

Kohtuasi C-656/19**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

4. september 2019

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Szegedi haldus- ja töökohus, Ungari)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

22. august 2019

Kaebaja:

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

Vastustaja:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (riigi maksu- ja tolliameti vaiete direktoraat, Ungari)

Põhikohtuasja ese

Kaebus maksuvaidluses.

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

Esiteks on selle eelotsusetaotluse eesmärk ühelt poolt kindlaks teha, kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikliga 147 on kooskõlas liikmesriigi praktika, milles samastatakse mõiste „isiklik pagas“ käibemaksudirektiivi tähenduses teistes õigusnormides sätestatud mõistega „pagas“. Teiselt poolt, kui vastus sellele küsimusele on eitav, palutakse täpsustada, kuidas tuleb määratleda käibemaksudirektiivi artikli 147 mõistet „isiklik pagas“, ja sellega seoses, kas liikmesriigi praktika, mille kohaselt liikmesriigi maksuasutused võtavad arvesse ainult „terminite tavatähendust“, on liidu õigusega kooskõlas.

Teiseks on selle eelotsusetaotluse eesmärk samuti ühelt poolt käibemaksudirektiivi artiklite 146 ja 147 tõlgendamine, mille kohaselt tuleb juhul, kui maksukohustuslasel ei ole nimetatud direktiivi artikli 147 alusel õigust maksuvabastusele, kontrollida, kas sama direktiivi artiklis 146 ette nähtud maksuvabastus eksporditarnetele on kohaldatav isegi siis, kui seaduses ette nähtud tolliformaalsused on tegemata jäetud. Teiselt poolt on eelotsusetaotlus esitatud selleks, et välja selgitada, kas õigustehingut võib käsitada eksporditarnena, mis on käibemaksust vabastatud vastupidi kliendi sõnaselgele kavatsusele.

Kolmandaks on eelotsusetaotluse eesmärk kindlaks teha, kas põhikohtuasja asjaoludel on käibemaksudirektiivi artiklitega 146 ja 147 ning liidu õiguse neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtetele kooskõlas liikmesriigi praktika, mis seisneb selles, et maksuasutus ei tagasta ebaõigesti deklareeritud ja tasutud maksu välisreisijatele tehtud tarnete eest, kvalifitseerimata neid tehinguid eksporditarneteks.

Eelotsuse küsimused

1. Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikliga 147 on kooskõlas liikmesriigi praktika, milles samastatakse mõiste „isiklik pagas“, mis on sätestatud käibemaksust vabastatud välisreisijatele tehtavate kaubatarnete kontseptuaalse elemendina, mõistega „isiklikud asjad“, mida on kasutatud New Yorgis 4. juunil 1954. aastal alla kirjutatud turismi tollisoodustuste konventsioonis ja selle lisaprotokollis, ning mõistega „pagas“, mis on määratletud komisjoni delegeeritud määruse (EL) 2015/2446, millega täiendatakse Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrust (EL) nr 952/2013 seoses liidu tolliseadustiku teatavaid sätteid täpsustavate üksikasjalike eeskirjadega, artikli 1 punktis 5?
2. Kui vastus eelmisele eelotsuse küsimusele on eitav, siis kuidas tuleb määratleda käibemaksudirektiivi artikli 147 mõistet „isiklik pagas“, võttes arvesse, et nimetatud direktiivis ei ole seda määratletud? Kas ühenduse õigusnormidega on kooskõlas liikmesriigi praktika, mis seisneb selles, et liikmesriigi maksuasutused võtavad arvesse ainult „terminite tavatähendust“?
3. Kas käibemaksudirektiivi artikleid 146 ja 147 tuleb tõlgendada nii, et kui maksukohustuslasel ei ole selle direktiivi artikli 147 tähenduses õigust välisreisijatele tehtud kaubatarnete maksuvabastusele, siis tuleb vajaduse korral kontrollida, kas on kohaldatav eksporditarnete maksuvabastus vastavalt sama direktiivi artiklile 146, isegi kui liidu tolliseadustikus ja delegeeritud õigusnormides sätestatud tolliformaalsused on tegemata jäetud?
4. Kui eelmisele eelotsuse küsimusele vastatakse, et juhul kui välisreisijatele ette nähtud maksuvabastus ei ole kohaldatav, võib tehingule kohaldada ekspordi käibemaksuvabastust, siis kas võib õigustehingut kvalifitseerida

käibemaksuvabaks eksporditarneks vastupidi tellimuse esitamise ajal kliendi väljendatud kavatsusele?

