

Downloaded via the EU tax law app / web

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (kümnes koda)

21. september 2017(*)

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Kaheksas direktiiv 79/1072/EMÜ – Direktiiv 2006/112/EÜ – Teise liikmesriigi residendist maksukohustuslane – Imporditud kaubalt tasutud käibemaksu tagastamine – Tingimused – Objektiivsed asjaolud, mis kinnitavad, et maksukohustuslane kavatses kasutada imporditud kaupa oma majandustegevuses – Suur oht, et tehingut, millega importimist põhjendati, ei tehta

Kohtuasjas C-441/16,

mille ese on Înalta Curte de Casa și Justiție (Rumeenia kõrgeim kassatsioonikohus) 22. juuni 2016. aasta otsusega ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 8. augustil 2016, menetluses

SMS group GmbH

versus

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

EUROOPA KOHUS (kümnes koda),

koosseisus: koja president M. Berger (ettekandja), kohtunikud E. Levits ja F. Biltgen,

kohtujurist: M. Campos Sánchez-Bordona,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- SMS group GmbH, esindaja: advokaat E. Bencil,
- Rumeenia valitsus, esindajad: R. H. Radu, C. M. Florescu ja R. M. Mangu,
- Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* G. Galluzzo,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja L. Radu Bouyon,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb nõukogu 6. detsembri 1979. aasta kaheksanda direktiivi

79/1072/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – välismaal asuvatele maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord (EÜT 1979, L 331, lk 11; ELT eriväljaanne 09/01, lk 79, edaspidi „kaheksas direktiiv“) artiklite 2–6 ja nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23, edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 17 lõike 2 ja lõike 3 punkti a tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud SMS group GmbH ja Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti (Bukaresti maksuamet, Rumeenia, edaspidi „maksuhaldur“) vahelises kohtuvaidluses selle käibemaksu tagastamise üle, mille SMS group oli tasunud Rumeenias 2009. aasta jooksul.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Põhikohtuasi puudutab käibemaksu tagastamise nõuet, mis on esitatud 23. detsembril 2009 ja tuleneb kauba importimisest 14. septembril 2009. Käesolevas asjas on seega ajaliselt kohaldatavad kaheksas direktiiv ja nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“).

Kaheksas direktiiv

4 Kaheksanda direktiivi artikkel 1 näeb ette:

Käesoleva direktiivi kohaldamisel käsitatakse „väljaspool riigi territooriumi registreeritud maksukohustuslasena“ [...] isikut, kes artikli 7 lõike 1 esimese lõigu esimeses ja teises lõigus osutatud ajavahemikul ei ole selles riigis omanud asukohta majandustegevuseks või püasukohta, kus äritehinguid teostatakse [...] ja kes ei ole sellesama ajavahemiku jooksul selles riigis tarninud kaupu või pakkunud teenuseid, mis oleks käsitatavad selles riigis tarnitute või pakututena, välja arvatud:

- a) veoteenused [...];
- b) teenused, mille puhul kohustub [...] maksu maksma ainult teenuse saaja.“

5 Selle direktiivi artiklis 2 on sätestatud:

„Iga liikmesriik tagastab väljaspool riigi territooriumi registreeritud maksukohustuslasele, kes ei ole registreeritud teise liikmesriigi territooriumil, vastavalt allpool toodud sätetele käibemaksu, mis on võetud tema poolt kõnealuse riigi territooriumil osutatud teenustelt või tarnitud vallasvaralt või kauba impordilt selle riigi territooriumile, kui kõnealuseid kaupu või teenuseid kasutatakse [kuuenda direktiivi] artikli 17 lõike 3 punktides a ja b nimetatud tehinguteks [...]“.

