

62016CC0026

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

PAOLO MENGOZZI

esitatud 1. veebruaril 2017 (1)

Kohtuasi C-26/16

Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda

versus

Autoridade Tributária e Aduaneira

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (maksuvaidlusi lahendav vahekohus (haldusvahekohtukeskus), Portugal)

„Eelotsusetaotlus — Käibemaks — Maksuvabastused — Ühendusesisesed tehingud — Uute veovahendite tarne — Müüjale antava maksuvabastuse tingimused — Ostja elukoht sihtliikmesriigis — Ajutine registreerimine sihtliikmesriigis — Maksupettuse oht — Heauskus — Müüja hoolsuskohustus”

I. Sissejuhatus

1.

Euroopa Kohtule esitatud eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), (2) artikli 138 lõike 2 tõlgendamist.

2.

Sisuliselt soovib Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (maksuvaidlusi lahendav vahekohus (haldusvahekohtukeskus), Portugal) teada, kas uue sõiduki ühendusesisese tarne puhul on liikmesriigil lubatud esiteks seada käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punktis a sätestatud käibemaksust vabastamise tingimuseks, et ostja asu- või elukoht peab olema asjaomase sõiduki sihtliikmesriigis, teiseks keelduda käibemaksust vabastamisest, juhul kui sõiduk sai sihtliikmesriigis üksnes ajutise turistinumbri, ja kolmandaks nõuda sõiduki müüjalt käibemaksu tasumist asjaolude korral, mis võivad tähendada seda, et ostja on pannud toime käibemaksupettuse, ehkki ei ole tõendatud, et müüja aitas kaasa sellele, et ostja saaks vältida käibemaksuga maksustamist.

3.

Need küsimused esitati vaidluse raames, mille pooled on Portugalis asuv äriühing Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (edaspidi „Santogal“) ja Autoridade Tributária e Aduaneira (maksu- ja tolliamet, Portugal), ja mille ese on nimetatud ameti keeldumine rakendada Santogalile käibemaksuvabastust, mis on ette nähtud Portugali õigusaktides, millega võetakse üle käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punkt a, seoses Santogali tarnitud uue autoga, mille ostja viis Hispaaniasse.

4.

Täpsemalt selgub eelotsusetaotlusest, et Santogal müüs Angola Vabariigi kodanikule 26. jaanuari 2010. aasta arve kohaselt 447665 euro eest uue sõiduki, mille ta oli eelnevalt ostanud Mercedes-Benz Portugalilt ja mille lubamine Portugali territooriumile oli heaks kiidetud 25. juuni 2009. aasta sõidukite tollideklaratsioonis (edaspidi „tollideklaratsioon“). (3)

5.

Müügitehingu toimumise ajal andis ostja Santogalile teada, et ta kavatseb kõnealust sõidukit kasutada isikliku sõidukina Hispaanias, kus ta elab, saata selle omal kulul nimetatud riiki ning lasta seal teha tehnilise ülevaatuse ja sõiduk arvele võtta. Ostja esitas Santogalile talle Hispaanias antud välismaalase isikukoodi, Ministério del Interior, Dirección General de la Policía y de la Guardia Civil– Comunidad Tui-Valencia (siseministeerium, politsei- ja sandarmeeriaamet – Tui-Valencia omavalitsusüksus, Hispaania) poolt 2. mail 2008. aastal välja antud dokumendi, mis kinnitas tema kandmist välismaalaste keskreistrisse nimetatud välismaalase isikukoodi alusel, ning koopia oma Angola passist. Aadress, mille ostja andis ostu sooritamise ajal, ei olnud siiski sama, mis oli märgitud 2. mail 2008. aastal välja antud dokumendile.

6.

Nimetatud dokumentide alusel leidis Santogal, et sõiduki müük on käibemaksust vabastatud Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (ühendusesiseste tehingute käibemaksuga maksustamise eeskirjad, edaspidi „RITI“) artikli 14 punkti b kohaselt, millega võetakse Portugali õigusse üle käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punkt a.

7.

Sõiduk veeti Hispaaniasse täiesti kinnises haagises.

8.

Pärast sõiduki tehnoülevaatus Hispaanias saatis ostja Santogalile viimase nõudmisel kaks dokumenti, et viia müük lõpule. Üks neist oli 11. veebruaril 2010. aastal välja antud tehnoülevaatus kaart ja teine 18. veebruaril 2010. aastal välja antud Hispaanias registreerimise tunnistus. Nimetatud tunnistus, millele oli märgitud ostja aadress, mis erines nii tema poolt ostu sooritamisel antud aadressist kui ka 2. mail 2008. aastal välja antud dokumendile märgitust, puudutas nn „turistinumbri“ ehk ajutist registreerimist ning aegus 17. veebruaril 2011.

9.

Eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud andmetest nähtub, et turistinumbri andmist reguleerivad Hispaanias 10. septembri 1993. aasta Real decreto 1571/1993 por el que se adapta la Reglamentación de la matrícula turística a las consecuencias de la armonización fiscal del mercado interior (kuninga dekreet nr 1571/1993, millega kohandatakse turistinumbri regulatsiooni siseturu maksualase ühtlustamise tagajärgedele) (4), ja 23. detsembri 1998. aasta Real decreto

2822/1998 por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos (kuninga dekreet nr 2822/1998, millega kiidetakse heaks sõidukite üldmäärus) (5). Turistinumber on ajutine, selle tavapärane kasutusaeg on 6 kuud 12 kuu jooksul, mida ametiasutused võivad siiski pikendada. Turistinumbrit võivad kasutada üksnes mitteresidendid.

10.

Pärast 2011. aasta veebruaris Santogalilt teabe saamist esitas Mercedes-Benz Portugal seoses kõnealuse sõidukiga täiendava tollideklaratsiooni (edaspidi „täiendav deklaratsioon“), millega sooviti tühistada 25. juuni 2009. aasta tollideklaratsioon põhjusel, et sõiduk lähetati Hispaaniasse. Pädev asutus tühistas tollideklaratsiooni 3. märtsil 2011.

11.

24. oktoobril 2013. aastal Direção de Finanças de Lisboa (Lissaboni maksuamet, Portugal) saadetud kirjaga soovitas Direção de Serviços Antifraude Aduaneira (tollipettustega võitlemise amet, Portugal) nõuda käibemaksu tasumist kõnealuse sõiduki müügilt. Nimetatud amet märkis eelkõige, et ostja elab Portugalis, et ta on seal registreeritud kui äriühingu juhataja ning et tal on seal juba üle kümne aasta maksukohustuslase number. Lisaks täpsustasid Hispaania ametiasutused vastuseks teabenõudele, et ostja ei olnud 2010. aastal registreeritud Hispaania elanikuna ning ta ei olnud seal kunagi esitanud tuludeklaratsiooni ega maksnud käibemaksu.

12.

Selle tulemusena algatati Santogali suhtes maksukontrollimenetlus, mis piirdus 2010. aasta jaanuarikuu käibemaksuga. Menetluse raames koostas maksu- ja tolliamet aruande, milles järeldati, et sõiduki müük ei kuulunud RITI artiklis 14 sätestatud maksuvabastuste kohaldamisalasse põhjusel, et erinevalt nimetatud artikli punktis b sätestatud maksuvabastuse tingimustest ei olnud ostja elu- ega tegevuskoht Hispaanias. Lisaks väitis maksu- ja tolliamet, et tema andmebaasidest nähtub, et ostjale on enne 2001. aastat antud Portugali maksukohustuslase number ning et tema elukoht on Portugalis.

13.