5. Kui vastus kolmandale ja neljandale eelotsuse küsimusele on jaatav, siis kas niisugusel juhul nagu käesolevas kohtuasjas, kus arve väljastaja teadis kauba tarnimise ajal, et kaup osteti edasi müümiseks, kuid välisriigi ostja soovib siiski kauba selle riigi territooriumilt välja viia välisreisijate korras, mistõttu arve väljastaja toimis pahauskselt, kui ta väljastas nimetatud korras selleks ette nähtud maksutagastustootluse vormi ja tagastas välisreisijatele ette nähtud maksuvabastuse alusel arvestatud käibemaksu, on käibemaksudirektiivi artiklitega 146 ja 147 ning liidu õiguse neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtetega kooskõlas liikmesriigi praktika, mis seisneb selles, et maksuasutus ei tagasta ebaõigesti deklareeritud ja tasutud maksu välisreisijatele tehtud kaubatarnete eest, kvalifitseerimata neid tehinguid eksporditarneteks ja tegemata vastavat korrigeerimist, vaatamata sellele, et on vaieldamatu, et kaubad viidi Ungarist välja reisipagasina?

Viidatud liidu ja rahvusvahelise õiguse normid

- Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1): artiklid 146, 147 ja 273.
- Komisjoni 28. juuli 2015. aasta delegeeritud määrus (EL) 2015/2446, millega täiendatakse Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrust (EL) nr 952/2013 seoses liidu tolliseadustiku teatavaid sätteid käsitlevate üksikasjalike eeskirjadega (ELT 2015, L 343, lk 1; parandus ELT 2017, L 101, lk 164; ELT 2018, L 192, lk 62).
- Euroopa Liidu Kohtu praktika, eelkõige: 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 29; 17. mai 2018. aasta kohtuotsus Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321; 21. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627.

Viidatud liikmesriigi õigusnormid

- 2007. aasta CXXVII seadus käibemaksu kohta (Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény, edaspidi „käibemaksuseadus“): § 98, 99, § 153/A lõige 1 ja § 259 punkt 10.
- 2003. aasta XCII seadus üldise maksukorralduse kohta (Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény): § 170.
- 2010. aasta seadus nr CXXII riigi maksu- ja tolliameti kohta (A Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény; edaspidi „maksu- ja tolliameti seadus“): § 12/A.

- 1964. aasta dekreetseadus nr 2, millega kuulutatakse välja New Yorgis 4. juunil 1954. aastal alla kirjutatud turismi tollisoodustuste konventsioon ja selle konventsiooni lisaprotokoll (A turistaforalom vámkönyítéseiről szóló, New Yorkban 1954 június 4-én kelt Egyezmény, valamint az Egyezmény Kiegészítő Jegyzőkönyvének kihirdetéséről szóló 1964 évi 2 törvényerejű rendelet, edaspidi „New Yorgi konventsioon“): artikkel 2.
- Kúria (Ungari kõrgeim kohus) 8. detsembri 2016. aasta kohtuotsus nr KfV.1.35 502/2016/6.