6 Nimetatud direktiivi artikkel 3 on sõnastatud järgmiselt:

„Tagastamiseks peab artiklis 2 nimetatud maksukohustuslane, kes ei tarni kaupu ega osuta teenuseid, mida võiks käsitada riigi territooriumil tarnitute või osutatutena:

- a) esitama [...] pädevale asutusele taotluse [...]
- b) oma registrijärgse asukohariigi ametiasutuse poolt väljastatud tõendi abil tõendama, et ta on nimetatud riigis käibemaksukohustuslane. [...]

c) kirjaliku deklaratsiooniga tõendama, et ta ei ole artikli 7 lõike 1 esimeses lõigus nimetatud ajavahemiku jooksul tarninud kaupu ega osutanud teenuseid, mida võiks käsitada kõnealuses riigis tarnitute või osutatutena;

d) kohustuma tagasi maksma kõik eksikombel saadud summad.“

7 Sama direktiivi artikkel 4 sätestab:

„Tagastamiseks peab artiklis 2 viidatud maksukohustuslane, kes ei ole riigi territooriumil tarninud kaupu ega osutanud teenuseid, mida võiks käsitada kõnealuses riigis tarnitute või osutatutena, välja arvatud artikli 1 punktides a ja b nimetatud teenused:

a) vastama artikli 3 punktides a, b ja d sätestatud tingimustele;

b) kirjaliku deklaratsiooniga tõendama, et artikli 7 lõike 1 esimeses ja teises lauses nimetatud ajavahemikul ei ole ta riigi territooriumil tarninud kaupu ega osutanud teenuseid, mida võiks käsitada kõnealuses riigis tarnitute või osutatutena, välja arvatud artikli 1 punktides a ja b nimetatud teenused.“

8 Kaheksanda direktiivi artikli 5 esimene lõik on sõnastatud järgmiselt:

„Käesoleva direktiivi kohaldamisel peavad kaubad ja teenused, mille osas võib käibemaksu tagastada, vastama [kuuenda direktiivi] artiklis 17 sätestatud tingimustele, mida kohaldatakse liikmesriigis käibemaksu tagastamise puhul.“

9 Direktiivi artiklis 6 on sätestatud:

„Liikmesriigid ei kehtesta artiklis 2 nimetatud maksukohustuslaste suhtes artiklites 3 ja 4 nimetatata kohustusi, välja arvatud kohustus esitada teatavatel juhtudel andmeid, mis on vajalikud tagastamistaotluse põhjendatuse kontrollimiseks.“

10 Nimetatud direktiivi artikli 7 lõige 1 näeb ette:

„Artiklites 3 ja 4 sätestatud tagastamistaotlus esitatakse vähemalt kolmekuulise ja maksimaalselt üheaastase ajavahemiku jooksul tarnitud ning arvetega kaetud kaupade või teenuste või impordi kohta. [...]“.

Käibemaksudirektiiv

11 Käibemaksudirektiiviga on kuues direktiiv kehtetuks tunnistatud ja asendatud alates 1. jaanuarist 2007. Käibemaksudirektiivi põhjenduste 1 ja 3 kohaselt oli kuuenda direktiivi uuesti sõnastamine vajalik selleks, et esitada kohaldatavad sätted selgelt ja otstarbekalt, uuesti struktureeritult ja sõnastatult, ilma et see tooks põhimõtteliselt kaasa sisulisi muutusi.

12 Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõige 1 sätestab:

„„Maksukohustuslane“ on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

„Majandustegevus“ on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis? ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus. [...]“.

13 Selle direktiivi artikkel 70 näeb ette:

„Maksustatav teokoosseis tekib ja käibemaks muutub sissenõutavaks kaupade impordi hetkel.“

14 Nimetatud direktiivi artikli 146 lõige 1 sätestab:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

a) selliste kaupade tarne, mille lähetab või veab väljaspool ühendust asuvasse sihtkohta müüja või tema nimel tegutsev isik;

[...]“.

15 Sama direktiivi artiklis 167, mille sõnastus on identne kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 1 sõnastusega, on sätestatud:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

16 Käibemaksudirektiivi artikkel 168, mis on sisuliselt identne kuuenda direktiivi artikli 17 lõikega 2, näeb ette:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata:

a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade ja teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane;

[...]

e) sellesse liikmesriiki imporditud kaupadelt tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks.“

17 Käibemaksudirektiivi artikkel 169 on sisuliselt identne kuuenda direktiivi artikli 17 lõikega 3. Esimesena nimetatud artiklis on sätestatud:

„Lisaks artiklis 168 nimetatud mahaarvamisele on maksukohustuslasel õigus artiklis 168 nimetatud käibemaks maha arvata, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse järgmiste tehingute tarbeks:

a) seoses artikli 9 lõike 1 teises lõigus nimetatud majandustegevusega väljaspool seda liikmesriiki, kus maks tasumisele kuulub või kus maks on tasutud, tehtavad tehingud, mille puhul võiks maksu maha arvata, kui need oleksid tehtud selles liikmesriigis;

b) tehingud, mis on maksust vabastatud [artikli] 146 [...] kohaselt;

[...]“.