14. oktoobril 2014. aastal esitas maksu- ja tolliamet nõude täiendava käibemaksu kohta summas 89533 eurot ning nõude viivise kohta, mis puudutas ajavahemikku 12. märtsist 2010 kuni 20. augustini 2014, summas 15914,80 eurot. Santogal maksis nimetatud summad ära 2014. aasta detsembris.

14.

Santogal esitas eelotsusetaotluse esitanud kohtule nõuete tühistamise nõude ning kahju hüvitamise nõude. Nimetatud kohtus esitas Santogal eelkõige väite, et see, kuidas maksu- ja tolliamet tõlgendas RITI artikli 14 punkti b, on vastuolus käibemaksudirektiivi artikli 138 lõikega 2, millel on vahetu õigusmõju. Santogal väitis ka, et võimalikule käibemaksusüsteemi rikkumisele ostja poolt ei saa tema vastu tugineda.

15.

Eelotsusetaotluses väljendab eelotsusetaotluse esitanud kohus kõigepealt kahtlusi ostja elukoha suhtes sõiduki müügi ajal. Eelkõige märgib nimetatud kohus, et ostja alaline elukoht ei olnud Hispaanias. Kuid samas ei ole ka tõendatud, et ta elas müügi ajal Portugalis. Lisaks ei sisalda nimetatud kohtule esitatud toimik teavet sõidukiga seotud käibemaksu tasumise kohta Hispaanias ega selle kohta, mis sai sõidukist pärast turistinumbriga registreerimist. Ning lisaks ei ole ka

tõendatud, et turistinumbriga kasutamine oleks aegunud Hispaania õiguses ette nähtud korras.

16.

Seejärel märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et ei ole tõendatud, et Santogal tegi ostjaga koostööd, et vältida käibemaksu tasumist sõiduki müügil. Vastupidi, kohtu arvates nähtub talle esitatud tõenditest, et Santogal jälgis käibemaksuvabastuse tingimuste täitmist. Kohus märgib, et tollimaaklerid ega tolliteenistused ei väljendanud kahtlust selle suhtes, kas dokumentidest piisab tollideklaratsiooni tühistamiseks, ning et tollipettustega võitlemise ameti kirja aluseks oli täiendav teave, millele Santogalil puudus juurdepääs.

17.

Lõpuks leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et Euroopa Kohtu praktika ja eelkõige 7. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas R. (C-285/09, EU:C:2010:742, punktid 40–46) ei vasta arutusel olevas kohtuasjas tekkinud küsimustele.

18.

Neil asjaoludel otsustas eelotsusetaotluse esitanud kohus menetluse peatada ning esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1.

Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 138 lõike 2 punktiga b on vastuolus see, kui [sellistes] siseriiklikes õigusnormides [nagu] [RITI] artikli 1 punkt e ja artikli 14 punkt b on selleks, et niisuguste uute veovahendite tasu eest tehtava tarne korral, mida veetakse soetaja poolt liikmesriigi territooriumilt teise liikmesriiki, kohaldataks käibemaksuvabastust, nõutud, et soetaja asu- või elukoht oleks sihtliikmesriigis?

2.

Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 138 lõike 2 punktiga b on vastuolus see, kui maksuvabastust ei kohaldata veo lähteliikmesriigis olukorras, kus ostetud veovahend veeti Hispaaniasse, kus see sai ajutise turistinumbriga ja selle suhtes kohaldatakse Hispaania [...] maksustamiskorda?

3.

Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 138 lõike 2 punktiga b on vastuolus see, kui käibemaksu tasumist nõutakse uue veovahendi tarnijalt olukorras, kus ei ole tõendatud, kas turistinumbriga korra kohaldamine on lõppenud või mitte mõnes [Hispaania õigusaktides] ette nähtud vormis, ning kas selle korra kohaldamise lõppemise tulemusena on tasutud või tasutakse käibemaksu?

4.

Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 138 lõike 2 punktiga b ning õiguskindluse, proportsionaalsuse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtetega on vastuolus see, kui teise liikmesriiki saadetava uue veovahendi tarnijalt nõutakse käibemaksu tasumist olukorras, kus:

—

soetaja teatab tarnijale enne kauba saatmist, et ta elab sihtliikmesriigis, ja esitab viimasele tõendava dokumendi, mille kohaselt on talle selles liikmesriigis antud välismaalase isikukood, millega seoses on ära näidatud elukoht selles liikmesriigis, mis ei ole elukoht, mis soetajal on tema

enda väitel;

soetaja esitab hiljem tarnijale tõendavaid dokumente, mille kohaselt tehti soetatud sõidukile sihtliikmesriigis tehnoulevaatus ja talle anti selles liikmesriigis turistinumber;

ei ole tõendatud, et tarnija aitas kaasa sellele, et soetaja saaks vältida käibemaksuga maksustamist;

tolliteenistused ei esitanud mingit vastuväidet sõiduki tollideklaratsiooni tühistamisele nende dokumentide põhjal, mis olid tarnija käsutuses?“

19.

Nende küsimuste kohta esitasid kirjalikke seisukohti Santogal, Portugali valitsus ja Euroopa Komisjon. Esitatud seisukohtade alusel leidis Euroopa Kohus, et tal on asja lahendamiseks piisavalt teavet, ning otsustas vastavalt kohtu kodukorra artikli 76 lõikele 2 mitte korraldada kohtuistungit suuliste seisukohtade ärakuulamiseks.

II. Analüüs

A. Vastuvõetavus

20.

Ehkki pole kahtlust, et Euroopa Kohus on pädev vastama Tribunal Arbitral Tributário (maksuvaidlusi lahendav vahekohus) esitatud küsimustele, kuna Euroopa Kohus on juba sedastanud, et vaatamata nimele on sellel organil kõik vajalikud tunnused, et seda saaks käsitada „liikmesriigi kohtuna“ ELTL artikli 267 tähenduses, (6) väidab Portugali valitsus, et eelotsusetaotlus on vastuvõetamatu kolmel põhjusel, mis tuleb minu arvates kõik tagasi lükata alljärgnevalt esitatud põhjustel.

21.

Esiteks oleks minu arvates liiga formaalne ja läheks vastuollu koostöövaimuga, mis iseloomustab ELTL artikliga 267 kehtestatud menetlust, mille eesmärk on anda siseriiklikele kohtutele nende menetluses olevate asjade lahendamiseks tarvilik vastus, kui võtta arvesse Portugali valitsuse vastuväidet, mille kohaselt on eelotsusetaotlus vastuvõetamatu, kuna selles ei viidata mitte käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punktile a, vaid sama sätte punktile b. Arvestades eelotsusetaotluse põhjendusi ning seda, kuidas on sõnastatud esitatud küsimused, mis puudutavad üksnes uue veovahendi ühendusesisest tarnet, mida reguleerib konkreetselt käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punkt a, on ju ilmne, et viide käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punktile b on üksnes vormiline eksimus, mis ei takista mõistmast eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud ja liidu õiguse tõlgendamist puudutavate küsimuste sisu ja eesmärki. Pealegi parandas üks eelotsusetaotluse esitanud kohtu vahekohtunikest selle vea oma e-kirjaga, mis lisati eelotsusetaotlusele ning mis kuulub seega põhikohtuasja toimikusse; selle asjaolu võtsid teatavaks kõik pooled, kes esitasid Euroopa Kohtule seisukohti. Asjaolu, et selline mitteametlik parandus võiks teoreetiliselt minna vastuollu tsiviilkohtumenetluse siseriiklike eeskirjadega, nagu väidab Portugali valitsus, ei peaks kaasa tooma eelotsusetaotluse vastuvõetamatust. Euroopa

Kohus on juba sedastanud, et ta ei pea põhimõtteliselt kontrollima, kas otsus eelotsusetaotlus esitada on vastu võetud kohtukorraldust ja menetlust reguleerivate siseriiklike õigusnormide kohaselt. (7) Eeltoodut arvestades ei takista miski Euroopa Kohtul sõnastada esitatud küsimused ümber nii, et need puudutaksid käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punkti a tõlgendamist. (8)

22.

