

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (üheksas koda)

9. veebruar 2017 (*)

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artiklid 131 ja 138 – Ühendusesisese tarne maksust vabastamise tingimused – Käibemaksualane teabevahetussüsteem (VIES) – Soetaja kohta kande puudumine – Maksuvabastuse kohaldamisest keeldumine – Vastuvõetavus

Kohtuasjas C-21/16,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (maksuvaidlusi lahendav vahekohus (haldusasjade vahekohtukeskus), Portugal) 30. novembri 2015. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 15. jaanuaril 2016, menetluses

Euro Tyre BV – Sucursal em Portugal

versus

Autoridade Tributária e Aduaneira,

EUROOPA KOHUS (üheksas koda),

koosseisus: koja president E. Juhász, kohtunikud K. Jürimäe (ettekandja) ja C. Lycourgos,

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Portugali valitsus, esindajad: L. Inez Fernandes, R. Campos Laires ja M. Figueiredo,
- Poola valitsus, esindaja: B. Majczyna,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja G. Braga da Cruz,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklit 131 ja artikli 138 lõiget 1.

2 Taotlus on esitatud Euro Tyre BV – Sucursal em Portugal (edaspidi „Euro Tyre“) ja Autoridade Tributária e Aduaneira (Portugali maksu- ja tolliamet) vahelises kohtuvaidluses selle üle, et nimetatud asutus keeldus käibemaksuvabastuse kohaldamisest reale tehingutele, mille Euro Tyre liigitas ühendusesisesteks kaubatarneteks.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Käibemaksudirektiiv

3 Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 kohaselt on „maksukohustuslane“ iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest. „Majandustegevus“ on selles sättes määratletud kui tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajanduslane tegevus ning kutsealane tegevus. Sama säte täpsustab, et majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.

4 Selle direktiivi artikkel 131 näeb ette:

„Peatükkidega 2–9 ette nähtud 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.“

5 Direktiivi artikli 138 lõikes 1 on ette nähtud:

„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.“

6 Direktiivi artikli 213 lõikes 1 on sätestatud:

„Iga maksukohustuslane teatab, millal tema tegevus maksukohustuslasena algab, muutub või lõpeb.

Enda kehtestatavatel tingimustel lubavad liikmesriigid selle teate esitada elektrooniliselt. Nad võivad elektroonilist esitamist ka nõuda.“

7 Käibemaksudirektiivi artikli 214 lõikes 1 on sätestatud:

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

a) iga maksukohustuslane, välja arvatud artikli 9 lõikes 2 nimetatud maksukohustuslased, kes teeb oma riigi territooriumil mahaarvamisõigust andvaid kaubatarneid või osutab teenuseid, välja arvatud sellised kaubatarned ja teenuseosutamised, mille puhul peab käibemaksu artiklite 194–197 ja artikli 199 kohaselt tasuma ainult kaupade soetaja või teenuste saaja või isik, kelle tarbeks kaubad või teenused on mõeldud;

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 ette nähtud valikuõigust oma kaupade ühendusesisene soetamine käibemaksuga maksustada;

[...]“.

Määrused (EÜ) nr 1798/2003 ja (EL) nr 904/2010

8 Nõukogu 7. oktoobri 2003. aasta määruse (EÜ) nr 1798/2003 halduskoostöö kohta käibemaksu valdkonnas ja määruse (EMÜ) nr 218/92 kehtetuks tunnistamise kohta (ELT 2003, L 264, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 392) artikli 27 lõige 1 sätestab:

„Iga liikmesriik peab elektroonilist andmebaasi, mis sisaldab nende isikute registrit, kellele on selles liikmesriigis antud käibemaksukohustuslase registreerimisnumber.“

9 Määrus nr 1798/2003 tühistati alates 1. jaanuarist 2012 nõukogu 7. oktoobri 2010. aasta määrusega (EL) nr 904/2010 halduskoostöö ning maksupettuste vastase võitluse kohta käibemaksu valdkonnas (ELT 2010, L 268, lk 1).

10 Viimati nimetatud määruse artikli 17 lõige 1 näeb ette:

„Iga liikmesriik säilitab elektroonilises süsteemis järgmise teabe:

- a) teave, mida ta kogub [käibemaksu]direktiivi XI jaotise 6. peatüki alusel;
- b) tema poolt käibemaksukohustuslasena registreerimise numbriga saanud isikut ning tema tegevust, õiguslikku seisundit ja aadressi käsitlevad andmed, ning kuupäev, millal käibemaksukohustuslasena registreerimise number väljastati;

[...]“.

