

62016CC0307

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

YVES BOT

esitatud 7. septembril 2017 (1)

Kohtuasi C-307/16

Stanisław Piekowski

versus

Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Naczelny Sąd Administracyjny (kõrgeim halduskohus, Poola))

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Ekspordi maksuvabastused – Liikmesriigi õigusnormid, mis seavad maksuvabastuse tingimuseks müügikäibe teatava piirmäära ületamise või lepingu sõlmimise reisijatele käibemaksu tagastamise õigust omava ettevõtjaga – Neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõte

I. Sissejuhatus

1.

Käesolevas kohtuasjas palutakse Euroopa Kohtul tõlgendada direktiivi 2006/112/EÜ (2) artikli 146 lõike 1 punkti b, artiklit 147 ning artikleid 131 ja 273 sellise vaidluse raames, mille pooled on elektroonilise side seadmete müüja Stanisław Piekowski ja Urzdu Skarbowego w Biaej Podlaskiej (Biaa Podlaska maksuhaldur, Poola) ning mille ese on käibemaksuvabastus reisijate isiklikus pagasis Euroopa Liidust välja lähetatud kaupade müügilt.

2.

Käesoleva kohtuasja raames on Euroopa Kohtul võimalik otsustada, kas käibemaksudirektiiviga on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, milles on ette nähtud, et kaupade eksporditarne raames on maksukohustuslasel õigus maksuvabastusele juhul, kui maksukohustuslane on eelmisel maksustamisaastal ületanud müügikäibe teatava piirmäära või sõlminud lepingu reisijatele käibemaksu tagastamise õigust omava ettevõtjaga. Ühtlasi on Euroopa Kohtul esimest korda võimalik tõlgendada käibemaksudirektiivi artikli 147 sätteid ning anda suuniseid proportsionaalsuse põhimõtte kohaldamise kohta esmakordse juhtumi raames, ehkki ka senisest kohtupraktikast võib leida olulisi tähiseid, mida õigustatult rõhutab Naczelny Sąd Administracyjny (kõrgeim halduskohus, Poola) oma eelotsusetaotluses.

3.

Oma analüüsi tulemusena teen ma Euroopa Kohtule ettepaneku otsustada, et käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punkti b, artikli 147 ning artiklite 131 ja 273 sätetega ning neutraalse maksustamise põhimõttega on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu käsitletakse põhikohtuasjas.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

4.

Käibemaksudirektiivi põhjendused 5, 35 ja 49 on sõnastatud järgmiselt:

„(5)

Käibemaksusüsteem on lihtsaim ja neutraalseim siis, kui maksustamine toimub võimalikult üldiselt ja kui selle kohaldamisala hõlmab kõiki tootmis- ja turustusetappe ning teenuste osutamise valdkonda. Seetõttu on siseturu ja liikmesriikide huvides võtta vastu ühine süsteem, mida kohaldatakse ka jaemüügi puhul.

[...]

(35)

Tuleks koostada ühine maksuvabastuste loetelu, et ühenduste omavahendeid saaks kõikides liikmesriikides koguda ühtlustatud viisil.

[...]

(49)

Väikeettevõtjate puhul on oluline lubada liikmesriikidel jätkata neile erikordade kohaldamist vastavalt ühistele sätetele ja suurema ühtlustamise huvides.“

5.

Direktiivi artiklis 131 on sätestatud:

„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.“

6.

Kõnealuse direktiivi artikli 146 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[...]

b)

selliste kaupade tarne, mille lähetab või veab väljaspool ühendust asuvasse sihtkohta väljaspool riigi territooriumi asuv soetaja või tema nimel tegutsev isik, välja arvatud kaupade puhul, mida soetaja veab ise lõbusõidulaevade ja eraisikutele kuuluvate õhusõidukite või muude erakasutuseks ette nähtud veovahendite seadmestamiseks, tankimiseks ja proviandiga varustamiseks [...].“

7.