Teiseks – ehkki on tõsi, nagu Portugali valitsus väidab, et eelotsusetaotlus ei hiilga just põhikohtuasja faktiliste asjaolude ülevaate selgusega ning sisaldab lausa teatavaid ebatäpsusi ja ebajärjekindlust, ei ole need puudused piisavad, et lükata ümber asjakohasuse eeldus, mis kaasneb liidu õiguse tõlgendamist käsitlevate eelotsuse küsimustega, ning takistada Euroopa Kohtul sellele vastamast. (9) Minu arvates on Euroopa Kohtule teada faktilised ja õiguslikud asjaolud, mis on vajalikud selleks, et anda käesolevas kohtuasjas esitatud küsimustele tarvilik vastus. Pealegi oli kõikidel kirjalikke seisukohti esitanud pooltel, kaasa arvatud ka Portugali valitsusel, võimalus võtta seisukoht esitatud küsimuste suhtes, arvestades eelotsusetaotluses kirjeldatud õiguslikke ja faktilisi asjaolusid.

23.

Ning kolmandaks ei ole minu arvates ka vastuvõetav Portugali valitsuse esitatud vastuvõetamatuse põhjus, et Euroopa Kohus peab vastama hüpoteetilistele küsimustele, kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus on juba eelotsusetaotluses nentunud põhjenduste puudulikkust maksu- ja tolliameti otsuses, millega nõutakse käibemaksu tasumist, ning mis peaks kaasa tooma nimetatud otsuse tühistamise olenemata sellest, millise vastuse annab Euroopa Kohus eelotsusetaotlusele.

24.

On tõsi, et vastavalt ELTL artikliga 267 ette nähtud koostöö raames Euroopa Kohtule antud ülesandele aidata kaasa õigusemõistmisele liikmesriikides keeldub Euroopa Kohus koostamast nõuandvaid arvamusi hüpoteetilistes küsimustes. (10) Sellisel juhul nimelt ei vasta liidu õiguse tõlgendamise taotlus, mille liikmesriigi kohus on esitanud, objektiivsele vajadusele teha otsus ja lahendada kohtu menetluses olev vaidlus. Just nimetatud kohtupraktikat kohaldades kuulutas Euroopa Kohus vastuvõetamatuks liikmesriigi esimese astme kohtu esitatud eelotsusetaotluse, mis puudutas liidu tolliõiguse tõlgendamist, olukorras, kus tollivõla sissenõudmise otsus, mille peale esitati asjaomasele kohtule kaebus, sõltus otseselt eelnevast tollivõla tuvastamise otsusest, mille kõnealuse liikmesriigi kõrgeima astme kohus oli tühistanud. (11) Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohtult paluti tema menetluses oleva vaidluse lahendamiseks üksnes sissenõudmise otsuse tagajärgede rakendamist, ei olnud tal enam vaidluse lahendamise juures võimalik teha otsust, mille puhul oleks saanud arvestada Euroopa Kohtu vastuseid talle esitatud küsimustele. Niisiis oleks Euroopa Kohus pidanud esitama nõuandva arvamuse hüpoteetilise küsimuse kohta.

25.

Nii ei ole see siiski käesolevas kohtuasjas.

26.

Esiteks ei nähtu eelotsusetaotlusest, et põhjenduste puudulikkus, mille eelotsusetaotluse esitanud kohus on tuvastanud, peaks kaasa tooma maksu- ja tolliameti otsuse täieliku tühistamise, olenemata vastusest, mille Euroopa Kohus annab talle esitatud küsimustele. Tundub, et eelotsusetaotlus kinnitab pigem vastupidist mõtet. Nimelt, pärast seda, kui eelotsusetaotluse esitanud kohus nendib põhjenduste puudulikkust, arutleb ta põhjalikult liidu õiguse üle ning

analüüsib ja lükkab tagasi teisi Santogali esitatud väiteid, kes samuti kritiseerib maksu- ja tolliameti otsuse põhjendusi, ning toob välja põhjused, miks tuleb lükata tagasi teatavad Santogali esitatud tõendid, millega prooviti näidata, et uue sõiduki ostja vastas kõnealuse sõiduki sihtliikmesriigis elukoha omamise tingimusele, mis on kehtestatud RITI sätetega. Kogu see arutluskäik oleks olnud mõttetu, kui ainuüksi eelotsusetaotluse esitanud kohtu tuvastatud põhjenduste puudulikkusest oleks piisanud maksu- ja tolliameti otsuse täielikuks tühistamiseks.

27.

Teiseks, ja see on veelgi olulisem, puudutavad eelotsuse küsimused otseselt ja kaudselt küsimust, kas liidu õigusega on kooskõlas RITI sätetega kehtestatud nõue, mille kohaselt käibemaksuvabastus sõltub tingimusest, et uue sõiduki ostja elab asjaomase sõiduki sihtliikmesriigis. On ilmselge, et nendele küsimustele antav vastus on põhikohtuasja lahendamise seisukohalt asjakohane. See on eeltingimuseks nii tarnija kohustusele esitada tõendid RITIs sätestatud elukohanõude täitmise kohta kui ka maksu- ja tolliameti kohustusele kontrollida nimetatud tõendeid ning põhjendada õigesti otsuseid, mis vajaduse korral välistavad nimetatud ametile esitatud tõendite asjakohasuse või piisavuse.

28.

Kõiki neid põhjendusi arvestades teen Euroopa Kohtule ettepaneku tunnistada eelotsusetaotlus vastuvõetavaks.

B. Sisulised küsimused

29.

Nagu ma märkisin sissejuhatavates märkustes ning vastavalt eelotsuse küsimuste ümbersõnastamisele nii, nagu ma pakkusin käesoleva ettepaneku punktis 21, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas uue sõiduki ühendusesisese tarne puhul on liikmesriigil lubatud: a) seada käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punktis a sätestatud käibemaksust vabastamise tingimuseks, et ostja asu- või elukoht peab olema asjaomase sõiduki sihtliikmesriigis (esimene eelotsuse küsimus); b) keelduda käibemaksust vabastamisest, juhul kui sõiduk sai sihtliikmesriigis üksnes ajutise turistinumbri (teine eelotsuse küsimus); ja c) nõuda sõiduki müüjalt käibemaksu tasumist asjaolude korral, mis võivad tähendada seda, et ostja on pannud toime käibemaksupettuse, ehkki ei ole tõendatud, et müüja aitas kaasa sellele, et ostja saaks vältida käibemaksuga maksustamist (kolmas ja neljas eelotsuse küsimus).

30.

Käsitlen neid eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimuste kolme aspekti järjestikku.

1. Õigus seada uue veovahendi ühendusesisese tarne puhul käibemaksust vabastamise tingimuseks, et ostja elukoht peab olema asjaomase sõiduki sihtliikmesriigis (esimene küsimus)

31.

Nagu Euroopa Kohus on juba korduvalt rõhutanud, põhineb süsteem, mida rakendatakse alates 1. jaanuarist 1993 ja mille eesmärk on maksupiiride kaotamine ühenduses, uue maksustatava teokoosseisu – kaupade ühendusesisese soetamise – sätestamisel, mis võimaldab maksutulu üle viia liikmesriiki, kus toimub tarnitud kauba lõpptarbimine. (12)

32.