18 Käibemaksudirektiivi artikkel 170 on sõnastatud järgmiselt:

„Iga maksukohustuslane, kes ei asu [kaheksanda direktiivi] artikli 1 [...] tähenduses liikmesriigis, kus ta soetab kaupu ja saab teenuseid või impordib käibemaksuga maksustatavaid kaupu, võib taotleda käibemaksu tagastamist, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse järgmiste tehingute tarbeks:

a) artiklis 169 nimetatud tehingud;

[...]"

19 Käibemaksudirektiivi artikli 171 lõige 1 sätestab:

„Maksudhustustlastele, kes ei asu liikmesriigis, kus nad soetavad kaupu ja saavad teenuseid või impordivad käibemaksuga maksustatavaid kaupu, kuid asuvad teises liikmesriigis, tagastatakse käibemaks vastavalt [kaheksandas direktiivis] sätestatud rakenduskorrale.

[...]"

Rumeenia õigus

20 Maksuseadustiku nr 571/2003 (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal) artikkel 1472

„Maksu tagastamine Rumeenias käibemaksudhustustlasena registreerimata maksudhustustlastele“, näeb ette:

„(1) Seaduses sätestatud tingimustel:

a) võib tasutud maksu tagastamist nõuda maksudhustustlane, kes ei ole Rumeenias käibemaksudhustustlasena registreeritud ega ole selleks ka kohustatud ning kes asub teises liikmesriigis; [...]

[...]"

21 Valitsuse otsuse nr 44/2004, millega kinnitatakse maksuseadustiku seaduse metodoloogilised rakendusjuhised (Hot?r?area Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal), punktis 49 on sätestatud:

„[...]"

(3) [...] maksudhustustlane on maksudhustustlane, kes ei ole [...] käibemaksudhustustlasena Rumeenias registreeritud ega ole selleks [...] ka kohustatud, ei asu Rumeenias ega oma seal alalist asukohta, kust ta majandustegevusega tegeleb, ega ole nimetatud ajavahemiku jooksul Rumeenias tarninud kaupa ega osutanud teenuseid [...]

(4) [...] maksutagastust saab kohaldada lõikes 3 nimetatud maksudhustustlase suhtes, kui maksudhustustlane kasutab [...] Rumeeniasse imporditud kaupa või teenuseid, millelt maks on tasutud, järgmiselt:

a) seoses tehingutega, mis kuuluvad maksudhustustlase majandustegevuse hulka ning mille puhul tal oleks lubatud maks maha arvata, kui need tehingud oleksid tehtud Rumeenias [...];

[...]"

(5) Maksu tagastamiseks ette nähtud tingimuste täitmiseks täidab lõikes 3 nimetatud maksudhustustlane järgmised kohustused:

[...]"

c) kinnitab kirjaliku avaldusega, et ajavahemikul, millega seoses tagastamist taotletakse, ei ole ta tarninud kaupa ega osutanud teenuseid, mille tarnimis- või osutamiskoht on Rumeenia või mille tarnimis- või osutamiskohana käsitatakse Rumeeniat [...];

[...]

(6) Pädevad maksuasutused ei sea [...] maksu tagastamist taotlevatele maksukohustuslastele muid kohustusi kui need, mis on sätestatud lõikes 5. Erandkorras võivad pädevad maksuasutused nõuda maksukohustuslaselt täiendavat teavet, et teha kindlaks, kas tagastamistaotlus on põhjendatud.

[...]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

22 SMS group on Saksamaal asuv äriühing, kes turustab ja paigaldab terasetöötlemisseadmeid. Äriühing SMS Meer, mille SMS group on vahepeal üle võtnud, sõlmis 7. veebruaril 2008 kui müüja Zimekon Handels GmbH Austriaga (edaspidi „ostja“) lepingu nr 27, mis käsitleb terastorustike ja -toruprofiilide tootmiseks mõeldud torude elekterkeemis-pikiõmblustega keevitussüsteemi (edaspidi „RSA“) valmistamist ja tarnimist. RSA saajaks oli äriühing OOO Zimekon Ukraine.

