

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

YVES BOT

esitatud 30. novembril 2017(1)

Kohtuasi C-580/16

Firma Hans Bühler KG

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Verwaltungsgerichtshof (Austria kõrgeim halduskohus))

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Euroopa Liidu siseselt lähetatavate või veetavate kaupade tarnimine – Maksuvabastus – Tarnimine liikmesriigi maksukohustuslase poolt soetajale teises liikmesriigis – Olukord, kus maksukohustuslane näitab arvel ära oma käibemaksukohustuslase numbri kolmandas liikmesriigis

1. Eelotsusetaotluses palutakse tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi,(2) põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal kohaldatava redaktsiooni artikli 141 punkti c ning artikleid 42 ja 265, koostoimes selle direktiivi artikli 41 lõikega 1 ning artiklitega 197 ja 263.
2. See eelotsusetaotlus esitati vaidluses, mille pooled on äriühing Firma Hans Bühler KG ja Finanzamt Graz-Stadt (Grazi linna maksukeskus, Austria) ning mis puudutab käibemaksu tasumist 2012. aasta oktoobrist kuni 2013. aasta märtsini tehtud tehingutelt.
3. Taotluse eesmärk on saada täpsustusi niisuguste tehingute maksustamise lihtsustamise meetme rakendamise tingimuste kohta, milles osaleb kolm maksukohustuslast, kes on käibemaksukohustuslasena registreeritud kolmes erinevas liikmesriigis.
4. Selle ühendusesiseste soetamiste konkreetse juhtumi puhul, mida tavaliselt tähistatakse terminiga „kolmnurktehingud“ ja mida on kujutatud tagapool oleval skeemil, tarnib liikmesriigis 1 käibemaksukohustuslasena registreeritud maksukohustuslane A kauba liikmesriigis 2 käibemaksukohustuslasena registreeritud maksukohustuslasele B, kes tarnib selle kauba omakorda liikmesriigis 3 käibemaksukohustuslasena registreeritud maksukohustuslasele C, kusjuures kaup lähetatakse või veetakse liikmesriigist 1 otse liikmesriiki 3.

Maksukohustuslane B

Liikmesriik 1

Maksukohustuslane A

Liikmesriik 3

Maksukohustuslane C

Omandiõiguse üleminek

Kauba füüsiline liikumine

5. Taotletav eesmärk on see, et maksukohustuslane B vabastataks ühendusesisese soetamise puhul kauba sihtliikmesriigis käibemaksust ning seega vabastatakse ta käibemaksukohustuslasena registreerumise kohustusest (edaspidi „käibemaksukohustuslasena registreerimine“) selles liikmesriigis, sest maksu peab järgneva tarne eest tasuma maksukohustuslane C samas liikmesriigis.

6. Väidan, et kui ühendusesiseste soetamiste sisulised tingimused on täidetud, ei saa maksukohustustase B suhtes käibemaksudirektiivi artiklis 141 ette nähtud lihtsustamismeetme kohaldamisest keelduda põhjendustel, et ta ei pea olema kauba lähteliikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud või et asjaomaste tehingute koondaruannet ei esitatud või ei parandatud nõutava tähtaja jooksul.

I. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

7. Käibemaksudirektiivi artiklis 40 on sätestatud:

„Kaupade ühendusesisese soetamise koht on koht, kus kaubad asuvad soetajale lähetamise või veo lõpus.“

8. Selle direktiivi artiklis 41 on nähtud ette:

„Ilma et see piiraks artikli 40 kohaldamist, loetakse artikli 2 lõike 1 punkti b alapunktis i nimetatud kaupade ühendusesisese soetamise kohaks selle liikmesriigi territoorium, kes väljastas käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, mille alusel soetaja kaubad soetas, kui soetaja ei tõenda, et soetamine on käibemaksuga maksustatud artikli 40 kohaselt.“

Kui soetamine maksustatakse artikli 40 kohaselt käibemaksuga kaupade lähetamise või veo sihtliikmesriigis ning kaupu on eelnevalt maksustatud esimese lõigu kohaselt, siis vähendatakse vastavalt maksustatavat väärtust selles liikmesriigis, kus väljastati käibemaksukohustuslasena registreerimise number, mille alusel soetaja need kaubad soetas.“

9. Selle direktiivi artiklis 42 on sätestatud:

„Artikli 41 esimest lõiku ei kohaldata ja kaupade ühendusesisene soetamine loetakse artikli 40 kohaselt käibemaksuga maksustatuks, kui on täidetud järgmised tingimused:

- a) kaupade soetaja tõendab, et ta on kaubad ühendusesiseselt soetanud järgneva tarne jaoks, mis toimus artikli 40 kohaselt kindlaksmääratud liikmesriigi territooriumil ning mille puhul vastavalt artiklile 197 on isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, määratud isik, kellele kaubad tarniti;
- b) kaupade soetaja on täitnud artiklis 265 sätestatud koondaruande esitamisega seotud kohustused.“

10. Sama direktiivi artiklis 141 on nähtud ette:

„Liikmesriigid võtavad konkreetseid meetmeid tagamaks, et käibemaksu ei võeta kaupade ühendusesiseselt soetamiselt, mis on toimunud nende territooriumil kooskõlas artikliga 40 ja mille puhul on täidetud järgmised tingimused:

- a) kaubad soetab maksukohustuslane, kelle registrijärgne asukoht ei ole selle liikmesriigi territooriumil, kuid kes on käibemaksukohustuslasena registreeritud teises liikmesriigis;
- b) kaubad soetab samas liikmesriigis punktis a nimetatud maksukohustuslane nende kaupade järgneva tarne jaoks;
- c) punktis a nimetatud maksukohustuslase poolt kõnealusel viisil soetatud kaubad lähetatakse või veetakse liikmesriigist, kus ta ei ole käibemaksukohustuslasena registreeritud, otse isikule, kellele ta järgneva tarne teeb;
- d) isik, kellele järgnev tarne tehakse, on maksukohustuslane või juriidilisest isikust mittemaksukohustuslane, kes on asjassepuutuvas liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud;
- e) punktis d nimetatud tarne saaja on vastavalt artiklile 197 määratud isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma tarnete osas, mida teeb maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole liikmesriigis, kus maks tasumisele kuulub.“

11. Käibemaksudirektiivi artiklis 197 on sätestatud:

„1. Käibemaksu tasub kaubatarnete saaja, kui on täidetud järgmised tingimused:

- a) maksustatav tehing on artiklis 141 sätestatud tingimustel tehtud kaubatarne;
- b) kaubatarne saaja on teine maksukohustuslane või mittemaksukohustuslasest juriidiline isik, kes on registreeritud käibemaksukohustuslasena liikmesriigis, kus kaupu tarnitakse;
- c) selle maksukohustuslase väljastatud arve, kelle asukoht ei ole sihtliikmesriigis, on koostatud 3. peatüki 3.–5. jao kohaselt.

2. Liikmesriigid võivad kehtestada käesoleva artikli lõikest 1 erandi, kui vastavalt artiklile 204 on isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, määratud maksuesindaja.“

12. Selle direktiivi artiklis 262 on sätestatud:

„Iga käibemaksukohustuslasena registreeritud maksukohustuslane esitab koondaruande, milles esitatakse järgmised andmed:

- a) käibemaksukohustuslasena registreeritud soetajad, kellele ta on tarninud kaupu vastavalt artikli 138 lõikes 1 ja lõike 2 punktis c määratletud tingimustele;
- b) käibemaksukohustuslasena registreeritud isikud, kellele ta on tarninud kaupu, mis olid talle endale tarnitud artiklis 42 nimetatud ühendusesisese soetusena [...]

13. Selle direktiivi artiklis 263 on nähtud ette:

„1. Koondaruanne koostatakse iga kvartali kohta liikmesriikide määratava aja jooksul ja nende kehtestatud korras.

1a. Tingimustel, mida liikmesriigid võivad ise kehtestada, võivad nad siiski lubada maksukohustuslastel esitada koondaruande iga kalendrikvartali kohta hiljemalt ühe kuu jooksul alates selle kvartali lõpust, kui artikli 264 lõike 1 punkti d ja artikli 265 lõike 1 punkti c kohaste kaubatarnete koguväärtus ilma käibemaksuta ei ületa ei asjaomases kvartalis ega üheski neljas eelnevas kvartalis 50 000 eurot või vastavat summat liikmesriigi vääringus.

Esimeses lõikes sätestatud võimalust ei saa enam kohaldada alates selle kuu lõpust, mille jooksul artikli 264 lõike 1 punkti d ja artikli 265 lõike 1 punkti c kohaste kaubatarnete koguväärtus jooksva kvartali kohta ilma käibemaksuta ületab 50 000 eurot või vastavat summat liikmesriigi vääringus. Sellisel juhul koostatakse hiljemalt ühe kuu jooksul koondaruanne alates kvartali algusest möödunud kuu või kuude kohta.