Põhikohtuasja asjaolude ja menetluse kokkuvõte

- 1 Kaebaja põhitegevusala oli kuni 2015. aasta aprillini ilutaimede hulgimüük ja sellest ajast peale muu jaekaubandus, mida ei teostata kauplustes. Alates 2015. aastast kasvas kaebaja aastakäive varasemalt 50 miljonilt Ungari forintilt (edaspidi „HUF“) miljardi Ungari forintini aastas.
- 2 Põhikohtuasjas kõne all oleval 2016. aastal seisnes peaaegu kogu kaebaja tegevus (ligikaudu 95%) eri toiduainete, kosmeetikatoodete ja puhastusvahendite müügis 20 üksikisikule ühendusevälisele territooriumile, käesoleval juhul Serbiasse. Kaebaja oli teadlik asjaolust, et Serbia ostjad, kes ostsid temalt sadu kordi suures koguses kaupu, kuulusid kolme perekonda, ja et kaubad viidi Ungarist välja Serbiasse ostjate reisipagasina.
- 3 Kaebaja esindaja väljastas tõendavad dokumendid kaubatarnete kohta teabe alusel, mille andsid ostjad telefoni teel tellimuse esitamise ajal. Üks kaebaja volitatud isik vedas kaubad kaebaja laost Szegedis (Ungari) Serbia üksikisikust ostjate renditud lattu Ungari ja Serbia vahelise piiri lähedal Ungari poolel, täpsemalt Tompas. Selles kohas andis autojuht, kes osutas transporditeenust, sularahas makstud ostu-müügi hinna vastu koos kaubaga ostjatele kaebaja esindaja väljastatud arved ning välisreisijate korrale vastavad maksu tagastamise taotluse vormid. Seejärel veeti kaubad sõiduautodes reisipagasina Tompast Serbiasse.
- 4 Ei ole kahtlust, et kaebaja teadis, et tema kliendid ei otnud kõnealuseid kaupu isiklikuks või oma pere tarbeks, vaid selleks, et neid Serbia turgudel edasi müüa. Kaebaja oli teadlik ka sellest, et pereliikmed osalesid selleks, et iga tarne väärtus ei ületaks ühte miljonit Ungari forintit, mis hõlbustas Ungari tolli sisemenetluskorra kohaselt kaupade piiriliiklust Ungari ja Serbia vahel ilma probleemideta.
- 5 Nimetatud kauba suhtes kasutasid ostjad välisreisijatele ette nähtud käibemaksuvabastust järgmiselt: kaebaja täitis käibemaksu tagastamise taotluse vormi, mille pärast kinnitas kauba väljumiskoha toll allkirja ja pitsoriga, mõnel juhul märkmega „Väljumine ühenduse territooriumilt: Tompa“, pärast mida tagastati teine eksemplar kaebajale ja viimane tagastas käibemaksu sularahas ostjatele.

- 6 Ostjad taotlesid kõikidel juhtudel maksutagastustaotluse vormi väljastamist välisreisijatena, teatamata kunagi, et asjaomast kaupa ei viidud territooriumilt välja reisipagasina, vaid eksporditarne raames.
- 7 Eespool esitatu kohaselt tagastas kaebaja maksu ostjatele – kokku 339 788 000 Ungari forintit (umbes 1 038 000 eurot) – vastavalt käibemaksuseaduse § 99 lõikele 9, mille alusel on juhul, kui käibemaksu on kauba tarnimise ajal arvestatud ja kauba tarnija on arvestatud käibemaksu välisreisijale tagastanud ning on lisaks käibemaksu eelnevalt tasunud ja deklareerinud tasumisele kuuluva maksuna, [tarnijal] kõige varem maksu tasumise perioodil, millal toimus tagastamine välisreisijale, õigus enda võlgnetava maksu tasumise ajal see tagastatud maksumus maha arvata. Tõendavad dokumendid välisreisijatele tasutud maksu tagastamise taotluse kohta tõendavad, et asjaomane kaup on igal juhul Ungari territooriumilt lahkunud.
- 8 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Csongrádi (Ungari) maksu- ja tollibüroo), mis on riigi maksu- ja tolliameti allüksus (edaspidi „esimese tasandi maksuasutus“), nõudis 27. juuni 2018. aasta otsusega, mis tehti pärast vaidlusaluse maksustamisaasta kontrolli, kaebajalt käibemaksu vahe tasumist summas 340 598 000 Ungari forintit (ligikaudu 1 041 000 eurot), 163 261 000 Ungari forintit (ligikaudu 499 000 eurot) suurust trahvi ning viivist summas 7 184 000 Ungari forintit (ligikaudu 22 000 eurot). Ta tuvastas, et ostud ületasid isiklike ja perekondlike vajaduste piiri ning olid tehtud edasimüügi eesmärgil, mis välistas nende kvalifitseerimise reisipagasiks. Ta tuvastas, et kaebajal ei olnud ka õigust saada ekspordimaksuvabastust, kuna keegi ei olnud taotlenud nende tehingute suhtes eksporditollivormistust ega kaebajal ei olnud selleks vajalikke dokumente. Kaebaja ei vasta ka ekspordija määratlusele, kuna müüdud kaup ei kuulunud enam talle pärast seda, kui ta andis need üle ostjatele nende laos, nimelt laos, mis asub Serbia ja Ungari vahelisel piiril Ungari poolel, mistõttu ei saanud kaebaja korraldada kauba transporti väljaspool ühenduse tolliterritooriumi asuvasse sihtkohta.
- 9 Vastustaja jättis 31. oktoobri 2018. aasta otsusega muutmata esimese astme otsuse, mille peale kaebaja oli talle esitanud vaide. Oma otsuse põhjendavas osas märkis vastustaja, et maksuasutus oli pärast kontrolli läbiviimist tuvastanud, et tehinguid ei saa kvalifitseerida kaubarneks välisreisijatele, ning et ta oli seega kontrollinud eksporditarne nõudeid ning järeldanud, et need ei olnud täidetud. Ta viitas kaebaja deklaratsioonidele, mille kohaselt oli kaebaja ostjate kavatsusest lähtudes arvestanud, et tegemist on kaubarneetega välisreisijatele.

