Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
PAOLO MENGOZZI
esitatud 22. märtsil 2018 [1]

Kohtuasi C-108/17

UAB Enteco Baltic
versus
Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, menetluses osales Vilniaus teritorinė muitinė

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Vilniaus apygardos administracinis teismas (Vilniuse ringkonna halduskohus, Leedu))

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 14 lõige 1 – Direktiivi 2006/112 artikli 138 lõige 1 ja artikli 143 lõike 1 punkt d ja lõige 2 – Tehingu, millele järgneb ühendusesisene tarne, impordikäibemaksust vabastamine – Kolmandast riigist teise liikmesriiki peale sihtliikmesriigi lähetatud või veetud kaubad – Sihtliikmesriigis asuva soetaja käibemaksukohustuslaseks registreerimise numbri teavitamine importija poolt – Impordi maksuvabastuse sisulised ja formaalsed tingimused – Dokumendid, mis on piisavad tõendamaks kaupade lähetamist teise liikmesriiki – Kaupade käsutusõiguse ülemineku mõiste ja tingimused – Importija heausksus – Maksukohustuslase teadmine soetaja osalemisest maksupettuses – Importija deklaratsioonide vastuvõtmine pädeva asutuse poolt – Õiguskindlus – Pädeva asutuse võimalik kohustus abistada maksukohustuslast maksuvabastuse tingimuste täitmise kohta vajaliku informatsiooni kogumisel

I. Sissejuhatus

1. Käesoleva eelotsusetaotlusega palub Vilniaus apygardos administracinis teismas (Vilniuse ringkonna halduskohus, Leedu) sisuliselt Euroopa Kohtul tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“) [2], muudetud nõukogu 25 juuni 2009. a direktiiviga 2009/69/EÜ seoses maksudest kõrvalehoidumisega importimisel [3], artikli 14 lõiget 1, artikli 138 lõiget 1, artikli 143 lõike 1 punkti d ja lõiget 2, ning õiguskindluse kaitse põhimõtet.

2. Eelotsusetaotluse esitanud kohus on esitanud seitse eelotsuse küsimust seoses kütuse impordiga Valgevenest Leetu, mille UAB Enteco Baltic teostas eesmärgiga tarnida see ühendusesiseselt teistesse liikmesriikidesse.

1 Algkeel: prantsuse.

2 ELT 2006, L 347, lk 1.

3 ELT 2009, L 175, lk 12.

3. Kõige keerulisem küsimus, mis selles asjas on tõstatatud, on see, kas niisugusel importijal nagu Enteco Baltic lasuv kohustus teatada impordiliikmesriigi pädevatele asutustele oma kliendi veo sihtliikmesriigis väljastatud käibemaksukohustuslasena registreerimise number, kujutab direktiivi 2009/69, millega selline kohustus direktiivi 2006/112 tekstis sätestati, jõustumisest alates endast pelgalt impordikäibemaksuvabastuse saamise formaalset või pigem sisulist eeldust.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

4. Käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 1 kohaselt on „kaubatarne“ materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.

5. Selle direktiivi artiklis 20 defineeritakse „kaupade ühendusesisene soetamine“ kui „õiguse omandamine, mille alusel võib käsutada omanikuna materiaalset 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.“

6. Nimetatud direktiivi artikkel 131 on sõnastatud järgmiselt:

„Peatükkidega 2–9 ettenähtud maksuvabastusi kohaldatakse, ilma et see piiraks [liidu] 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.“

7. Sama direktiivi artikli 138 lõikes 1 on ette nähtud:

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

8. Direktiivi 2006/112 artiklit 143 on muudetud direktiiviga 2009/69, mille artikli 2 lõike 1 esimeses lõigus on määratud ülevõtmise tähtajaks 1. jaanuar 2011. Direktiivi 2009/69 põhjendustes 3–5 on märgitud:

„(3) Kaupade importimisel kohaldatakse käibemaksuvabastust, kui impordi järgselt kõnealused kaubad tarnitakse või viiakse üle teises liikmesriigis asuvale maksukohustuslasele. Kõnealuse maksuvabastuse kohaldamise tingimused sätestavad liikmesriigid. Kogemused on aga näidanud, et maksuvabastuse erinevat kohaldamist kasutavad ettevõtjad sellistel asjaoludel imporditud kaupadelt maksmisele kuuluva käibemaksu tasumisest kõrvalehoidumiseks.

(4) Maksupettuste vältimiseks tuleb teatavate tehingute jaoks ühenduse tasandil täpsustada kõnealuse maksuvabastuse kohaldamise miinimumtingimuste kogum.

(5) Kuna käesoleva direktiivi eesmärki, nimelt käibemaksust kõrvalehoidumise probleemi lahendamine, ei suuda liikmesriigid eespool nimetatud põhjustel piisavalt saavutada ning seetõttu on seda parem saavutada ühenduse tasandil, võib ühendus võtta meetmeid kooskõlas asutamislepingu artiklis 5 sätestatud subsidiaarsuse põhimõttega. Kõnealuses artiklis sätestatud proportsionaalsuse põhimõtte kohaselt ei lähe käesolev direktiiv nimetatud eesmärgi saavutamiseks vajalikust kaugemale.“

9. Käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti d ja lõike 2 kohaselt:

„1. Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[…]

d) kui kolmandalt territooriumilt lähetatud või veetud kaubad imporditakse muusse liikmesriiki kui lähetamise või veo sihtliikmesriiki, siis liikmesriigid vabastavad sellise impordi käibemaksust juhul, kui selliste kaupade tarne artiklis 201 määratletud või tunnustatud importija poolt, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, on käibemaksust vabastatud vastavalt artiklile 138;

[…]

2. Lõike 1 punktiga d ette nähtud maksuvabastust kohaldatakse juhul, kui kaupade importimisele järgneb artikli 138 lõike 1 ja lõike 2 punkti c kohaselt käibemaksust vabastatud kaubatarne, kuid üksnes siis, kui importija on importimisel impordiliikmesriigi pädevatele asutustele esitanud vähemalt järgmise teabe:

a) importijale impordiliikmesriigis väljastatud käibemaksukohustuslasena registreerimise number või tema maksuesindajale, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, impordiliikmesriigis väljastatud käibemaksukohustuslasena registreerimise number;

b) sellise kliendi, kellele kaubad vastavalt artikli 138 lõikele 1 tarnitakse, teises liikmesriigis väljastatud käibemaksukohustuslasena registreerimise number, või importija enda käibemaksukohustuslasena registreerimise number, mis on väljastatud kaupade lähetamise või veo sihtliikmesriigis, kui kaubad viiakse üle vastavalt artikli 138 lõike 2 punktile c;

c) tõend, et imporditud kaubad kavatsetakse vedada või lähetada impordiliikmesriigist teise liikmesriiki.

Liikmesriigid võivad siiski sätestada, et punktis c nimetatud tõend esitatakse pädevatele asutustele üksnes nende taotluse korral.“

10. Käibemaksudirektiivi artikli 157 lõike 1 punkti a) kohaselt „[l]iikmesriigid võivad käibemaksust vabastada […] selliste kaupade impor[di], mis on mõeldud suunamiseks muule ladustamisprotseduurile kui tolliladustamine“.

11. Selle direktiivi artiklis 167 nähakse ette, et mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

B. Siseriiklik õigus

12. Leedu Vabariigi käibemaksuseaduse (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, edaspidi „käibemaksuseadus“) artikkel 35 sätestab:

„1. Imporditud kaup vabastatakse impordikäibemaksust, kui importimise ajal on teada, et see kaup on mõeldud ekspordiks ja veetakse teise liikmesriiki, ning kauba tarnimisele importija poolt Leedust mõnda teise liikmesriiki kohaldatakse käesoleva seaduse 6. peatüki alusel käibemaksu nullmäära.

2. Selle artikli sätteid kohaldatakse juhul, kui importija on Leedus registreeritud käibemaksukohustuslasena, ja kaup veetakse teise liikmesriiki mitte rohkem kui ühe kuu jooksul alates käesoleva seaduse artikli 14 lõigetes 12 või 13 ette nähtud maksustatava teokoosseisu tekkimise päevast. Objektiivsetel põhjustel võib kauba vedamisele seada pikema tähtaja.

3. Käesoleva artikli kohaldamise korra kehtestab riigi tolliamet (edaspidi „tolliamet“) koos riigi maksuametiga.“

13. Käibemaksuseaduse artikli 49 lõike 1 kohaselt:

„Käibemaksu nullmäära kohaldatakse kaupadele, mida tarnitakse teises liikmesriigis käibemaksukohustuslaste registrisse kantud isikule ja mis eksporditakse riigi territooriumilt teise liikmesriiki (olenemata sellest, kes neid tooteid veab, on see siis tarnija, soetaja või mis tahes kolmas isik, keda nad võiksid kasutada).“

14. Käibemaksu nullmäära kohaldatavust kinnitavaid tõendeid reguleerivas käibemaksuseaduse artiklis 56 on muu hulgas sätestatud:

„1. […] Käesoleva seaduse artikli 49 alusel käibemaksu nullmäära kohaldamist taotleval käibemaksukohustuslasel peavad olema tõendid, et kaubad on veetud väljapoole riigi territooriumi ning kui käibemaksu nullmäära kohaldamist taotletakse kaupade tarnimisel teises liikmesriigis käibemaksukohustuslaste registrisse kantud isikule, siis tõendid, et isik, kellele kaubad on eksporditud, on teises liikmesriigis käibemaksukohuslane […].