1b. Liikmesriigid võivad kuni 2011. aasta 31. detsembrini kehtestada lõikes 1a ette nähtud määraks 100 000 eurot või vastava summa liikmesriigi vääringus.

[...]

2. Liikmesriigid lubavad enda kehtestatavatel tingimustel lõikes 1 nimetatud koondaruande esitada elektroonilise failiedastuse teel ja võivad sellist esitamist nõuda.“

14. Sama direktiivi artiklis 265 on sätestatud:

„1. Artiklis 42 nimetatud kaupade ühendusesisese soetamise puhul märgib maksukohustuslane, kes on käibemaksukohustuslasena registreeritud selles liikmesriigis, mis andis talle soetamisel kasutatud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbr, koondaruandes selgelt:

- a) kõnealuses liikmesriigis antud käibemaksuregistri numbr, mille alusel ta soetas kaubad ja tegi järgneva kaubatarne;
- b) maksukohustuslase poolt tehtud järgneva tarne saajale liikmesriigis, kus on kaupade lähetamise või veo sihtkoht, antud käibemaksuregistri numbr;
- c) maksukohustuslase poolt kaupade lähetamise või veo sihtliikmesriigis tehtud tarnete käibemaksuta koguväärtus iga järgneva tarne kohta.

2. Lõike 1 punktis c nimetatud summad deklareeritakse artikli 263 lõigete 1 kuni 1b kohaselt kindlaks määratud esitamisperioodi kohta, mille jooksul maks muutus sissenõutavaks.“

15. Käibemaksudirektiivi artiklis 266 on nähtud ette:

„Erandina artiklitest 264 ja 265 võivad liikmesriigid ette näha, et koondaruannetes esitatakse täiendavat teavet.“

B. Austria õigus

16. 23. augusti 1994. aasta käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz 1994)(3) § 3 lõikes 8 on sätestatud:

„Kaupade ühendusesisene soetamine toimub selle liikmesriigi territooriumil, kus kaubad asuvad nende veo või lähetamise lõpus. Kui soetaja teeb tarnijaga tehinguid sellise käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri alusel, mille on talle väljastanud muu liikmesriik, siis loetakse, et kaupade ühendusesisene soetamine toimus selle liikmesriigi territooriumil, kuni soetaja tõendab, et soetamine on käibemaksuga maksustatud esimeses lauses nimetatud liikmesriigis. Tõendatuse korral kohaldatakse § 16 *mutatis mutandis*.“

17. 2012. aastale kohaldatava UStG 1994 redaktsiooni(4) §s 25 „Kolmnurktehing“ on nähtud ette:

„Mõiste

(1) Kolmnurktehinguga on tegemist siis, kui kolme eri liikmesriigi kolm ettevõtjat teevad sama kaupa puudutavad tehingud, kõnealune kaup toimetatakse esimeselt tarnijalt otse viimasele soetajale ja lõikes 3 nimetatud tingimused on täidetud. See kehtib ka juhul, kui viimane soetaja on juriidiline isik, kes ei ole ettevõtja või kes ei soeta kaupa oma majandustegevuseks.

Kaupade ühendusesisese soetamise koht kolmnurktehingu puhul

(2) Kaupade ühendusesisese soetamise puhul § 3 lõike 8 teise lause tähenduses lähtutakse sellest, et see on käibemaksuga maksustatud, kui ettevõtja (soetaja) tõendab, et tegemist on kolmnurktehinguga ja ta on täitnud oma deklareerimiskohustuse vastavalt lõikele 6. Kui ettevõtja jätab deklareerimiskohustuse täitmata, keeldutakse tagantjärele maksuvabastuse andmisest.

Maksuvabastus kaupade ühendusesisese soetamise korral

(3) Kaupade ühendusesisene soetamine on käibemaksust vabastatud järgmistel tingimustel:

a) ettevõtja (soetaja) elu- või asukoht ei ole Austrias, kuid ta on siiski [liidu] territooriumil käibemaksukohustuslasena registreeritud;

b) kaubad soetab Austrias asuv ettevõtja (soetaja) nende järgnevas tarnimiseks ettevõtjale või juriidilisele isikule, kes on Austrias käibemaksukohustuslasena registreeritud;

c) soetatud kaubad pärinevad muust liikmesriigist kui see liikmesriik, kus ettevõtja (soetaja) on käibemaksukohustuslasena registreeritud;

d) soetatud kaupade käsutusõigus läheb esimeselt ettevõtjalt või esimeselt soetajalt vahetult üle viimasele soetajale (saaja);

e) käibemaksu tasumise eest vastutab vastavalt lõikele 5 kauba saaja.

Arve väljastamine kauba soetaja poolt

(4)(5) Arvel peab lõikes 3 sätestatud maksuvabastuse kohaldamise korral olema esitatud järgmine lisateave:

- selge viide sellele, et tegemist on ühendusesisese kolmnurktinguga ja et maksu tasumise eest vastutab viimane soetaja;
- käibemaksukohustuslasena registreerimise number, mille all ettevõtja (soetaja) ühendusesiseselt kauba soetas ja sellele järgnenud tarne tegi,
- tarne saaja käibemaksukohustuslasena registreerimise number.

Maksu tasumise eest vastutav isik

(5) Kolmnurktingu puhul vastutab maksu tasumise eest käibemaksuga maksustatava tarne saaja, kui kauba soetaja väljastatud arve on kooskõlas lõikega 4.

Kauba soetaja kohustused

(6) Selleks et täita oma deklareerimiskohustust lõike 2 tähenduses, peab ettevõtja esitama koondaruandes järgmise teabe:

- Austria käibemaksukohustuslasena registreerimise number, mille all ettevõtja kauba ühendusesiseselt soetas ja sellele järgnenud tarne tegi;
- ettevõtja tehtud järgnenud tarne saaja käibemaksukohustuslasena registreerimise number liikmesriigis, kus on kaubasaadetise või -veo sihtkoht;
- iga üksiku kaubasaaja puhul nende tasude kogusumma, mis tuleb maksta sel viisil ettevõtja poolt kaubasaadetise või -veo sihtliikmesriigis tehtud tarnete eest. Need summad esitatakse iga kvartali kohta, mille jooksul käibemaks muutus sissenõutavaks.

Tarne saaja kohustused

(7) Maksu arvutamisel vastavalt §?le 20 lisatakse kindlaksmääratud summale lõike 5 kohaselt tasumisele kuuluv summa.“

18. Vastavalt UStG 1994 § 21 lõikele 3 tuleb koondaruanded esitada aruandeperioodile järgneva kalendrikuu lõpuks.

II. Põhikohtuasja faktilised asjaolud ja eelotsuse küsimused

19. Usaldusühingul Firma Hans Bühler, mis asub Saksamaal ja on Saksamaal käibemaksukohustuslasena registreeritud, on selles liikmesriigis tootmis- ja kauplemisüksus. Alates 2012. aasta oktoobrist kuni 2013. aasta aprillini(6) oli ta käibemaksukohustuslasena registreeritud ka Austrias seetõttu, et kavatses luua selles teises liikmesriigis püsiva tegevuskoha. Eelotsusetaotluse esitamise hetkeks ei olnud ta seda kavatsust ellu viinud(7).

20. 2012. aasta oktoobrist kuni 2013. aasta märtsini ostis see äriühing mitmel korral Saksamaal asuvatelt tarnijatelt tooteid, mille ta müüs edasi Tšehhi Vabariigis asuvale ja seal käibemaksukohustuslasena registreeritud kliendile. Saksamaa tarnijad vedasid need kaubad otse Tšehhi kliendi sihtkohta. Firma Hans Bühler kasutas nende tehingute puhul, mida ta pidas kolmnurktinguteks, ainult oma Austria käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit.

21. Saksamaa tarnijad näitasid usaldusühingule Firma Hans Bühler saadetud arvetel ära oma

Saksamaa käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri ja Firma Hans Bühleri Austria käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri. Viimane koostas oma Tšehhi kliendile arved, millel oli tema Austria käibemaksukohustuslasena registreerimise number ja soetaja Tšehhi käibemaksukohustuslasena registreerimise number. Nendel arvetel oli täpsustatud, et tehingud on „ühendusesisesed kolmnurktingud“ ja et käibemaksu peab seega tasuma lõppsoetaja.

22. Firma Hans Bühler esitas 8. veebruaril 2013 Austria maksuhaldurile ajavahemiku kohta 2012. aasta oktoobrist kuni 2013. aasta jaanuarini koondaruanded, milles ta näitas ära oma Austria käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri ja lõppsoetaja Tšehhi käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri. Väljale „kolmnurktingud“ ei kirjutatud midagi.