Niisiis on käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti b alapunkti ii alusel uue veovahendi ühendusesisene soetamine mittemaksukohustuslase poolt maksustatav sihtliikmesriigi territooriumil, samas kui vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punktile a on kõnealuse uue veovahendi ühendusesisene tarne vabastatud käibemaksust kaupade lähetamise või veo alguse liikmesriigis.

33.

Kehtestatud mehhanism seisneb selles, et maksutulu kantakse üle liikmesriiki, kus on tarnitud kauba lõpptarbimise koht, ning seega tagatakse maksualase pädevuse selge jaotus.

34.

Kauba ühendusesisese omandamisega seotud ühendusesisese tarne maksust vabastamine võimaldab vältida topeltmaksustamist ja järelikult ühisele käibemaksusüsteemile omase neutraalse maksustamise põhimõtte rikkumist, (13) samas kui uute veovahendite soetamise maksustamise aluste eesmärk on vältida olulist konkurentsi moonutamist liikmesriikide vahel, mis võib tuleneda erinevate maksumäärade kohaldamisest. (14)

35.

Käibemaksudirektiivi artikli 20 kohaselt on kaupade ühendusesisene soetamine määratletud kui sellise õiguse omandamine, mille alusel võib käsutada omanikuna materiaalselt vallasasja, mille müüja või kaupade soetaja või nende arvel tegutsev isik lähetab või veab kaupade soetajale muusse liikmesriiki kui see, kust kaubad lähetatakse või veetakse.

36.

Käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punktis a on sätestatud, et liikmesriigid vabastavad käibemaksust uute veovahendite tarne, mille müüja, saaja või nende nimel tegutsev isik lähetab või veab kaupade soetajale väljaspool enda territooriumi asuvasse sihtkohta, kuid liidu territooriumil.

37.

Kuna kauba, kaasa arvatud uue veovahendi, ühendusesisene tarne ja selle ühendusesisene soetamine on tingimata omavahel seotud, moodustavad need Euroopa Kohtu arvates tegelikult ühe ja sama majandustehingu, ning Euroopa Kohus on juba otsustanud, et käibemaksudirektiivi artikli 20 esimest lõiku ja sama direktiivi artikli 138 lõiget 1 tõlgendades tuleks anda neile sama tähendus ja ulatus. (15)

38.

Selline lähenemisviis peab olema kohaldatav ka käibemaksudirektiivi artikli 20 esimese lõigu ja artikli 138 lõike 2 punkti a vahelisele suhtele juhul, kui tegemist on uute veovahenditega, nagu märkis eelkõige komisjon oma kirjalikes seisukohtades. (16)

39.

Vastavalt kohtupraktikale tuleneb sellest, et ühendusesisene tarne, mis eelneb ühendusesisesele soetamisele, vabastatakse maksust juhul, kui on täidetud kolm tingimust, st kui õigus kaupa omanikuna käsutada on läinud soetajale üle, kui tarnija tõendab, et kaup on lähetatud või veetud teise liikmesriiki, ja kui selle lähetamise või veo tulemusel on kaup tarnimiskoha liikmesriigi

territooriumilt füüsiliselt välja viidud. (17)

40.

Põhikohtuasjas on selge, et uue sõiduki müüs Portugalis ja väljastas ostjale arve Santogal, et ostja viis sõiduki ise Hispaaniasse ning sõiduk registreeriti nimetatud liikmesriigis. Niisiis näivad kolm eelnevalt mainitud tingimust olevat täidetud.

41.

Igal juhul ja olenemata kõikide nimetatud tingimuste täitmisest põhikohtuasjas (18) on selge, et käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punkt a ei sea uue veovahendi ühendusesisese tarne käibemaksust vabastamisele mingil viisil tingimuseks nõuet, et asjaomase veovahendi soetajal peab olema elukoht sihtliikmesriigis. (19)

42.

Ka Portugali valitsus nendib, et Euroopa Kohus on täpsustanud uue veovahendi ühendusesisese soetamise määratlemise kontekstis, et on oluline määratleda, millises liikmesriigis toimub veovahendi lõplik ja kestev tarbimine. (20)

43.

Kuid RITI sätetega kehtestatud täiendav nõue, mis seisneb selles, et ühendusesisese tarne maksust vabastamine sõltub asjaolust, kas soetaja on sihtliikmesriigi elanik, võimaldab Portugali maksuametil keelduda andmast kõnealust maksuvabastust, ilma et ta üldse arvestaks käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punktis a sätestatud sisulisi nõudeid ja eelkõige ilma et ta üldse esitaks küsimust, kas need nõuded on täidetud. Ent asjaolu, et uue veovahendi soetaja ei ela sihtliikmesriigis, ei pruugi automaatselt tähendada seda, et kõnealuse veovahendi lõplik ja kestev tarbimine ei toimu nimetatud liikmesriigis ning et ei ole toimunud ühendusesisest tarnet, millele järgneb ühendusesisene soetamine.

44.

Ehkki on tõsi, et käibemaksudirektiivi artikli 131 alusel kohaldatakse käibemaksuvabastusi liikmesriikide kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada nimetatud maksuvabastuste nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, ei tohi kehtestatud tingimused seada kahtluse alla liikmesriikide maksustamispädevuse jaotust ega käibemaksu neutraalsust, mis on ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtte, nagu Euroopa Kohus on korduvalt selgitanud. (21)

45.

RITI sätete kohasel täiendaval tingimusel, mis seab ühendusesisese tarne maksuvabastuse sõltuvusse soetaja elukohast sihtliikmesriigis, on just selline toime. See võimaldab Portugalil, olenemata käesoleva ettepaneku punktis 39 loetletud kolme tingimuse täitmisest, maksustada sellise uue veovahendi ühendusesisest tarnet, mille soetamine on sihtliikmesriigis käibemaksuga maksustatav. Kõnealune nõue rikub seega käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punkti a, liikmesriikidevahelist maksustamispädevuse jaotust ning neutraalse maksustamise põhimõtet.

46.

Eelnev seisukoht ei tähenda mõistagi seda, et soetaja elukoht ei oma tähtsust ühendusesisese tarne maksuvabastuseks vajalike käibemaksudirektiivi sisuliste nõuete täitmise tõendamise puhul.

Euroopa Kohus on nentunud, et selleks, et teha kindlaks, kas soetatud kaup viidi tegelikult tarnimiskoha liikmesriigi territooriumilt välja ja kui viidi, siis millises liikmesriigis toimub selle lõpptarbimine, on vaja hinnata tervikuna kõiki tähtsust omavaid objektiivseid faktilisi asjaolusid, mille hulgas võib omada tähtsust ka see, kus on soetaja elukoht. (22)

47.

Lõppkokkuvõttes minu arvates selline lähenemine üksnes kinnitab tõlgendust, mille kohaselt kauba soetaja elukoht sihtliikmesriigis ei saa iseenesest olla ühendusesisese tarne maksuvabastuse tingimus. Samuti kinnitab see, et asjaolu, et soetaja elukoht ei ole nimetatud liikmesriigis, ei saa olla ümberlukkamatu tõend selle kohta, et kaupa ei ole füüsiliselt tarnimiskoha liikmesriigist välja viidud eesmärgiga kasutada seda sihtkoha liikmesriigis. (23)

48.