[…]

4. Olenemata teistest selle artikli sätetest on maksuhalduril Mokesčių administravimo įstatymas (maksukorralduse seaduses) ette nähtud tingimustel õigus nõuda lisatõendeid, mis võimaldavad hinnata, kas käibemaksu nullmäära kohaldamine on põhjendatud. Kui maksukohustuslane ei suuda tõendada, et käibemaksu nullmäära kohaldati kaupade käibele, kaupade omandamisele teisest liikmesriigist või teenuste osutamisele nõuetekohaselt, kohaldatakse sellisele kaupade käibele, kaupade omandamisele teisest liikmesriigist või teenuste osutamisele harilikku käibemaksumäära või vähendatud määra juhul, kui see on ette nähtud.

[…]

5. Olenemata teistest selle artikli sätetest on maksuhalduril õigus omal algatusel või volitatud õiguskaitseasutusi kaasates koguda lisatõendeid, mis võimaldavad hinnata, kas käibemaksu nullmäära kohaldamine on põhjendatud. Kui saadud tõendid näitavad, et käibemaksu nullmäära kohaldati kaupade käibele, kaupade omandamisele teisest liikmesriigist või teenuste osutamisele alusetult, kohaldatakse sellisele käibele, kaupade omandamisele teisest liikmesriigist või teenuste osutamisele harilikku käibemaksumäära või vähendatud määra juhul, kui see on neile kaupadele või teenusele ette nähtud.“

15. Tolliameti peadirektori ja Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijosi (Leedu Vabariigi Rahandusministeeriumi valitsemisalas tegutsev riiklik maksuinspektsioon, edaspidi „maksuinspektsioon“) juhi käskkirjaga nr 1B-439/VA-71 29. aprillist 2004 kehtestatud teise Euroopa Liidu liikmesriiki tarnitavate imporditud kaupade impordikäibemaksust vabastamise eeskirjade (edaspidi „eeskirjad“) punkt 4 on sõnastatud järgmiselt:

„4. Liikmesriigi territooriumile imporditud kaup vabastatakse käibemaksust, kui on täidetud kõik alljärgnevad tingimused:

4.1) importimise ajal on teada, et see kaup on mõeldud ekspordiks ja veetakse teise liikmesriiki;

4.2) kaupade importija on registreeritud käibemaksukohustuslasena riigi territooriumil tollikontrolli jaoks imporditollideklaratsiooni täitmise ajal;

4.3) kauba tarnimine importija poolt Leedust mõnda teise liikmesriiki on käibemaksuseaduse 6. peatüki sätete alusel maksust vabastatud, kohaldades käibemaksu nullmäära;

4.4) importija tarnib teise liikmesriigi maksukohustuslasele sama kauba, mille ta importis riigi territooriumile;

4.5) kaup veetakse teise liikmesriiki mitte rohkem kui ühe kuu jooksul alates käibemaksuseaduse artikli 14 lõigetes 12 või 13 ette nähtud maksustatava teokoosseisu tekkimise päevast või eeskirjade punktis 5 teise liikmesriiki transportimiseks ette nähtud pikendatud tähtaja jooksul."

16. Eeskirjade punkti 7 kohaselt:„7. Tollikontrolliks esitatakse koos impordideklaratsiooniga lisaks teistele dokumentidele:

7.1) tõend importija kandmisest käibemaksukohustuslaste registrisse ja koopia sellest (käibemaksukohustuslasena registreerimise tõend, mis tagastatakse pärast selle koopia kontrollimist);

7.2) dokumendid, mis tõendaksid, et riigi territooriumile imporditud kaubad kavatsetakse transportida või transporditakse teise liikmesriiki (veodokumendid või vastav leping)."

17. Tolliameti peadirektori ja maksuinspektsiooni juhi käskkirjaga nr 1B-773/VA-119 28. detsembrist 2010. aastal täiendati eeskirju punktiga 7^1 (jõustus 1. jaanuaril 2011). Punktis 7^1 on ette nähtud:

„Importija peab piirkondlikku tolliametit viivitamata teavitama kirjalikult kui muutub kauba hoiustamiskoht või selle soetaja (tollikontrolliks esitatud dokumentides nimetatud teise liikmesriigi maksukohustuslane ja/või selle liikmesriigi maksukohustuslane, kuhu kaubad tarnitakse), esitades uusi asjaolusid selgitamaks muudatuste põhjusi ja lisades koopiad vastavatest tõenditest."

18. Tolliameti peadirektori käskkirjaga nr 1B-289 13 aprillist 2004. aastal kinnitatud ühtse haldusdokumendi täitmise juhiste punkti 27.49.1.7 kohaselt peab importija märkima selle liikmesriigi alfabeetilise lühendi, kuhu kaubad on impordi tollideklaratsiooni esitamise seisuga eksporditud, ja kauba saaja teises liikmesriigis pädeva asutuse poolt väljastatud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, kui ühendusevälised kaubad, millele kohaldatakse maksuvabastust käibemaksuseaduse artikli 35 alusel, lastakse vabasse ringlusse ja imporditakse liikmesriigi turule.

III. Põhikohtuasja asjaolud, eelotsuse küsimused ja menetlus Euroopa Kohtus

19. Enteco Baltic on Leedu äriühing. Ta tegutseb kütuse hulgimüügi valdkonnas.

20. Perioodil 2010–2012 importis Enteco Baltic Leetu Valgevenest pärit kütust. Kütusele kohaldati „tolliprotseduuri 42“ [4], mis võimaldas selle vabasse ringlusse lubamist ilma seda impordikäibemaksuga maksustamata. Impordideklaratsioonidesse märkis äriühing mõnes teises liikmesriigis asuva soetaja, kellele kaup pidi tarnitama, käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri. Kaupu hoiti teistele Leedu ettevõtjatele kuuluvates maksuladudes.

4 Seda korda nimetatakse „tollikord 42“ või „tolliprotseduur 42“ põhjusel, et käibemaksuvabastuse saamiseks peab kaupade haldusdokumendi lahtrisse 37 sisestama koodi, mis algab numbriga 42. See režiim võimaldab lihtsustatud asjaajamise ja väiksemate kuludega importida käibemaksuvabalt kaupu, mis seejärel tarnitakse ühendusesiseselt, lihtsustatud asjaajamise ja väiksemate kuludega.

21. Enteco Baltic müüs kütust lepingute ja üksikute tellimuste alusel Poolas, Slovakkias ja Ungaris asuvatele äriühingutele. Nendes lepingutes nähti ette käibeklausel „hangitud tehasest“ („ex-works“)[5]. See tähendab, et Enteco Baltic kohustus viima kütuse üksnes Leedus asuva soetajani, kes siis vastutas kütuse edasivedamise eest asjaomasesse liikmesriiki.

22. Soetajad esitasid Enteco Balticule konkreetsed tellimused e-posti teel, märkides muu hulgas tellitud kaubale järele tulevate esindajate andmed ja nende maksuladude andmed, kuhu kaup pidi veetama[6]. Üldjuhul saadeti Enteco Baltic poolt koostatud käibemaksuarve soetajatele e-posti teel.

23. Kauba transportimiseks koostati nende kohta aktsiisimaksuga maksustatavate kaupade elektroonilised saatelehed ning CMR-saatelehed[7]. Viimaseid täitsid maksulao vastutavad töötajad, märkides muu hulgas kauba lähtekoha (saatja maksulao asukoht), kauba soetaja asukoha ja kauba kättesaamise koha (saaja maksuladu).

24. Kui vedaja oli kauba saaja maksulattu[8] toimetanud, saadeti Enteco Balticule kinnitus (e-ROR)[9] selle kohta, et kaup on kohale toimetatud ja elektroonilise transpordidokumendi menetlemine on lõpetatud. Tehingute järel saadeti äriühingule tavaliselt CMR-saatelehed, millel oli saaja maksulao kinnitusmärge kauba kättesaamise kohta.

25. Teatavatel juhtudel müüs Enteco Baltic kaupa maksukohustuslastele, kes erinesid nendest, kelle käibemaksukohustuslasena registreerimise number oli märgitud impordideklaratsioonidesse. Iga kord teavitati maksuinspektsiooni nende maksukohustuslaste andmetest, sealhulgas nende käibemaksukohustuslasena registreerimise numbritest, märkides need igakuistesse kaupade teistesse liikmesriikidesse tarnimise kohta esitatavatesse aruannetesse.

26. 2012. aastal kontrollis Vilniaus teritorinė muitinė (Vilniuse tolliasutus) (edaspidi „tolliasutus“) osaliselt 2010. aasta 1. aprillist 2012. aasta 31. maini esitatud ekspordideklaratsioone ja tuvastas käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrite mittevastavuse. Tolliasutus parandas need vead.

27. 2013. aastal sai maksuinspektsioon Poola, Slovakkia ja Ungari maksuhalduritelt teavet võimaliku pettuse kohta „tolliprotseduuri 42“ kohaldamisel. Eelkõige teavitasid need maksuhaldurid sellest, et neil ei ole võimalik kinnitada, nagu oleksid soetajad kõnealuse kütuse kätte saanud ning et need ettevõtjad ei ole asjaomasel perioodil käibemaksu deklareerinud.