23. Seejärel, 10. aprillil 2013 parandas Firma Hans Bühler neid koondaruandeid, täpsustades, et ta tegi kolmnurktinguid, ning esitas veel teisedki koondaruanded 2013. aasta veebruari? ja märtsikuu kohta.

24. Ganzi linna maksukeskus leidis, et Saksamaa tarnijate ja Firma Hans Bühleri vahel tehtud tehinguid tuleb Austrias maksustada käibemaksuga kui ühendusesiseseid soetamisi.

25. Ta leidis, et tegemist on „ebaõnnestunud“ kolmnurktingutega, sest see maksukohustuslane ei olnud täitnud oma deklareerimiskohustust ega tõendanud, et tehingut maksustati käibemaksuga tõesti Tšehhi Vabariigis seoses lõppsoetamisega. Maksuhaldur leidis ka, et ehkki ühendusesisesed soetamised toimusid Tšehhi Vabariigis, võis neid lugeda ka Austrias tehtuks, sest Hans Bühler oli kasutanud Austria käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit.

26. Bundesfinanzgericht (Austria esimese astme maksukohus) jättis Firma Hans Bühleri kaebuse asjasse puutuva otsuse peale rahuldamata põhjendusel, et ostja suhtes ei saanud enam kohaldada UStG 1994 § 25 lõike 2 alusel maksuvabastust ühendusesiseste soetamiste puhul, sest ta ei täitnud selles õigusnormis sätestatud deklareerimise erikohustusi. Bundesfinanzgericht (Austria esimese astme maksukohus) leidis ka, et Firma Hans Bühleri Austria käibemaksukohustuslasena registreerimise number 10. aprilli 2013. aasta seisuga enam ei kehti ning et ta oli jätnud täitmata ka UStG 1994 § 25 lõikega 6 kehtestatud deklareerimiskohustused 2013. aasta veebruaris ja märtsis tehtud tehingute suhtes.

27. Firma Hans Bühler esitas selle kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse Verwaltungsgerichtshofile (Austria kõrgeim halduskohus).

28. Viimati nimetatud kohus avaldab kahtlust, kas maksukohustuslane, Ganzi linna maksukeskus ja Bundesfinanzgericht (Austria esimese astme maksukohus) on kolmnurktinguid käsitlevate õigusnormide kohaldatavuse küsimuses ühel arvamusel.

29. Olles märkinud, et kaks „ettevõtjat“ UStG 1994 § 25 lõike 1 tähenduses asuvad samas liikmesriigis, s.o Saksamaa Liitvabariigis, tekib tal küsimus, missugused järeldused tuleb teha sellest, et kaubad lähetati või veeti sellest liikmesriigist, võttes arvesse käibemaksudirektiivi artikli 141 punkti c, ning seega küsimus, missugune tegur on tehingu kvalifitseerimisel määrava tähtsusega. Puhuks, kui see peaks olema ainult maksukohustuslase kasutatud käibemaksukohustuslasena registreerimise number, toob ta välja niisuguse lahenduse võimaliku mõju juhul, kui registreerutakse ainuüksi kolmnurktingute tegemise eesmärgil.

30. Lõpuks esitab Verwaltungsgerichtshof (Austria kõrgeim halduskohus) teistsuguse analüüsi kui Ganzi linna maksukeskus ja Bundesfinanzgericht (Austria esimese astme maksukohus) deklareerimiskohustuse täitmata jätmise õiguslike tagajärgede kohta, lähtudes käibemaksudirektiivi artiklitest 41 ja 42 ning arvete parandamist käsitlevast Euroopa Kohtu

praktikast.

31. Selles olukorras otsustas Verwaltungsgerichtshof (Austria kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 141 punkti c – millest vastavalt [käibemaksudirektiivi] artiklile 42 (koosmõjus artikliga 197) sõltub [käibemaksudirektiivi] artikli 41 esimese lõigu mittekohaldatavus – tuleb tõlgendada nii, et selles sätestatud tingimus ei ole täidetud, kui maksukohustuslane asub ja on käibemaksukohustuslasena registreeritud liikmesriigis, kust kaubad lähetatakse või veetakse, ja seda ka juhul, kui maksukohustuslane kasutab kaupade konkreetseks ühendusesiseseks soetamiseks käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, mille on väljastanud muu liikmesriik?

2. Kas [käibemaksudirektiivi] artikleid 42 ja 265 koosmõjus artikliga 263 tuleb tõlgendada nii, et [käibemaksudirektiivi] artikli 41 esimest lõiku ei kohaldata üksnes siis, kui koondaruanne esitatakse õigel ajal?“

III. Õiguslik analüüs

A. Sissejuhatavad märkused

32. Oma esimese küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtul teha esimest korda otsus käibemaksudirektiivi artikliga 141 loodud süsteemi rakendamise tingimuste kohta,(8) mis peavad olema täidetud, et kauba ühendusesisest soetamist maksukohustuslase poolt järgneva tarne jaoks sama liikmesriigi territooriumil ei maksustataks selles liikmesriigis käibemaksuga.

33. Et tegemist on lihtsustamismeetmega, näib mulle sobiv alustada sellest, et asetada see ühendusesisese kaubavahetuse suhtes kohaldatavate õigusnormide üldisemasse konteksti,(9) millesse see asetub.

34. Käibemaksudirektiivi artiklisse 141 on sisuliselt üle võetud kuuenda direktiivi artikli 28c E?jaotise punkti 3 esimene kuni viies taane.

35. Kuuenda direktiivi artikli 28c E?jaotis lisati nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiivi 91/680/EMÜ, millega täiendatakse maksupiiride kaotamise eesmärgil ühist käibemaksusüsteemi ning muudetakse direktiivi 77/388,(10) artikli 1 lõikega 22, millega lisati XVIa jaotis, mis sisaldab artikleid 28a–28m, millega reguleeritakse liikmesriikidevahelise kaubavahetuse maksustamise üleminekukorda(11) ja konkreetsemalt maksuvabastuste korda.

36. Kuuenda direktiivi artikli 28c E?jaotise sätteid ei ole sisuliselt üle vaadatud alates nende muutmisest nõukogu 14. detsembri 1992. aasta direktiivi 92/111/EMÜ, millega muudetakse direktiivi 77/388 ja kehtestatakse lihtsustamismeetmed käibemaksu suhtes,(12) artikli 1 lõikega 13.

37. Nõukogu 15. märtsi 2011. aasta määruses (EL) nr 282/2011, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 2006/112 rakendusmeetmed(13) ning mille eesmärk on selle määruse põhjenduse 4 kohaselt „tagada kehtiva käibemaksusüsteemi ühtlane kohaldamine [käibemaksudirektiivi] rakendusmeetmete kehtestamise kaudu eelkõige seoses maksukohustuslaste, kaupade tarnimise ja teenuste osutamise ning maksustatavate tehingute kohaga“, ei ole ühtegi erisätet, mis käsitleks käibemaksudirektiivi artiklites 138–142 osutatud ühendusesiseste tehingutega seotud maksuvabastusi.(14)

38. Seega ei ole selle direktiivi artikkel 141 osa ühendusesiseste soetamiste maksust vabastamise üldkorrast. Selle sättega loodud süsteemi mõistmise hõlbustamiseks(15) näib mulle

olevat vaja ka meenutada mõningaid käibemaksudirektiivist ja Euroopa Kohtu praktikast tulenevaid põhimõisteid kaupade ühendusesiseste soetamiste alal.

39. Kõigepealt tuleb märkida, et selle direktiivi artikli 2 lõike 1 punkti b alapunkti i kohaselt maksustatakse käibemaksuga kaupade ühendusesisene soetamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.(16)

40. Selle direktiivi artikli 20 esimeses lõigus on „kaupade ühendusesisest soetamist“ määratletud nii, et see on „sellise õiguse omandamine, mille alusel võib käsutada omanikuna materiaalsel 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“.

41. Käibemaksudirektiivi artiklis 42 on käsitletud erijuhtumit, mil kaubad soetatakse järgneva tarne jaoks, nagu juhtum, mida on kirjeldatud selle direktiivi artikli 141 punktis b.

42. Kaupade ühendusesisese soetamise kohaks, st tehingu maksustamise kohaks „on“ selle direktiivi artikli 40 kohaselt „koht, kus kaubad asuvad soetajale lähetamise või veo lõpus“.