Käibemaksudirektiivi artiklis 147 on sätestatud:

„1. Juhul kui artikli 146 lõike 1 punktis b nimetatud tarne hõlmab reisijate isiklikus pagasis veetavaid kaupu, kehtib maksuvabastus vaid järgmistel tingimustel:

a)

reisija elukoht ei ole ühenduses;

b)

kaubad veetakse väljapoole ühendust tarne toimumise kuule järgneva kolme kuu jooksul;

c)

tarne koguväärtus koos käibemaksuga on suurem kui 175 EUR või sellega võrdne summa riigi valuutas, mis määratakse kindlaks kord aastas oktoobrikuu esimese tööpäeva vahetuskursi alusel, kehtivusega järgmise aasta 1. jaanuarist.

Liikmesriigid võivad siiski vabastada tarne, mille koguväärtus on punktis c nimetatud summast väiksem.

2. Lõike 1 tähenduses on „reisija, kelle elukoht ei ole ühenduses“ reisija, kelle alaline või peamine elukoht ei ole ühenduses. Antud juhul on „alaline või peamine elukoht“ koht, mis on sellisena märgitud passi, isikutunnistusele või muule isikut tõendavale dokumendile, mida tunnustab liikmesriik, kus tarne tehakse.

[...]“.

8.

Direktiivi artikkel 273 on sõnastatud järgmiselt:

„Liikmesriigid võivad maksukohustuslaste riigisiseste ja liikmesriikidevaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, tingimusel et sellised kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.

Esimeses lõigus sisalduvat võimalust ei või kasutada selleks, et kehtestada täiendavaid arvetega seotud kohustusi lisaks 3. peatükis sätestatud kohustustele.“

B. Poola õigus

9.

11. märtsi 2004. aasta kaupade ja teenuste maksustamise seaduse (ustawa o podatku od towarów i usług), muudatustega ja konsolideeritud versioonis, (3) artikli 126 lõikes 1 on sätestatud:

„Ilma et see piiraks lõike 3 ning artiklite 127 ja 128 kohaldamist, on füüsilisel isikul, kelle alaline elukoht ei ole Euroopa Liidu territooriumil, edaspidi „reisija“, õigus saada tagasi käibemaks liikmesriigis soetatud kaupadelt, mille ta muutmata kujul oma isiklikus pagasis Euroopa Liidu

territooriumilt välja viis.“

10.

Kõnealuse seaduse artiklis 127 on ette nähtud:

„1. Artikli 126 lõikes 1 sätestatud käibemaksu tagasisaamise õigus kehtib juhul, kui asjaomane kaup soetatakse maksukohustuslaselt, edaspidi „müüja“, kes:

1)

on registreeritud käibemaksukohustuslasena,

2)

dokumenteerib tehingud ja tasumisele kuuluva käibemaksu kassaaparaadi abil ja

3)

on sõlminud käibemaksu tagastamise lepingud vähemalt ühe lõikes 8 nimetatud ettevõtjaga.

[...]

5. Käibemaksu tagastavad reisijatele zlottides (Poola (PLN)) müüjad või tagastamisasutuste kaudu ettevõtjad, kelle tegevusala on artikli 126 lõikes 1 nimetatud maksutagastus.

6. Lõikes 5 nimetatud müüjad võivad käibemaksu kooskõlas artikli 126 lõikega 1 tagastada juhul, kui nende eelmise maksustamisaasta käive oli suurem kui 400000 Poola zlotti [umbes 94531 eurot] ja käibemaks tagastatakse üksnes kaupade eest, mille reisija on soetanud asjaomaselt müüjalt.“

III. Põhikohtuasja asjaolud ja eelotsuse küsimus

11.

Käibemaksukohustuslasest ettevõtja S. Pie?kowski äritegevus seisneb elektroonilise side seadmete müügis reisijatele, kelle elukoht on väljaspool Euroopa Liidu liikmesriike. Seega, kui kaup on ostjate omanduses, viiakse see liidu territooriumilt välja.

12.

Poola maksuhaldur teatas 2006. aastal S. Pie?kowskile, et ta vastab „müüja“ määratlusele käibemaksuseaduse artikli 127 lõike 1 tähenduses. Kuid maksuhaldur leidis, et käibemaksudeklaratsioonidest nähtus, et maksukohustuslase 2009. aasta müügi netokäive oli 283695,00 Poola zlotti (umbes 67045 eurot) ja 2010. aasta müügi netokäive 238429,00 Poola zlotti (umbes 56347 eurot). Veel leidis maksuhaldur, et S. Pie?kowski ei teavitanud maksuhaldurit lepingu sõlmimisest käibemaksu tagastamise õigust omava ettevõtjaga, vaid tagastas käibemaksu reisijatele isiklikult või tegi seda tema poolt tööle võetud töötaja.

