

Downloaded via the EU tax law app / web

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

9. oktoober 2014(*)

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 138 lõige 1 – Ühendusesiseste tehingutega seotud maksuvabastused – Mittekäibemaksukohustuslasest soetaja – Müüja kohustus tuvastada soetaja või tema esindaja allkirja ehtsus – Proportsionaalsuse, õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtted – Vahetu õiguspärase ootuse kaitse põhimõtted – Vahetu õiguspärase ootuse kaitse põhimõtted – Vahetu õiguspärase ootuse kaitse põhimõtted

Kohtuasjas C-492/13,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Administrativen sad Varna (Bulgaaria) 2. septembri 2013. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 13. septembril 2013, menetluses

Traum EOOD

versus

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: koja president T. von Danwitz (ettekandja), kohtunikud C. Vajda, A. Rosas, E. Juhász, ja D. Šváby,

kohtujurist: N. Wahl,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, esindaja: D. Zhelyazkov,
- Euroopa Komisjon, esindajad: S. Petrova ja L. Lozano Palacios,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1), mida on muudetud nõukogu 7. detsembri 2010. aasta direktiiviga 2010/88/EL (ELT L 326, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv”), artikli 138 lõiget 1 ja artikli 139 lõike 1 teist lõiku.

2 Taotlus on esitatud Traum EOOD (edaspidi „Traum”) ja Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (riigi maksuameti Varna piirkondliku maksustamise ja sotsiaalkindlustuse talituse juhataja, edaspidi „direktor”) vahelises kohtuvaidluses sellise maksuotsuse üle, millega keelduti Traumile andmast vabastust käibemaksust, mille ta oli tasunud seoses tehinguga, mida ta käsitas „ühendusesisese kaubatarnena”.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikkel 131 sätestab:

„[käibemaksudirektiivi IX jaotise] 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.”

4 Selle direktiivi IX jaotise 4. peatükis „Ühendusesiseste tehingutega seotud maksuvabastused” asuva artikli 138 lõige 1 sätestab:

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

5 Nimetatud direktiivi artikli 139 lõige 1 näeb ette:

„Artikli 138 lõikes 1 sätestatud maksuvabastust ei kohaldata kaubatarnete suhtes, mida teostavad maksukohustuslased, kes saavad artiklitega 282–292 sätestatud väikeettevõtjatele mõeldud maksuvabastust.

Seda maksuvabastust ei kohaldata ka maksukohustuslastele või mittemaksukohustuslasest juriidilistele isikutele tehtud kaubatarnete suhtes, kelle kaupade ühendusesisest soetamist ei maksustata käibemaksuga vastavalt artikli 3 lõikele 1.”

Bulgaaria õigus

6 Käibemaksuseaduse (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, *D?r?zaven Vestnik* nr 63, 4. august 2006, edaspidi „ZDDS”) artikli 7 lõige 1 oli põhikohtuasja asjaolude ajal kehtinud redaktsioonis sõnastatud järgmiselt:

„Ühendusesisene kaubatarne on kauba tarnimine Bulgaaria Vabariigist teise liikmesriiki käesoleva seaduse alusel maksukohustuslasena registreeritud müüja poolt või tema arvel või kauba soetaja arvel, kui viimane on maksukohustuslane või mittemaksukohustuslasest juriidiline isik, kes on käibemaksukohustuslasena registreeritud teises liikmesriigis.”

7 ZDDS rakendusmääruse artikkel 45 sätestab:

„Ühendusesisese kaubatarne tõendamiseks peavad tarnijal olemas olema järgmised dokumendid:

1. tarnedokument;

a) kauba tarnimise kohta arve, millel on märgitud kauba saaja käibemaksukohustuslasena registreerimise number, millega kaup tarniti, juhul kui kauba soetaja on registreeritud käibemaksukohustuslasena teises liikmesriigis;

b) protokoll vastavalt [ZDDS] artikli 117 lõikele 2, kui tegemist on ühendusesisese tarnega [ZDDS] artikli 7 lõike 4 tähenduses;

[...]