Portugali õigus

11 Ühendusesiseste tehingute käibemaksuga maksustamise eeskirjad (Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias, edaspidi „RITI“) võtab Portugali õigusse üle käibemaksudirektiivis ühendusesiseseid tehinguid käsitlevad sätted.

12 RITI artikli 14 punkti a kohaselt on käibemaksust vabastatud:

„[a]rtikli 2 lõike 1 punktis a nimetatud maksukohustuslase kaubatarne, kui müüja, soetaja või nende nimel tegutsev isik lähetab või veab kauba soetaja tarvis riigi territooriumilt teise liikmesriiki, tingimusel et soetaja on teises liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud füüsiline või juriidiline isik, kes on ostmisel kasutanud oma käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit ja kelle suhtes kohaldatakse viimati nimetatud riigis ühendusesiseste kaubatarnete maksustamise eeskirja“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

13 Euro Tyre on Madalmaade äriühingu Euro Tyre BV Portugalis asuv filiaal. See filiaal tegeleb eri marki rehvide importimise, eksportimisega Portugalis ja Hispaanias asuvatele jaemüüjatele. Hispaania turul toimub müük osaliselt otse ja osaliselt edasimüüja Euro Tyre Distribución de Neumáticos, S.L?i vahendusel.

14 Põhikohtuasja vaidlus puudutab ajavahemikus 2010–2012 toimunud erinevaid müügitehinguid Euro Tyre Distribución de Neumáticosele. Müügitehingute ajal oli viimati nimetatud äriühing Hispaanias registreeritud käibemaksukohustuslasena. Samas ei kohaldata nimetatud

liikmesriigis tema suhtes veel ühendusesiseste tehingute maksustamise korda, samuti ei olnud ta kantud käibemaksualasesse teabevahetussüsteemi (edaspidi „VIES-süsteem“). Hispaania maksuhaldur tunnustas teda ühendusesiseseid tehinguid tegeva ettevõtjana alles 19. märtsil 2013 ning kandis viimase nimetatud süsteemi tagasiulatuvalt 1. juulist 2012.

15 Euro Tyre deklareeris nimetatud müügitehingud ühendusesisesteks tarneteks, mis on RITI artikli 14 punkti a alusel maksust vabastatud.

16 Inspeção Tributária (Portugali maksukontrolli amet) viis läbi aastaid 2010–2012 hõlmava revisjoni, mille tulemusel leidis siiski, et RITI artikli 14 punktis a sätestatud maksust vabastamise tingimused ei olnud täidetud, kuna kõnealuste müügitehingute ajal ei olnud Euro Tyre Distribución de Neumático veel Hispaanias ühendusesiseste tehingute tegemiseks registreeritud ega kantud VIES-süsteemi.

17 Seejärel parandas maksu- ja tolliamet Euro Tyre'i poolt aastatel 2010–2012 tasumisele kuuluvat käibemaksusummat, millele lisandus viivis.

18 Euro Tyre ei olnud nende parandustega nõus. Pärast seda, kui tema vaie ning uuesti läbivaatamise kaebus jäeti rahuldamata, esitas ta kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule. Euro Tyre väidab nimetatud kohtus, et RITI artikli 14 punktis a sätestatud tingimus, mille kohaselt peab soetaja kuuluma ühendusesiseste kaubatarnete maksustamise korra kohaldamisalasse ja olema kantud VIES-süsteemi, tuleneb käibemaksudirektiivi puudulikust ülevõtmisest. Nimelt, sellist tingimust ei ole käibemaksudirektiivi artiklis 138 sätestatud ja pealegi on selle näol tegemist formaalse nõudega, mille on kehtestanud vaid Portugali Vabariik.

19 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub selgitada küsimust, kas ühendusesiseste tarnete maksust vabastamisele, mis on sätestatud käibemaksudirektiivi artikli 138 lõikes 1, võib kohaldada tingimust, mille kohaselt peab soetaja, kelle asukoht on mõnes teises liikmesriigis kui see riik, kust kaup lähetatakse või veetakse, olema esimesena nimetatud riigis ühendusesisesteks tehinguteks registreeritud ning kantud VIES-süsteemi.