23 Lepinguga nr 27 ette nähtud maksekava kohaselt pidi ostja RSA tarnimise ja käikuandmise esimese etapi tööde eest maksma 2 miljonit eurot ettemaksu 2008. aasta märtsis, seejärel tasuma 800 000 eurot 15. aprilliks 2008, 1 miljon eurot 15. maiks 2008 ja lõpuks 1 miljon eurot 15. juuniks 2008. Tarne tuli saajale teha ajavahemikul 1. juunist 2009 kuni 30. septembrini 2009, tingimusel et lepinguga ette nähtud maksed on tähtaegselt sooritatud.

24 Kuigi ostja oli tasunud ainult 2 miljonit eurot ettemaksu, sõlmis SMS Meer 26. juunil 2008 Türgis asuva Asmas AESiga alltöövõtulepingu SMS Meerile RSA valmistamiseks vajalike seadmete (edaspidi „vaidlusalune kaup“) tarnimise kohta. 5. novembril 2008 lepingu nr 27 täitmine ostja palvel siiski peatati kuni 1. septembrini 2009, kuna ostja oli rahalistes raskustes. SMS Meer palus ostjal teha ülejäänud maksed, täpsustades, et töid alustatakse uuesti alles pärast saadaolevate maksete tasumist.

25 SMS Meer importis vaidlusaluse kauba Türgist Rumeeniasse 14. septembril 2009 ja tasus sellelt käibemaksu 1 487 739 Rumeenia leud (RON) (ligikaudu 327 500 eurot). Importimise järel ladustati kaup Rumeenias asuvasse lattu.

26 Kuna ostja ülejäänud makseid ei teinud, siis lepingu nr 27 täitmist uuesti ei alustatud. SMS groupi sõnul ei saanud vaidlusalust kaupa muude projektide tarbeks kasutada ja ta kavatses selle vanarauana kasutuselt kõrvaldada.

27 SMS Meer esitas 23. detsembril 2009 maksuhaldurile taotluse nõudega tagastada vaidlusaluse kauba impordilt Rumeenia riigile tasutud käibemaks. Vastuseks maksuhalduri nõudele esitada täiendavaid andmeid teatas SMS Meer, et juhul kui leping nr 27 jääb täitmata, kavatses ta kauba ekspordida. Ta ei esitanud aga konkreetset teavet ekspordi sihtkoha või toimumise kuupäeva kohta.

28 Maksuhaldur keeldus käibemaksu tagastamast, leides, et SMS Meer ei ole esitanud tõendeid vaidlusaluse kauba edasise ringluse ega lõpliku saaja kohta. Maksuameti vaiete läbivaatamise teenistus jättis rahuldamata SMS Meeri vaide keeldumisotsuse peale ja seejärel jättis Curtea de Apel București (Bukaresti apellatsioonikohus, Rumeenia) oma esimese otsusega 30. mail 2012 rahuldamata SMS Meeri kaebuse maksuhalduri nende kahe otsuse tühistamise nõudes.

29 Înalta Curtea de Casație și Justiție (Rumeenia kõrgeim kassatsioonikohus) tühistas siiski

esimese kohtuotsuse ja saatis kohtuasja tagasi Curtea de Apel București (Bukaresti apellatsioonikohus). Viimati nimetatud kohus jättis 9. juuli 2014. aasta otsusega SMS Meeri kaebuse põhjendamata tõttu jälle rahuldamata, kuna kohtu hinnangul oli maksuhaldur põhjendatult nõudnud, et SMS Meer tõendaks vaidlusaluse kauba edasist ringlust. SMS Meer oli nimelt seaduse nr 571/2003 artikli 1472 lõike 1 punkti a alusel kohustatud esitama tõendid Rumeeniasse imporditud kauba otstarbe kohta, kuna selle tegelik kasutusotstarve on oluline teadmaks, milliseid maksustamisnorme kohaldada.