Vastustaja sõnul toonitas Kúria (kõrgeim kohus) oma 8. detsembri 2016. aasta otsuses KfV.1.35.502/2016/6 mõiste „reisipagas“ määratluse kohta, et selles suhtes on olulised nii kauba kogus kui ka ostude sagedus. Käibemaksuseaduses ega käibemaksudirektiivis ei ole mõistet „isiklik pagas“ määratletud, sellekohaseid juhiseid ei ole ka liidu tolliõiguses ja New Yorgi konventsioonis on määratletud mõiste „isiklikud asjad“. Liikmesriigi praktika kohaselt tuleb reisipagasina käsitada kaupa, mille ostab reisija isiklikuks tarbeks või kingiks,

ilma et see võiks mingil juhul olla ärilise otstarbega. Regulaarsus ja kauba suur kogus välistavad reisipagasiks kvalifitseerimise, kuna käibemaksuseaduse §-ga 99 ei ole lubatud kaupa kaubanduslikus koguses territooriumilt välja viia reisipagasina. Selle sätte kohaselt võib nimelt juhul, kui ostja on välisreisija ja ta ostetud kaup on osa tema isiklikust pagasist või reisipagasist, kohaldada käibemaksuseaduse § 98 lõikes 1 sätestatud maksuvabastust, tingimusel et:

- kaubatarnete koguväärtus (koos käibemaksuga) ületab 175 eurot;
- välisreisija tõendab oma seaduslikku olukorda reisidokumendiga;
- kauba ühenduse territooriumilt väljumise koha tolli tõendab maksutagastustaotluse vormi allkirja ja pitsoriga kinnitamisega kauba väljumist sellelt territooriumilt. Välisreisija palvel peab kauba tarnija täitma maksutagastustaotluse vormi.

Lisaks on käibemaksuseaduse § 99 kohaselt maksuvabastuse kohaldamise tingimus see, et kauba tarnijal on maksutagastustaotluse vormi esimene allkirja ja pitsoriga kinnitatud eksemplar, ning kui maksu on kauba üleandmise hetkel arvestatud, siis tagastab kauba tarnija arvestatud maksu välisreisijale. Viimasel on õigus maksu tagastamisele Ungari forintites ja sularahas, kuid pooled võivad kokku leppida ka mõne muu vääringu või makseviisi.

Kui maksu on arvestatud vastavalt käibemaksuseaduse lõike 4 punktile b ja tarnija on selle eelnevalt tasunud ja deklareerinud tasumisele kuuluva maksuna, on tal õigus kõige varem maksu tasumise perioodil, millal toimus välisreisijale tagasimaksmine, tagastatud maksusumma tema enda poolt tasumisele kuuluvast maksust maha arvata.

Liikmesriigi praktika kohaselt peab maksuasutus juhul, kui tõendatakse, et kaup on ühenduse territooriumilt välja viidud, kontrollima, kas muul õiguslikul alusel maksust vabastatud kaubatarne tingimused on täidetud, eelkõige, kas kaebajal on õigus maksuvabastusele käibemaksuseaduse § 98 alusel, mille kohaselt on maksust vabastatud kaubatarne, mis saadetakse posti teel või veetakse riigi territooriumilt teise riiki, mis asub väljaspool ühendust.

Liikmesriigi praktikas võetakse arvesse Euroopa Kohtu praktikat, milles on sedastatud, et kuigi käibemaksudirektiiv võimaldab liikmesriikidel kehtestada mahaarvamiseõiguse kasutamisele vorminõudeid, ei või need nõuded minna kaugemale sellest, mis on vajalik selleks, et tagada maksu nõuetekohane kogumine ja vältida maksupettust.

- 10 Vastustaja avaldas, et eespool viidatud Kúria (kõrgeim kohus) kohtuotsust arvesse võttes ei ole kaebajal õigust ka ekspordi maksuvabastusele, kuna ta ei taotlenud tehingute suhtes eksporditollivormistust, ja kaebaja avalduste kohaselt ei esitatud tehinguid ekspordina põhjusel, et ostjad on sõnaselgelt taotlenud välisreisijatele ette nähtud maksuvabastuse kohaldamist.