28. Seda teavet arvesse võttes korraldas maksuinspektsioon 2013. aastal maksukontrolli. Inspektsioon leidis, et Enteco Baltic on esitanud piisavad tõendid kauba liikmesriigi territooriumilt väljavedamise ja selle käsutamise õiguse soetajatele üleandmise kohta. Enteco Baltic hooletust ega ettevaatamatust kõnealuste tehingute käigus maksuinspektsioon ei tuvastanud.

29. Aastatel 2014 ja 2015 viis tolliasutus läbi uue kontrolli, mille objekt ja periood kattusid osaliselt 2013. aastal läbi viidud kontrolliga. Uue kontrolli tulemusena avastas tolliasutus, et Enteco Baltic ei olnud tarninud kütust impordideklaratsioonis näidatud maksukohustuslastele või ei olnud ta tõendanud, et kütust oleks transporditud ja selle käsutamise õigus soetajale üle antud just käibemaksuarvetel märgitud isikutele.

5 Sellise lepingu raames peab soetajamüüja üksnes kauba ekspordiks üle andma, samas kui soetaja kannab kõik transpordiga seotud riskid.

6 Eelotsusetaotluses ei ole viidet maksuladude kohta mujal kui Poolas.

7 CMR-saateleht [koostatud 19. mail 1956. aastal Genfis allkirjastatud rahvusvahelise kaupade autoveolepingu konventsiooni alusel (CMR), RT II 1995, 3, 12] on autovedude dokument, mis koostatakse enne rahvusvahelise kaubaveo teostamist veolepingu ühe osapoole poolt. CMR-saateleht kinnitab nimelt kauba saatmist hetkest, mil vedaja kinnitab selle oma allkirjaga.

8 Vt 6. joonealune märkus eespool.

9 E-ROR on saaja poolt koostatud elektrooniline kinnitus aktsiisiga maksustatud kaupade kättesaamise kohta.

30. Enteco Baltic võttis ühendust Poola ettevõtjaga, kes osutab majandusluureteenust, et hankida täiendavat informatsiooni kõnealuse transpordi kohta ning palus tolliasutust, et viimane kontakteeruks Poola maksuladudega nõudmaks välja lisateavet, mida sellel ettevõttel ei õnnestunud hankida. Seda palvet ei rahuldatud.

31. 25. novembril 2015 kinnitas tolliasutus kontrolliaruande, milles leidis, et Enteco Baltic oli põhjendamatult rakendanud maksuvabastust Valgevenest pärit kütuse importimisel. Tolliasutus nõudis äriühingult 3 220 822 euro suuruse käibemaksu ning sellega seotud trahvi ja viivise tasumist.

32. Tolliamet kinnitas selle nõude oma otsusega 16. märtsil 2016. Selles otsuses täpsustas tolliamet, et impordikäibemaksust saab vabastada üksnes juhul, kui kauba käsutamise õigus antakse otse üle teises liikmesriigis asuvale käibemaksukohustuslasele. Kuna praegusel juhul toimetati kütus Poola maksuladudesse, mille käibemaksukohustuslasena registreerimise number ei olnud käibemaksuarvetele märgitud, ei saa maksuvabastust kohaldada.

33. Enteco Baltic kaebas otsuse edasi Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybėsile (Leedu Vabariigi valitsuse juures tegutsev maksuvaidluste komisjon, edaspidi „maksuvaidluste komisjon“). 1. juuni 2016. a otsusega tagastas viimane kaebuse tolliametile uueks läbivaatamiseks.

34. Nii Enteco Baltic kui tolliamet esitasid selle otsuse peale kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule, taotledes muu hulgas maksuvaidluste komisjoni otsuse tühistamist.

35. Kohtus vaidlesid Enteco Baltic ja tolliamet selle üle, milline tähendus on sellel, kui kütus veetakse teise liikmesriigi käibemaksukohustuslasele, keda aga ei ole impordideklaratsioonis märgitud. Kohus märkis, et Enteco Baltic esitas maksuinspektsioonile igakuistes aruannetes kauba tarnimise kohta teistesse liikmesriikidesse soetajate täielikud andmed (sealhulgas nende käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri), varjamata tegelikke soetajaid.

36. Lisaks on eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekkinud küsimus CMR-saatelehtede, e-AD vormis elektrooniliste haldusdokumentide (edaspidi „e-AD“)[10] ning e-RORide tõenduslikust tähendusest.

37. Samuti soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitust „kaubatarne“ täpse definitsiooni kohta käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 1 tähenduses olukorras, kus kauba omanikuna käsutamise õigus ei ole läinud üle otse soetajale, vaid veoteenuse osutajatele või Poola maksuladudele. Kohus märkis, et Enteco Baltic tugineb vaidluses sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust käsitlevale kohtupraktikale.

38. Lisaks soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas, nagu leiab maksuvaidluste komisjon, tarnija heausksus on või võib olla impordikäibemaksust vabastamise lisatingimus.

39. Lõpuks küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustust seonduvalt tõendite olulisuse hindamisega käibemaksudirektiivi kohaldamisel.

10 Lühend „e-haldusdokument“ Elektrooniline haldusdokument on ette nähtud nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiiviga 2008/118/EÜ, mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 92/12/EMÜ (ELT 2009, L 9, lk 12) ning see peab vastama komisjoni 24. juuli 2009. aasta määrusele (EÜ) nr 684/2009, millega rakendatakse nõukogu direktiivi 2008/118/EÜ seoses aktsiisi peatamise korra alusel toimuva aktsiisikaupade liikumise arvutipõhiste menetlustega (ELT 2009, L 197, lk 24) tingimustele. See dokument võimaldab kasutada aktsiisi peatamise korda.

40. Nendel asjaoludel otsustas Vilniaus apygardos administracinis teismas (Vilniuse piirkondlik halduskohus) menetluse peatada ning esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas käibemaksudirektiivi artikli 143 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et see ei luba liikmesriigi maksuhalduril keelduda kohaldamast sama direktiivi artikli 143 lõike 1 punktis d sätestatud erandit üksnes põhjusel, et kauba importimise ajal kavatseti kaup tarnida ühele käibemaksukohustuslasele ja seega märgiti impordideklaratsiooni tema käibemaksukohustuslasena registreerimise number, ent asjaolude muutumise järel veeti kaup hiljem teisele maksustatavale isikule (käibemaksukohustuslasele) ja ametiasutusele esitati täielikud andmed tegeliku soetaja kohta?

2. Kas sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas võib käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti d tõlgendada nii, et dokumente, mille õigsust ei ole ümber lükatud (e-HD saatelehed ja e-ROR kinnitused) ja mis kinnitavad kauba vedamist ühe liikmesriigi territooriumil asuvast maksulaost teise liikmesriigi territooriumil asuvasse maksulattu, võib lugeda piisavaks tõendiks kauba vedamise kohta teise liikmesriiki?

3. Kas käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti d tuleb tõlgendada nii, et see ei luba liikmesriigi maksuhalduril keelduda kohaldamast selles sättes sätestatud maksuvabastust, kui käsutamise õigus anti kauba soetajale üle mitte vahetult, vaid soetaja määratud isikute kaudu (veoettevõtjad/maksulaod)?

4. Kas halduspraktika on vastuolus käibemaksu neutraalsuse ja õiguspärase ootuse põhimõtetega, kui selles tõlgendatakse erinevalt nii seda, mida tuleb lugeda käsutamise õiguse üleminekuks, kui ka seda, millised tõendid tuleb sellise ülemineku tõendamiseks esitada, olenevalt sellest, kas kohaldatakse käibemaksudirektiivi artiklit 167 või artikli 143 lõike 1 punkti d?

5. Kas käibemaksu sissenõudmise puhul kuulub hea usu põhimõtte kohaldamisalasse ka isikute õigus impordikäibemaksust vabastamisele (käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti d alusel) sellistes olukordades, nagu on kirjeldatud põhikohtuasjas, st siis, kui tolliasutus ei anna maksukohustuslasele õigust saada impordikäibemaksust vabastust põhjendusega, et ei ole järgitud kauba Euroopa Liidus edasi tarnimist puudutavaid tingimusi (käibemaksudirektiivi artikkel 138)?

6. Kas käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti d tuleb tõlgendada nii, et see ei luba liikmesriikidel järgida halduspraktikat, mille kohaselt põhineb oletus, et esiteks ei antud käsutamise õigust üle konkreetsele lepingupartnerile ja teiseks, et maksumaksja teadis või pidi teadma lepingupartneri võimalikust käibemaksupettusest, asjaolul, et ettevõtja suhtles oma lepingupartneritega elektrooniliste sidevahendite kaudu ning maksuhalduri uurimise käigus leiti, et lepingupartnerid ei tegutsenud näidatud aadressidel ega deklareerinud maksukohustuslasega tehtud tehingutelt käibemaksu?

7. Kas käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti d tuleb tõlgendada nii, et ehkki kohustus tõendada õigust maksuvabastusele lasub maksumaksjal, ei tähenda see siiski, et pädeval asutusel, kes otsustab käsutamise õiguse ülemineku küsimuse üle, ei ole kohustust koguda teavet, mis on kättesaadav üksnes ametiasutustele?“

41. Nende küsimuste kohta esitasid kirjalikke seisukohti Enteco Baltic, Leedu valitsus ja Euroopa Komisjon. Euroopa Kohus kuulas huvitatud pooled ära ka 25. jaanuari 2018. aasta kohtuistungil.

IV. Analüüs

42. Käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punktis d nähakse sisuliselt ette käibemaksuvabastus liikmesriiki lähetatud kaupadele, mis on pärit kolmandatest riikidest, kui nende importimisele järgneb importija teostatud ja vastavalt selle direktiivi artiklile 138 käibemaksust vabastatud ühendusesisene käive.