2. dokumendid, mis tõendavad kauba saatmist või vedu Bulgaaria Vabariigist teise liikmesriiki:

a) kui vedu toimub tarnija või kauba soetaja arvel, aga selle teostab kolmas isik, siis veodokument või kauba soetaja või tema poolt volitatud isiku kirjalik kinnitus selle kohta, et kaup on vastu võetud teises liikmesriigis [...]

[...]"

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

8 2009. aasta septembris ja oktoobris oli Traumi tegevusalaks üldised ehitustööd ja kunstiteosed. Ajavahemikku 1. september kuni 31. oktoober 2009 puudutavas käibedeklaratsioonis deklareeris Traum, et oli teinud noahoidjate ja toorikute ühendusesiseid tarneid, mis on käibemaksust vabastatud, äriühingule Evangelos gaitadzis, mille asukoht on Kreekas, ning esitas ZDDS rakendusmääruseartikli 45 ette nähtud dokumendid, st kaks arvet, millel on äriühingu Evangelos gaitadzis'e Kreeka käibemaksukohustuslasena registreerimise number, tarne protokollid, rahvusvahelised saatelehed ja allkirjastatud kauba vastuvõtudokument.

9 Pärast 7. oktoobril 2009 käibemaksualase teabevahetussüsteemis VIES („VAT Information Exchange System”, edaspidi „andmebaas VIES”) andmete kontrollimist esitas Bulgaaria maksuhaldur 2. novembril 2009 Traum'ile tasaarvestus? ja tagastusteate. Selles teates märkis ta, et andmebaasis VIES tehtud kontrolli tulemusel nähtus, et äriühing Evangelos gaitadzis on käibemaksukohustuslane ja et tal on alates 15. novembrist 2005 kehtiv käibemaksukohustuslasena registreerimise number.

10 Sama ei olnud äriühing Evangelos gaitadzis deklareerinud ühendusesisest omandamist ega tasunud Kreekas käibemaksu.

11 Hilisema maksukontrolli käigus tegi Bulgaaria maksuhaldur andmebaasis VIES uue päringu ja tuvastas sel korral, et äriühing Evangelos gaitadzis ei olnud alates 15. jaanuarist 2006 enam käibemaksukohustuslane. Seetõttu saatis maksuhaldur 17. mail 2011 Traumile teate maksu ümberarvutamise kohta, mille kohaselt kuuluvad äriühinguga Evangelos gaitadzis tehtud müügitehingud käibemaksuga maksustamisele, kuna viimati nimetatud äriühing ei ole teises liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud, mistõttu ei ole täidetud ZDDS artikli 7 lõikes 1 ette nähtud tingimus, et käibemaksuvabastuse saamiseks peab kauba soetaja olema maksukohustuslane.

12 Kõnealuse maksuotsuse direktorile vaidlustamise käigus esitas Traum Bulgaaria maksuhalduri koostatud tasaarvestus? ja tagastusteate, kus oli märgitud, et äriühingul Evangelos gaitadzis'el oli tehingu tegemise ajal kehtiv käibemaksukohustuslasena registreerimise number.

13 Direktor jättis maksuotsuse 5. augusti 2011. aasta otsusega muutmata, põhjendades seda

asjaoluga, et puuduvad dokumendid, mis tõendavad, et vedu väljapoole Bulgaaria Vabariiki toimus ja et esitatud ei ole kauba soetaja kirjalikku kinnitust saadetise kättesaamise kohta. Direktor väidab, et kauba soetaja kirjalik kinnitus kauba kättesaamise kohta ja tarne protokoll ei sisalda andmeid kauba vastuvõtmise aadressi, kauba vastu võtnud isikute, nende ametinimetuste ega volituste kohta äriühingus Evangelos gaitadzis, mistõttu ei ole need dokumendid usaldusväärsed.

14 Administrativen sad Varna'le (Varna halduskohus) direktori kõnealuse otsuse peale esitatud kaebuse põhjendusena väidab Traum, et ta esitas Bulgaaria maksuhaldurile kõik dokumendid, mille esitamist nõuab nii ZDDS kui ka ZDDS rakendusmäärus, ja mis tõendavad, et ühendusesisene tarne toimus. Lisaks väidab ta, et tegi asjaomased tehingud heas usus, olles enne kõnealuse tehingu tegemist andmebaasis VIES kontrollinud äriühingu Evangelos gaitadzis käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit.