Põhikohtuasja poolte peamised argumendid

Kaebaja argumendid

- 11 Kaebaja palub oma kaebuses vastustaja otsus ja esimese astme otsus tühistada. Ta väidab, et ühenduse õiguses ega käibemaksuseaduses ei ole mõisteid „isiklik pagas“ või „reisipagas“ määratletud. Kuna maksuõiguses määratlus puudub, ei saa toll üle piiri viidavatel kaupadel vahet teha ning ei saa seega keelduda territooriumilt välja viidud kaupade pealt maksu tagastamise taotluse vormi kinnitamisest, tuues põhjenduseks, et need kaubad on väidetavalt mõeldud edasimüügiks. Kaebaja puhul ei ole tegu ka püüdmisega maksudest kõrvale hoida, sest maksukohustuslasel oleks käibemaksuseaduse § 98 alusel õigus ka ekspordi maksuvabastusele. Kaebaja viitab veel Euroopa Kohtu otsusele kohtuasjas Netto Supermarkt, C-271/06, mille kohaselt ei saa maksuvaidlustes tugineda Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktikale tolliõiguse valdkonnas, millest järeldub, et ka kaebaja kasutatud maksumehhanismi ei saa hinnata tollieeskirjade alusel.
- 12 Lisaks vaidleb kaebaja vastu maksuasutuse õiguslikule tõlgendusele, et riigi maksu- ja tolliameti seaduse § 12/A kohaselt ei teosta väljumiskoha toll ainult üksi seetõttu, et ta tegutseb maksuasutuse valdkonnas, kõiki seadusega ette nähtud maksukorraldusülesandeid, nii et toll ainult kinnitab, et kaup on Euroopa Liidu territooriumilt lahkunud, kuid mitte seda, et territooriumilt väljumine toimus isikliku või reisipagasi osana vastavalt käibemaksuseaduse §-le 99, ega vastavust sellele õigusnormile.

Vastustaja argumendid

- 13 Vastustaja palub kaebus rahuldamata jätta, korrates oma otsuses esitatud õiguslikke põhjendusi.

Eelotsusetaotluse põhjenduste kokkuvõte

- 14 See kohus tugineb ühele Kúria (kõrgeim kohus) kohtuotsusele, milles see leidis sarnaste faktiliste asjaoludega – kaubanduslikus koguses kauba territooriumilt väljaviimine välisreisijate korras – kohtuasjas, et kõigepealt tuleb kontrollida, kas käibemaksuseaduse §-s 99 sätestatud tingimused on täidetud, ja seejärel, arvestades asjaolu, et kaup on ühenduse territooriumilt tegelikult välja viidud, tuleb analüüsida, kas on kohaldatav mõni muu käibemaksuseaduse säte. Kuigi mõistet „reisipagas“ ei ole määratletud käibemaksuseaduses ega käibemaksudirektiivis ning selle ühest määratlust ei ole antud ka ühenduse tolliõiguses või rahvusvahelises õiguses, võib asuda seisukohale, et kaupa, mille ostab reisija enda isiklikuks tarbeks või kingiks, ilma et see võiks mingil juhul olla ärilise otstarbega, tuleb käsitada reisipagasina. Nimetatud kohtuotsuses leiti, et käibemaksuseaduse §-ga 99 ei ole lubatud territooriumilt reisipagasina välja viia kaupa kaubanduslikes kogustest, mistõttu ei saa lubada selle korra jaoks ette nähtud maksuvabastust ega maksu mahaarvamist. Kúria (kõrgeim kohus) lisas, et

kaubatarned tuleb maksustada riigis, kus tarnitud kaupu lõpuks kasutatakse, mistõttu on vaja kontrollida, kas on kohaldatav käibemaksuseaduse §-s 98 ette nähtud maksuvabastus. Selle artikli kohaldamise tingimuste hulgas on muu hulgas see, et väljumiskoha toll kinnitab, et kaup on tarnimise ajal või hiljemalt järgneva 90 päeva jooksul ühenduse territooriumilt välja viidud. Maksuasutus peab kindlaks tegema, mil määral on kaebajal õigus maksuvabastusele vastavalt käibemaksuseaduse §-le 98.