30 SMS Meer esitas 9. juuli 2014. aasta kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse, milles ta väitis, et maksustatavaks tehinguks on ostjaga lepingu nr 27 sõlmimine ja selle osaline täimine. Peale selle on lepingut nr 27 täidetud ka kokkulepitud hinnast 2 miljoni euro suuruse ettemakse tasumisega, alltöövõtulepingu sõlmimisega ja sellega, et osa RSA valmistamiseks vajalikest koostisosadest on Türgis asuvalt tarnijalt ära ostetud. SMS Meer on seega tõendanud, et vaidlusaluse kauba impordi ja tema maksustatavate tehingute vahel on otsene seos. SMS Meeri sõnul ei saa käibemaksu tagasimaksmine sõltuda kauba importimisjärgse ringluse tõendamisest, samas kui lepingut nr 27 ei ole lõplikult täidetud. Importimise ajal kavatsesid pooled veel tehingu sooritada.

31 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul võttis SMS Meer importimise ajal suure riski, et leping nr 27 lõpeb, kuna ostja ei olnud enam teinud lepingus ette nähtud osamakseid. Neil asjaoludel tekkis küsimus, kas asjaolu, et kaup imporditi kuupäeval, mil nimetatud lepingu täitmine oli peatatud, tähendab seda, et vaidlusaluse kauba importimisel ei ole enam seost lepingu täitmisega.

32 Neil asjaoludel otsustas Înalta Curtea de Casație și Justiție (kõrgeim kassatsioonikohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas kaheksanda direktiivi artikleid 2–5 koostoimes kuuenda direktiivi artikli 17 lõikega 2 ja lõike 3 punktiga a tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi maksuhalduri tegevus, kes leiab, et puuduvad objektiivsed andmed, mis kinnitaksid maksukohustuslase deklareeritud kavatsust kasutada imporditud kaupa oma majandustegevuse raames, kui leping, mille täitmiseks maksukohustuslane kauba soetas ja importis, oli tegeliku importimise ajal peatatud, millega kaasneb suur risk, et edasist tarnet/tehingut, mille jaoks imporditud kaup oli ette nähtud, enam ei tehta?

2. Kas imporditud kauba edasise ringluse tõendamine, st selle tõendamine, kas imporditud kaup on tõepoolest ette nähtud maksukohustuslase maksustatavateks tehinguteks ning kuidas, kujutab endast käibemaksu tagasimaksmiseks nõutavat lisatingimust, mis erineb kaheksanda direktiivi artiklites 3 ja 4 loetletud tingimustest ja on sellesama direktiivi artikli 6 kohaselt keelatud, või hoopis vajalikke andmeid tagasimaksmiseks nõutava olulise tingimuse kohta, mis seisneb imporditud kauba kasutamises maksustatavate tehingute jaoks, mida maksuasutus võib kaheksanda direktiivi artikli 6 alusel nõuda?

3. Kas kaheksanda direktiivi artikleid 2–5 koostoimes kuuenda direktiivi artikli 17 lõikega 2 ja lõike 3 punktiga a võib tõlgendada nii, et õiguse käibemaksu tagasimaksmisele võib tunnustamata jätta, kui kontekstis, kus imporditud kaupa pidi kasutatama, järgmiseks ette nähtud tehingut enam ei tehta? Kas sellistel asjaoludel on oluline kauba tegelik otstarve või asjaolu, et kui seda ikkagi kasutatakse, siis kuidas ja kelle territooriumil seda tehakse: kas käibemaksu tasumise riigi territooriumil või sellest riigist väljas?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

33 Nende kolme küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud

kohus sisuliselt selgitust, kas kaheksandat direktiivi koostoimes käibemaksudirektiivi artikliga 170 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui liikmesriik ei tunnusta väljaspool riigi territooriumi registreeritud maksukohustuslase õigust saada tagasi käibemaks, mis on tasutud kauba impordilt sellises olukorras, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kus importimise ajal oli peatatud selle lepingu täitmine, mille raames maksukohustuslane kauba ostis ja importis, ning tehingut, mille jaoks kaupa pidi kasutatama, ei ole lõpuks tehtud ja maksukohustuslane ei ole esitanud tõendeid kauba edasise ringluse kohta.