43. Põhikohtuasjas nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu selgitustest, et algul oli Enteco Balticul õigus käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punktis d ette nähtud maksuvabastusele, olles Valgevenest pärit kütuste Leetu importija, mida kavatseti tarnida soetajatele Poolas, Slovakkias ja Ungaris, mis ühendusesisese käibena on käibemaksust vabastatud. Kütuse import põhikohtuasjas toimus ajavahemikul 1. aprillist 2010 kuni 31. maini 2012.

44. Pärast Enteco Balticu mitmekordset kontrollimist tagajärgede osas, mida käsitlen allpool, asus Leedu tolliasutus seisukohale, et see äriühing oli tegelikult kohustatud käibemaksu tasuma. Sisuliselt, nagu nähtub eelotsusetaotlusest, heidetakse Enteco Balticule ette seda, et importimise ajal esitas ta käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, mis ei vastanud lõpuks tegelike soetajate omadele ja/või et ta ei ole tõendanud, et imporditud kütust kavatseti tarnida teise liikmesriiki.

45. Käibemaksudirektiivi artikli 143 lõikest 2 tuleneb sisuliselt, et selle direktiivi artikli 143 lõike 1 punktiga d ette nähtud maksuvabastust kohaldatakse olukorras, kus kaupade importimisele järgneb ühendusesisene käive, üksnes juhul, kui importimise ajal on importija impordiliikmesriigi pädevatele asutustele esitanud muu hulgas esiteks sellise kliendi teises liikmesriigis väljastatud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, kellele kaubad vastavalt artikli 138 lõikele 1 tarnitakse, ja teiseks tõendid, et imporditud kaubad kavatsetakse vedada või lähetada impordiliikmesriigist teise liikmesriiki.

46. Käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 2 sõnastust arvestades võiks põhikohtuasi esmapilgul olla lihtsasti lahendatav. Tegelikult oleks võimalik, nagu väidab oma kirjalikes seisukohtades ka komisjon, nõustuda sellega, et nimetatud artiklis sisalduvaid tingimusi võib pidada mitte üksnes formaalseteks, vaid impordikäibemaksu vabastuse saamise sisulisteks tingimusteks. See tähendab, et kui üks nendest tingimusest pole täidetud, tooks see kaasa vabastuse kohaldamisest keeldumise või nagu põhikohtuasjas seonduvalt Enteco Balticuga, käibemaksu tagasi nõudmise importijalt.

47. Mulle tundub siiski, et komisjoni kirjalikes seisukohtades esitatud lähenemine jätab vajaliku tähelepanuta mitte üksi põhikohtuasja mõnevõrra erilised asjaolud, vaid ka põhimõttelised raskused, mis on seotud ebakõlaga käibemaksudirektiivi artikli 143 lõikes 2 ette nähtud tingimuste ja selle direktiivi artikli 138 lõike 1 alusel ühendusesisesele käibele maksuvabastuse kohaldamise tingimuste vahel, eelkõige mis puudutab importija kohustust teavitada importimise ajal kliendi, kellele kaubad tarnitakse, käibemaksukohustuslaseks registreerimise numbrist. Veel enam, komisjon ise oluliselt pehmendas, et mitte öelda rääkis vastu oma seisukohale kohtuistungil Euroopa Kohtus.[11]

48. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu seitse küsimust puudutavad eespool nimetatud kahe käibemaksudirektiivi artikli 143 lõikes 2 ette nähtud tingimuse olemust, kohaldamisala ja sisu, arvestades põhikohtuasja faktilisi asjaolusid ning eelkõige neid, mis on seotud veo tõendamise ja kütuse omandiõiguse üleminekuga, samuti Leedu maksu- ja tolliasutuste tegevusega.

11 Vt käesoleva ettepaneku punkt 72.

49. Kõnealuseid asjaolusid arvesse võttes uurin kõigepealt esimest eelotsusetaotluse küsimust, mis käsitleb käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 2 punktis b ette nähtud importija kohustust teavitada oma kliendi käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrist (edaspidi „A“). Teisena analüüsin eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt esitatud kuut ülejäänud küsimust, mis puudutavad käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 2 punkti c ja nimelt asjaolu, et imporditud kaupu kavatseti tarnida mõnda teise liikmesriiki kui impordiliikmesriik (edaspidi „B“).

A. Nõue esitada importija kliendi käibemaksukohustuslasena registreerimise number, nagu see on ette nähtud käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 2 punktis b (eelotsusetaotluse esimene küsimus)

50. Nagu juba märkisin, sõltub käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punktis d ette nähtud impordi maksuvabastus sellele järgneva ühendusesisese, vastavalt selle direktiivi artiklile 138 maksust vabastatud tarne toimumisest.

51. Käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 1 kohaselt vabastavad liikmesriigid käibemaksust kaubatarned, mille müüja, soetaja või nende nimel tegutsev isik lähetab või veab sihtkohta väljaspool nende territooriumi, kuid liidu territooriumil, teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule, kes sellena tegutseb, muus liikmesriigis kui kaupade lähetamise või veo alguse liikmesriigis.

52. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt vabastatakse ühendusesisene tarne maksust üksnes siis, kui täidetud on kolm tingimust, nimelt esiteks, kui õigus kaupa omanikuna käsutada on läinud üle soetajale, teiseks, kui tarnija tõendab, et see kaup on lähetatud või veetud teise liikmesriiki, ning kolmandaks, kui selle lähetamise või veo tulemusel on kaup tarnija liikmesriigi territooriumilt füüsiliselt välja viidud.[12]

53. Need kolm tingimust on seega sisulised nõuded, mis peavad olema täidetud selleks, et tarnija saaks käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 1 alusel ühendusesisese tarne maksuvabastust.

54. Nagu Euroopa Kohus on juba märkinud, on need tingimused loetletud käibemaksudirektiivi artikli 138 lõikes 1 ammendavalt.[13] Need ei sisalda tarnija kohustust teatada soetaja sihtliikmesriigis antud käibemaksukohuslasena registreerimise numbrist.

55. Tõepoolest, vaatamata olulisele rollile, mida maksukohustuslase käibemaksukohustuslasena registreerimise number käibemaksusüsteemi tõrgeteta toimimise juures mängib[14], on Euroopa Kohus leidnud, et liikmesriigi kehtestatud nõue, et tarnija teataks soetaja käibemaksukohuslasena registreerimise numbri, kujutab endast formaalset nõuet, mille rikkumine ei saa üldjuhul ilma ühendusesise tarne sisulisi tingimusi rikkumata seada kahtluse alla tarnija õigust saada selle tehingu puhul maksuvabastust.[15]

12 Vt selle kohta 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus, Teleos jt (C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 42); 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 31), 9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punkt 24), samuti 26. juuli 2017. aasta kohtuotsus, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punkt 30).

13 Vt 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 59); 9. veebruari 2017. aasta kohtuotsus, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 29) ning 26. juuli 2017. aasta kohtuotsus, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punkt 47).

14 Sellega seoses meenutan, et käibemaksudirektiivi artikkel 214 lõige 1, punktis b) kutsutakse liikmesriike üles võtma vajalikke meetmeid, et maksukohustuslased oleksid identifitseeritavad individuaalse käibemaksukohustuslase numbri alusel, mida reguleeritakse selle direktiivi artiklis 215. Lisaks selle direktiivi artikli 143 lõikele 2 nimetatakse seda numbrit mitmes sättes, nagu artikkel 226, mis puudutab arvete sisu või artikkel 365, mis puudutab käibemaksudeklaratsiooni. Ühendusesiseste tehingute kontekstis, nagu ka Euroopa Kohus on rõhutanud, on selle numbri eesmärk lihtsustada selle liikmesriigi määramist, kus toimub kaupade lõpptarbimine. Vt eelkõige 9. veebruari 2017. aasta kohtuotsus, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

15 Vt selles osas 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punktid 59–63); 27. septembri 2012 aasta kohtuotsus, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punktid 51 ja 52); 20. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, punkt 40) ning 9. veebruari 2017. aasta kohtuotsus, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 32).

56. Euroopa Kohus lisas sellele kaks reservatsiooni, millistel asjaoludel formaalsete tingimuste rikkumine võib viia maksuvabastuse õiguse kaotuseni.

57. See puudutab ühest küljest olukorda, kus maksukohustuslane on osalenud maksupettuses, mis on ohustanud ühise käibemaksusüsteemi nõuetekohast toimimist ja kus seetõttu see maksukohustuslane ei ole toiminud heas usus ega ole võtnud tarvitusele kõiki abinõusid, mida temalt mõistlikult võiks nõuda kindlustamaks, et tehing ei vii tema seotuseni maksupettusega. [16]

58. Teisest küljest võib formaalse tingimuse rikkumine kaasa tuua käibemaksuvabastuse andmisest keeldumise, juhul kui rikkumise tõttu on takistatud vajaliku tõendi esitamine selle kohta, et sisulised nõuded on täidetud. [17]

59. Põhikohtuasja puhul nähtub nii eelotsusetaotluse esitanud kohtu edastatud teabest kui ka kohtuistungil Leedu valitsuse antud selgitustest, et maksuhaldur, nimelt maksuinspektsioon, kes pidi 2013. aastal läbi viidud kontrolli käigus kontrollima ühendusesisese tarne tingimuste täitmist, leidis, et Enteco Baltic on esitanud piisavad tõendid kauba Leedu territooriumilt väljaviimise ja selle käsutamise õiguse soetajatele üleandmise kohta, ilma et ta oleks kõnealuse tehinguga seoses tuvastanud Enteco Baltic hooletust või ettevaatamatust.