- 15 See kohus märgib, et käibemaksuseaduse §-d 98 ja 99 on käesoleva kohtuasja puhul kooskõlas käibemaksudirektiivi artiklitega 146 ja 147 ning seega tuleb tõlgendada ja kohaldada neid käibemaksudirektiivi artikleid.
- 16 Selle kohtu hinnangul tuleb mõistete „isiklik pagas“ ja „reisipagas“ määratlemiseks võtta aluseks nende igapäevane tähendus, lähtudes ühenduse tolliseadustiku, liidu tolliseadustiku ja New Yorgi konventsiooni sätetest. Seda seisukohta toetab ka liikmesriigi kohtute praktika. Mõiste „reisipagas“ hindamiseks on selle kohtu sõnul määrav kauba territooriumilt väljumise eesmärk. Mõiste „reisipagas“ ei hõlma kaupa, mis – sõltumata selle kogusest ja veoviisist – ei ole ostetud mitte isiklike või perekonna vajaduste tarbeks või kingiks, vaid edasi müümiseks. Autentse tõlgenduse puudumisel õigusnormides on selle mõiste määratlemiseks siiski vaja esitada eelotsusetaotlus.
- 17 Kuna käesolevas halduskohtumenetluses ei ole välisreisijatele ette nähtud maksuvabastuse eeskirjad kohaldatavad, analüüsis vastustaja, kas ekspordi maksuvabastuse tingimused on täidetud, ja tuvastas, et kaebaja teadis, et ta müüs kaupu isikutele, kes müüsid neid seejärel Serbia turgudel edasi. Kaebaja pidi tunnistama, et seaduslikud nõuded välisreisijate jaoks ette nähtud maksuvabastuse jaoks ei ole täidetud ning seepärast ei saa ta käesolevas kohtuasjas põhjendatult tugineda aruka ettevõtja hoolsusele. Vastustaja viitas sellega seoses Euroopa Kohtu kohtuasjas Netto Supermarkt tehtud kohtuotsuse punktile 29. Vastustaja märkis lisaks, et vastupidi kaebaja väidetele ei ole käibemaksuseaduses ühtegi konkreetset sätet, millega oleks müüja ostja nõudmisel käesoleva kohtuasjaga sarnastel asjaoludel kohustatud väljastama maksu tagastamise taotluse vormi.
- 18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab siiski, et müüja ei saanud ka kauba tarnimise ajal jätta tähelepanuta ostjate deklareeritud kavatsust viia kaup riigist välja välisreisijatena, mis välistab võimaluse esitada arvet ilma käibemaksuta kauba ekspordimiseks. Välisreisijatele ette nähtud maksuvabastuse eeskirjad on erinevad ja rangemad – tegu on piiratud valikus kaupadega, õigus maksuvabastusele sõltub piirkogusest ja arvet ei või esitada *ab initio* ilma käibemaksuta – kui eksporditarneid reguleerivad eeskirjad, mille loogiline tagajärg on, et arvete väljastaja ei saanud kohaldada ühepoolset eksporditarnete maksuvabastust ostjatele, kes määratlesid ise ennast välisreisijatena, kellele kehtib sellisena rangem käibemaksuvabastus, kuna ta võis arvestada sellega, et need ostjad viivad kaubad riigist välja välisreisijatena. Seega toimis arvete väljastaja õigesti, kui ta lisas arvetele käibemaksu. Kui välisriigi ostjad oleksid oma esialgset kavatsust muutnud ja lõpuks viinud kaubad riigist välja ühtse

tollimenetluse raames, oleks olnud võimalik analüüsida võimalust arvet parandada. Käesoleval juhul välisriigi ostjad siiski oma algset kavatsust ei muutnud, kusjuures käesolevas kohtuvaidluses ei ole vaidlust selles, et nad vedasid tooteid Serbiasse välisreisijatena. Seega olid arved väljastamise ajal õiged ja ka hiljem ei toimunud mingeid muutusi, mille pärast oleks tulnud neid parandada, mistõttu ei pidanud maksuasutus pärast ka nende sisu ümber kvalifitseerima.

