabastusest, millele tal on õigus.

64 Nagu Euroopa Komisjon õigesti märkis, oleks proportsionaalsuse põhimõttega vastuolus see, kui pidada käibemaksu tasumise eest vastutavaks müüjat üksnes seetõttu, et soetaja käibemaksukohustuslasena registreerimise number on tagasiulatuvalt kustutatud.

65 Järelikult tuleb kolmandale küsimusele vastata, et müüjale ei või keelduda direktiivi 2006/112 artikli 138 lõike 1 tähenduses ühendusesisese kaubatarne maksuvabastuse andmisest üksnes seetõttu, et teise liikmesriigi maksuhaldur on kustutanud soetaja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, mis toimus küll pärast kaubatarne toimumist, kuid jõustus tagasiulatuvalt enne tarne toimumise kuupäeva.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (muudetud nõukogu 7. detsembri 2010. aasta direktiiviga 2010/88/EL) artikli 138 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et nimetatud sättega ei ole vastuolus see, kui põhikohtuasjas käsitletavatel asjaoludel ei anta müüjale ühendusesisese tarnega seoses õigust maksuvabastusele, kui objektiivsetele asjaoludele tuginedes on tõendatud, et viimane ei täitnud tõendamise osas ette nähtud kohustusi või kui ta 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, et vältida enda osalemist nimetatud pettuses.

2. Müüjale ei või keelduda direktiivi 2006/112 (muudetud direktiiviga 2010/88) artikli 138 lõike 1 tähenduses ühendusesisese kaubatarne maksuvabastuse andmisest üksnes seetõttu, et teise liikmesriigi maksuhaldur on kustutanud soetaja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, mis toimus küll pärast kaubatarne toimumist, kuid jõustus tagasiulatuvalt enne tarne toimumise kuupäeva.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: ungari.