60. Käibemaksudirektiivi artikli 138 lõikes 1 nimetatud tingimuste täitmist puudutavaid ja tähelepanu väärivaid järeldusi arvesse võttes ei takistanud Euroopa Kohtule esitatud tõendusmaterjalidest nähtuvalt Enteco Balticu eksimused – seoses kütuse sihtliikmesriikides asuvate soetaja või soetajate identifitseerimisnumbri edastamisega – maksuinspektsiooni siiski järeldamast, et ühendusesisese tarne põhitingimused on täidetud.

61. Selles etapis peaks kaaluma, kas liikmesriigi võimud võivad siiski siduda õiguse tarnitud kaupade impordi maksuvabastusele, täpsemalt tehingule, mis eelneb ühendusesisesele käibele, tingimusega, et importija teavitab importimise ajal soetaja, st ühendusesisese tarne saaja käibemaksukohustuslase registreerimisnumbrist.

62. Nagu nähtub selgelt Leedu valitsuse esitatud teabest, on selline nõue importijate suhtes kehtestatud riigisiseses õiguses alates 2004. aastast.

63. Arvan siiski, et kuni direktiivi 2006/112 muutmiseni direktiiviga 2009/69, tuleb selline tingimus, mida ei olnud käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punktis d kuskil ette nähtud, käesoleva ettepaneku punktis 55 viidatud kohtupraktika tähenduses kvalifitseerida formaalseks nõudeks. See ei saa järelikult käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punktis d ja artikli 138 lõikes 1 sätestatud sisuliste tingimuste rikkumisest sõltumatult olla aluseks maksuvabastusest keeldumisele kaupade impordi osas, mis seejärel tarnitakse teise liikmesriiki.

64. Kas see olemuslikult formaalne nõue muutus sisuliseks impordikäibemaksust vabastamise tingimuseks alates 25. juulist 2009, kui jõustus direktiiv 2009/69, millega lisati direktiivi 2006/112 teksti artikli 143 lõike 2 punkt b?

65. Ma ei arva nii.

66. Tõesti, käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 2 sõnastuse järgi võiks arvata, et punktides a–c loetletud kolme liiki teabe esitamine kujutab endast tingimust, mille täitmisest sõltub selle direktiivi artikli 143 lõike 1 punktis d sätestatud impordi maksuvabastuse kohaldamine.

16 Vt täpsemalt 9. veebruari 2017. aasta kohtuotsus, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punktid 39 ja 40 ja seal viidatud kohtupraktika).

17 9. veebruari 2017. aasta kohtuotsus, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

67. Siiski ei ole endiselt kahtlust, et käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punktis d ette nähtud kaupade importimise eesmärk ei ole tarbimine mitte impordi sihtliikmesriigis, vaid teises liikmesriigis, kus selle maksust vabastamine sõltub täielikult ühendusesisesest maksuvabast tarnest käibemaksudirektiivi artikli 138 alusel. Ka käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 2 punktis b mainitakse mitmel korral selle direktiivi artiklit 138.

68. Minu arvates järeldub sellest, et impordi maksuvabastuse sisulised tingimused on täielikult sõltuvad käibemaksudirektiivi artiklis 138 ette nähtud impordile järgneva ühendusesisese tarne maksuvabastust puudutavatest tingimustest.

69. Seega, kuna liidu seadusandja ei ole muutnud käibemaksudirektiivi artiklis 138 ette nähtud ühendusesisese tarne tingimusi, mis selles etapis, nagu juba näitasin, ei sisalda tarnija kohustust teavitada teises liikmesriigis asuva soetaja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrist, ei ole ta soovinud kehtestada impordi maksuvabastuse õiguse saamisele selliseid tingimusi.

70. Vastupidisel juhul võiks maksukohustuslastest importijatele ja tarnijatele keelduda impordikäibemaksu vabastust andmast, isegi kui on täidetud kõik sisulised tingimused ühendusesisese tarne maksuvabastuse, millest sõltub eelneva imporditehingu maksuvabastus, kohaldamiseks.

71. Vaatamata õiguspärasele eesmärgile võidelda maksudest kõrvalehoidumise vastu, mille tulemusena võeti vastu direktiiv 2009/69, ei arva ma, et liidu seadusandja kavatses asetada maksukohustuslased süsteemi, milles esinevad sellised keerukused ja ebakõlad. Nimelt oleks puudutatud maksukohustuslaste jaoks selline olukord kokkusobimatu käibemaksudirektiivi artiklis 131 ette nähtud maksuvabastuste nõuetekohase ja arusaadava kohaldamisega.[18]

72. Lisaks täpsustas komisjon Euroopa Kohtu istungil, et oluline ei ole mitte niivõrd teada täpset käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, kuivõrd võimalus tuvastada see isik ühel või teisel viisil. Komisjon näis möönvat mõneti vastuoluliselt, võrreldes oma kirjalikes seisukohtades esitatuga, et käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 2 punktis b ette nähtud importija kohustus teavitada importimise ajal soetaja käibemaksukohuslasena registreerimise numbrist, jäi formaalseks nõudeks.

73. Selle nõude järgimata jätmine ei ole minu arvates aluseks käibemaksuvabastuse õiguse kaotusele, kuid võib äärmisel juhul olla riigisisese õiguse alusel karistatav trahvi määramisega.

74. Neid kaalutlusi toetavad minu arvates põhikohtuasja puhul konkreetsed tegurid.

75. Sellega seoses on oluline märkida, et Enteco Baltic ei jätnud importimise ajal pädevaid asutusi soetaja käibemaksukohuslaseks registreerimise numbritest teavitamata. Küll aga ilmneb eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud selgitustest, et asjaolude muutumise tõttu ei vastanud esialgu teavitatud numbrid enam hiljem tegelike soetajate omadele.

76. Tolliameti peadirektori ja maksuinspektsiooni juhi poolt kehtestatud eeskirjade punkti 7^1 kohaselt peab importija viivitamatult teavitama tolliasutust eelkõige siis, kui ilmnevad muudatused seonduvalt teise liikmesriigi maksukohustuslase isikuga ja/või riigiga, kuhu kaubad on tarnitud, võrreldes andmetega, mis on esitatud tollikontrolliks esitatud dokumentides, ja esitama uusi asjaolusid, et selgitada muudatuste põhjusi, lisades koopiad vastavatest tõenditest.

77. Leedu seadustega importijate suhtes kehtestatud nõue, millega viimaseid kohustatakse teavitama tolliasutusi kauba soetaja isiku muutumisest, annab minu arvates tunnistust sellest, et Leedu võimude hinnangul ei saa impordi hetkel soetaja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri osas esinevad puudused või vead iseenesest viia hiljem impordimaksuvabastuse õiguse kahtluse alla

18 Vt selle kohta 3. septembri 2015. aasta kohtuotsus, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, punkt 28 ja viidatud kohtupraktika).

seadmiseni. Tõepoolest oleks mõttetu nõuda, et importija teavitaks soetajat puudutavast muudatusest, kui selline muudatus tooks automaatselt kaasa impordikäibemaksu vabastuse õiguse andmisest keeldumise. Impordimaksust vabastuse saamise õiguse automaatne kaotus soetaja käibemaksukohustuslasena registreerimisega seonduvate muudatuste tõttu kauba sihtliikmesriigis ei innustaks importijaid teavitama liikmesriigi pädevaid asutusi sellistest muudatustest – kartusest kaotada õigus saada impordikäibemaksuvabastust.

78. Selle reegli või vähemasti põhimõtte järgi, et soetaja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrist teavitamine on formaalse iseloomuga nõue, näib, et põhikohtuasjas kõnealuse 2012. aastal läbi viidud esimese kontrolli käigus – nagu ilmneb eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt esitatust – parandas tolliasutus ise vead, mis puudutasid mittevastavust numbritega, millised Enteco Baltic oli märkinud impordideklaratsiooni. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud teabe kohaselt teavitas see äriühing alati inspektsiooni muudatustest soetajate andmetes.

79. Seetõttu leian, et kui importija teavitab importimise ajal soetaja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrist, mis asjaolude muutumise järel täielikult või osaliselt ei vasta tegeliku soetaja numbrile, ei saa viia maksuvabastuse kohaldamisest keeldumiseni, välja arvatud käesoleva ettepaneku punktides 56–58 nimetatud kahel juhul, mida Euroopa Kohus on tunnustanud formaalse tingimuse täitmata jätmise osas seoses ühendusesisese tarne maksuvabastusega käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 1 alusel.

80. Neil asjaoludel leian, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimesele küsimusele tuleks vastata järgmiselt:

Arvestades põhikohtuasja asjaolusid, tuleb käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 2 punkti b tõlgendada nii, et see ei luba liikmesriigi pädevatel ametiasutustel keelduda kohaldamast sama direktiivi artikli 143 lõike 1 punktis d sätestatud maksuvabastust üksnes põhjusel, et kauba importimise ajal kavatseti kaup tarnida teises liikmesriigis asuvale maksukohustuslasele, mis selgitab tema käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri märkimist impordideklaratsiooni, ent asjaolude muutumise järel veeti kaup hiljem teisele maksustatavale isikule (samuti käibemaksukohustuslane) ja esimesena nimetatud liikmesriigi ametiasutusele esitati täielikud andmed tegeliku soetaja kohta.