15 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et ZDDS artikli 7 lõike 1 kohaldamisega seoses – mis puudutab kauba ühendusesisese tarne teostamise ja kauba teises liikmesriigis vastuvõtmise tõendamist – on Bulgaarias välja kujunenud vastuoluline kohtupraktika osas, mis puudutab rahvusvaheliste saatelehtede tõendusjõudu. Selles osas soovib ta teada saada, kas Bulgaaria õiguses ette nähtud tõendamise tingimused on kooskõlas liidu õigusega.

16 Neil asjaoludel otsustas Administrativen sad Varna menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas sellises asjas nagu põhikohtuasi, milles on tuvastatud, et [andmebaasi VIES] tehti kanne selle kohta, et kauba soetaja ei ole „käibemaksuseaduse alusel registreeritud isik“, alles pärast kauba tarnimist, [et kanne „käibemaksuseaduse alusel registrist kustutatud isiku“ staatuse kohta tehti andmebaasi hiljem, nähtub Bulgaaria maksuhalduri andmetest], ja kaebaja väidab, et ta näitas üles nõutavat hoolsust, kuna tegi viidatud süsteemi päringu, mis on aga dokumenteerimata, on direktiivi 2006/112/EÜ artikli 138 lõikes 1 sätestatud maksuvabastuse tingimus täidetud ja direktiivi artikli 139 lõike 1 teises lõigus viidatud erand ei ole kohaldatav?

2. Kas neutraalse maksustamise, proportsionaalsuse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtet rikub haldustava ja kohtupraktika, mille kohaselt on müüjal – või veolepingu alusel kauba saatjal – kohustus tuvastada kauba soetaja allkirja ehtsus ja lahendada küsimus, kas asjaomase allkirja on andnud äriühingu st kauba soetaja esindaja, pädev töötaja või kauba soetaja poolt selleks volitatud isik?

3. Kas sellises asjas nagu käesolev on [käibemaksudirektiivi] artikli 138 lõikel 1 vahetu õigusmõju ja kas siseriiklik kohus võib viidatud sätet vahetult kohaldada?”

Eelotsuse küsimuste analüüs

Vastuvõetavus

17 Direktor seab kahtluse alla eelotsusetaotluse vastuvõetavuse, väites et eelotsusetaotluse esitanud kohus on põhikohtuasja asjaolusid ekslikult kirjeldanud. Direktori arvates eksib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kui leiab, et asjaolu, et kaup veeti Kreekasse ja anti üle äriühingule Evangelos gaitadzis, on tuvastatud.

18 Selles osas olgu märgitud, et eelotsusetaotluse esitanud kohus piirdub sellega, et loetleb esiteks Euroopa Kohtule dokumendid, mille Traum esitas, et tõendada, et kaupade ühendusesisene tarne tegelikult toimus, toomata ise välja seda, et kaup tegelikult Kreekasse veeti ja soetajale üle käsutusse anti, ja märgib teiseks, et Euroopa Kohtule esitatud küsimused puudutavad hoopis tõendamise nõudeid, mille liikmesriigid võivad ühendusesisese tarne

käibemaksuvabastusele kehtestada.

19 Lisaks tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et ELTL artikli 267 alusel, mis põhineb liikmesriikide kohtute ja Euroopa Kohtu ülesannete selgel jaotusel, on Euroopa Kohus pädev otsustama üksnes liidu õigusnormide tõlgenduse või kehtivuse üle, lähtudes talle siseriikliku kohtu poolt esitatud asjaoludest (vt kohtuotsused C?435/97: WWF jt, EU:C:1999:418, punkt 31, ja C?209/12: Endress, EU:C:2013:864, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika). Mis puudutab käesoleval juhul eelotsusetaotluses faktide osas sisalduvaid väidetavaid lünki või vigu, siis piisab sellest, kui meenutada, et mitte Euroopa Kohtu, vaid siseriikliku kohtu ülesanne on tuvastada vaidluse aluseks olevad asjaolud ja teha nendest järeldused otsuse jaoks, mille ta peab langetama (kohtuotsus C?379/98: PreussenElektra, EU:C:2001:160, punkt 40).