13.

Sellega seoses leidis maksuhaldur, et müügikäibe summast tulenevalt ei olnud S. Pie?kowskil õigust maksustamisperioodidel 2010 ja 2011 tagastada reisijatele isiklikult käibemaksu või kohaldada neile 0% käibemaksumäära.

14.

S. Pie?kowski esitas selle otsuse peale kaebuse Wojewódzki S?d Administracyjny w Lublinie (Lublinis asuv vojevoodkonna halduskohus, Poola). Tuginedes käibemaksuseaduse artiklite 126–129 sätetele, mis reguleerivad käibemaksu tagastamist reisijatele, ja käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktile b, artiklile 147 ning artiklitele 131 ja 273, otsustas nimetatud kohus, et käibemaksuseaduse sätted on kooskõlas käibemaksudirektiivi sätetega selles osas, milles need kehtestavad müüja võimalusele tagastada reisijatele käibemaks tingimuse, et müüja eelmise maksustamisaasta müügikäive on suurem kui 400000 Poola zlotti (ligikaudu 94531 eurot). Wojewódzki S?d Administracyjny w Lublinie (Lublinis asuv vojevoodkonna halduskohus, Poola) arvates ei ole käibe piirmäära kindlaksmääramine pelgalt formaalset laadi, vaid on sisuline tingimus, mis peab olema täidetud, et müüja saaks kasutada põhimõtteliselt olemasolevat käibemaksu vahetu tagastamise võimalust.

15.

S. Pie?kowski leidis, et piirmäär on „halduslik takistus“ käibemaksu 0% soodusmäära kohaldamiseks, ning esitas kassatsioonkaebuse Naczelny S?d Administracyjny (kõrgeim halduskohus, Poola), tuginedes uuesti käibemaksuseaduse sätete kokkusobimatusele käibemaksudirektiivi sätetega ning proportsionaalsuse ja neutraalse maksustamise põhimõtetega.

16.

Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et vastupidi käibemaksuseaduse artikli 127 lõikele 6 ei nõua käibemaksudirektiivi sätted, et maksukohustuslane oleks eelmisel maksustamisaastal ületanud müügikäibe teatava piirmäära, selleks et saaks kohaldada käibemaksuvabastust reisijate isiklikus pagasis veetavatele kaupadele.

17.

Nimetatud kohus rõhutab, et käibemaksudirektiivi artiklites 146 ja 147 sätestatud maksuvabastuse kohaldamise tingimused on seotud ostjaga, mitte müüjaga, nagu näeb ette käibemaksuseaduse artikli 127 lõige 6.

18.

Veel leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus vastupidi Wojewódzki S?d Administracyjny w Lublinie (Lublinis asuv vojevoodkonna halduskohus, Poola) seisukohale, et käibemaksudirektiivi sätete alusel ja õigusliku aluse puudumisel ei saa eelmise maksustamisaasta müügikäibe teatava piirmäära ületamise tingimust pidada sisuliseks tingimuseks.

19.

Lisaks märgib nimetatud kohus, et käibemaksudirektiivis sätestatud tingimused ei paista ka andvat riigi seadusandjale õigust seada maksuvabastuse kohaldamist sõltuvusse eelmise maksustamisaasta müügikäibe teatava piirmäära ületamisest.

20.

Eelotsusetaotluse esitanud kohus tuletab veel meelde, et käibemaksudirektiivi artiklist 273 tuleneb, et liikmesriigid võivad kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi. Kuid eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib, kas piirmäära kehtestamine liikmesriigi poolt täidab kõnealuse sätte

eesmärke.

21.

Neil asjaoludel otsustas Naczelny Sąd Administracyjny (kõrgeim halduskohus, Poola) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 146 lõike 1 punkti b, artiklit 147 ning artikleid 131 ja 273 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis välistavad maksuvabastuse kohaldamise maksukohustuslase suhtes, kelle eelmise maksustamisaasta müügikäive ei ületanud maksuvabastuse kohaldamise tingimuseks seatud asjaomast piirmäära ja kes ei olnud sõlminud lepingut reisijatele käibemaksu tagastamise õigust omava ettevõtjaga?“

IV. Kohtujuristi analüüs

22.