20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib selle kohta, et siseriiklike tehingute puhul oli Euro Tyre Distribución de Neumáticos alates 2010. aasta juunikuust Hispaanias registreeritud käibemaksukohustuslasena numbri all, mis oli välja toodud kõikidel asjaomaste müügitehingutega seotud arvetel ning nendega seotud koondaruannetes. Samas ei kohaldata nende müügitehingute ajal sellele käibemaksukohustuslasest äriühingule ühendusesiseste soetuste maksustamise korda ning ta ei olnud kantud VIES-süsteemi. Euro Tyre oli sellest asjaolust teadlik, kuid ta ootas, et Hispaania maksuhaldur tunnustaks Euro Tyre Distribución de Neumáticost tagasiulatuvalt ühendusesiseseid tehinguid tegeva ettevõtjana. Lisaks leidis Portugali maksuhaldur, et antud juhul ei olnud tegemist Euro Tyre'i poolt maksudest kõrvalehoidumise ega maksustamise vältimisega.

21 Neil asjaoludel otsustas Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa (maksuvaidlusi lahendav vahekohus (haldusasjade vahekohtukeskus), Portugal) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas käibemaksudirektiivi artikleid 131 ja 138 tuleb tõlgendada nii, et ühendusesisese kaubatarne puhul on nendega vastuolus see, kui liikmesriigi maksuhaldur keeldub kohaldamast käibemaksuvabastust kauba müüja suhtes, kelle asukoht on selles liikmesriigis, kuna soetaja, kelle asukoht on teises liikmesriigis, ei ole registreeritud VIES-süsteemis ja tema suhtes ei kohaldata teises liikmesriigis kaupade ühendusesiseste soetamiste maksustamise korda – vaatamata sellele, et tarne ajal on soetajal teises liikmesriigis kehtiv käibemaksukohustuslasena registreerimise number, mida ta kasutab tehingutega seotud arvetel –, kui ühendusesisese

kaubatarne sisulised tingimused on kumulatiivselt täidetud, see tähendab, kui õigus käsutada kaupa selle omanikuna on soetajale üle läinud ja kui müüja tõendab, et kaup lähetati või veeti teise liikmesriiki ning et sellise lähetamise või vedamise tagajärjel viidi kaup [lähte]liikmesriigi territooriumilt välja ning tarniti maksukohustuslasest soetajale või sellena tegutsevale juriidilisele isikule liikmesriigis, mis ei ole kauba lähteliikmesriik?

2. Kas proportsionaalsuse põhimõttega on vastuolus tõlgendada käibemaksudirektiivi artikli 138 lõiget 1 nii, et maksuvabastuse kohaldamisest tuleb keelduda juhul, kui müüja, kelle asukoht on ühes liikmesriigis, on teadlik, et teises liikmesriigis asuval soetajal on teises liikmesriigis küll kehtiv käibemaksukohustuslasena registreerimise number, kuid ta ei ole kantud VIES-süsteemi ja tema suhtes ei kohaldata kaupade ühendusesiseste soetamiste maksustamise korda, ning on veendunud, et ta registreeritakse ühendusesiseseid tehinguid tegeva ettevõtjana tagasiulatuvalt?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

22 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma küsimustega, mida tuleb analüüsida koos, selgitada sisuliselt, kas käibemaksudirektiivi artiklit 131 ja artikli 138 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus see, kui liikmesriigi maksuhaldur keeldub kohaldamast käibemaksuvabastust ühendusesisesele tarnele põhjusel, et tarne tegemise ajal ei olnud soetaja, kelle asukoht on sihtliikmesriigi territooriumil ja kellel on nimetatud riigis tehingute tegemiseks kehtiv käibemaksukohustuslasena registreerimise number, kantud VIES-süsteemi ning talle ei kohaldata ühendusesiseste soetamiste maksustamise korda. Nimetatud kohus küsib lisaks, kas käibemaksudirektiivi artikli 138 lõikega 1, mida on tõlgendatud proportsionaalsuse põhimõttest lähtuvalt, on vastuolus nimetatud keeldumine juhul, kui müüja oli teadlik soetaja olukorda iseloomustavatest asjaoludest käibemaksu kohaldamise osas ja oli veendunud, et soetaja registreeritakse hiljem tagasiulatuvalt ühendusesiseseid tehinguid tegeva ettevõtjana.