34 Sellele küsimusele vastamiseks tuleb kõigepealt märkida, et kaheksanda direktiivi eesmärk on kehtestada ühes liikmesriigis tasutud käibemaksu tagastamise kord teises liikmesriigis asuvatele maksukohustuslastele ja ühtlustada seega käibemaksudirektiivi artiklist 170 tulenevat õigust maks tagasi saada (kohtuotsus, 28.6.2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

35 Sellega seoses tuleneb kaheksanda direktiivi artiklist 2, et iga liikmesriik tagastab kõigile väljaspool riigi territooriumi registreeritud maksukohustuslastele, kes asuvad teises liikmesriigis, selle direktiiviga kehtestatud tingimustel käibemaksu, mis on võetud kauba impordilt selle esimese riigi territooriumile, kui seda kaupa kasutatakse käibemaksudirektiivi artiklis 170 nimetatud tehinguteks.

36 Kaheksanda direktiivi artiklites 3 ja 4 on selle kohta täpsustatud, milliseid formaalsusi tuleb täita, et maks tagasi saada.

37 Ent nagu Euroopa Komisjon oma kirjalikes seisukohtades õigesti esile tõi, ei ole kaheksanda direktiivi eesmärk määrata kindlaks tagasisaamisõiguse teostamise tingimusi ega ulatust. Selle direktiivi artiklist 5 nähtub nimelt, et õigus käibemaksu tagasi saada on määratletud kooskõlas käibemaksudirektiivi asjasse puutuvate sätetega.

38 Selles kontekstis tuleb toonitada, et liikmesriigi territooriumil asuva maksukohustuslase teises liikmesriigis tasutud käibemaksu tagasisaamise õigus – nagu see on reguleeritud kaheksanda direktiiviga – vastab tema kasuks käibemaksudirektiiviga kehtestatud õigusele arvata maha tema enda liikmesriigis tasutud sisendkäibemaks (kohtuotsus, 25.10.2012, Daimler ja Widex, C-318/11 ja C-319/11, EU:C:2012:666, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).

39 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on mahaarvamissoigus käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ning põhimõtteliselt ei või seda piirata. Seda rakendatakse kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas (kohtuotsus, 22.6.2016, Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

40 Mahaarvamissoosteemi ja seega tagasimaksete eesmärk on nimelt ettevõtja kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastada. Ühtne käibemaksusüsteem kindlustab seega, et igasugune majandustegevus, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest, maksustatakse täiesti neutraalselt, kui see tegevus on iseenesest käibemaksuga maksustatav (kohtuotsus, 22.3.2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

41 Mis puudutab konkreetselt maksu tagasisaamise õiguse tingimusi, siis käibemaksudirektiivi artiklist 170 koostoimes sama direktiivi artikliga 169 ilmneb, et iga maksukohustuslane, kes ei asu kaheksanda direktiivi artikli 1 tähenduses liikmesriigis, kus ta impordib käibemaksuga maksustatavaid kaupu, võib taotleda käibemaksu tagastamist, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse kas selliste tehingute tarbeks, mis on seotud artikli 9 lõike 1 teises lõigus nimetatud majandustegevusega väljaspool seda liikmesriiki, kus maks tasumisele kuulub või kus maks on

tasutud, kui nende tehingute puhul võiks maksu maha arvata, kui need oleksid tehtud selles liikmesriigis, või siis teatavate maksust vabastatud tehingute tarbeks.

42 Maksu tagasisaamise õigus tekib vastavalt käibemaksudirektiivi artiklitele 70 ja 167 maksu sissenõutavaks muutumise ehk siis kaupade impordi hetkel (vt analoogia alusel kohtuotsus, 22.3.2012, Klub, C?153/11, EU:C:2012:163, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

43 Esiteks küsimuses, kas SMS Meer on käsitatav maksukohustuslasena kaheksanda direktiivi artikli 1 tähenduses, tuleb selgitada, et see sätte näeb sisuliselt ette kaks kumulatiivset tingimust. Ühelt poolt ei tohi kõnealusel maksukohustuslasel selle direktiivi artikli 7 lõikes 1 osutatud ajavahemikul olla ühtki tegevuskohta liikmesriigis, kus ta maksu tagastamist taotleb. Teiselt poolt ei tohi ta olla teinud samal ajavahemikul kaubatarnet või osutanud teenust, mis oleks käsitatav selles riigis tarnitu või pakutuna, välja arvatud teatavad teenused (vt selle kohta kohtuotsus, 6.2.2014, E.ON Global Commodities, C?323/12, EU:C:2014:53, punkt 42).