- 19 Käesolevas asjas ei ole poolte vahel vaidlust selles, et arve väljastaja välisriigi kliendid viisid kaupa välja kaubanduslikes kogustes Ungari ja Serbia vahelise piiri kaudu edasimüümise eesmärgil, vaid selles, et nad tegid seda välisreisijatena. Vaidlust ei ole ka selles, et need kliendid hoolitsesid selle eest, et arvetel märgitud kauba väärtus iga kord ei ületaks teatud summat, vältides sellega tollikontrolli. Arvete väljastaja oli teadlik oma klientide pettusest ja oli teadlik sellest, et välisreisijatele ette nähtud maksuvabastuse andmise tingimused ei olnud täidetud, ning et ta ei oleks seega pidanud väljastama maksu tagastamise taotluse vormi, mis võimaldas seda maksuvabastust tegelikult rakendada. See kohus leiab, et on vähe tähtsust sellel, millisest konkreetsest õigusnormist soovisid välisriigi ostjad kõrvale hoida ja milliseid eeliseid nad välisreisijatena kaupade Serbiasse viimisega said. Maksuasutuse otsuse üle järelevalve teostamiseks on oluline, et arvete väljastaja teadis oma klientide edasimüügikavatsust ega oleks seega tohtinud neile välisreisijatele ette nähtud maksuvabastust anda. Kuna kaebaja tegi oma välisklientidega koostööd Ungari maksuõigusnormidest kõrvalehoidmisel ja isegi teades nende edasimüügi kavatsustest, s.t sellest, et välisreisijatele ette nähtud maksuvabastuse peamised tingimused ei olnud täidetud, sai ta neile käibemaksu tagastades ja märkides selle oma vaidlusaluse majandusaasta deklaratsioonidel võlgnetavast maksust mahaarvatava osana, märkimisväärse konkurentsieelise võrreldes konkurentidega, kes õigusnorme järgivad.
- 20 Arvete väljastaja ja ostjate teadliku toimimise tagajärjel, mis annab tunnistust soovide kokkulangemisest, Serbia tollis kaupu ette ei näidatud ega neid üksikasjalikult ei kontrollitud, kadus kaupade järgitavus, ei saanud sisse nõuda tollimakse ega muid tollivormistuse kulusid – mida ei ole käesolevas kohtuvaidluses kindlaks määratud – ning anti lisaks ostjatele võimalus sellesse riiki üksikisikutena sisse toodud kaupu edasi müüa. Käesoleva kohtuasja faktiliste asjaolude seisukohast ei oma tähtsust, kas Serbia ostjad pärast sellist võimalust tegelikult ära kasutasid või mitte, kuna maks ja muud tagajärjed Serbias jäävad välja käesoleva kohtuasja analüüsi raamest, milles ei ole vaja ka kontrollida, millised konkreetsed kulud tolliprotseduuride vältimisega kaasnesid. Ainus, mis on oluline, on see, et arvete väljastaja tegi oma teguviisiga Serbia ostjate pettuses teadlikult koostööd ja et ta on arvete väljastamisel ja vormide täitmisel vastavalt välisreisijatele kehtivale korrale, samuti oma maksustatava summa alusetult vähendamisel olenevalt välisreisijatele tehtud maksutagastusest teadlikult rikkunud käibemaksuseaduse sätteid, mis käsitlevad kaubatarned.
- 21 Kui aga, juhul kui maksu tagastamine välisreisijatele kehtiva maksuvabastuse alusel ei ole võimalik, peaks maksuasutus andma maksuvabastuse muul õiguslikul