Niisiis leian ma nagu Santogal ja komisjon, et käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punktiga a on vastuolus see, kui liikmesriik seab uue veovahendi ühendusesisese tarne maksuvabastuse tingimuseks selle, et asjaomase veovahendi soetaja elab tehingu sihtkoha liikmesriigis.

2. Õigus keelduda käibemaksuvabastuse andmisest juhul, kui uus veovahend sai sihtliikmesriigis üksnes ajutise turistinumbri (teine küsimus)

49.

Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas on võimalik keelduda andmast uue veovahendi müüjale käibemaksuvabastust juhul, kui on tõendatud, et see veovahend sai sihtliikmesriigis üksnes ajutise turistinumbri.

50.

Nagu eelotsusetaotluse põhjendustest nähtub, kontrollitakse selle küsimusega, kas on põhjendatud maksu- ja tolliameti tõendused, mille kohaselt soetaja ei elanud sihtkoha liikmesriigis. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et asjakohaste Hispaania õigusnormide alusel, millele viitab maksu- ja tolliamet, antakse veovahendi ajutine turistinumber vaid isikutele, kes ei ole Hispaania residendid.

51.

Teiste sõnadega – maksu- ja tolliamet kasutas veovahendi Hispaanias ajutise registreerimise kriteeriumi selleks, et tõendada, et soetaja ei ela nimetatud liikmesriigis ning seega ei vasta RITI sätetega ette nähtud elukoha nõudele, mis oli tingimuseks, et müüja saaks käibemaksuvabastuse.

52.

Ent nagu ma esimese eelotsuse küsimuse analüüsis järeldasin, on see RITI sätetega ette nähtud nõue vastuolus käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punktiga a.

53.

Neil asjaoludel tähendaks nõustumine sellega, et ajutine registreerimine sihtkoha liikmesriigis võib olla aluseks keeldumisele anda kõnealuse uue veovahendi müüjale käibemaksuvabastus, kaudset heakskiitu RITI sätetega ette nähtud tingimusele, mis seab nimetatud maksuvabastuse sõltuvusse soetaja elukohast sihtliikmesriigis.

54.

Tehingut ühendusesisese tarnena määratleda võimaldavate objektiivsete faktiliste asjaolude tervikuna hindamise puhul võib sihtliikmesriigis teostatud registreerimise ajutine olemus siiski omada tähtsust selleks, et hinnata, kas on täidetud tingimus, mille Euroopa Kohus on välja toonud 18. novembri 2010. aasta kohtuotsuses X (C-84/09, EU:C:2010:693, punkt 50) ja mis puudutab veovahendi lõplikku ja kestvat tarbimist.

55.

Minu arvates oleks sellest hoolimata maksustamispädevuse jaotuse ja neutraalse käibemaksu põhimõttega vastuolus see, kui uue veovahendi tarnimiskoha liikmesriigil oleks lubatud üksnes selle ühe asjaolu alusel nõuda müüjalt käibemaksu tasumist. Nagu on eelotsusetaotluses edastatud teabe alusel näha põhikohtuasjas, võidakse selline ajutine registreerimisnumber, nagu anti välja Hispaanias, anda välja märkimisväärse pikkusega ajaks ehk 12 kuuks, mida võidakse mitte üksnes pikendada, vaid mis võib ka aeguda, kui sõidukile antakse Hispaanias pärast asjakohaste maksude tasumist tavaline registreerimisnumber. Seega ei tähenda pelgalt asjaolu, et uuele sõidukile anti sihtkoha liikmesriigis ajutine number, ipso jure seda, et kõnealuse sõiduki lõplik ja kestev kasutamine ei toimu pärast ajutise registreerimise perioodi lõppemist just selle liikmesriigi territooriumil ning et oleks alust arvata, et asjaomase sõiduki puhul ei ole tegemist ühendusesisese tarnega.

56.

Ma leian seega, et olenemata konkreetset tehingut iseloomustavatest asjaoludest ei saa liikmesriik keelduda käibemaksuvabastust andmast sellise uue sõiduki müüjale, mille ostja viib teise liikmesriiki, üksnes põhjusel, et kõnealune sõiduk on teises liikmesriigis ajutiselt registreeritud.

3. Õigus nõuda käibemaksu tasumist uue veovahendi müüjalt asjaolude korral, mis võivad osutada, et ostja on toime pannud käibemaksupettuse, ehkki ei ole tõendatud, et müüja aitas kaasa sellele, et ostja saaks vältida käibemaksuga maksustamist (kolmas ja neljas küsimus)

57.

Kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas müüjale käibemaksuvabastuse andmisest võib keelduda, juhul kui on ebaselge, kas ajutise registreerimisnumbri kasutamine on lõppenud ükskõik millisel sihtliikmesriigi õiguses ette nähtud põhjusel või kas käibemaks on pärast kasutusaja lõppemist tasutud või kavatsetakse tasuda. Neljandas küsimuses toob nimetatud kohus välja ka teatavad teised asjaolud, mis osutavad ebakindlusele seoses Santogali müüdü uue sõiduki lõpliku tarbimise kohaga ning mis võiksid tähendada seda, et ostja on käibemaksu tasumisest kõrvale hoidunud, näidates samas, et Santogal on pärast kõnealuse sõiduki müüki teostanud teatavaid toiminguid ostja ja Portugali ametiasutuste juures, ilma et oleks tõendatud, et nimetatud äriühing oleks aidanud kaasa sellele, et ostja saaks vältida käibemaksuga maksustamist.

58.

Need küsimused, mida võib analüüsida koos, käsitlevad sisuliselt nii tõendamiskoormist kui ka tõendeid, mis on seotud uue veovahendi lõpliku ja kestva kasutamisega sihtkoha liikmesriigis ja mida tarnimiskoha liikmesriigi maksuhaldurid võivad nõuda müüja käest selleks, et müüja saaks käibemaksuvabastuse sellise veovahendi ühendusesisiseselt tarnelt.

59.

Tõendamiskoormise kohta on Euroopa Kohus juba täpsustanud seoses kuuenda direktiivi sättega, mille sisu on nüüd üle võetud käibemaksudirektiivi artikli 138 lõikes 1, et kauba tarnija on kohustatud tõendama, et on täidetud selle sätte kohaldamise tingimused, kaasa arvatud liikmesriikide kehtestatud tingimused, mille eesmärk on tagada maksuvabastuste nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi. (24) Nimetatud kohtupraktika on minu arvates täielikult ülekantav käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punkti a tõlgendamisele ja kohaldamisele.

60.

Nimetatud kohtupraktikas on esitatud nõue, et tarnija tegutseks heas usus ja rakendaks kõiki temast sõltuvaid meetmed, mida võib mõistlikult oodata, et tagada, et tehing, mille ta teostab, ei viiks tema osalemiseni maksupettuses. (25)

61.

Seoses uue veovahendi müügiga, mis, nagu juba mainitud, nõuab selleks, et tehingut saaks kvalifitseerida ühendusesiseseks tarneks või soetamiseks, kõikide tähtsust omavate objektiivsete faktiliste asjaolude hindamist kogumis, tuleb tarnijal maksudest kõrvalehoidumises osalemise ennetamiseks koguda kokku kõik tõendid, mis tal on mõistlikult võttes võimalik saada, selleks et veenduda, et täidetud on kõnealuse sõiduki ühendusesisesese tarnega seotud tingimused ning eelkõige tingimus, et sõiduki lõplik ja kestev tarbimine toimuks sihtkoha liikmesriigis.

62.