20 Seega on eelotsusetaotlus vastuvõetav.

Esimene ja teine küsimus

21 Esimese ja teise küsimusega, mida tuleb käsitleda koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus siuliselt selgitust selle kohta, kas käibemaksudirektiivi artikli 138 lõiget 1 ja artikli 139 lõike 1 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et nende sätetega on vastuolus see, kui niisugustel asjaoludel, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas, keeldub liikmesriik lubamast ühendusesisese tarnega seoses käibemaksuvabastust seetõttu, et soetaja ei ole teises liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud ja et tarnija ei ole tõendanud ei allkirja ehtsust väidetavalt maksuvaba tarne toimumist tõendaval dokumendil ega isiku, kes need dokumendid soetaja nimel allkirjastas, esindusõigusi.

22 Neile küsimustele vastamiseks tuleb meenutada, et ühendusesisene tarne, mis kaasneb ühendusesisese omandamisega, vabastatakse käibemaksust, kui see tarne vastab käibemaksudirektiivi artikli 138 lõikes 1 sätestatud tingimustele (kohtuotsus C?273/11: Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

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

24 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt vabastatakse ühendusesisene tarne maksust vaid siis, kui õigus kaupa omanikuna käsutada on läinud soetajale üle ja kui müüja tõendab, et kaup on lähetatud või veetud teise liikmesriiki ja kui selle lähetamise või veo tulemusel on kaup tarnimiskoha liikmesriigi territooriumilt füüsiliselt välja viidud (vt eelkõige kohtuotsus C?409/04: Teleos jt, EU:C:2007:548, punkt 42).

25 Lisaks, nagu tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 139 lõike 1 teisest lõigust, kohaldatakse seda maksuvabastust tingimusel, et tarnet ei tehta maksukohustuslastele või mittemaksukohustuslasest juriidilistele isikutele, kelle kaupade ühendusesisest soetamist ei maksustata käibemaksuga vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 3 lõikele 1.

26 Ent eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimused puudutavad tõendeid, mida võib tarnijalt nõuda selleks, et tõendada, et ühendusesisese tarne puhul on käibemaksust vabastamise tingimused täidetud.

27 Selles osas tuleneb Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, et kuna käibemaksudirektiivis ei ole konkreetset sätet selle kohta, millised tõendid peab maksukohustuslane

käibemaksuvabastuse saamiseks esitama, on käibemaksudirektiivi artikli 131 kohaselt liikmesriikide ülesanne kehtestada tingimused, millistel nad vabastavad ühendusesisesed tarned maksust, et tagada maksuvabastuste nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning hoida ära võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi. Siiski on liikmesriigid oma pädevuse teostamisel kohustatud järgima õiguse üldpõhimõtteid, mis on osa liidu õiguskorrast ja mille hulka kuuluvad muu hulgas õiguskindluse ja proportsionaalsuse põhimõtted (kohtuotsus Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

28 Õiguskindluse põhimõte, millega kaasneb õiguspärase ootuse põhimõte, nõuab esiteks, et õiguslik regulatsioon oleks selge ja täpne, ning teiseks, et selle kohaldamine oleks tema subjektidele ettearvatav (kohtuotsus C-201/08: Plantanol, EU:C:2009:539, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika).

29 Olgu meenutatud, et seda õiguskindluse põhimõtte nõuet tuleb eriti rangelt järgida siis, kui tegemist on õigusnormidega, mis võivad tekitada rahalisi kohustusi, et asjaomastel isikutel oleks võimalik täpselt teada oma kohustuste ulatust. Seetõttu on vajalik, et maksukohustuslane oleks enne tehingu sõlmimist oma maksukohustusest teadlik (vt kohtuotsus Teleos jt, EU:C:2007:548, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika).

30 Selles osas on Euroopa Kohus täpsustanud, et maksukohustuslasele tõendamise osas ette nähtud kohustused tuleb määrata kindlaks vastavalt siseriiklikus õiguses selle kohta sõnaselgelt kehtestatud tingimustele ja sarnaste tehingute korral tavapäraselt kohaldatavale praktikale (vt kohtuotsus Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, punkt 38).