23 Olgu meenutatud, et käibemaksudirektiivi artikli 138 lõige 1 näeb liikmesriigile ette kohustuse vabastada käibemaksust kaubatarned, mis vastavad selles sättes nimetatud tingimustele (kohtuotsus, 9.10.2014, Traum, C?492/13, EU:C:2014:2267, punkt 46).

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

25 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt vabastatakse ühendusesisene kaubatarne maksust vaid siis, kui õigus kaupa omanikuna käsutada on üle läinud soetajale 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 kohtuotsus, 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

26 Antud juhul nähtub eelotsusetaotluses sisalduvatest andmetest, et esitatud küsimused põhinevad eeldusel, mille kohaselt käesoleva kohtuotsuse punktides 24 ja 25 meenutatud sisulised tingimused ühendusesiseseks tarneks liigitamisel käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 1 tähenduses olid täidetud. Käibemaksuvabastuse kohaldamisest keelduti üksnes põhjusel, et soetaja ei olnud põhikohtuasjas kõnealuste müügitehingute tegemise ajal Hispaanias ühendusesiseseid tehinguid tegeva ettevõtjana registreeritud ega VIES-süsteemi kantud. Soetajal oli nimetatud liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreerimise number, mis kehtib tehingute tegemiseks üksnes selles liikmesriigis, kuid ei luba teha ühendusesiseseid tehinguid.

27 Sellega seoses tuleb märkida, et liidusisese kaubanduse maksustamise üleminekukorra

raames on tõepoolest käibemaksukohustuslaste registreerimise eesmärk lihtsustada selle liikmesriigi väljaselgitamist, kus leiab aset tarnitud kauba lõpptarbimine (vt kohtuotsused, 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, punkt 57, ja 14.3.2013, Ablessio, C?527/11, EU:C:2013:168, punkt 19). Käibemaksudirektiivi artikli 214 lõike 1 punkt b nimelt kohustab liikmesriike võtma kõiki vajalikke meetmeid, et registreerida iga maksukohustuslane või mittemaksukohustuslasest juriidiline isik, kes ühendusesiseselt soetab kaupu, andes neile individuaalse numbri.

28 Ühendusesiseseid tehinguid tegevate maksukohustuslaste kandmine VIES-süsteemi on selles kontekstis samuti teataval määral oluline. See süsteem võimaldab ettevõtjatel saada kinnituse, et nende äripartneritel on käibemaksukohustuslasena registreerimise number, ning liikmesriikide maksuhalduritel kontrollida ühendusesiseseid tehinguid ja tuvastada võimalikud rikkumised. Nimetatud süsteem vastab seega määruse nr 1798/2003 artiklis 27 ning alates 1. jaanuarist 2012 määruse nr 904/2010 artiklis 17 sätestatud nõudele, mille kohaselt peavad liikmesriigid omama elektroonilist andmebaasi, mis sisaldab registrit isikute kohta, kellele on väljastatud käibemaksukohustuslasena registreerimise number.

29 Samas aga ei maini käibemaksudirektiivi artikli 138 lõige 1 ega Euroopa Kohtu praktika ühendusesisese tarne ammendavalt loetletud sisuliste tingimuste hulgas soetaja kohustust omada käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit (vt selle kohta kohtuotsus, 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, punkt 59), ega *a fortiori* ka tema kohustust olla ühendusesiseste tehingute tegemiseks registreeritud ja kantud VIES-süsteemi.

30 Erinevalt sellest, mida Portugali ja Poola valitsus väitsid sisuliselt Euroopa Kohtus, ei saa selliseid kohustusi ka tuletada tingimusest, et soetaja peab olema maksukohustuslane, kes sellena tegutseb, mõnes teises liikmesriigis kui see, kust kaubad lähetati või kuhu veeti (vt analoogia alusel kohtuotsus, 27.9.2012, VSTR, C?587/10, EU:C:2012:592, punkt 40).