Uue veovahendi tarnija tähelepanelikkus on selliste ühendusesiseste tehingute „eripära“ arvestades veelgi olulisem. (26) Ühelt poolt on tehingu kvalifitseerimine keeruline põhjusel, et sellelt peab käibemaksu tasuma ka eraisik, kes ei ole maksukohustuslane ning kelle suhtes ei kehti maksudeklaratsiooni esitamise ja raamatupidamise kohustused, mistõttu järelkontroll tema tegevuse üle osutub võimatuks. Teiseks ei saa lõpptarbijaks olev eraisik nõuda käibemaksu mahaarvamisoigust isegi soetatud sõiduki edasimüümisel, ning tulenevalt sellest asjaolust on tal majandustegevuses osalejast suurem huvi maksu mitte tasuda. (27)

63.

Just seetõttu, ehkki on tõsi, et kõnealuste tehingute puhul võib tarnija õigustatult arvesse võtta soetaja kavatsusi soetamise ajal, peavad neid kavatsusi kinnitama objektiivsed asjaolud, (28) mida omakorda võivad kontrollida maksuasutused ja vajaduse korral tarnimiskoha liikmesriigi kohtud.

64.

Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib siiski põhjendatult, et meetmed, mis liikmesriigid võivad kauba tarnijale kehtestada maksudest kõrvalehoidumise, maksustamise vältimise ja muude kuritarvituste ärahoidmiseks, peavad siiski järgima õiguse üldpõhimõtteid, sealhulgas eelkõige õiguskindluse ja proportsionaalsuse põhimõtet, (29) ning lisaks ei tohi need muuta küsitavaks käibemaksu neutraalsust. (30)

65.

Niisiis on arusaadav ja põhjendatud, et käibemaksuvabastuse saamise õigusest ilmajäämine võib

toimuda vaid erandjuhtudel, st juhul kui müüja on osalenud käibemaksust kõrvalehoidumises või kui formaalsete nõuete rikkumise tõttu on takistatud vajaliku tõendi esitamine selle kohta, et käibemaksust vabastamise teatavad sisulised nõuded on täidetud. (31)

66.

Just nimetatud kohtupraktikat kohaldades otsustas Euroopa Kohus tehingu ühendusesisese kaupade omandamisena määratlemise ja maksukohustuslase staatuse kindlaksmääramise raames, et tarnijalt, kes on rakendanud kõiki temast sõltuvaid meetmed, mida võib mõistlikult oodata, ning ilma, et miski osutaks osalemisele maksupettuses, ei või nõuda käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 1 alusel maksuvabastuse andmisel tõendeid seoses kõnealuse kauba ühendusesisese tarne maksustamisega. (32)

67.

Käesolevas kohtuasjas, kus vaidlusalune sisuline tingimus puudutab uue veovahendi lõpliku ja kestva tarbimise kohta ja kus eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et ei ole tõendatud, et müüja oleks aidanud kaasa sellele, et ostja saaks vältida käibemaksuga maksustamist, on nimetatud kohtu ülesanne kontrollida, kas heas usus tegutsenud müüja rakendas kõiki meetmeid, mida võib temalt mõistlikult oodata, et näidata, et tehing, mille ta tegi, on tõepoolest ühendusesisene tarne käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punkti a tähenduses ning seega põhjendatult käibemaksust vabastatud.

68.

Maksupettuste ennetamise eesmärk peab tähendama seda, et uute veovahendite tarnijatele võib kehtestada kõrgendatud nõudeid seoses sellise kauba ühendusesisese tarne tingimuste täitmisega, arvestades kõnealuse tehingu eripära ja sellega seotud ohte. (33)

69.

See, kui puudub tarnija aktiivne (või tahtlik) koostöö ostjaga käibemaksuga maksustamise vältimiseks, ei vabasta tarnijat ennetavast kohustusest tegutseda heas usus ja võtta mõistlikud meetmed, mis on vajalikud selleks, et ostja ei saaks toime panna maksupettust.

70.

Kui selgub, et seda kohustust ei ole täidetud, siis võib minu arvates olla põhjendatud, et tarnijalt nõutakse käibemaksu tasumist a posteriori.

71.

See suund ei ole vastuolus ühendusesisest kaubandust reguleeriva korraga, mis üldiselt jagab käibemaksu tasumata jätmise ohu tarnija ja omandaja vahel. (34) Minu arvates ei ole nimelt tingimata vaja jätta käibemaksu a posteriori tasumise kohustust üksnes uute veovahendite tarnija kanda; tarnimiskoha liikmesriigi maksuhaldurid võivad mõistagi ja eelkõige nõuda maksu tasumist omandajalt, kui tema on rikkunud sellise kauba ühendusesisese omandamise või tarnimise sisulisi nõudeid. (35)

72.

Selliste tarnete raames, mis toovad kaasa maksualase pädevuse ülemineku sihtkoha liikmesriigile, tuleb lihtsalt ärgitada tarnijaid olema eriti valvsad ohu suhtes, et tehing võib jääda üldse maksustamata, ning vältima seda, et põhitähelepanu pööratakse tehingu tulususele (36) ning n-ö

vaadatakse läbi sõrmede või käitatakse teise lepingupoole suhtes ülemäära vastutulelikult.

73.

Põhikohtuasjas on niisiis eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne kontrollida, kas Santogal on heas usus tegutsedes rakendanud kõiki temast sõltuvaid meetmeid, et tagada, et uue sõiduki tarne omandajale ei tooks kaasa kõnealuse tehingu uue veovahendi ühendusesisese tarnena määratlemiseks vajalike sisuliste tingimuste rikkumist.

74.

Sellest vastusest võiks piisata eelotsusetaotluse esitanud kohtu palutud tõlgenduse jaoks. Leian siiski, et selleks, et anda nimetatud kohtule tema menetluses oleva kohtuasja lahendamiseks tarvilik vastus, võiks Euroopa Kohus anda teatavaid täpsustusi tõendite kohta, mida tarnijalt võib või ei tohi nõuda liidu õiguse põhimõtete kohaselt. (37)

75.

Esiteks, selleks et saada käibemaksuvabastust tarnimiskoha liikmesriigis, ei saa vastupidi sellele, mida näib eeldavat eelotsusetaotluse esitanud kohus kolmandas eelotsuse küsimuses, uue veovahendi müüjalt nõuda, et ta esitaks kindlad tõendid selle kohta, et sihtkoha liikmesriigis on asjaomase kauba soetamise pealt tõepoolest käibemaks tasutud. Selline nõue läheks vastuollu nii mõnegi põhimõttega, sh proportsionaalsuse ja neutraalse maksustamise põhimõttega, ning seda ei saa pidada Euroopa Kohtu praktika tähenduses mõistlikuks meetmeks, mille võtmist võiks müüjalt tehingu käigus nõuda; seda enam juhul, kui näib, nagu käesolevas kohtuasjas, et tarnimiskoha liikmesriigi ametiasutused ei suuda isegi pärast sellise teabe analüüsimist, millele müüjal puudus ligipääs, kindlaks määrata soetaja asukohta ja saada teada, mis sai sõidukist.

76.

See ei tähenda, et müüja ei ole kohustatud võtma meetmeid ja esitama soetajale küsimusi selle kohta, mis saab tarnitud uuest veovahendist edasi, ning seeläbi ka selle kohta, kas sihtkoha liikmesriigis tasutakse käibemaks. Minu arvates on siiski pigem tegemist kohustusega võtta meetmeid, mitte niivõrd tulemuse saavutamise kohustusega. Müüja sõltub peamiselt ostja koostöövalmidusest ja tõenditest, mida viimane on nõus talle esitama. Järelikult oleks liig, kui tarnimiskoha liikmesriik seaks ühendusesisese tarne maksuvabastuse tingimuseks, et müüja tõendab käibemaksu tasumist ostja poolt sihtkoha liikmesriigis. Seevastu on oluline, et müüja tõendaks, et ta on heas usus võtnud meetmeid, mida võib temalt mõistlikult oodata, et saada ostjalt teada, kas tarnitud uut veovahendit hakatakse lõplikult ja kestvalt kasutama sihtkoha liikmesriigis.