43. Seejärel tuleb märkida, nagu on meenutanud Euroopa Kohus:

– „ühendusesisene kauba tarne ja omandamine kujutavad endast tegelikkuses üht ja sama majandustehingut, kuigi viimasest tekivad erinevad õigused ja kohustused nii tehingu pooltele kui ka asjaomaste liikmesriikide maksuhalduritele“;(17)

– „[n]ii kaasneb igasuguse ühendusesisese kauba omandamisega, mida maksustatakse kauba ühendusesisese lähetamise või veo sihtliikmesriigis kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 1 punkti a esimese lõigu [(18)] alusel, tarne, mis on ühendusesisese lähetamise või veo lähteliikmesriigis maksust vabastatud sama direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimese lõigu kohaselt [(19)] (Euroopa Kohtu 6. aprilli 2006. aasta otsus kohtuasjas C?245/04: EMAG Handel Eder, EU:C:2006:232)“;(20)

– „[s]ellest tuleneb, et ühendusesisese omandamisega seotud ühendusesisese tarne maksust vabastamine võimaldab vältida topeltmaksustamist ja järelikult ühisele käibemaksusüsteemile omase neutraalse maksustamise põhimõtte rikkumist“;(21) ning

– „ühendusesisene kauba omandamine toimub ja ühendusesisene tarne vabastatakse maksust vaid siis, kui õigus kaupa omanikuna käsutada on läinud omandajale üle ja kui tarnija tõendab, et see kaup on lähetatud või veetud teise liikmesriiki ja kui selle lähetamise või veo tulemusel on kaup tarnija liikmesriigi territooriumilt füüsiliselt välja viidud“.(22)

44. Lõpuks tuleb märkida, et kolmnurktinguid reguleerib käibemaksudirektiivi erisäte, s.o selle artikkel 141, milles need on määratletud. Sellest ilmneb, et neid peavad tegema kolm maksukohustuslast, kes on registreeritud käibemaksukohustuslasena kolmes erinevas liikmesriigis, kusjuures erisuseks on see, et asjaomased kaubad lähetab või neid veab esimene maksukohustuslane kolmanda sihtkohta.

45. Neid tuleb seega eristada järgnevatest või aheltehingutest samade kaupadega – millega kaasneb üksainus ühendusesisene kaubavedu(23) –, mida Euroopa Kohus on varem analüüsinud, kuigi lahendused võivad olla lähedased(24).

46. Niisugustes olukordades oli vaja erisätte puudumise tõttu kindlaks teha tingimused, mil ühendusesisene tarne vabastatakse maksust, et „kergesti saavutada [...] eesmär[k], milleks on maksutulude ülekandmine liikmesriiki, kus toimus tarnitava kauba lõpptarbimine“, ja „taga[da] maksustamisel asjaomaste liikmesriikide pädevuse selge piiritlemi[n]e“. (25)
47. Euroopa Kohus otsustas sel juhul kõigepealt, et „üksnes ühte nendest kahest tarnest [saab] käsitleda lähetamise või veona, mis on kuuenda direktiivi artikli 28c A?jaotise punkti a esimese lõigu alusel(26) ainsana maksust vabastatud“, ning et „[s]ee tõlgendus on kehtiv, hoolimata sellest, kellel maksukohustuslastest, kas müüjal, vahendajal või teisel omandajal, on nimetatud lähetamise või veo ajal kauba käsutusõigus“(27).
48. Hiljem täpsustas Euroopa Kohus,(28) et „tehing, millega tuleb seostada vedu, see tähendab kas esimene või teine tarne [tuleb kindlaks teha], hinnates kogumis konkreetse juhtumi kõiki asjaolusid, et selgitada välja, kumb neist kahest tarnest vastab kõigile ühendusesisese tarnega seotud tingimustele“(29).
49. Käibemaksudirektiivi artikli 141 kohaldamisel ei tekigi siiski küsimust, missuguse tarnega tuleb ühendusesisene vedu seostada, ning seda selle artikli punktides b ja c loetletud tingimuste tõttu, milleks on esiteks juhtum, kus maksukohustuslane soetab kaubad kaupade sihtliikmesriigis „nende kaupade järgneva tarne jaoks“, (30) ning teiseks juhtum, kus kõnealusel viisil soetatud kaubad lähetatakse või veetakse otse isikule, kellele ta järgneva tarne teeb.
50. Seega kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimused puudutavad asjaomaste maksukohustuslaste käibemaksukohustuslasena registreerimist kolmes eraldi liikmesriigis, pean vajalikuks rõhutada,(31) et kolmnurktehingut ei iseloomusta mitte ainult niisugune registreerimine. Määrava tähtsusega on asjaomase majandustehingu tegemise tingimused. Selle peab olema teinud vahendajast soetaja ehk teisiti öeldes ostja-edasimüüja, kes otsustab samal ajal soetada kaupu edasimüümiseks ja vedada need otse oma tarnija juurest oma kliendile. Niisugusel juhul läheb õigus käsutada kaupa omanikuna tingimata üle esimesele soetajale, sest just tema on „kauba ühendusesises[t] soetamis[t] korralda[v] isik, kes annab kauba lähetamise korralduse“(32).
51. Seepärast näib mulle oluline, et neid eriasjaolusid, mis võimaldavad teha vahet kolmnurktehingute ja järgmiste või aheltehingute vahel, kontrollitaks eelnevalt,(33) enne kui võetakse ette ükskõik missugune lihtsustamine.
52. Sama kehtib ühendusesiseste tehingute üldisemate tingimuste kohta, milleks on näiteks see, kas lähetamine või vedu leidis tõesti aset,(34) ning kas järgneva tarne lõppsaaja on nimetatud isikuks, kes peab asjaomases liikmesriigis maksu tasuma(35).
53. Sellest järeldub, et kuna põhikohtuasjas käsitletavale ühendusesisesele soetamisele järgneb ühendusesisene tarne, võib anda tarviliku vastuse eelotsusetaotluse esitanud kohtu kahele küsimusele, mis käsitlevad käibemaksudirektiivi artikliga 141 vahendajast maksukohustuslase huvides kehtestatud lihtsustamise meetme elluviimist.

B. Esimene eelotsuse küsimus

54. Esimese eelotsuse küsimusega seoses tuleb analüüsida käibemaksudirektiivi artiklis 141 nõutud tingimust, et kõik kolm maksukohustuslast peavad olema registreeritud käibemaksukohustuslasena erinevates liikmesriikides. Selle küsimusega palutakse täpsustada, kas tuvastada tuleb lihtsalt kolme erineva käibemaksukohustuslase numbri kasutamine või tuleb vastupidi kontrollida, kas vahendajast maksukohustuslane on registreeritud mitmes liikmesriigis.

55. Tuleb märkida, et ainus piirang, mida on selle artikli 141 punktides a ja e sõnaselgelt nimetatud, on see, et maksukohustuslasel, kes teeb järgneva tarne kaupade ühendusesisese soetamise koha liikmesriigis, st nende sihtliikmesriigis, ei ole seal „registrijärgset asukohta“.
56. Mitu keeleversiooni, eelkõige hispaania?, saksa?, inglise?, itaalia? ja poolakeelne,(36) on koostatud nii, et esineb ainult see tingimus.
57. Seda õigustab kõnesoleva õigusnormi eesmärk. Nagu on meenutatud 1994. aasta aruande punktis 248, „[o]n lihtsustamismeetmete eesmärk vältida seda, et [vahendajast] ettevõtja peab täitma käibemaksukohustuslaseks registreerimise [(37)] ja deklareerimiskohustusi [kaupade siht]liikmesriigis“, kui ta teeb seal kaupade ühendusesisese soetamise, millele järgneb siseriiklik tarne samas liikmesriigis, mida maksustatakse selles riigis kohaldatavate õigusnormide järgi käibemaksuga(38).
58. Vaja on seega „eraldada“ põhimõtteliselt [veo sihtkoha] liikmesriigis maksustatav ühendusesisene soetamine „lahti“ ja viia [lõpliku] allsoetaja juurde üle selle müügi maksustamine, mille teeb temaga [vahendusettevõtja]“.(39)
59. Seega kui kõik muud käibemaksudirektiivi artiklis 141 ette nähtud tingimused on täidetud, eelkõige tingimus, et peab olema nimetatud maksukohustuslane, kes peab maksu tasuma, ei saa ühendusesisese soetamise puhul muu liikmesriigi käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri kasutamine kui kaupade sihtliikmesriiki kaasa tuua seda, et soetamist maksustatakse liikmesriigis, mis vahendajast maksukohustuslase käibemaksukohustuslasena registreeris.
60. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekib siiski küsimus, kas käibemaksudirektiivi artikkel 141 on kohaldatav, kui maksukohustuslase asukoht on kaupade lähteliikmesriigis, ning konkreetselt küsimus, kuidas tuleb tõlgendada selle artikli punkti c. Seega tuleb täpsustada kõiki tegureid, mida on vaja arutada.
61. Esiteks – nagu on märkinud eelotsusetaotluse esitanud kohus – võib käibemaksudirektiivi artikli 141 punktis c kasutatud sõnastust, mille kohaselt lähetatakse või saadetakse kaubad „liikmesriigist, kus [vahendajast ettevõtja] ei ole käibemaksukohustuslasena registreeritud“, tõlgendada grammatiliselt nii, et välja jäävad juhtumid, mil maksukohustuslase asukoht on ja ta on isegi käibemaksukohustuslasena registreeritud kaupade lähteliikmesriigis, ilma et arvesse tuleks see, missugune valik tal tehingu tegemisel käibemaksukohustuslase numbri osas oli.
62. Teiseks ei ole niisugune tõlgendus isoleeritud. Nagu märgivad autorid B. Terra ja J. Kajas, on mitme liikmesriigi õiguses välistatud käibemaksukohustuslasena registreerimine kaupade lähteliikmesriigis.(40)
63. Kolmandaks õigustab seda praktika. Et tegevuskoht liikmesriigis tekitab õigusi(41) ja kohustusi maksustamise ja deklareerimise alal, ei ole lihtsustamismeede maksukohustuslase huvides.
64. Neljandaks on nende olukordade väljajätmisel, mil maksukohustuslane on käibemaksukohustuslasena registreeritud kaupade lähteliikmesriigis, see eelis, et see piirab juhtumeid, mil käibemaksukohustuslasena registreerimine saavutatakse ainult konkreetse tehingu eesmärgil ja mil soovitakse ainult tõendada oma osalemist kolmnurktingimustes. Selles küsimuses rõhutas komisjon 1994. aasta aruandes, et oluline on mõningane valvsus,(42) nagu on märkinud eelotsusetaotluse esitanud kohus.