B. Nõue esitada tõendeid selle kohta, et imporditud kaubad kavatsetakse vedada või lähetada impordiliikmesriigist teise liikmesriiki, nagu see on ette nähtud käibemaksudirektiivi artikli 143, lõike 2 punktis c (teine kuni seitsmes eelotsusetaotluse küsimus)

81. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu teine kuni seitsmes küsimus puudutavad sisuliselt käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti d tõlgendamist ning käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 2 punktis c täpsustatud nõude, mille kohaselt peab importimisel esitama „tõendi, et imporditud kaubad kavatsetakse vedada või lähetada impordiliikmesriigist teise liikmesriiki“, täitmist, koosmõjus eelkõige sama direktiivi artikli 138 lõike 1 ja artikli 14 lõike 1 ning õiguskindluse põhimõtte tõlgendamisega.

82. Enne nende küsimuste käsitlemist tuleb märkida, et tõendid, mida importijalt käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 2 punkti c alusel nõutakse, on seotud liitu importimise eesmärgiga, see tähendab asjaoluga, et sellele tehingule järgnevana on kavandatud ühendusesisene tarne vastavalt selle direktiivi artikli 138 lõikele 1.

83. Importija peab seega näitama, et ta kavatseb täita käibemaksudirektiivi artikli 138 lõikes 1 ette nähtud ühendusesisese tarne maksuvabastuse sisulisi tingimusi.

84. Nagu ma juba käesoleva ettepaneku punktis 52 rõhutasin, on selle artikli järgi nõutav, et ühendusesisene tarne vabastatakse käibemaksust üksnes juhul, kui on täidetud kolm tingimust. Meenutan, et need on esiteks nõue tõendada, et õigus kaupa omanikuna käsutada on läinud soetajale üle, teiseks, et see kaup on lähetatud või veetud teise liikmesriiki, ja kolmandaks, et selle lähetamise või veo tulemusel on kaup tarnija liikmesriigi territooriumilt füüsiliselt välja viidud.

85. Need tingimused on sisuliselt identsed nendega, mille täitmist nõutakse importijalt käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti d ja lõike 2 raames, selle erisusega, et viimasel juhul peab importija näitama „importimise ajal“, et imporditud kaubad on „mõeldud“ ühendusesisese tarne jaoks.

86. Seega, nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus on õigesti mõistnud, peab importija käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punktiga d ja lõikega 2 seoses importimise ajal esiteks tõendama, et õigus kaupa omanikuna käsutada kavatsetakse anda üle soetajale ning teiseks, et samad kaubad kavatsetakse lähetada või vedada teise liikmesriiki, see tähendab, et need viiakse importija liikmesriigi territooriumilt ka füüsiliselt välja.

87. Kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu kolmas kuni seitsmes küsimus on seotud õigusega kaupa omanikuna käsutada, mis kavatsetakse üle anda soetajale, siis teine küsimus – võttes arvesse põhikohtuasja asjaolusid, eelkõige Enteco Balticu ja Leedu ametiasutuste käitumist – puudutab tõenduselemente, mis näitaksid, et importimise ajal oli plaanis imporditud kaup lähetada või vedada teise liikmesriiki. Uurin neid kahte punkti järgemööda.

1. Soetajale üle antav õigus käsutada kaupa omanikuna (kolmas kuni seitsmes küsimus)

88. Kolmanda küsimusega soovib eelotsuse taotluse esitanud kohus teada, kas eesmärk anda õigus kaupu omanikuna käsutada üle soetajale võib olla täidetud isegi juhul, kui käsutamise õigust ei anta üle mitte vahetult soetajale, vaid viimase määratud isikutele, näiteks veoettevõtjad või maksulaod.

89. See küsimus osutab minu arvates „kaubatarne“ mõiste autonoomsele ja ühetaolisele tõlgendusele [19] käibemaksuseaduse artikli 14 lõike 1 tähenduses, mis täpsustab nimelt, et „kaubatarneks“ loetakse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminekut.

90. Euroopa Kohtu praktika kohaselt ei viita see mõiste omandi üleminekule kehtiva liikmesriigi õigusega ettenähtud vormis, vaid hõlmab kõiki materiaalse vara üleminekuga seotud tehinguid, millega üks pool annab teisele poolele õiguse käsutada vara nii, nagu ta oleks selle omanik. [20]

91. Sellest järeldub, et tehingut võib pidada „kaubatarneks“ käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 1 tähenduses, kui selle tehinguga annab maksukohustuslane üle materiaalse vara, andes teisele poolele õiguse käsutada seda vara nii, nagu ta oleks selle omanik, ilma et viis, kuidas omandiõigus kõnealusele varale saadi, omaks selles osas tähtsust [21].

19 Vt 3. juuni 2010. aasta kohtuotsus, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, punkt 22).

20 Vt täpsemalt 21. novembri 2013. aasta kohtuotsus, Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, punkt 20) ja 3. septembri 2015. aasta kohtuotsus, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, punkt 51).

21 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, punkt 35).

92. „Kaubatarne“ mõiste ja definitsiooni ühetaolisus käibemaksudirektiivis tähendab – kõrvaldamaks igasugused eelotsusetaotluse esitanud kohtu kahtlused seoses neljanda küsimuse sõnastusega –, et materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminekut soetajale kohaldatakse samuti käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti d ja lõike 2 tõlgendamisel, mis reguleerib impordi maksuvabastust kaupade liitu tarnimisel, kui sellele järgneb maksuvaba ühendusesisene käive.[22] Õigupoolest on soetajale materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek kõigi kaubatarnete lahutamatu tingimus.[23]

93. Euroopa Kohus on leidnud, et „kaubatarne“ mõistel on objektiivne olemus ja seda kohaldatakse sõltumata asjaomaste tehingute eesmärkidest ja tulemitest, ilma et oleks vaja välja selgitada maksukohustuslase kavatsus.[24] See väide kehtib minu arvates ka käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti d ja lõike 2 tõlgendamisel, see tähendab, et tuleb objektiivsete tõendite alusel selgeks teha, kas importimise ajal olid imporditud kaubad „mõeldud“ edasise ühendusesisese tarne jaoks, ilma et oleks vaja kindlaks teha importija täpne kavatsus sellel hetkel.

94. Lisaks, ELi toimimise lepingu artikli 267 kohaldamise kontekstis tuleb liikmesriigi kohtul teha igal üksikjuhul konkreetseid asjaolusid arvesse võttes kindlaks, kas kauba omanikuna käsutamise õiguse üleminek on toimunud.[25]

95. Sellega seoses pean mõtlema eelotsusetaotluse esitanud kohtu kolmanda küsimuse sõnastuse peale. Sellest ilmneb sisuliselt, et käsutamise õigus kütuste osas ei olnud läinud üle mitte otse soetajatele, keda Enteco Baltic näitas deklaratsioonis, vaid veoteenuse osutajatele või maksuladudele.

96. Kui see on tõepoolest nii, siis tuleb viimati nimetatud operaatoreid käsitada Enteco Balticu poolt imporditud kütuse tegelike soetajatena, nagu leiab ka komisjon. Samas, kui need veoteenuse osutajad ja maksulaod asuvad Leedu territooriumil, siis ei saa minu arvates Enteco Balticu suhtes impordikäibemaksust vabastust kohaldada, kuivõrd tehingule ei järgnenud ühendusesisene tarne, vaid üksnes riigisisene tarne.

97. Seevastu juhul, kui need veoteenuse osutajad ja maksulaod, olenemata sellest, kas need asuvad Leedus või ülejäänud kolmes eelotsusetaotluse esitanud kohtu nimetatud liikmesriigis, ei saanud õigust käsutada neid kütuseid nagu omanik, see tähendab, et nad täitsid vahendaja ülesandeid vastavalt veo- või laoteenuse osutajana ega tegutsenud enda nimel, nii et selle kütuse võis saada kütuse importimise ajal Enteco Balticu poolt deklaratsioonidesse märgitud soetaja, võiks minu arvates tunnustada Enteco Balticu õigust saada impordikäibemaksust vabastus, kui teised käibemaksuvabastuse saamise sisulised tingimused on täidetud.

98. Seega on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne kõiki põhikohtuasja asjaolusid arvesse võttes kontrollida, milline neist kahest eeldusest osutub õigeks.

99. Lisan siiski, et põhikohtuasja asjaolude hulgas, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus peab arvesse võtma, on eelkõige Enteco Balticu ja Leedu haldusasutuste tegutsemine, millele see kohus viitab viiendas kuni seitsmendas küsimuses.

22 Eelotsusetaotluse esitanud kohus näib oma neljandas küsimuses sisuliselt väitvat, et Leedu ametiasutused tuginevad mõiste „kauba käsutamise õiguse üleminek“ teistsugusele tõlgendusele, olenevalt sellest, kas nad kohaldavad käibemaksu mahaarvamise õigusega seotud eeskirju (käibemaksudirektiivi artikkel 167) või eeskirju, mis käsitlevad impordi maksuvabastust, kui sellele järgneb ühendusesisene tarne (käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkt d ja artikli 143 lõige 2). Nagu eelnevalt märkisin, siis ei ole selline teistsugune tõlgendus, mis pealegi ei nähtu otseselt eelotsusetaotluse põhjendusest, käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 1 tähenduses mõiste „kaubatarne“ autonoomiast ja ühetaolisusest lähtudes millegagi põhjendatud.