77.

Teiseks on minu arvates välistatud üldiselt nõuda, et müüja süveneks üksikasjalikult uue veovahendi sihtkoha liikmesriigis registreerimise tingimustesse. Ka juhul, kui müüja on professionaalne automüüja nagu põhikohtuasjas, oleks selline nõue ülemäärane, kuna see eeldaks, et ühe liikmesriigi käibemaksukohustuslased on pädevad ka teiste liikmesriikide õiguses või tavades.

78.

Seevastu, olenemata sellest, kas müüja tunneb sihtkoha liikmesriigi õigust, peab selge ja arusaadav osutus sellele, et registreerimine sihtkoha liikmesriigis on ajutine, professionaalsel automüüjal tekitama küsimuse, nagu märgib komisjon, kas pärast ajutise registreerimise perioodi

lõppu hakatakse sõidukit sihtkoha liikmesriigis kasutama lõplikult ja kehtvalt ning kas seega sõidukilt makstakse nimetatud liikmesriigis käibemaksu. Minu arvates peab selline professionaalne müüja seega rakendama kõiki temast sõltuvaid mõistlikke meetmeid, selleks et saada soetajalt teada, et ta kavatses kõnealusest tingimusest kinni pidada, ning seda kavatsust peavad vastavalt kohtupraktikale toetama objektiivsed asjaolud. (38)

79.

Vastavalt eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud andmetele ja asjaoludele, mida komisjon rõhutas oma kirjalikes seisukohtades, näib käesoleval juhul, et pärast seda kui Santogal sai paar päeva pärast müügitehingut teabe, et sõiduk on Hispaanias registreeritud üksnes ajutiselt üheks aastaks, ei püüdnud ta saada soetajalt teada, kas soetaja kavatses kasutada sõidukit Hispaanias pärast ajutise registreerimise perioodi lõppu, ega nõudnud soetajalt ka ühtegi tõendit tema kavatsuste kohta. Lisaks ei anna eelotsusetaotluse esitanud kohus teada ühestki toimingust, mille Santogal oleks nimetatud aastase perioodi vältel soetaja suhtes ette võtnud ja mis oleks võimaldanud tal kindlaks määrata, kas sõiduk jääb Hispaaniasse ja kas seda hakatakse selles liikmesriigis kasutama lõplikult ja kehtvalt.

80.

Ja veel, nagu rõhutab ka komisjon oma kirjalikes seisukohtades, ei anna eelotsusetaotluse esitanud kohus mingit teavet nende dokumentide sisu kohta, mis Santogal saatis Portugali maksu- ja tolliametile mõned päevad enne sõiduki ajutise registreerimise perioodi lõppu lisaks palvele tühistada tollideklaratsioon ja deklareerida Hispaaniasse saatmine. Täpsemalt ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohus toonud välja ühtegi asjaolu, millest selguks, kas nimetatud dokumendid hõlmasid ka dokumente, mis kinnitasid sõiduki lõplikku ja kehtvat kasutamist sihtkoha liikmesriigis.

81.

Selline teave on ometigi olulise tähtsusega, nagu komisjon õigustatult rõhutab. Õiguskindluse põhimõttega läheks vastuollu see, kui liikmesriik, kes võtab esmalt käibemaksuvabastuse saamise õigust tõendavate dokumentidena vastu tarnija esitatud dokumendid, võiks hiljem kohustada kõnealust tarnijat tasuma tarnega seotud käibemaksu, samas kui tarnija on tegutsenud heas usus ja rakendanud kõiki temast sõltuvaid mõistlikke meetmeid, selleks et tema tehtud tehing vastaks kõikidele sisulistele tingimustele, mis kehtivad ühendusesisesele tarnele käibemaksudirektiivi artikli 138 lõige 2 punkti a tähenduses.

82.

Neil asjaoludel on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne kontrollida, kas Santogal on heas usus võtnud ette toiminguid soetaja suhtes, selleks et veenduda, et soetajal oli kavatsus pärast uue sõiduki ajutise registreerimise perioodi lõppu Hispaanias jätkata asjaomase sõiduki lõplikku ja kehtvat kasutamist sihtkoha liikmesriigis; seda kavatsust peaksid kinnitama objektiivsed asjaolud, sh eelkõige dokumendid, mis Santogal on esitanud Portugali maksu- ja tolliametile tollideklaratsiooni tühistamise taotluse põhjendamiseks. Kui see on nii, ei saa käibemaksuvabastuse andmisest keelduda, isegi kui Santogal ei korrigeerinud ette nähtud aja jooksul esialgu väljastatud arvet ega proovinud käibemaksu soetajalt välja nõuda. Vastupidisel korral, vähemalt juhul, kui tarnimiskoha liikmesriik ei saa nõuda soetajalt käibemaksu tasumist a posteriori, ning seda peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus, on minu arvates põhjendatud, et kõnealune liikmesriik nõuab Santogalilt käibemaksu tasumist a posteriori, et vältida seda, et tehing jääb üldse maksustamata.

III. Ettepanek

83.

Kõikidest eeltoodud kaalutlustest lähtudes teen ettepaneku vastata Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (maksuvaidlusi lahendav vahekohus (haldusvahekohtukeskus), Portugal) esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1.

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 138 lõike 2 punkti a tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus see, kui liikmesriik seab uue veovahendi ühendusesisese tarne maksuvabastuse tingimuseks, et asjaomase veovahendi soetaja elab tehingu sihtkoha liikmesriigis.

2.

Olenemata konkreetse tehingu asjaoludest tuleb direktiivi 2006/112 artikli 138 lõike 2 punkti a tõlgendada nii, et sellega on vastuolus see, kui liikmesriik keeldub käibemaksuvabastust andmast sellise uue veovahendi müüjale, mille ostja viib teise liikmesriiki, üksnes põhjusel, et kõnealune sõiduk on teises liikmesriigis ajutiselt registreeritud.

3.

Direktiivi 2006/112 artikli 138 lõike 2 punkti a ning õiguskindluse, proportsionaalsuse ja neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus see, kui liikmesriik keeldub käibemaksuvabastust andmast uue veovahendi müüjale, juhul kui müüja ei ole osalenud maksupettuses, on tegutsenud heas usus ja rakendanud kõiki temast sõltuvaid mõistlikke meetmeid, selleks et tema poolt teostatud tehing vastaks kõikidele sisuliste tingimustele, mis kehtivad ühendusesisesele tarnele nimetatud sätte tähenduses, ja eelkõige tingimusele, et uut veovahendit tarbitaks sihtkoha liikmesriigis lõplikult ja kestvalt.

Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida, kas põhikohtuasjas on ostja täitnud kõik hea usu ja mõistliku hoolsuse nõuded, võttes arvesse eelkõige ostja suhtes tehtud toiminguid ja esitatud tõendeid, mis võimaldavad kontrollida, kas ta on püüdnud veenduda selles, et uut veovahendit hakatakse pärast ajutist registreerimist sihtkoha liikmesriigis kasutama selles liikmesriigis lõplikult ja kestvalt. Juhul kui see on nii, ei saa keelduda käibemaksuvabastuse andmisest ostjale. Vastupidisel korral, vähemalt juhul, kui tarnimiskoha liikmesriik ei saa nõuda soetajalt käibemaksu tasumist a posteriori, on põhjendatud, et kõnealune liikmesriik nõuab uue veovahendi müüjalt käibemaksu tasumist a posteriori, et vältida seda, et tehing jääb üldse maksustamata.