65. Mulle näib, et need erinevad argumendid tuleb tagapool esitatud põhjustel tagasi lükata.
66. Kõigepealt võib väita vastu, et käibemaksudirektiivi artikli 141 punkti c grammatiline tõlgendus(43) viib selleni, et välja jäävad kaupade lähteliikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri andmise juhtumid, mis ei ole seotud ainult maksukohustuslase tegevuskohaga. Niisugust väljajätmist ei õigusta aga deklareerimiskohustused.(44)
67. Seejärel väidan põhimõttelisemalt – lähtudes sellest, et mitme käibemaksukohustuslasena registreerimise juhtumeid käsitlevaid erinorme ei ole –, et selle direktiivi artiklit 141 tuleb tõlgendada ühekorraga nii kitsalt kui ka teleoloogiliselt.
68. Esiteks on käibemaksudirektiivi artiklit 141 vaja tõlgendada kitsalt selle eseme tõttu, milleks on kehtestada lihtsustamismeede, millega käib kaasas kaupade sihtliikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreerimise juhtumite väljajätmine. Teiste sõnadega ei saa maksukohustuslase kaupade lähteliikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreerimise välistamist tuletada üldisest sõnastusest.
69. Seda loogikat ei sea selle direktiivi artikli 141 punkti a kohaldamise küsimuses kahtluse alla asjaolu, et välistada tuleb mitte üksnes tegevuskoht kaupade sihtliikmesriigis, vaid ka lihtsalt maksukohustuslase käibemaksukohustuslasena registreerimine selles liikmesriigis. See tingimus tuleneb loomulikult selle sätte eesmärgist, milleks on vältida, et vahendajast maksukohustuslane registreerib ennast käibemaksukohustuslaseks. 1994. aasta aruanne, milles on viidatud sellele, et vahendajast maksukohustuslane kasutab „käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, [...] mille on andnud muu liikmesriik kui kaupade sihtliikmesriik“, kinnitab niisugust analüüsi.(45)
70. Teiseks arvan nagu ka komisjon, et käibemaksudirektiivi artiklit 141 tuleb tõlgendada tervikuna ja koostoimes selle direktiivi artikliga 265(46), millele on viidatud selle direktiivi artiklis 42, mis käsitleb selle koondaruande sisu, mis tuleb koostada ühendusesisese soetamise puhul järgneva tarne eesmärgil. Sõnad „soetamisel kasutatud käibemaksukohustuslasena registreerimise number“ viitavad valikule erinevate numbrite vahel. Niisugust sõnastust on kasutatud ka sama direktiivi artiklis 41, mis käsitleb kaupade ühendusesiseste soetamiste koha kindlaksmääramist.
71. Niisugust tõlgendust õigustab kõneoleva süsteemi eesmärk. Minu meelest piisab maksustamise kontrollimisest kauba lõpptarbimise kohas, et õigustada liidu seadusandja valikut mitte välistada käibemaksudirektiivi artikliga 141 igasugust lihtsustamist, kui vahendajast soetajal on teine käibemaksukohustuslasena registreering, mis vastab selle maksukohustuslase tegevuskohale kaupade lähteliikmesriigis.(47)
72. Vastupidine lahendus – mis takistab maksukohustuslasel oma käibemaksukohustuslasena registreeringut valida – tekitaks maksukohustuslaste märkimisväärse erineva kohtlemise ja võib piirata majandustegevusega tegelemist, kuigi individuaalne käibemaksukohustuslasena registreerimise number on ainult tõendamisvahend.(48)
73. Lisaks õigustavad tegelikud majandusolukorrad – nagu Austria valitsus rõhutas(49) – seda, et soodustatakse halduskoormuste leevendamist,(50) säilitades maksukohustuslaste õiguse oma käibemaksukohustuslasena registreeringut ühendusesiseste tehingute puhul vabalt valida ning tagades lõppsoetajale tehingute õiguskindluse(51). Kohtuistungil viidati ka eelisele, mille lihtsustamine annab ja mis puudutab maksust vabastatud ettevõtja rahavoogude haldamist.
74. Lõpuks tuleb märkida, et vaja on veel tõendada selle liikmesriigi huvi, kus vahendajast maksukohustuslane on käibemaksukohustuslasena registreeritud, teha kohustuslikuks veel üks

käibemaksukohustuslasena registreerimine kaupade lähteliikmesriigis. Niisugusel juhul võib tarnet maksustada ainult see viimane liikmesriik.

75. Kõik need asjaolud panevad mind arvama, et piirdumaks sellega, „mis on vajalik maksu nõuetekohase kogumise tagamiseks“(52) kaupade sihtliikmesriigis, piisab, kui tuvastada kolme erineva käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri kasutamine, et kohaldada käibemaksudirektiivi artiklis 141 ette nähtud lihtsustamiskorda, ja seda vastavalt Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikale,(53) tingimusel, et neid erinevaid käibemaksukohustuslasena registreerimise numbreid ei kasutata pettuse eesmärgil.

76. Nagu on meenutanud eelotsusetaotluse esitanud kohus, võivad niisugused asjaolud, nagu komisjon oma 1994. aasta aruandes kirjeldab,(54) tekitada küsimuse, missugune käibemaksukohustuslasena registreerimise number kolmnurktingimuste tegemisel valida(55).

77. Lisaks tuleneb komisjoni käibemaksu tegevuskavast(56) üldiselt, et õigusaktide praeguses seisus on vaja ilmutada erilist valvsust.

78. Kõikide esitatud kaalutluste põhjal teen ettepaneku vastata esimesele eelotsuse küsimusele, et käibemaksudirektiivi artikli 141 punkti c tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslane, kelle puhul on täidetud selle artikli punktis a nimetatud registreerimistingimused, peab olema selle artikli punktis b nimetatud kaupade soetamise teinud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri all, mille on andnud muu liikmesriik kui see, kust kaubad lähetatakse või saadetakse kõnesolevaks ühendusesiseseks soetamiseks, ükskõik kas tema asukoht on või kas ta on käibemaksukohustuslasena registreeritud selles liikmesriigis.

C. Teine eelotsuse küsimus

79. Seda küsimust on vaja analüüsida ainult juhul, kui leiab kinnitust, et tegemist on kolmnurktingimutega.

80. Selle teise eelotsuse küsimusega küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt, kas niisuguste koondaruande koostamise nõuete järgimine, nagu on kehtestatud käibemaksudirektiivi artiklites 263(57) ja 265(58), kujutab endast sisulist tingimust selle direktiivi artikli 42 kohaldamiseks ja seega vahendajast maksukohustuslase käibemaksust vabastamiseks selle direktiivi artiklis 141 sätestatud süsteemi läbi(59).

81. Konkreetsemalt küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, millised järeldused tuleb teha 2012. aasta oktoobrist kuni detsembrini tehtud tehingute kohta koondaruannete hilinemisega esitamisest(60) ning nende hilisemast parandamisest eesmärgiga täpsustada, et tegemist oli kolmnurktingimutega(61).

82. Tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artiklis 265 on loetletud teave, mille maksukohustuslane peab ära näitama koondaruandes, mille ta peab vastavalt selle direktiivi artiklile 262 esitama. Mainitud nõude tagajärjed maksustamise koha kindlaksmääramisele on nimetatud selle direktiivi artiklis 42.