31 Järelikult on õiguskindluse põhimõttega vastuolus see, kui liikmesriik, kes on kehtestanud tingimused ühendusesisese tarne maksust vabastamiseks, määrates eeskätt kindlaks nimekirja pädevatele ametivõimudele esitatavatest dokumentidest, ja kes kiitis esmalt heaks tarnija esitatud dokumendid kui tõendid, mis annavad õiguse maksuvabastuseks, võiks hiljem kohustada seda tarnijat maksma nimetatud tarnega seotud käibemaksu, kui selgub, et soetaja on toime pannud maksupettuse, millest tarnija midagi ei teadnud ega saanudki teada, ning mille tõttu ei ole asjaomane kaup tarnija liikmesriigi territooriumilt tegelikult välja viidud (vt kohtuotsus Teleos jt, EU:C:2007:548, punkt 50).

32 Nimelt Euroopa Kohtu praktika kohaselt ei taga olukorras, kus ilmselt puuduvad ammendavad tõendid, mis võimaldaksid järeldada, et asjaomane kaup viidi väljapoole tarnimiskoha liikmesriigi territooriumi, see, kui kohustada maksukohustuslast sellist tõendit esitama, maksuvabastuse nõuetekohast ja arusaadavat kohaldamist. Vastupidi, niisugune kohustus seab maksukohustuslase ebakindlasse olukorda seoses võimalusega kohaldada maksuvabastust oma ühendusesisesele tarnele või vajadusega lisada müügihinnale käibemaks (vt kohtuotsused Teleos jt, EU:C:2007:548, punktid 49 ja 51, ning Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, punkt 41).

33 Käesolevas asjas nähtub eelotsusetaotlusest, et Bulgaaria maksuhaldur koostas tasaarvestus- ja tagastusteate nende dokumentide põhjal, mille Traum oli esitanud ZDDS rakendusmääruse artikli 45 alusel, nõudmata samas, et ta tõendaks, et soetaja allkiri neil dokumentidel on ehtne, või esitaks selle isiku volitused, kes dokumendid allkirjastas. Maksuhaldur formuleeris nõuded, mis eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul on „täiendavad nõuded”, alles hilisema maksukontrolli käigus.

34 Ent õiguskindluse põhimõttega oleks vastuolus see, kui põhikohtuasjas arutusel olevatelt tehingutelt ei lubataks käibemaksu maha arvata seetõttu, et tarnija ei esitanud asjaomaseid tehinguid puudutanud hilisema maksukontrolli käigus täiendavaid tõendeid, samas kui Tarumi esitas oma deklaratsiooniga seoses tõendid, mis vastasid Bulgaaria maksuhaldurile esitamisele

kuuluvate dokumentide loetelule, mis on kehtestatud ZDDS rakendusmääruse artikliga 45, ja mille see maksuhaldur võttis esialgu vastu tõendina selle kohta, et tarnijal on õigus saada maksuvabastust – mida tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

35 Mis puutub keeldumist lubada arvata ühendusesiseselt tarnelt maha käibemaksu põhjendusel, et soetaja ei olnud tarne ajal teises liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud, siis mõistagi tõendab käibemaksukohustuslasena registreerimise numbril omistamine maksukohustuslase staatust käibemaksuga maksustamisel ja lihtsustab ühendusesiseste tehingute järelevalvet (vt selle kohta kohtuotsus Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, punkt 60).

36 Siiski, võttes arvesse, et kohustus kontrollida maksukohustuslase staatust lasub pädeval siseriiklikul ametiasutusel, enne kui ta annab maksukohustuslasele käibemaksukohustuslasena registreerimise numbril, ei saa registrit puudutav võimalik eeskirjade eiramine tuua kaasa seda, et ettevõtja, kes tugines nimetatud registri andmetele, jääb ilma maksuvabastusest, millele tal on õigus. Nii sedastas Euroopa Kohus, et proportsionaalsuspõhimõttega on vastuolus see, kui tarnijat kohustatakse käibemaksu tasuma üksnes seetõttu, et soetaja käibemaksukohustuslasena registreerimise number tagasiulatuvalt registrist kustutati (vt selle kohta kohtuotsus Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, punktid 63 ja 64).