23 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 32).

24 Vt selles tähenduses 21. novembri 2013. aasta kohtuotsus, Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, punkt 21 ja viidatud kohtupraktika).

25 Vt selle kohta 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, punkt 34).

100. Mis puudutab Enteco Baltic tegutsemist, siis on kohane meenutada, et liidu õigusega ei ole vastuolus nõue, et heas usus tegutsev tarnija peab võtma kõik meetmed, mida temalt võib mõistlikult nõuda, tagamaks, et tema sooritatav tehing ei too kaasa tema osalemist maksupettuses.[26] Juhul kui asjaomane maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et tema tehtud tehing on seotud soetaja poolt toime pandud pettusega ja kui ta ei ole võtnud kõiki võimalikke asjakohaseid meetmeid selle pettuse vältimiseks, ei saa lubada tal kasutada õigust käibemaksuvabastusele.[27]

101. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on anda üldine hinnang kõikidele selle kohtuasja faktilistele asjaoludele, et kindlaks teha, kas Enteco Baltic tegutses heas usus ja võttis kõik meetmed, mida temalt võib mõistlikult nõuda, tagamaks, et tehtud tehing ei too kaasa tema osalemist maksupettuses.[28]

102. Selles osas asjaolu, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus nimetab oma kuuendas küsimuses ja mille kohaselt Enteco Baltic suhtles oma lepingupartneritega elektrooniliste sidevahendite kaudu muu hulgas selleks, et vahetada lepingudokumente, ei ole kindlasti käsitatav tõendina importija hea usu puudumise ja hooletu käitumise kohta, kui kõne all on meetmed, mida temalt võib mõistlikult oodata tagamaks, et tehtud tehing ei too kaasa tema osalemist maksupettuses.

103. Kindlasti ei välista ma seda, et importija, kes asjaomaste kaupade impordi ajal *ei* teavita riiklikke pädevaid asutusi käibemaksudirektiivi artikli 143 lõikes 2 loetletud andmetest, võib neile asutustele, arvestades eesmärki, miks see säte direktiivi lisati, anda aluse eelduseks, et see importija teadis või oleks pidanud teadma oma osalemisest maksupettuses.

104. Leian siiski, et selline eeldus on importija poolt kõiki liikmesriigi õiguses lubatud tõendamisvahendeid kasutades ümberlükatav.

105. Siiski iseloomustab eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt esitatud teavet arvestades põhikohtuasja eelkõige mitte see, et Enteco Balticu ei esitanud käibemaksudirektiivi artikli 143 lõikes 2 loetletud andmeid, vaid tolli- ja maksuasutuste erinev hinnang selle ettevõtja esitatud andmetele olukorras, kus viimane näib olevat teinud nimetatud asutustega heas usus koostööd.

106. Tegelikult - ja see tähelepanek viib meid riiklike pädevate asutuste tegevuse analüüsini - näitavad eelotsusetaotluse esitanud kohtu edastatud faktilised asjaolud ja tema poolt esitatud viienda küsimuse sõnastus veenvalt, et tolliasutus jõudis 2014. ja 2015. aastal läbi viidud kontrolli tulemusena maksuinspektsiooni poolt 2013. aastal läbi viidud kontrolliga võrreldes vastupidisele järeldusele, mis puudutab käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 1 tähenduses maksust vabastatud ühendusesisese käibe olemasoluga seotud tingimuste täidetust.

107. Leedu valitsuse poolt Euroopa Kohtus toimunud kohtuistungil esitatud selgitus, mille kohaselt oli nende kahe asutuse kontrolli kohaldamisala erinev - tolliasutus kontrollis käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti d ja lõike 2 tingimuste täitmist, samas kui maksuamet kontrollis sama direktiivi artikli 138 tingimuste täitmist - mind ei veena. Tõepoolest, nagu ma juba eespool mainisin, sõltub impordi maksuvabastus käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti d alusel täielikult ühendusesisese tarne käibemaksust vabastamise tingimuste täitmisest vastavalt selle direktiivi artikli 138 lõikele 1. Pädevate asutuste poolt läbiviidud kontrollid kattuvad seetõttu vähemalt osaliselt.

26 Vt eelkõige 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 48).

27 Vt eelkõige 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 54) ja 9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punkt 42).

28 Vt eelkõige analoogia alusel 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 53) ja 9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punkt 41).

Lisaks, eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab oma viiendas küsimuses asjaolule, et tolliasutus ja/või tolliamet tugines impordikäibemaksust vabastuse saamise õiguse vaidlustamisel sellele, et maksuvabastuse säilimiseks vajalikud tingimused – tarnida kaubad liidu piires – ei olnud täidetud, nagu nõuab käibemaksudirektiivi artikkel 138 ning mis oli inspektsiooni kontrolli objektiks 2013. aastal.

108. Neil asjaoludel on minu arvates oluline meenutada seda, kuidas käsitles riigiasutuste tegevust ühendusesisestele tarnetele maksuvabastuse kohaldamise kontekstis Euroopa Kohus oma 27. septembri 2007. aasta kohtuotsuses Teleos jt (C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 50) ja 14. juuni 2017. aasta kohtuotsuses Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453, punkt 75). Kohus leidis nimelt, et õiguskindluse põhimõttega on vastuolus see, kui liikmesriik, kes on algul nõustunud tarnija/müüja esitatud dokumentidega kui tõenditega, mis annavad õiguse maksuvabastuseks, võiks hiljem kohustada seda tarnijat/müüjat maksma nimetatud tarnega seotud käibemaksu, kui selgub, et soetaja on toime pannud maksupettuse, millest tarnija/müüja midagi ei teadnud ega saanudki teada.

109. Seetõttu peab eelotsusetaotluse esitanud kohus tähelepanelikult kindlaks tegema, kas just selline oli olukord ka põhikohtuasjas.

110. Lisan igaks juhuks, et liikmesriik ei saa - käibemaksuvabastuse õigusest keeldumisel maksukohustuslase suhtes, kes tegutseb heas usus ning kelle suhtes puuduvad veenvad tõendid, nagu ta teadnuks või pidanuks teadma oma osalemisest maksupettuses - tuua põhjenduseks puudusi pädevate asutuste omavahelises koostöös või tegevuse koordineerituses. Sellega seoses on tähenduslik, et pärast mitmes liikmesriigis läbi viidud auditeid on kahes vastavalt 2011. ja 2015. aastal koostatud Euroopa Liidu Kontrollikoja aruandes[29], millele viitas ka komisjon oma kirjalikes seisukohtades, rõhutatud eelkõige asjaolu, et „ei toimi tolli- ja maksukontroll mõjusalt“ ja et „käibemaksuvabastuse haldamine kahe asutuse (toll ja maksuhaldur) poolt vähendab kontrolli efektiivsust, kuna neil puudub kanal sujuvaks teabevahetuseks kõnealuse protseduuri alusel toimuva impordi kohta“[30]. Võttes arvesse eelotsusetaotluse esitanud kohtu rõhutatud põhikohtuasja asjaolusid, illustreerivad need minu silmis ohte või isegi häireid, mis mõjutavad kommunikatsiooni voogu liikmesriigi tolli- ja maksuasutuse vahel, nagu need on tõstatatud kontrollikoja aruannetes.

111. Seevastu - ja seoses eelotsusetaotluse esitanud kohtu seitsmenda küsimusega, mis puudutab Leedu ametiasutuse väidetavat kohustust koguda teavet teiste liikmesriikide ettevõtjatelt eesmärgiga tõendada Enteco Balticu poolt tarnitud kaupade osas käsutamise õiguse üleminekut - on sobilik meenutada, et vastavalt kohtupraktikale peab ettevõtja, kes käibemaksuvabastust taotleb, tõendama, et sisulised tingimused selleks on täidetud.[31] Minu arvates on see kohtupraktika analoogia alusel kohaldatav importijale ka käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti d kontekstis.

29 Vt vastavalt Euroopa Kontrollikoja eriaruanne nr 13/2011 „Kas tolliprotseduuri 42 kontroll on käibemaksust kõrvalehoidumise ärahoidmiseks ja avastamiseks piisav?“, Luksemburg, 2011, ja eriaruanne 24/2015, „*Võitlus ühendusesisese käibemaksupettusega: vajatakse täiendavaid jõupingutusi*“, Luksemburg, 2015.

30 Vt eriaruanne nr 13/2011, punktid 55 ja 56. Vt samuti selle aruande punkte 36–38 ja eriaruande nr 24/2015 punkte 78 ja 79.

31 Vt täpsemalt 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, punkt 26) ja 7. detsembri 2010. aasta kohtuotsus, R. (C-285/09, EU:C:2010:742, punkt 46).

112. Ametiasutuste rolli osas on Euroopa Kohus juba leidnud sisuliselt, et liidu tasandil vastu võetud õigusaktid, millega rakendatakse liikmesriikide maksuhaldurite vaheline teabevahetussüsteem,[32] ei ole mõeldud asendama maksukohustuslase kohustust tõendada tehtud tehingute ühendusesisest laadi, kui see maksukohustuslane ei ole ise võimeline selleks vajalikke tõendeid esitama.[33]

113. Need õigusaktid ei anna maksukohustuslasele mingeid eriõigusi,[34] mille alusel ta võiks eelkõige nõuda, et ametiasutus kasutaks nende aktidega reguleeritud teabevahetussüsteemi.