83. Nii on käibemaksudirektiivi artikli 42 punktis a täpsustatud nõutavaid sisulisi tingimusi koostoimes käibemaksudirektiivi artikliga 197 ja eelkõige selle artikli lõike 1 punktiga a. Sellest tuleneb, et kõigepealt peavad olema täidetud nimetatud direktiivi artiklis 141 ette nähtud tingimused, et ühendusesisest soetamist „järgneva tarne jaoks“(62) maksustataks käibemaksuga kaupade sihtliikmesriigis.

84. Nõuet, et järgitaks „artiklis 265 sätestatud koondaruande esitamisega seotud kohustusi“,

käibemaksudirektiivi artikli 42 punktis b tuleb analüüsida Euroopa Kohtu praktikast lähtudes teistmoodi kui vormilist tingimust, mis võimaldab ainult tagada maksustamise kaupade lõpptarbimise koha liikmesriigis.

85. Tuleb meenutada – kõigepealt käibemaksudirektiivi artikli 42 esimese lõigu sõnastuse tõttu –, et artikli 42 punkti b tuleb tõlgendada selle direktiivi artiklist 41 lähtudes.(63) Seda kohaldatakse ainult siis, „kui soetaja ei tõenda, et soetamine on käibemaksuga maksustatud artikli 40 kohaselt“. See sõnastus, mille tähendus on laiem kui selle direktiivi artiklil 42 – mis käsitleb lihtsalt koondaruande esitamist –, väljendab rangemat nõuet. Arvesse tuleb võtta ka nende sätete eesmärki, mida Euroopa Kohus meenutas 22. aprilli 2010. aasta kohtuotsuses X ja fiscale eenheid Facet-Facet Trading(64), st „tagada sellise omandamise käibemaksuga maksustamine“(65).

86. Seejärel märkin, et ma ei usu – erinevalt Austria valitsusest –, et argumendiks oleks asjaolu, et käibemaksudirektiivi artikkel 42 on sõnastatud teisiti kui käibemaksudirektiivi artikkel 138, milles ei ole selle kohta midagi märgitud. Minu arvates ei ole liidu õiguse praeguses seisus(66) mingeid takistusi, mis ei võimaldaks tõmmata paralleeli Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikaga, mis on käsitletavale juhtumile ülekantav ja mille kohaselt ei saa õigus käibemaksuvabastusele juhul, kui ühendusesisese tarne materiaalõiguslikud ehk sisulised tingimused on täidetud, sõltuda muudest halduslikku laadi nõuetest.

87. Näiteks on Euroopa Kohus otsustanud, et tegeliku ühendusesisese tarne puhul ei saa käibemaksuvabastusest keelduda üksnes sel põhjusel, et sellise tarne kohta ei ole tõendeid esitatud õigel ajal.(67) Euroopa Kohus nimetas muide „kokkuvõtliku deklaratsiooni esitamist maksuhaldurile“ vormiliste kohustuste hulgas, mida on nimetatud kuuenda direktiivi artikli 22 redaktsioonis, mis tuleneb selle direktiivi artiklist 28h, millest sai selles küsimuses käibemaksudirektiivi artikkel 263.(68)

88. Nii on see ka – mis puudutab põhikohtuasjale ülekantavaid juhtumeid – käibemaksukohustuslasena kehtiva registreerimise nõudele lisanduvate täiendavate nõuetega, nagu kanne käibemaksuteabe vahetamise süsteemis (VAT Information Exchange System (VIES)) või ühendusesiseste soetamiste maksustamise korra kohaldamine(69) või ka soetaja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrile üleminek(70).

89. Sama loogika kohaselt tuleb märkida, et arve parandamisel kohustuslike andmete osas, nimelt käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrile osas võib olla tagasiulatav jõud.(71) Lisaks ei saa ühendusesisese tarne suhtes maksuvabastuse kohaldamisest keelduda üksnes seetõttu, et teise liikmesriigi maksuhaldur kustutas soetaja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrile ja see jõustus enne tarne toimumise kuupäeva.(72)

90. Lõpuks tuleb arvesse võtta esiteks iga käibemaksukohustuslasena registreeritud maksukohustuslase kohustust esitada koondaruanne,(73) mis võimaldab esitatava teabe kokku viia. Teiseks tuleb märkida laiemalt nende liidu õigusnormide arengut, mis käsitlevad halduskoostööd käibemaksu valdkonnas.(74) Nõukogu 7. oktoobri 2010. aasta määruses (EL) nr 904/2010 halduskoostöö ning maksupettuste vastase võitluse kohta käibemaksu valdkonnas,(75) mis jõustus 1. jaanuaril 2012, on kehtestatud ühissätted ja menetlused eelkõige teabevahetuseks pädevate siseriiklike ametiasutuste vahel, et kohaldada käibemaksu õigesti(76). Niisugune korraldus leevendab kindlasti ebatäieliku või liiga hilja esitatud deklaratsiooni tagajärgi.

91. Sellel „formalismist loobumisel“, (77) mis põhineb traditsiooniliselt käibemaksudirektiivis määratletud mõistete objektiivsusel ja neutraalse maksustamise põhimõttel, on siiski kaks erandit, mida kohaldatakse olenemata kasust, mida liidu õigusnormi kohaldamisest saadakse (78). Tegemist on esiteks tahtliku osalemisega maksupettuses (79) ja teiseks selle tõendamata jätmisega, et sisulised nõuded on täidetud (80).
92. See erand selgitabki – ja vastupidi Austria valitsuse väitele (81) – lahendust, mis valiti 22. aprilli 2010. aasta kohtuotsuses X ja fiscale eenheid Facet-Facet Trading, (82) sest Euroopa Kohus tuvastas, et kõnesolevaid kaupu ei viidud tegelikult käibemaksukohustuslasena registreerimise liikmesriiki (83).
93. Arvan seega, et õigus käibemaksuvabastusele peab eksisteerima ainult siis, kui on täidetud käibemaksudirektiivi artiklis 141 ja artikli 42 punktis a nimetatud tingimused, kuna selle direktiivi artikli 42 punktis b sätestatud tingimusega on kindlaks määratud ainult praktilise rakendamise kord.
94. Kui Euroopa Kohus selle analüüsiga siiski ei nõustu, tuleb arvesse võtta – nagu komisjon rõhutas –, et arutelu põhikohtuasjas ei puuduta koondaruande või ükskõik missuguse muu deklaratsiooni puudumist.
95. Teen ettepaneku vastata teisele eelotsuse küsimusele, et selle direktiivi artikli 42 punkti b tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus see, kui liikmesriigi maksuhaldur, kes on andnud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, mille all on maksukohustuslane teinud ühendusesisese soetamise järgneva tarne jaoks, keeldub vabastamast seda tarnet käibemaksust ainuüksi põhjusel, et maksukohustuslane edastas direktiivi artiklis 265 nimetatud koondaruande liiga hilja või parandas seda hiljem, ehkki ei ole ühtegi arvestatavat märki selle kohta, et tegemist on pettusega, ja on tõendatud, et maksuvabastuse sisulised tingimused on täidetud.

IV. Ettepanek

96. Kõikide esitatud kaalutluste põhjal teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Verwaltungsgerichtshofi (Austria kõrgeim halduskohus) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 141 punkti c tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslane, kelle puhul on täidetud selle artikli punktis a nimetatud registreerimistingimused, peab olema selle artikli punktis b nimetatud kaupade soetamise teinud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri all, mille on andnud muu liikmesriik kui see, kust kaubad lähetatakse või saadetakse kõnesolevaks ühendusesiseseks soetamiseks, ükskõik kas tema asukoht on või kas ta on käibemaksukohustuslasena registreeritud selles liikmesriigis.
2. Direktiivi 2006/112 artikli 42 punkti b tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus see, kui liikmesriigi maksuhaldur, kes on andnud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, mille all on maksukohustuslane teinud ühendusesisese soetamise järgneva tarne jaoks, keeldub vabastamast seda tarnet käibemaksust ainuüksi põhjusel, et maksukohustuslane edastas direktiivi artiklis 265 nimetatud koondaruande liiga hilja või parandas seda hiljem, ehkki ei ole ühtegi arvestatavat märki selle kohta, et tegemist on pettusega, ja on tõendatud, et maksuvabastuse sisulised tingimused on täidetud.

1 Algkeel: prantsuse.

2 ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“.

3 *BGB*1. 663/1994, edaspidi „UStG 1994“.

4 *BGB*1. I, 34/2010.