Sisuliselt palub eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtul anda vastus küsimusele, kas käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktiga b, artikliga 147 ning artiklitega 131 ja 273 on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, milles on sätestatud, et maksukohustuslane saab nõuda käibemaksuvabastust reisijate poolt eksporditavate kaupade puhul vaid juhul, kui tema müügikäive ületas eelmisel maksustamisaastal teatava piirmäära või kui ta on sõlminud lepingu käibemaksu tagastamise õigust omava ettevõtjaga.

23.

Käesoleval juhul ei ole vaidlustatud seda, et S. Piekowsi tarnitud kaubad viidi liidu territooriumilt füüsiliselt välja reisijate isiklikus pagasis. Niisiis saab käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punkti b sätteid kohaldada kõnealuste kaupade tarnele, mis vastab direktiivi artikli 14 lõikes 1 esitatud määratlusele. (4)

24.

Kõnealuse direktiivi artikli 146 lõike 1 punktis b on sätestatud, et liikmesriigid vabastavad käibemaksust selliste kaupade tarne, mille lähetab või veab väljaspool ühendust asuvasse sihtkohta soetaja või tema nimel tegutsev isik. Kuid kuna käesoleval juhul viiakse kaubad liidu territooriumilt välja reisijate isiklikus pagasis, saab käibemaksust vabastamine toimuda vaid juhul, kui täidetud on teatavad käibemaksudirektiivi artiklis 147 sätestatud tingimused, ning ka seda ei ole käesoleval juhul vaidlustatud. (5)

25.

Käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punkti b ja artikli 147 sõnastusest nähtub aga, et direktiivis ei ole sätestatud ekspordi maksuvabastusele tingimust, et maksukohustuslane peab olema eelmisel maksustamisaastal ületanud müügikäibe teatava piirmäära või olema sõlminud lepingu käibemaksu tagastamise õigust omava ettevõtjaga.

26.

Kõnealuste sätete tõlgendamisel üksnes nende sõnastuse põhjal võiks seega teha järelduse, et põhikohtuasjas käsitletavat siseriiklikud õigusnormid on direktiiviga vastuolus, kuna maksuvabastuse tingimused on direktiivis ammendavalt kindlaks määratud ja liikmesriikidel on selles valdkonnas vähe tegutsemisruumi.

27.

Käibemaksudirektiivi artiklite 131 ja 273 arvessevõtmine leevendab sellist tõlgendamist, kuna nimetatud sätetes on ette nähtud, et nimetatud maksuvabastusi kohaldatakse liikmesriikide kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada nimetatud maksuvabastuste nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi. (6)

28.

Ehkki Poola õigusnormidega sätestatud tingimused ei paista a priori eriliselt silma lihtsustava aspekti poolest, on liikmesriikidel kõnealuste sätete alusel tegutsemisruum käibemaksuvabastuse tingimuste kindlaks määramiseks. Tõepoolest, maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks ja liidu seadusandja poolt püstitatud eesmärkide täitmiseks võivad liikmesriigid sätestada, et maksukohustuslased peavad lisaks käibemaksudirektiivis sätestatutele täitma täiendavaid tingimusi, mida liikmesriigid vajalikuks peavad.

29.

Liikmesriigid peavad siiski kasutama seda kaalutlusruumi liidu õiguse üldpõhimõtteid järgides. (7)

30.

Euroopa Kohus on juba otsustanud, et liikmesriigid peavad oma kaalutlusõiguse teostamisel kasutama selliseid meetmeid, mis võimaldavad küll saavutada riigi õigusnormidega sätestatud eesmärgi, kuid samas kahjustavad võimalikult vähe liidu seadusandja sätestatud eesmärgi ja põhimõtteid. (8) Käesoleval juhul on asjakohane arutleda põhikohtuasjas käsitletavate siseriiklike õigusnormide kooskõla üle neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtetega, nii nagu need on sätestatud liidu õiguses.

31.