44 Käesolevas asjas ei ole vaidlustatud, et SMS Meer vastab neile tingimustele. Eeskätt on selge, et põhikohtuasjas arutusel oleva impordi hetkel oli see äriühing Saksamaal käibemaksukohustuslane kui äriühing, kes tegeles selles liikmesriigis majandustegevusega, see tähendab turustas ja paigaldas terasetöötlemisseadmeid, ning et tal ei olnud kohustust lasta end registreerida käibemaksukohustuslasena Rumeenias.

45 Teiseks küsimuses, kas SMS Meer tegutses maksukohustuslasena vaidlusaluse kauba Rumeeniasse importimise ajal, tuleb osutada, et mõiste „maksukohustuslane“ on määratletud käibemaksudirektiivi artikli 9 lõikes 1 seonduvalt mõistega „majandustegevus“ (kohtuotsus, 29.11.2012, Gran Via Moine?ti, C?257/11, EU:C:2012:759, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).

46 Isik, kes impordib kauba majandustegevuse eesmärgil selle sätte tähenduses, teeb seda maksukohustuslasena ka siis, kui ta kaupa kõnealusel majandustegevuses otsekohe ei kasuta (vt selle kohta kohtuotsus, 29.11.2012, Gran Via Moine?ti, C?257/11, EU:C:2012:759, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika). Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast nähtub nimelt, et maksukohustuslaseks tuleb pidada isikut, kes kannab investeerimiskulusid kavatsusega – mida kinnitavad objektiivsed tõendid – teostada majandustegevust käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses (vt selle kohta kohtuotsused, 14.2.1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punkt 24; 29.2.1996, INZO, C?110/94, EU:C:1996:67, punkt 17, ja 22.10.2015, Sveda, C?126/14, EU:C:2015:712, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika).

47 Küsimus, kas maksukohustuslane tegutseb maksukohustuslasena, on fakti küsimus, mida hinnates tuleb arvestada konkreetse juhtumi kõiki asjaolusid, muu hulgas asjaomase kauba omadusi ja ajavahemikku, mis jääb kauba soetamise ja selle maksukohustuslase majandustegevuse eesmärkidel kasutamise vahele (kohtuotsus, 22.3.2012, Klub, C?153/11, EU:C:2012:163, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).

48 Selles kontekstis olgu märgitud, et eelotsusemenetluse raames on liikmesriigi kohus ainsana pädev hindama põhikohtuasja faktilisi asjaolusid ja tõlgendama liikmesriigi õigust. Euroopa Kohus, kellel tuleb anda liikmesriigi kohtu küsimustele tarvilikud vastused, on samas pädev andma põhikohtuasja materjale ja talle esitatud seisukohti arvestades juhiseid, mis võivad aidata eelotsusetaotluse esitanud kohtul asja lahendada (kohtuotsus, 11.5.2017, Posnania Investment, C?36/16, EU:C:2017:361, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

49 Käesolevas asjas on tõendatud, et SMS Meer sai 2 miljoni euro suuruse ettemakse ja seejärel sõlmis 26. juunil 2008 alltöövõtulepingu vaidlusaluse kauba kohta, mis on ostetud kui RSA valmistamiseks vajalik materjal ja seega lepingu nr 27 täitmise eesmärgil. Nende seikade

sedastamise põhjal näib ilmnevat, et see äriühing importis vaidlusaluse kauba kavatsusega kasutada seda majandustegevuses, mida kinnitavad objektiivsed asjaolud.

50 Ainuüksi asjaolu, et lepingu nr 27 täitmine oli peatatud sel kuupäeval, mil vaidlusalune kaup imporditi, ei oma tähtsust, kuna sellega seoses tuleb nimelt eeldada, et SMS Meer oleks rikkunud oma lepingulisi kohustusi alltöövõtja ees, kui ta oleks keeldunud kaubatarnest ainuüksi sel põhjusel, et lepingu nr 27 täitmine on peatatud. Pealegi alles pärast seda, kui kaup oli imporditud, selgus lõplikult, et lepingu täitmist uuesti ei alustata, ja seda põhjustel, mis ei sõltunud SMS Meeri tahtest, see tähendab, kuna ostjal tekkisid makseraskused.