5 Seda lõiget muudeti 14. detsembri 2012. aasta maksustamise muutmise seadusega (Abgabenänderungsgesetz 2012) (*BGB*1 I, 112/2012) alates 1. jaanuarist 2013. Selles on märgitud:

„(4) Arve väljastatakse vastavalt selle liikmesriigi õigusnormidele, kus soetaja teostab oma majandustegevust. Kui tarne tehakse soetaja püsiva tegevuskoha kaudu, kohaldatakse selle liikmesriigi õigusnorme, kus asub see püsiv tegevuskoht [...]“

Kui arve väljastamisel kohaldatakse käesoleva föderaalseaduse sätteid, peab arvel olema esitatud järgmine lisateave:

- selge viide sellele, et tegemist on ühendusesisese kolmnurktinguga ja et maksu tasumise eest vastutab viimane soetaja;
- käibemaksukohustuslasena registreerimise number, mille all ettevõtja (soetaja) kauba ühendusesiseselt soetas ja sellele järgnenud tarne tegi, ning
- tarne saaja käibemaksukohustuslasena registreerimise number.“

6 Eelotsusetaotluse punktis 7 on täpsustatud, et 10. aprillil 2013 ei olnud käibemaksukohustuslasena registreerimise number enam kehtiv.

7 Kohtuistungil täpsustas selle äriühingu esindaja, et äriühing oli ma kavatsusest loobunud.

8 Nii on see ka samaväärsete sätetega nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuendas direktiivis 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; edaspidi „kuues direktiiv“). Vt käesoleva ettepaneku punktid 34 jj.

9 Ajaloolise ülevaate kohta vt kohtujuristi ettepanek, Kokott, kohtuasi Teleos jt (C?409/04, EU:C:2007:7, punktid 24–29).

10 EÜT 1991, L 376, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160.

11 27. septembri 2007. aasta kohtuotsuse Teleos jt (C?409/04, EU:C:2007:548) punktis 22 meenutas Euroopa Kohus, et „[o]lles tuvastanud, et veel ei ole täidetud tingimused, mis võimaldaksid rakendada tarnitava kauba päritoluliikmesriigis maksustamise põhimõtet, ilma et see piiraks põhimõtte rakendamist, mille kohaselt peaks maksutulu laekuma liikmesriigile, kus toimub lõpptarbimine, nägi ühenduse seadusandja kuuenda direktiivi XVIa jaotises ette liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamise üleminekukorra, mis põhineb uue maksustatava teokoosseisu kehtestamisel, milleks on ühendusesisene kauba omandamine (direktiivi 91/680 põhjendused 7 ja 10)“.

12 EÜT 1992, L 384, lk 47; ELT eriväljaanne 09/01, lk 224; rakendamise kuupäevaks on selle direktiivi artikliga 4 määratud 1. jaanuar 1993.

13 ELT 2011, L 77, lk 1. Peale selle määruse artiklite 3, 11, 23 ja 24 mõningate sätete jõustus see 20. päeval pärast avaldamist Euroopa Liidu Teatajas ja on kohaldatav alates 1. juulist 2011 (vt selle määruse artikkel 65). Nõukogu 17. oktoobri 2005. aasta määrus (EÜ) nr 1777/2005, millega

sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 77/388/EMÜ rakendusmeetmed, tühistati ((ELT 2005, L 288, lk 1), vt määruse nr 282/2011 artikkel 64)).

14 Vt tuleviku kohta 4. oktoobri 2017. aasta nõukogu rakendusmääruse, millega muudetakse rakendusmäärust (EL) nr 282/2011 teatavate ühendusesiseste tehingutega seotud maksuvabastuste osas, ettepanek (COM(2017) 568 final), mis käsitleb ainult käibemaksudirektiivi artiklit 138.

15 Tuleb märkida, et see süsteem ei ole kohustuslik. Soetajad võivad teha valiku, et nende suhtes kohaldatakse põhimõttelist korda, milles vahendajast maksukohustuslane peab täitma maksukohustused, mis tal on kas kaupade lähteliikmesriigis, kus ta teeb ühendusesisese tarne, või kaupade sihtliikmesriigis, kus ta teeb ühendusesisese soetamise, millele järgneb maksustatav siseriiklik tarne lõppkliendile.

16 Selle artikli punktis a on nähtud ette, et maksustatakse „kaubatarned tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“.

17 Vt kohtuotsus, 27.9.2007, Teleos jt (C?409/04, EU:C:2007:548, punkt 23).

18 Nüüd käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti b alapunkt i.

19 Nüüd käibemaksudirektiivi artikli 138 lõige 1.

20 Vt kohtuotsus, 27.9.2007, Teleos jt (C?409/04, EU:C:2007:548, punkt 24).

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

22 Vt kohtuotsus, 27.9.2007, Teleos jt (C?409/04, EU:C:2007:548, punkt 42). Vt näitena selle kohta, millised on selle nõude järgimata jätmise tagajärjed, kohtuotsus, 22.4.2010, X ja fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C?536/08 ja C?539/08, EU:C:2010:217, punktid 41 ja 42).

23 Vt näitena tehingute kohta, milles osaleb üle kahe maksukohustuslase, kohtuotsused, 22.4.2010, X ja fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C?536/08 ja C?539/08, EU:C:2010:217); 27.9.2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592); 18.12.2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti jt (C?131/13, C?163/13 ja C?164/13, EU:C:2014:2455), ning 26.7.2017, Toridas (C?386/16, EU:C:2017:599).

24 Vt võrdluse kohta kolmnurktehingute suhtes kohaldatava korraga, kohtujuristi ettepanek, Kokott, kohtuasi EMAG Handel Eder (C?245/04, EU:C:2005:675, punkt 65).

25 Vt kohtuotsus, 6.4.2006, EMAG Handel Eder (C?245/04, EU:C:2006:232, punkt 40).

26 Nüüd käibemaksudirektiivi artikli 138 lõige 1.

27 Vt kohtuotsus, 6.4.2006, EMAG Handel Eder (C?245/04, EU:C:2006:232, resolutsiooni punkt 1).

28 Vt kohtuotsus, 16.12.2010, Euro Tyre Holding (C?430/09, EU:C:2010:786, punktid 27 jj).

29 Vt selle kohtuotsuse punkt 44.

30 Kohtujuristi kursiiv.

31 Nagu rõhutas Euroopa Kohus pooltele oma küsimusega, mille ta neile kohtuistungil suuliseks vastamiseks esitas.

32 Kui kasutada väljendit, mida kasutas kohtujurist Kokott oma ettepanekus kohtuasjas EMAG Handel Eder (C?245/04, EU:C:2005:675, punkt 66).

33 Vt võrdluseks juhtumid, mida on kirjeldatud komisjoni 23. novembri 1994. aasta aruandes nõukogule ja Euroopa Parlamendile, ühendusesiseste kaubavahetustehingute käibemaksuga maksustamise üleminekukorra toimimise kohta ((KOM(94) 515 (lõplik), edaspidi „1994. aasta aruanne“), mille punktis 247 on märgitud, et „[v]astupidisel juhul, kui B tellib kaubatarne liikmesriigis 1 või kui kaupu veab tema ostja C oma nimel ja tema huvides sihtliikmesriiki 2 (lugeda „3“ vastavalt käesoleva ettepaneku punktile 4), teeb B siseriikliku ostu liikmesriigis 1, millele järgneb ühendusesisene tarne sellest liikmesriigist“. [Mitteametlik tõlge.] Vt näitena esimese juhtumi kohta kohtuotsus, 26.7.2017, Toridas (C?386/16, EU:C:2017:599, punktid 12, 13 ja 40).

34 Vt käesoleva ettepaneku punkti 43 neljas taane.

35 See nõue on sätestatud käibemaksudirektiivi artiklis 42 ja artikli 141 punktis e. Vastasel korral tuleb kohaldada selle direktiivi artiklit 41. Tingimus on sõnastatud järgmiselt: „kui soetaja ei tõenda, et soetamine on käibemaksuga maksustatud artikli 40 kohaselt“. Vt käesoleva ettepaneku punkt 85 ning eelotsusetaotluse punktid 6 ja 17.

36 Vt Austria valitsuse kirjalikud seisukohad (punkt 7). Erinevate tõlgete üksteisele vastavuse vaba kontroll.

37 Vt käibemaksudirektiivi artikkel 214, mis käsitleb käibemaksukohustuslasena registreerimise kohustust iga tehingu puhul. Vt ka – eelkõige selleks, et meenutada eesmärki, milleks on tagada käibemaksusüsteemi nõuetekohane toimimine – kohtuotsus, 14.3.2013, Ablessio (C?527/11, EU:C:2013:168, punktid 18 ja 19).