Neutraalse maksustamise põhimõttega seoses on Euroopa Kohus otsustanud, et siseriiklik meede, mille kohaselt õigus käibemaksuvabastusele sõltub peamiselt formaalsete kohustuste täitmisest, jättes kõrvale sisulised nõuded ning jättes uurimata, kas viimased on täidetud, läheb kaugemale sellest, mis on vajalik maksu nõuetekohase kogumise tagamiseks. Euroopa Kohus sedastas, et tehingud tuleb nimelt maksustada lähtuvalt nende objektiivsetest tunnustest. Niisiis nõuab neutraalse maksustamise põhimõte, et käibemaksuvabastust tuleb kohaldada, kui need sisulised nõuded on täidetud ja seda isegi siis, kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõned formaalsed nõuded. (9)

32.

Formaalsete ja sisuliste tingimuste eristamise üle vaieldakse Euroopa Kohtule esitatud seisukohtades. Ent Euroopa Kohtul on juba tulnud määratleda teatavad siseriiklike õigusnormidega nõutavad lisatingimused „formaalseteks tingimusteks“ või „sisulisteks tingimusteks“. Toon alljärgnevalt mõned näited, et võrrelda käesolevat kohtuasja senise kohtupraktikaga.

33.

9. veebruari 2017. aasta kohtuotsuses Euro Tyre (10) määratles Euroopa Kohus formaalseks tingimuseks tingimuse, mille kohaselt soetaja peab olema kantud käibemaksualasesse

teabevahetussüsteemi või talle peab laienema ühendusesiseste soetamiste maksustamise kord. 20. oktoobri 2016. aasta kohtuotsuses Plöckl (11) otsustas kohus samamoodi seoses soetaja kohustusega edastada sihtliikmesriigi antud käibemaksukohustuslasena registreerimise number. 27. septembri 2007. aasta kohtuotsuses Collée (12) ja 12. juuli 2012. aasta kohtuotsuses EMS-Bulgaria Transport (13) otsustas Euroopa Kohus, et nõue esitada tõend kauba tarnimise kohta teatava õigust lõpetava tähtaja jooksul on oma olemuselt formaalne. 21. oktoobri 2010. aasta kohtuotsuses Nidera Handelscompagnie (14), 27. septembri 2012. aasta kohtuotsuses VSTR (15) ja 14. märtsi 2013. aasta kohtuotsuses Ablessio (16) leidis Euroopa Kohus, et formaalset laadi on maksukohustuslase eelneva käibemaksukohustuslasena registreerimise tingimus.

34.

Seda kohtupraktikat ja eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt Euroopa Kohtule esitatud teavet arvestades näib üsna ilmne, et Poola õigusnormides sätestatud kaks alternatiivset tingimust on samuti formaalset laadi. Meenutagem siinkohal, et käibemaksudirektiivis nõutud sisulised tingimused on käesoleval juhul täidetud.

35.

Seega ei peaks asjaolu, et siseriiklike õigusnormidega ette nähtud formaalsed tingimused ei ole täidetud, seadma kahtluse alla müüja õigust käibemaksuvabastusele. (17)

36.

Olukord oleks teistsugune vaid juhul, kui selliste nõuete täitmata jätmise tõttu ei oleks võimalik tõendada, et sisulised tingimused on täidetud, või kui maksukohustuslane oleks tahtlikult osalenud maksudest kõrvalehoidumises. (18)

37.

Järelikult, juhul kui ametiasutusel on vajalikud andmed, et teha kindaks, et sisulised nõuded on täidetud, ning maksuhalduril ei ole alust kahtlustada maksukohustuslast tahtlikus maksudest kõrvalehoidumises, ei saa maksuhaldur kehtestada lisatingimusi, mis võivad muuta käibemaksuvabastuse õiguse teostamise täiesti võimatuks. (19) Niisiis ei saa sellise maksuvabastuse võimaluse andmisest keelduda üksnes põhjusel, et käibemaksudirektiivi artiklite 131 ja 273 sätete kohaldamiseks vastu võetud siseriiklikes õigusnormides ette nähtud formaalsed tingimused ei ole täidetud. (20)

38.