51 SMS Meer tegutses vaidlusaluse kauba impordi ajal seega maksukohustuslasena käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses.

52 Kolmandaks küsimuses, kas vaidlusalust kaupa kasutati käibemaksudirektiivi artiklis 170 nimetatud tehinguteks, on selge, et RSA saaja, kellele üleandmiseks SMS Meer kauba soetas, asus Ukrainas. Kauba import toimus lõppeesmärgiga see eksportida käibemaksudirektiivi artikli 146 tähenduses, mis on selle direktiivi artiklis 170 viidatud tehing.

53 Neil asjaoludel tuleb asuda seisukohale, et SMS Meeril tekkis vaidlusaluse kauba Rumeeniasse importimise hetkel õigus saada tasutud käibemaks tagasi.

54 Seda õigust ei sea kahtluse alla asjaolu, et tehing, mille raames vaidlusalust kaupa pidi kasutatama, jäi lõpuks tegemata, ja et SMS Meer ei suutnud esitada kauba edasise ringluse kohta tõendeid, mida maksuhaldur nõudis.

55 Euroopa Kohtu kindlalt väljakujunenud praktikast nähtub nimelt, et kui ei esine pettust või kuritarvitust ja kui käibemaksudirektiivis ette nähtud võimaliku korrigeerimise tingimused seda ei piira, jääb kord juba tekkinud maksu tagasisaamise õigus alles (vt analoogia alusel kohtuotsus, 22.3.2012, Klub, C?153/11, EU:C:2012:163, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika).

56 Täpsemalt, kui maksukohustuslane ei saanud tema tahtest sõltumatute asjaolude tõttu kavandatava tehingu raames kasutada kaupa, mille puhul tekib maksu tagasisaamise õigus, jääb maksu tagasisaamise õigus alles, kuna sellisel juhul puudub igasugune pettuse või kuritarvituse oht, millega võiks tagasimaksmisest keeldumist põhjendada (vt analoogia alusel kohtuotsus, 22.3.2012, Klub, C?153/11, EU:C:2012:163, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika). Neid kaalutlusi tuleb sellise maksukohustuslase puhul nagu SMS Meer arvestada seda enam, et tema avalduste kohaselt ei saa ta vaidlusalust kaupa muul otstarbel kasutada.

57 Siit järeldub käesolevas asjas, et kuivõrd maksuhalduril ei ole objektiivseid asjaolusid, mis tõendaks, et maksu tagasisaamise õigus tekkis kuritarvituse või pettuse teel, mille kontrollimine on lõppkokkuvõttes eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne, ei oma impordijärgsed asjaolud mingit tähtsust. Kui SMS Meerilt nõuda tõendite esitamist selle kohta, et vaidlusalune kaup on lõpuks Rumeeniast eksporditud, tähendab see maksu tagasisaamise õiguse teostamisele reaalselt sellise sisulise tingimuse lisamist, mida käibemaksusüsteem ette ei näe.

58 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata, et kaheksandat direktiivi koostoimes käibemaksudirektiivi artikliga 170 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui liikmesriik ei tunnusta väljaspool riigi territooriumi registreeritud maksukohustuslase õigust saada tagasi käibemaks, mis on tasutud kauba impordilt sellises olukorras, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kus importimise ajal oli peatatud selle lepingu täitmine, mille raames maksukohustuslane kauba ostis ja importis, ning tehingut, mille jaoks kaupa pidi kasutatama, ei ole lõpuks tehtud ja maksukohustuslane ei ole esitanud tõendeid kauba edasise ringluse kohta.

Kohtukulud

59 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kümnes koda) otsustab:

Nõukogu 6. detsembri 1979. aasta kaheksandat direktiivi 79/1072/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – välismaal asuvatele maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord koostoimes nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikliga 170 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui liikmesriik ei tunnusta väljaspool riigi territooriumi registreeritud maksukohustuslase õigust saada tagasi käibemaks, mis on tasutud kauba impordilt sellises olukorras, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kus importimise ajal oli peatatud selle lepingu täitmine, mille raames maksukohustuslane kauba ostis ja importis, ning tehingut, mille jaoks kaupa pidi kasutatama, ei ole lõpuks tehtud ja maksukohustuslane ei ole esitanud tõendeid kauba edasise ringluse kohta.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: rumeenia.