38 Vt 1994. aasta aruande punkt 246, mis käsitleb maksustamispõhimõtteid.

39 Vt 1994. aasta aruande punkt 249.

40 Terra, B., ja Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives, Introduction to European VAT*, volume 1, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2017, lk 619, eriti joonealune märkus lk 601. Vt ka näitena Prantsusmaa ringkiri BOI?TVA?CHAMP?20?40?20120912, mis on kättesaadav järgmisel veebiaadressil: <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1342-PGP.html>, punkt 240, ning Belgia õigusaktide kommentaar järgmiselt autorilt: Baltus, F., *La TVA:fondements et mécanismes*, 2e éd., Larcier, Brüssel, 2016, lk 163.

41 Mõned siseriiklikus õiguses esinevad seosed asjaomases liikmesriigis asuva ettevõtja sotsiaalmaksukohustuslase ja maksukohustuslase numbrite vahel. Seega antakse selle numbri põhjal automaatselt ühenduse käibemaksukohustuslasena registreerimise number.

42 Vt selle aruande punktid 252, 254 ja 255.

43 Vt käesoleva ettepaneku punkt 61.

44 Vt käesoleva ettepaneku punkt 63.

- 45 Vt selle aruande punkt 251.
- 46 Täpsemalt selle direktiivi artikli 265 lõike 1 punktiga a.
- 47 Niisugune lahendus võib olla lähedane Euroopa Kohtu praktikale, mille kohaselt ei tohi ühendusesisese tarne maksust vabastamine sõltuda käibemaksukohustuslase numbri andmisest või ülekandmisest või ka selle kustutamisest. Vt käesoleva ettepaneku punkt 87 jj.
- 48 Vt kohtuotsus, 14.3.2013, Ablessio (C?527/11, EU:C:2013:168, punktid 20 ja 32).
- 49 Vt selle valitsuse kirjalike seisukohtade punktid 9–11.
- 50 Üldisemaid kaalutlusi selle eesmärgi seose kohta liidu kasvu strateegiaga – eelkõige VKEde puhul – vt 4. oktoobri 2017. aasta ettepaneku võtta vastu nõukogu rakendusmäärus, millega muudetakse rakendusmäärust nr 282/2011 teatavate ühendusesiseste tehingutega seotud maksuvabastuste osas, seletuskiri (COM(2017) 568 final, lk 3, kuues lõik).
- 51 Vt kohtuotsus, 27.9.2007, Teleos jt (C?409/04, EU:C:2007:548, punktid 48–50).
- 52 Vt kohtuotsused, 27.9.2007, Collée (C?146/05, EU:C:2007:549, punkt 29), ja 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, punkt 61).
- 53 Võrdle 27. septembri 2012. aasta kohtuotsusega VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 54 Vt selle aruande punktid 254 ja 255.
- 55 Selles küsimuses tuleb märkida, et viidatud aruande tulemusena ei võetud käibemaksudirektiivi muutmisel ja määruste koostamisel ühtegi konkreetset meetet.
- 56 Vt komisjoni 4. oktoobri 2017. aasta teatis Euroopa Parlamendile, nõukogule ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele „Käibemaksu tegevuskava järelmeetmetest ELi ühtse käibemaksuala suunas – aeg tegutseda“ (COM(2017) 566 final, punkt 3.1.2, lk 11).
- 57 Täpsemalt lõike 1 esimene lõik, mis vastab kuuenda direktiivi artiklile 28h, mis lisati direktiiviga 91/680, millega asendati kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 6 punkti b teise lõigu esimene lause.
- 58 Täpsemalt lõike 1 punktid a ja b, mis vastavad kuuenda direktiivi artiklile 28h, mis lisati direktiiviga 91/680, millega asendati kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 6 punkti b viies, esimene ja teine taane.
- 59 Vt Austria valitsuse kirjalike seisukohtade punkt 16.
- 60 Vt eelotsusetaotluse punkt 28, milles on täpsustatud, et need koondaruanded esitati 8. veebruaril 2013, samas kui nende esitamise tähtaeg möödus 31. jaanuaril 2013.
- 61 Vt eelotsusetaotluse punktid 5 ja 31. Need parandused esitati 10. aprillil 2013.
- 62 Selle direktiivi artikli 42 punkt a.
- 63 Vastab kuuenda direktiivi artikli 28b A?jaotise lõike 2 esimesele ja teisele lõigule. Võib ka märkida – võttes arvesse teavet, mille on analüüsimiseks esitanud eelotsusetaotluse esitanud kohus ja Austria valitsus oma kirjalikes seisukohtades –, et tegemist võib olla juhtumitega, mil

kaupade lõppotstarve ei ole teada või ei ole üks käibemaksudirektiivi artiklis 42 nimetatud tingimustest üldisemalt täidetud.

64 C?536/08 ja C?539/08, EU:C:2010:217, punktid 32–36.

65 Vt selle kohtuotsuse punkt 33.

66 Vt pooleliolevate projektide kohta komisjoni 4. oktoobri 2017. aasta teatis Euroopa Parlamendile, nõukogule ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele „Käibemaksu tegevuskava järelmeetmetest ELi ühtse käibemaksuala suunas – aeg tegutseda“ (COM(2017) 566 final, punkti 3.1.1.1 alapunkt b, lk 9).

67 Vt kohtuotsus, 27.9.2007, Collée (C?146/05, EU:C:2007:549, resolutsiooni punkt 1).

68 Vt kohtuotsus, 27.9.2007, Collée (C?146/05, EU:C:2007:549, punkt 25).

69 Vt kohtuotsus, 9.2.2017, Euro Tyre (C?21/16, EU:C:2017:106, punkt 37).

70 Vt kohtuotsused, 27.9.2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, punkt 51 ja resolutsioon), ning 20.10.2016, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791, punktid 52 jj).

71 Vt kohtuotsus, 15.9.2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, resolutsioon).

72 Vt kohtuotsus, 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, punktid 60 ja 61 (mis puudutab vormilist tingimust) ning resolutsioon, punkt 2).

73 Vt käibemaksudirektiivi artiklid 262 ja 263.

74 Vrd kohtuotsus, 22.4.2010, X ja fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C?536/08 ja C?539/08, EU:C:2010:217, punkt 37).

75 ELT 2010, L 268, lk 1.

76 Vt määruse nr 904/2010 järgmised põhjendused:

„(7) Tasumisele kuuluva maksu kogumiseks peaksid liikmesriigid tegema koostööd, et tagada käibemaksu õige määramine. Seepärast ei pea liikmesriigid mitte üksnes kontrollima nende territooriumil tasumisele kuuluva maksu kohaldamist, vaid nad peaksid ka andma abi teistele liikmesriikidele, et tagada sellise maksu kohaldamine, mis on seotud nende territooriumil läbiviidud tegevusega, kuid mis kuulub tasumisele teises liikmesriigis.

(8) Käibemaksu õige kohaldamise kontroll piiriüleste tehingute puhul, mis kuuluvad maksustamisele sellises liikmesriigis, mis ei ole tarnija või teenuseosutaja asukohaliikmesriik, sõltub paljudel juhtudel asukohaliikmesriigi kasutuses olevast teabest või teabest, mida kõnealune asukohaliikmesriik võib palju lihtsamalt saada. Tõhus kontroll selliste tehingute üle sõltub seega sellest, kas asukohaliikmesriik kogub või on võimeline koguma sellist teavet.

[...]

(19) Kohustus tagada, et ühendusevälised tarnijad täidavad oma kohustusi, lasub eeskätt tarbimisliikmesriigil [...]“

77 Väljendi kohaselt, mida kasutas kohtujurist Saugmandsgaard Øe oma ettepanekus kohtuasjas Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:204, punktid 82 jj). Tema arutluskäik rajaneb põhimõtetel, mis on sedastatud 27. septembri 2007. aasta kohtuotsuses Collée (C?146/05, EU:C:2007:549,

punkt 31) ja hiljuti üle võetud 9. veebruari 2017. aasta kohtuotsusesse Euro Tyre (C?21/16, EU:C:2017:106, punktid 36–38).

78 Vt kohtuotsus, 18.12.2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti jt (C?131/13, C?163/13 ja C?164/13, EU:C:2014:2455, punktid 42–49).

79 Vt kohtuotsus, 20.10.2016, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791, punktid 44 ja 45). Vt ka deklaratsioonide pettusliku puudumise näitena kaupade sihtliikmesriigis kolmnurksuhtes, kuid ilma lihtsustamismeetme kasutamiseta kohtuotsus, 18.12.2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti jt (C?131/13, C?163/13 ja C?164/13, EU:C:2014:2455).

80 Vt kohtuotsus, 9.2.2017, Euro Tyre (C?21/16, EU:C:2017:106, punktid 42 ja 43).

81 Vt selle valitsuse kirjalike seisukohtade punktid 23, 27 ja 39.

82 C?536/08 ja C?539/08, EU:C:2010:217.

83 Vt selle kohtuotsuse punktid 41 ja 42.