(1) Algkeel: prantsuse.

(2) ELT 2006, L 347, lk 1.

(3) Toimikust selgub, et tegemist on luksusautoga – piiratud koguses toodetava sportautoga SLR McLaren.

(4) BOE nr 221, 15.9.1993, lk 27037.

(5) BOE nr 22, 26.1.1999, lk 3440.

(6) Vt kohtuotsus, 12.6.2014, Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C?377/13, EU:C:2014:1754, punkt 34). Pärast seda kohtuotsust on Euroopa Kohus sisuliselt vastanud ka kahele teisele sama vahekohtu esitatud eelotsusetaotlusele maksustamise valdkonnas: vt kohtuotsused, 11.6.2015, Lisboagás GDL (C?256/14, EU:C:2015:387), ja 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690).

(7) Vt selle kohta eelkõige kohtuotsused, 3.3.1994, Eurico Italia jt (C?332/92, C?333/92 ja C?335/92, EU:C:1994:79, punkt 13), ja 29.6.2010, E ja F (C?550/09, EU:C:2010:382, punkt 35).

(8) Et käsitus oleks ammendav, lisan, et juhul kui Euroopa Kohtule esitatud toimiku seis seda võimaldab – nagu käesolevas kohtuasjas –, võimaldab Euroopa Kohtu õigus eelotsuse küsimusi ümber sõnastada ühtlasi ennetada muidu võimalikku eelotsusetaotluse uut esitamist ning tugineb seega menetlusökoonoomia kaalutlustele. Vt selle kohta minu ettepanekud kohtuasjades Gysen (C?449/06, EU:C:2007:663, punkt 43) ja de Lobkowicz (C?690/15, EU:C:2016:926, 14. joonealune märkus).

(9) Tuletan meelde, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt kehtib eeldus, et liidu õiguse tõlgendamist puudutavad küsimused, mille liikmesriigi kohus on esitanud õiguslikus ja faktilises raamistikus, mille ta on määratlenud omal vastutusel ja mille paikapidavuse kontrollimine ei ole Euroopa Kohtu ülesanne, on asjakohased; see eeldus ei kehti eelkõige juhul, kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi või õiguslikke asjaolusid, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimustele. Vt eelkõige kohtuotsus, 18.12.2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti jt (C?131/13, C?163/13 ja C?164/13, EU:C:2014:2455, punktid 31 ja 36).

(10) Vt selle kohta eelkõige kohtuotsus, 24.10.2013, Stoilov i Ko (C?180/12, EU:C:2013:693, punktid 38 ja 47 ning seal viidatud kohtupraktika).

(11) Vt kohtuotsus, 24.10.2013, Stoilov i Ko (C?180/12, EU:C:2013:693, punktid 39–47).

(12) Vt selle kohta eelkõige kohtuotsused, 6.4.2006, EMAG Handel Eder (C?245/04, EU:C:2006:232, punkt 27), 27.9.2007, Teleos jt (C?409/04, EU:C:2007:548, punktid 21 ja 22), ja 18.11.2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, punkt 22).

(13) Vt kohtuotsus, 27.9.2007, Teleos jt (C?409/04, EU:C:2007:548, punkt 25).

(14) Vt selle kohta kohtuotsused, 6.4.2006, EMAG Handel Eder (C?245/04, EU:C:2006:232, punktid 31 ja 40), ja 18.11.2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, punkt 24).

(15) Vt kohtuotsus, 18.11.2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

(16) 18. novembri 2010. aasta kohtuotsuse X (C?84/09, EU:C:2010:693) aluseks olnud asjaolud puudutasid muide liikmesriigi kohtu poolt „uuena“ määratletud veovahendi (purjekas) ühendusesisest soetamist.

(17) Vt kohtuotsused, 27.9.2007, Teleos jt (C?409/04, EU:C:2007:548, punkt 42), 18.11.2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, punkt 27), 7.12.2010, R. (C?285/09, EU:C:2010:742, punkt 41), ja 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, punkt 31).

(18) Seda küsimust analüüsin ma käesoleva ettepaneku punktides 57–82.

(19) Vt analoogia alusel kohtuotsus, 27.9.2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, punkt 54), mis käsitleb nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate

käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), mida on muudetud nõukogu 12. oktoobri 1998. aasta direktiiviga 98/80/EÜ (EÜT 1998, L 281, lk 31; ELT eriväljaanne 09/01, lk 315), artikli 28c A osa punkti a – mille sisu vastab käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 1 sisule – tõlgendamist.

(20) Vt kohtuotsus, 18.11.2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punkt 50).

(21) Vt eelkõige kohtuotsused, 27.9.2007, Teleos jt (C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 46), ja 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 44), ning, seoses teise liikmesriiki toimetamisega, kohtuotsus, 20.10.2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, punkt 36).

(22) Vt selle kohta kohtuotsus, 18.11.2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punktid 44 ja 45).

(23) Asjaolu, et ostja esitas enne ja pärast uue sõiduki müüki kolm erinevat Hispaania aadressi, ei ole käesolevas kohtuasjas oluline küsimuse puhul, kas kõnealust sõidukit kasutati (või tarbiti) nimetatud liikmesriigis lõplikult ja kehtvalt.

(24) Vt eelkõige kohtuotsus, 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 43).

(25) Vt eelkõige kohtuotsused, 16.12.2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punkt 38), ja 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 52).

(26) Vt kohtuotsus, 18.11.2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punkt 42).

(27) Kohtuotsus, 18.11.2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punkt 43).

(28) Vt selle kohta kohtuotsus, 18.11.2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punkt 47).

(29) Vt selle kohta eelkõige kohtuotsused, 18.11.2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punkt 35), ja 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 36).

(30) Vt selle kohta eelkõige kohtuotsused, 18.11.2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punkt 37), ja 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 44).

(31) Vt selle kohta eelkõige kohtuotsus, 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 46).

(32) Vt kohtuotsus, 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punktid 52, 53 ja 55).

(33) Vt käesoleva ettepaneku punkt 63. Tuletan meelde, et Euroopa Kohus on 27. septembri 2007. aasta kohtuotsuses Teleos jt (C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 58) juba sedastanud, et maksupettuste vältimise eesmärk lubab mõnikord seada tarnija kohustustele kõrgendatud nõudeid. Minu arvates kehtib see konkreetses olukorras, kus toimub uute veovahendite ühendusesisene tarne tarbijale.

(34) Käibemaksu tasumise kohustuse jagunemise põhimõtte kohta vt kohtuotsus, 27.9.2007, Teleos jt (C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 57).

(35) Vt selle kohta kohtuotsus, 27.9.2007, Teleos jt (C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 67).

(36) Tuletan meelde, et käesoleval juhul oli tegemist piiratud koguses toodetava sõidukiga, mille müügihind oli peaaegu 450000 eurot.

(37) Kuna üheski käibemaksudirektiivi sättes ei ole loetletud tõendeid, mida maksukohustuslased peavad käibemaksuvabastuse saamiseks esitama, kuulub see küsimus põhimõtteliselt

liikmesriikide pädevusse (vt selle kohta eelkõige kohtuotsused, 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 42), ja 20.10.2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, punkt 35)).

(38) Kohtuotsus, 18.11.2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punkt 47).