- alusel, siis jääks arvete väljastaja pahauskne teguviis sisuliselt ilma õiguslike tagajärgedeta, eriti arvestades asjaolu, et kui ei ole alusetut maksutagastustaotlust, siis ei ole ka maksutrahvi määramise tingimused täidetud. Ühelt poolt ei vastaks selline olukord seetõttu, et arvete väljastaja on alusetult saanud konkurentsieelise, esiteks neutraalse maksustamise põhimõttele, ja teiselt poolt oleks see vastuolus liikmesriikide kohustusega tegutseda maksupettuse ja maksudest kõrvale hoidmise vastu.
- 22 Euroopa Kohus on juba käsitletud neutraalse maksustamise põhimõtet maksuvabastuste õiguse seisukohast, otsustades, et selle põhimõtte kaudu on liidu seadusandja sätestanud käibemaksu valdkonnas võrdse kohtlemise üldpõhimõtte. Meetmeid, mida võivad liikmesriigid võtta selleks, et tagada käibemaksu nõuetekohane kogumine ja vältida pettust, ei tohi kasutada selliselt, et see seaks kahtluse alla käibemaksu neutraalsuse. Kui lubada maksukohustuslastel valida maksuvabastuse kord pärast ettenähtud tähtaega, annaks see neile põhjendamatu konkurentsieelise, mis kahjustab ettevõtjaid, kes on põhikohtuasjas vaidlusaluste riigisiseste õigusnormidega ette nähtud menetluslike kohustusi nõuetekohaselt täitnud. Nimelt saaksid need maksukohustuslased teha valiku tagantjärele ja võiksid seega oma tegevuse konkreetsetest tulemustest lähtudes valida neile kõige soodsamana tunduva maksustamiskorra (17. mai 2018. aasta kohtuotsus Vámos, C-566/16).
- 23 Selle kohtu hinnangul on kohtuotsuse Vámos kaalutlused kohaldatavad ka käesolevas kohtuasjas. Nimelt vähendas arvete väljastaja pettuse teel käibemaksualaste õigusnormide suhtes oma maksustatavat summat, milleks tal ei olnud õigust; hiljem, kui maksuasutus ebakorrekse teguviisi tuvastas, tugines arvete väljastaja teisele maksuvabastusele ekspordi alusel. Kui maksuasutus lubaks kohaldada tagantjärele maksuvabastust ekspordi alusel, saaks arvete väljastaja oma konkurentidega võrreldes alusetu konkurentsieelise, mis rikuks neutraalse maksustamise põhimõtet.
- 24 Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei või meetmed, mida liikmesriigid maksu täpseks kogumiseks ja maksudest kõrvalehoidumise vältimiseks võivad käibemaksudirektiivi artikli 273 kohaselt võtta, minna kaugemale sellest, mis on vajalik nende eesmärkide saavutamiseks, ega seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust (kohtuotsus Nidera Handelscompagnie, C-385/09).
- 25 Seega võib vorminõuete rikkumine kaasa tuua mahaarvamisõiguse kaotamise üksnes siis, kui see muudab võimatuks kontrollida, kas sisulised nõuded on täidetud. See kohus on seisukohal, et just selline ongi olukord käesolevas asjas, kus arvete väljastaja ja ostjad ei jätnud mitte ainult vorminõudeid järgimata, vaid on formaalsusi käsitlevaid õigusnorme rikkudes teadlikult varjanud oma tegelikku majandustegevust maksu- ja tolliameti eest.
- 26 Selle kohtu hinnangul on neutraalse maksustamise põhimõtet järgitud üksnes juhul, kui maksuasutus ei liigita välisreisijatele tehtud maksu tagastamise tõttu

maksustatava summa vähendamise korral tehinguid ümber ekspordiks, mis on ainus praktika, mis vastab ka proportsionaalsuse nõudele.

- 27 Arvestades mõiste „eksport“ erinevusi maksuõiguses ja tolliõiguses, kritiseerib kaebaja asjaolu, et maksuasutus paneb talle kohustusi seoses kauba võimaliku väljaviimisega territooriumilt ekspordijana. Toimikust ei nähtu siiski, et kaebaja või mõni teine isik oleks asjaomaste kaupade suhtes taotlenud tollivormistusi ekspordijatena, ja kaebaja seadusliku esindaja avalduste kohaselt isegi ei kaalutud tehingute korraldamist ekspordina.
- 28 Vastupidi sellele, mida väidab kaebaja, ei piisa faktiliste asjaolude maksustamise seisukohalt kvalifitseerimiseks tõendamisest, et kaup on territooriumilt välja viidud, sest – nagu on eespool märgitud – välisreisijatele ette nähtud maksuvabastus on eriline võrreldes eksporditarnete maksuvabastusega ja puudutab teatud isikute ringi, mistõttu tuleb täpsustada, millisel alusel on ostjal õigus tagastamisele. Järelikult ei ole ka kaebaja argument, et tolli pandud kinnitus maksutagastustaotluse vormil, millega tõendatakse, et kaup on territooriumilt reisipagasina välja viidud, õige selleks, et oleks õigustatud eksporditarnete maksuvabastus.
- 29 Eeltoodud kaalutlusi arvestades kahtleb see kohus samuti, kas juhul, kui tuvastatakse, et välisreisijatele ette nähtud maksuvabastust on kohaldatud õigusvastaselt, tuleb paralleelselt kontrollida, kas eksporditarne nõuded olid täidetud kõikidel juhtudel, kus kaup viidi territooriumilt välja reisipagasina.
- 30 Samal ajal on see kohus seisukohal, et käesolevas asjas on otsustava tähtsusega asjaolu, et kaebaja tegutses maksukohustuste täitmisel selgelt pahauskselt, mistõttu on liidu õiguse neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtete alusel põhjendatud, et lisaks sellele, et tal ei lubata maksustatavat summat vähendada, välistatakse eksporditarneks ümber kvalifitseerimise võimalus, ja seda isegi siis, kui maksuasutus peaks lisaks kontrollima, kas eksporditarne nõuded on täidetud.
- 31 Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab vajalikuks esitada eelotsusetaotluse eespool toodud küsimuste kohta ja on teadlik sellest, et Ungari kohtutes on samalaadse esemega halduskohtumenetlused praegu pooleli.