31 Nimelt, maksukohustuslase määratlus, mis on esitatud käibemaksudirektiivi artikli 9 lõikes 1, puudutab vaid isikut, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest, ilma et maksukohustuslasena käsitlemine sõltuks asjaolust, et sellel isikul on käibemaksukohustuslasena registreerimise number (vt selle kohta kohtuotsus, 27.9.2012, VSTR, C?587/10, EU:C:2012:592, punkt 49 ja seal viidatud kohtupraktika), ühendusesiseste tehingute tegemise konkreetsest juhust või sellest, kas antud isik on kantud VIES-süsteemi. Lisaks nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et maksukohustuslane tegutseb sellena siis, kui ta teeb tehinguid oma maksustatava tegevuse raames (vt selle kohta kohtuotsus, 27.9.2012, VSTR, C?587/10, EU:C:2012:592, punkt 49 ja seal viidatud kohtupraktika).

32 Järelikult ei kujuta asjaolu, et soetaja on saanud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, mis annab õiguse teha ühendusesiseseid tehinguid, ega asjaolu, et ta on kantud VIES-süsteemi, endast ühendusesisese tarne käibemaksust vabastamise sisulisi tingimusi. Tegemist on üksnes vorminõuetega, mis ei saa seada kahtluse alla müüja õigust käibemaksuvabastusele, kui ühendusesisese tarne sisulised tingimused on täidetud (vt analoogia alusel kohtuotsused, 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, punkt 60; 27.9.2012, VSTR, C?587/10, EU:C:2012:592, punkt 51, ning 20.10.2016, Plöckl, C?24/15, EU:C:2016:791, punkt 40).

33 Siinkohal tuleb meenutada, et kuna käibemaksudirektiivis ei ole konkreetset sätet selle kohta, millised tõendid peab maksukohustuslane käibemaksuvabastuse saamiseks esitama, on käibemaksudirektiivi artikli 131 kohaselt liikmesriikide ülesanne kehtestada tingimused, millistel nad vabastavad ühendusesisesed tarded maksust, et tagada maksuvabastuste nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning hoida ära võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid võimalikke kuritarvitusi. Siiski on liikmesriigid oma pädevuse teostamisel kohustatud järgima õiguse üldpõhimõtteid, mis on osa liidu õiguskorrast (vt kohtuotsused,

6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 9.10.2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punkt 27).

34 Euroopa Kohtu praktika kohaselt läheb siseriiklik meede kaugemale sellest, mis on vajalik maksu nõuetekohase kogumise tagamiseks, kui see kohustab ühendusesisese tarne maksust vabastamisel järgima peamiselt formaalseid kohustusi, jättes kõrvale sisulised nõuded ning jättes uurimata, kas viimased on täidetud. Tehingud tuleb nimelt maksustada lähtuvalt nende objektiivsetest tunnustest (kohtuotsus, 20.10.2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

35 Ühendusesisese tarne objektiivsete tunnuste osas tuleneb aga käesoleva kohtuotsuse punktidest 23–25, et kui kaubatarne vastab käibemaksudirektiivi artikli 138 lõikes 1 sätestatud tingimustele, on see käibemaksust vabastatud (vt selle kohta kohtuotsus, 20.10.2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

36 Sellest tuleneb, et neutraalse maksustamise põhimõtte nõuab, et tarne tuleb käibemaksust vabastada siis, kui sisulised nõuded on täidetud ja seda isegi siis, kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõned formaalsed nõuded (vt selle kohta kohtuotsus, 20.10.2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, punkt 39).

37 Järelikult ei saa liikmesriigi maksuhaldur üldjuhul keelduda ühendusesisese tarne käibemaksust vabastamisest üksnes seetõttu, et soetaja ei ole kantud VIES-süsteemi ja talle ei laiene ühendusesiseste soetamiste maksustamise kord.

38 Tuleb märkida, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt on teada vaid kaks juhtumit, mil formaalse tingimuse täitmata jätmise võib kaasa tuua käibemaksuvabastuse saamise õigusest ilmajäämise (vt selle kohta kohtuotsus, 20.10.2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, punkt 43).

39 Esiteks ei saa neutraalse maksustamise põhimõttele käibemaksust vabastamiseks tugineda maksukohustuslane, kes on tahtlikult osalenud maksudest kõrvalehoidumises, mis on ohustanud ühise käibemaksusüsteemi nõuetekohast toimimist (vt selle kohta kohtuotsus, 20.10.2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).