Eelnevast tulenevalt tuleb asuda seisukohale, et neutraalse maksustamise põhimõttega on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid nagu põhikohtuasjas käsitletavat.

39.

Teise võimalusena, juhul kui Euroopa Kohus ei nõustu minu eelnevate seisukohtadega, peaks Euroopa Kohus tegema otsuse proportsionaalsuse põhimõtte kohta. Selles osas tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et sellised siseriiklikud meetmed ei või minna kaugemale sellest, mis on vajalik maksuhalduri huvide kaitseks, ning nende meetmete kasutamine ei tohi seada kahtluse alla ühise käibemaksusüsteemi põhimõtteid. (21)

40.

Poola Vabariik väidab oma seisukohtades, et põhikohtuasjas käsitletavate siseriiklike

õigusnormide eesmärk on vähendada reisijatele käibemaksu tagastamise süsteemi häirete ohtu. Poola valitsuse arvates võiksid sellised häired eelkõige tuleneda väikeettevõtjate rahavoogude tasakaalustamatuse ohu suurenemisest, samuti väikeettevõtjate tegevuse lõpetamise ohu suurenemisest ning käibemaksu tagastamise kohustuse tahtlikust rikkumisest, eelkõige maksudest kõrvalehoidumisest.

41.

Sellega seoses tuleb meenutada, et maksudest kõrvalehoidumise, maksustamise vältimise ja muude kuritarvituste ärahoidmine on käibemaksudirektiivi tähtsaimad eesmärgid. Euroopa Kohtul on juba olnud võimalik otsustada, et nende eesmärkide taotlemine õigustab teatavaid nõudeid tarnijatele. (22)

42.

Proportsionaalsuse põhimõtte konkreetne kohaldamine käesolevas kohtuasjas on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne. (23) Siinkohal tuleb siiski märkida, et siseriiklike õigusnorme ei saa lugeda proportsionaalseks, kui need muudavad käibemaksuvabastuse võimatuks ettekäändel, et formaalsed tingimused ei ole täidetud, ning seda isegi juhul kui, nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus ja Poola Vabariik väidavad, et müügikäibe teatava piirmäära ületamise tingimus ei ole absoluutne, kuna maksukohustuslasel on võimalik saada maksuvabastust ka nii, et ta sõlmib lepingu reisijatele käibemaksu tagastamise õigust omava ettevõtjaga.

43.

Lisaks tuleb asuda seisukohale, et selliste siseriiklike õigusnormide tagajärg ei saa olla selliste maksukohustuslaste arvu piiramine, kellel on õigus maksuvabastust vahetult kohaldada, ilma et rikutaks võrdse kohtlemise põhimõtet, mis on sätestatud käibemaksudirektiivi artiklis 273. Kõnealuse mehhanismi tagajärg on kõige suuremate ettevõtjate soodustamine, samas kui maksudest kõrvalehoidumise oht on kahtlemata proportsionaalne tegevuse mahuga ning järelikult müügikäibega. Ning Poola Vabariigi arutluskäik, mille eesmärk on tõendada, et vigade tegemise ja maksupettuste oht on pöördvõrdeline müügikäibe suurusega, ei veena mind vähimalgi määral. Lisaks on Euroopa Kohus otsustanud, et olukorras, kus käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktis b sätestatud ekspordi maksuvabastuse tingimused ja eelkõige asjaomaste kaupade liidu tolliterritooriumilt väljaveo tingimus on täidetud, ei teki sellelt tarnelt käibemaksu tasumise kohustust ning neil asjaoludel ei ole enam põhimõtteliselt maksudest kõrvalehoidumise ega maksudest ilmajäämise riski, millega võiks põhjendada kõnealuse tehingu maksustamist. (24)

44.

Kõikidest eeltoodud kaalutlustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku otsustada, et käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punkti b, artikli 147 ning artiklite 131 ja 273 sätteid ning neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu käsitletakse põhikohtuasjas ning mis takistavad maksukohustuslastel ise reisijatele käibemaksuvabastust kohaldamast, kui nad ei ole eelmisel maksustamisaastal ületanud müügikäibe teatavat piirmäära või sõlminud lepingut vastavat õigust omava ettevõtjaga.

V. Ettepanek

45.