37 Põhikohtuasjas esitas Traum Bulgaaria maksuhaldurile kaks arvet, millele oli märgitud äriühingu Evangelos gaitadzis Kreekas käibemaksukohustuslasena registreerimise number, et tõendada oma õigust saada käibemaksuvabastust vastavalt ZDDS rakendusmääruse artikli 45 lõike 1 punktile a. Selle numbril olemasolu kinnitas pärast andmebaasi VIES abil tehtud kontrolli maksuhaldur oma 2. novembri 2009. aasta tasaarvestus? ja tagastusteates. Seega nõustus maksuhaldur alguses sellega, et soetaja oli teises liikmesriigis käibemaksukohustuslane, vastavalt ZDDS artikli 7 lõikes 1 sätestatud tingimusele. Alles hilisema maksukontrolli käigus tuvastas seesama maksuhaldur, et nimetatud tingimus ei ole täidetud. Neil asjaoludel oleks see, kui ühendusesisese tarnega seoses oleks keeldutud maksuvabastuse lubamisest, vastuolus õiguskindluse põhimõtte ja proportsionaalsuspõhimõttega.

38 Mis puutub direktori poolt kirjalikes seisukohtades esitatud asjaolusse, mille kohaselt oleks Traum pidanud tõendama muul viisil, et äriühing Evangelos gaitadzis on maksukohustuslane, kes sellisena tegutseb teises liikmesriigis ja kelle ühendusesisesed tarned on käibemaksuga maksustatavad, siis nähtub eelotsusetaotlusest, et seda nõuet põhikohtuasjas arutusel olevad siseriiklikud õigusnormid ette ei näe ja et maksuhaldur ei teinud neid enne tasaarvestus? ja tagastusteate koostamist ka teatavaks, mis tuleb välja selgitada eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

39 Oma kirjalikes seisukohtades väidab direktor veel seda, et Traum ei toiminud heas usus ja et ta ei ole tõendanud, et tegutses vajaliku hoolsusega, et tagada oma käibemaksuvabastuse taotluse põhjenduseks esitatud dokumentide ehtsuses. Veel väidab direktor, et äriühing Evangelos gaitadzis võis Kreeka maksuhalduri suhtes toime panna maksupettuse. Selles osas leiab direktor eelkõige, et võttes arvesse vastuseid, mida vedajad põhikohtuasjas arutusel oleva tarne osas läbi viidud maksukontrolli käigus andsid, on alust kahelda selles, et esitatud veodokumendid vastavad tegelikult aset leidnud asjaoludele.

40 Ent eelotsusetaotluses puuduvad viited, mis võimaldaksid asuda seisukohale, et põhikohtuasjas vaatluse all olev tarne oli seotud maksupettusega või et Traum ei tegutsenud, soetaja toime pandud pettust arvesse võttes, heas usus.

41 Siinjuures tuleb meenutada, et Euroopa Kohus ei ole ELTL artikli 267 alusel algatatud menetluses pädev kontrollima ega hindama põhikohtuasja faktilisi asjaolusid. Seega on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne anda üldine hinnang kõikidele kohtuasja faktilistele

asjaoludele, et teha kindlaks, kas Traum tegutses heas usus ja võttis kõik meetmed, mida temalt võib mõistlikult nõuda, tagamaks, et tehtud tehing ei too kaasa tema osalemist maksupettuses (vt analoogia alusel kohtuotsus Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, punkt 53).

42 Kui nimetatud kohus peaks jõudma järeldusele, et objektiivsetest asjaoludest lähtudes Traum teadis või oleks pidanud teadma, et tema tehtud tehing on seotud soetaja poolt toime pandud pettusega ja et ta ei ole võtnud kõiki võimalikke asjakohaseid meetmeid selle pettuse vältimiseks, siis ei saa tal lubada kasutada õigust käibemaksuvabastusele (vt selle kohta kohtuotsus Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, punkt 54).