40 Tuleb märkida, et 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 maksudest kõrvalehoidumises (vt kohtuotsus, 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika). 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 (kohtuotsus, 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 54).

41 Antud juhul ei anna eelotsusetaotluse esitanud kohtu täheldatud pelk asjaolu, et müüja oli esiteks teadlik, et tehingute tegemise ajal ei olnud soetaja kantud VIES-süsteemi ning talle ei laienenud ühendusesiseste soetamiste maksustamise kord, ning teiseks oli ta veendunud, et soetaja registreeritakse hiljem tagasiulatuvalt ühendusesiseseid tehinguid tegeva ettevõtjana, riigi maksuhaldurile õigust keelduda käibemaksuvabastuse kohaldamisest. Nimelt nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud kohtutoimiku dokumentidest, millele on viidatud käesoleva kohtuotsuse punktis 20, et antud juhul ei olnud Euro Tyre maksudest kõrvale hoidunud ega maksustamist vältinud.

42 Teiseks võib vorminõude rikkumine kaasa tuua käibemaksuvabastuse andmisest

keeldumise, kui rikkumise tõttu on takistatud vajaliku tõendi esitamine selle kohta, et sisulised nõuded on täidetud (vt kohtuotsus, 20.10.2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika).

43 Antud juhul – nagu nähtub sisuliselt ka käesoleva kohtuotsuse punktist 26 – põhinevad küsimused eeldusel, et sisulised tingimused ühendusesiseseks tarneks liigitamisel käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 1 tähenduses olid täidetud. Pealegi ei nähtu ühestki Euroopa Kohtule esitatud kohtutoimiku dokumendist, et põhikohtuasjas kõnealuse vorminõude rikkumine oleks takistanud tuvastust, et see nii oli. Sellegipoolest tuleb siseriiklikul kohtul neid asjaolusid vajaduse korral kontrollida.

44 Eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes tuleb esitatud küsimustele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 131 ja artikli 138 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus, kui liikmesriigi maksuhaldur keeldub kohaldamast käibemaksuvabastust ühendusesisesele tarnele üksnes põhjusel, et tarne tegemise ajal ei olnud soetaja, kelle asukoht on sihtliikmesriigi territooriumil ja kellel on nimetatud riigis tehingute tegemiseks kehtiv käibemaksukohustuslasena registreerimise number, kantud VIES-süsteemi ning talle ei kohaldata ühendusesiseste soetamiste maksustamise korda, samas kui puudub konkreetne alus eeldada maksudest kõrvalehoidumist ning on teada, et maksuvabastuse saamise sisulised tingimused olid täidetud. Sellisel juhul on nimetatud keeldumine käibemaksudirektiivi artikli 138 lõikega 1, mida on tõlgendatud proportsionaalsuse põhimõttest lähtuvalt, vastuolus ka siis, kui müüja oli teadlik soetaja olukorda iseloomustavatest asjaoludest käibemaksu kohaldamise osas ja ta oli veendunud, et soetaja registreeritakse hiljem tagasiulatuvalt ühendusesiseseid tehinguid tegeva ettevõtjana.

Kohtukulud

45 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva 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 (üheksas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 131 ja artikli 138 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus, kui liikmesriigi maksuhaldur keeldub kohaldamast käibemaksuvabastust ühendusesisesele tarnele üksnes põhjusel, et tarne tegemise ajal ei olnud soetaja, kelle asukoht on sihtliikmesriigi territooriumil ja kellel on nimetatud riigis tehingute tegemiseks kehtiv käibemaksukohustuslasena registreerimise number, kantud käibemaksualasesse teabevahetussüsteemi ning talle ei kohaldata ühendusesiseste soetamiste maksustamise korda, samas kui puudub konkreetne alus eeldada maksudest kõrvalehoidumist ning on teada, et maksuvabastuse saamise sisulised tingimused olid täidetud. Sellisel juhul on nimetatud keeldumine käibemaksudirektiivi artikli 138 lõikega 1, mida on tõlgendatud proportsionaalsuse põhimõttest lähtuvalt, vastuolus ka siis, kui müüja oli teadlik soetaja olukorda iseloomustavatest asjaoludest käibemaksu kohaldamise osas ja ta oli veendunud, et soetaja registreeritakse hiljem tagasiulatuvalt ühendusesiseseid tehinguid tegeva ettevõtjana.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: portugali.