Eeltoodud kaalutlustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Naczelny Sąd Administracyjny (kõrgeim halduskohus, Poola) esitatud eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 146 lõike 1 punkti b, artiklit 147 ning artikleid 131 ja 273 ja neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, mis välistavad maksuvabastuse kohaldamise maksukohustuslase suhtes, kes ei vasta tingimusele, et eelmise maksustamisaasta müügikäive peab olema ületanud teatava piirmäära, või kes ei ole sõlminud lepingut reisijatele käibemaksu tagastamise õigust omava ettevõtjaga.

(1) Algkeel: prantsuse.

(2) Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1, edaspidi „käibemaksudirektiiv“).

(3) Dziennik Ustaw, 2011, nr 177, jrk nr 1054, edaspidi „käibemaksuseadus“.

(4) Vt analoogia alusel kohtuotsused, 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 31) ja 19.12.2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, punkt 24).

(5) Seega on mööda mindud põhjendustest, mis Poola Vabariik esitas oma seisukohtades seoses käibemaksudirektiivi artikli 147 tingimustega, mis puudutavad üksnes soetajaid ja mõjutavad müüja maksuvabastuse saamise võimalusi.

(6) Vt analoogia alusel kohtuotsus, 26.3.2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, punktid 36 ja 37).

(7) Kohtuotsused, 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 18 jj) ning 19.12.2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, punkt 29 jj).

(8) Vt selle kohta seoses proportsionaalsuse põhimõttega kohtuotsused, 19.12.2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, punkt 31), samuti analoogia alusel kohtuotsused, 18.12.1997, Molenheide jt (C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, EU:C:1997:623, punktid 45–48) või 11.5.2006, Federation of Technological Industries jt (C-384/04, EU:C:2006:309, punkt 30) ning seoses neutraalse maksustamise põhimõttega kohtuotsused, 19.9.2000, Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punkt 59) või 21.2.2006, Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 92), 26.1.2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, punkt 28) ning 14.3.2013, Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, punkt 30).

(9) Vt eelkõige kohtuotsus, 20.10.2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, punktid 36–39).

(10) C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 32.

(11) C-24/15, EU:C:2016:791, punktid 40 ja 41.

(12) C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 29.

(13) C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 60.

(14) C-385/09, EU:C:2010:627, punkt 50.

(15) C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 51.

(16) C?527/11, EU:C:2013:168, punkt 32.

(17) 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), 20.10.2016, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791, punkt 40) ja 9.2.2017, Euro Tyre (C?21/16, EU:C:2017:106, punkt 32).

(18) Vt analoogia alusel kohtuotsused, 27.9.2007, Collée (C?146/05, EU:C:2007:549, punkt 31), 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport (C?284/11, EU:C:2012:458, punkt 71), 27.9.2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, punkt 46), 14.3.2013, Ablessio (C?527/11, EU:C:2013:168, punkt 32), 11.12.2014, Idexx Laboratories Italia, (C?590/13, EU:C:2014:2429, punktid 39 ja 40) ning 20.10.2016, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791, punktid 44 ja 46).

(19) Vt selle kohta kohtuotsus, 20.10.2016, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika).

(20) Vt analoogia alusel kohtuotsus, 11.12.2014, Idexx Laboratories Italia (C?590/13, EU:C:2014:2429, punkt 40).

(21) Vt analoogia alusel kohtuotsused, 7.12.2010, R. (C?285/09, EU:C:2010:742, punktid 44 ja 45) ning 22.12.2010, Dankowski (C?438/09, EU:C:2010:818, punkt 37).

(22) Vt analoogia alusel kohtuotsused, 7.12.2010, R. (C?285/09, EU:C:2010:742, punkt 36) ja 19.12.2013, BDV Hungary Trading (C?563/12, EU:C:2013:854, punkt 33).

(23) Vt selle kohta kohtuotsused, 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport (C?284/11, EU:C:2012:458, punkt 77), 14.3.2013, Ablessio (C?527/11, EU:C:2013:168, punkt 35) ja 26.3.2015, Macikowski (C?499/13, EU:C:2015:201, punkt 53).

(24) Vt selle kohta kohtuotsus, 19.12.2013, BDV Hungary Trading (C?563/12, EU:C:2013:854, punkt 40).