43 Eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb esimesele ja teisele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 138 lõiget 1 ja artikli 139 lõike 1 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et nende sätetega on vastuolus see, kui niisugustel asjaoludel, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas, keeldub liikmesriik lubamast ühendusesisese tarnega seoses käibemaksuvabastust seetõttu, et soetaja ei ole teises liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud ja et tarnija ei ole tõendanud ei allkirja ehtsust väidetavalt maksuvaba tarne toimumist tõendaval dokumendil ega isiku, kes need dokumendid soetaja nimel allkirjastas, esindusõigusi, kui tõendid, mis annavad õiguse maksuvabastuseks ja mille tarnija oma deklaratsiooni põhjenduseks esitas, on kooskõlas siseriiklikes õigusnormides kehtestatud nende dokumentide loeteluga, mis tuleb maksuhaldurile esitada, ja kui maksuhaldur need tõendid esialgu vastu võttis, mis tuleb välja selgitada eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

Kolmas küsimus

44 Kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 138 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et sellel on vahetu õigusmõju, nii et nimetatud sättele saavad maksukohustuslased tugineda siseriiklikus kohtuvaidluses riigi vastu, et taotleda ühendusesisese tarne vabastamist käibemaksust.

45 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt võivad eraõiguslikud isikud, kui direktiivi sätted on nende sätete sisu silmas pidades tingimusteta ja piisavalt täpsed, tugineda neile sätetele siseriiklikus kohtuvaidluses riigi vastu, olenemata sellest, kellena riik toimib (vt kohtuotsus C?425/12: Portugás, EU:C:2013:829, punktid 18 ja 23, ning kohtuotsus C?176/12: Association de médiation sociale, EU:C:2014:2, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

46 Käesoleva vaidluse asjaoludel näeb käibemaksudirektiivi artikli 138 lõige 1 liikmesriigile ette kohustuse vabastada käibemaksust kaubatarned, mis vastavad selles sättes nimetatud tingimustele.

47 Kuigi käibemaksudirektiivi artikkel 131 jätab liikmesriikidele teatava kaalutusõiguse, kui nad kehtestavad direktiivi artiklis 138 ette nähtud maksuvabastuse tingimusi, et tagada maksuvabastuste nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine, ei mõjuta nimetatud asjaolu siiski seda, et kõnealuses artiklis kehtestatud maksuvabastuse andmise kohustus on selge ja tingimusteta (vt analoogia alusel kohtuotsus Association de médiation sociale, EU:C:2014:2, punkt 33).

48 Järelikult tuleb käibemaksudirektiivi artikli 138 lõiget 1 tõlgendada nii, et sellel on vahetu õigusmõju, nii et nimetatud sättele saavad maksukohustuslased tugineda siseriiklikus kohtuvaidluses riigi vastu, et taotleda ühendusesisese tarne vabastamist käibemaksust.

Kohtukulud

49 Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus

pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (viies koda) otsustab:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (muudetud nõukogu 7. detsembri 2010. aasta direktiiviga 2010/88/EL) artikli 138 lõiget 1 ja artikli 139 lõike 1 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et nende sätetega on vastuolus see, kui niisugustel asjaoludel, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas, keeldub liikmesriik lubamast ühendusesisese tarnega seoses käibemaksuvabastust seetõttu, et soetaja ei ole teises liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud ja et tarnija ei ole tõendanud ei allkirja ehtsust väidetavalt maksuvaba tarne toimumist tõendaval dokumendil ega isiku, kes need dokumendid soetaja nimel allkirjastas, esindusõigusi, kui tõendid, mis annavad õiguse maksuvabastuseks ja mille tarnija oma deklaratsiooni põhjenduseks esitas, on kooskõlas siseriiklikes õigusnormides kehtestatud nende dokumentide loeteluga, mis tuleb maksuhaldurile esitada, ja kui maksuhaldur need tõendid esialgu vastu võttis, mis tuleb välja selgitada eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

2. Direktiivi 2006/112/EÜ (direktiiviga 2010/88/EL) artikli 138 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et sellel on vahetu õigusmõju, nii et nimetatud sättele saavad maksukohustuslased tugineda siseriiklikus kohtuvaidluses riigi vastu, et taotleda ühendusesisese tarne vabastamist käibemaksust.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: bulgaaria.