114. Veel enam, minu hinnangul ei nõua liidu õigus liikmesriikide teabevahetuse ja halduskoostöö kohta käibemaksu valdkonnas riigi ametiasutustelt, et need koguks maksukohustuslase taotlusel andmeid teiste liikmesriikide ettevõtjatelt, kui see maksukohustuslane ei ole ise võimeline esitama vajalikke tõendeid näitamaks, et omanikuna käsutamise õigus imporditud ja tarnitud kaupade osas on üle läinud soetajale, ja näitamaks üldisemalt, et import või tarned, mida maksukohustuslane on teostanud, on käibemaksust vabastatud.

115. Seetõttu teen ettepaneku kolmanda kuni seitsmenda eelotsuse küsimuse osas vastata järgmiselt:

käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti d tuleb tõlgendada nii, et see ei luba liikmesriigi pädevatel ametiasutustel keelduda impordikäibemaksust vabastamisest, kui imporditud ja tarnitud kaupade käsutamise õigust ei antud vahetult üle soetajale, tingimusel, et käsutamise õigus on tõepoolest üle läinud sellele maksukohustuslasele ja mitte teistele isikutele, viimati nimetatud asjaolu peab välja selgitama eelotsusetaotluse esitanud kohus.

õiguskindluse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui liikmesriigi tolliasutus keeldub andmast impordikäibemaksust vabastamise õigust maksukohustuslasele, kes on tegutsenud heas usus ning kelle osas ei ole tõendatud, et ta teadis või oleks pidanud teadma maksupettuses osalemisest, põhjendusega, et impordile järgnenud ühendusesisese tarne maksuvabastuse üks sisuline tingimus ei ole enam täidetud, isegi kui selle tingimuse on maksukohustuslase poolt esitatud tõendite ja dokumentide kontrollimise järel tunnistanud täidetuks sama liikmesriigi teine ametiasutus. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida, kas vastavad asjaolud ja tingimused on täidetud, arvestades, et pelk asjaolu, et maksukohustuslane kasutas elektroonilisi sidevahendeid oma partneritega suhtlemiseks, ei anna alust eeldada selle maksukohustuslase hooletust või pahausksust.

käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti d ja lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslane, kes taotleb impordikäibemaksust vabastamist, peab tõendama, et sisulised tingimused selleks on täidetud, ilma et ta võiks nõuda liikmesriigi pädevatelt asutustelt, kui need kontrollivad kaupade omanikuna käsutamise õiguse soetajale ülemineku asjaolusid, andmete kogumist maksukohustuslastelt, kellele üksnes ametiasutused võivad teabenõude esitada.

32 Tegu on vastavalt nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiiviga 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas (EÜT 1977, L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63) ja nõukogu 7. oktoobri 2003. aasta määrusega (EÜ) nr 1798/2003 halduskoostöö kohta käibemaksu valdkonnas ja määruse (EMÜ) nr 218/92 kehtetuks tunnistamise kohta (ELT 2003 L 264, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 392). Need kaks õigusakti asendati vastavalt nõukogu 15. veebruari 2011. aasta direktiiviga 2011/16/EL maksustamisalase halduskoostöö kohta ja direktiivi 77/799/EMÜ kehtetuks tunnistamise kohta (ELT 2011, L 64, lk 1), mille ülevõtmise tähtaeg lõppes 1. jaanuaril 2013, ja nõukogu 7. oktoobri 2010. aasta määrusega (EL) nr 904/2010 halduskoostöö ning maksupettuste vastase võitluse kohta käibemaksu valdkonnas (ELT 2010, L 268, lk 1), mis jõustus 1. jaanuaril 2012.

33 Vt selle kohta 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, punkt 34) ja 22. aprilli 2010. aasta kohtuotsus, X ja fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 ja C-539/08, EU:C:2010:217, punkt 37).

34 Vt direktiivi 77/799 kohta 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, punkt 31) ja 22. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, punkt 36). Vt samuti direktiivi 2011/16 kohta, mis järgis direktiiviga 77/799, sarnast eesmärki ja mis selle asendas, 16. mai 2017. aasta kohtuotsus, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punktid 46, 47 ja 58).

2. Tõendid, millega saab kinnitada, et impordi ajal kavatseti imporditud kaubad lähetada või vedada teise liikmesriiki (teine küsimus)

116. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib oma teises küsimuses Euroopa Kohtult, milline tõendusväärtus on teatud dokumentidel nagu e-HD saatelehed ja e-ROR kinnitus kütuse transportimise kohta impordi sihtriigis asuvast maksulaost (käesoleval juhul Leedu) maksulattu sihtliikmesriigis (põhikohtuasjas ilmselt Poola).

117. Käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkt d ja lõike 2 punkt c ega selle direktiivi artikkel 138 ei sätesta, milliseid tõendeid maksukohustuslane käibemaksuvabastuse saamiseks peab esitama. Sellest tuleneb, et vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 131 kuulub see küsimus liikmesriigi pädevusse, mille teostamisel peab viimane järgima õiguse üldpõhimõtteid, mis on osa liidu õiguskorrast ja mille hulka kuuluvad muu hulgas õiguskindluse ja proportsionaalsuse põhimõtted [35].

118. Esiteks tuleb käibemaksudirektiivi artikli 143 tõlgendamise kohta sedastada, nagu on märkinud eelotsusetaotluse esitanud kohus ja nagu leiab ka komisjon, et e-ROR kinnitused on aktsiisikaupade kohta käivad elektroonilised dokumendid, mis koostatakse pärast kaupade lähetamist ja/või vedu, kinnitamaks nende tehingute toimumist.

119. Samas peab importija käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 2 punktis c sätestatud tingimuste täitmiseks esitama „importimise ajal“ tõendeid, et imporditud kaubad kavatsetakse vedada või lähetada impordiliikmesriigist teise liikmesriiki.

120. Seega ei ole e-ROR kinnitused minu arvates piisavad tõendid selle kohta, et importimise ajal olid imporditavad kaubad mõeldud ühendusesiseseks tarneks.

121. Seevastu, nagu väidab ka komisjon oma kirjalikes seisukohtades, on kaubandusdokumendid nagu CMR-saateleht, mis koostatakse enne vastavat lähetamist või vedu teise liikmesriiki, olemuselt sellised, millega saab tõendada objektiivselt kavatsust lähetada või transportida imporditud kaubad teise liikmesriiki.

122. Mis puudutab e-HD saatelehti, mida reguleeritakse direktiiviga 2008/118 ja määrusega nr 684/2009, siis need dokumendid peavad kaasnema selliste kaupade liikumisega, mille suhtes kohaldatakse aktsiisi peatamise korda. Seega peab saatja direktiivi 2008/118 artikli 21 lõike 2 ja määruse nr 684/2009 artikli 3 kohaselt esitama pädevatele asutustele lähteliikmesriigis esialgse elektroonilise haldusdokumendi mitte varem kui seitse päeva enne selles dokumendis märgitud kaupade saatmist. Selline formaalsus võimaldab neil asutustel kontrollida andmete õigust dokumendil, mis määruse 684/2009 tabeli 1 kohaselt sisaldab andmeid saadetud kaupade operaatorite kohta lähtekohas ning kaupade sihtkohas. Seetõttu on täiesti võimalik, et kolmandatest riikidest kaupade importimise ajal võib importija või tema nimel tegutsev isik vastava teabe kinnitamiseks esitada esialgse e-HD dokumendi selle liikmesriigi pädevatele asutustele, kust need aktsiisi peatamise korra alusel saadetakse.

123. Euroopa Kohtule edastatud teabest ei ilmne põhikohtuasja asjaolusid, millistel võidi erinevad e-HD dokumendid Leedu pädevatele asutustele saata, samuti nende dokumentide (või nende esialgsete versioonide) sisu ega nende menetlemine liikmesriigi asutuste poolt.

124. Sellegipoolest on minu arvates võimalik väita, et e-HD kinnitus võiks olla elemendiks, millega tõendada, et importimise ajal olid imporditud kaubad mõeldud tarnimiseks teise liikmesriiki käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 2 punkti c tähenduses.

35 Vt selle kohta 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 36); 9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punkt 27) ning 9. veebruari 2017. aasta kohtuotsus Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 33).

125. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on välja selgitada, kas importimise ajal olid liikmesriigi ametiasutustel esialgsed e-HD dokumendid ja kas neis oli toodud piisavalt informatsiooni ning kontrollida nende dokumentide menetlemist nimetatud ametiasutuste poolt.

126. Teiseks, mis puudutab ühendusesiseseks tarneks suunatud kaupade tegelikku lähetamist või vedu – tingimus, mis peab, nagu ma juba märkisin, käibemaksudirektiivi artikli 138 kohaselt olema täidetud, millest omakorda sõltub impordikäibemaksu vabastus selle direktiivi artikli 143 lõike 1 punkti d alusel, siis ma arvan, et sihtliikmesriigis asuva maksulao poolt koostatud e-ROR võiks olla tõendiks kaupade füüsilise liikumise kohta üle lähtekoha liikmesriigi piiride. Mis puudutab dokumenti e-HD, siis näeb direktiivi 2008/118 artikkel 24 ette, et kaupade vastuvõtmisel esitab kaubasaaja hiljemalt viis tööpäeva pärast [kaupade] liikumise lõppemist vastuvõtmise kinnituse sihtliikmesriigi pädevatele asutustele, kes kontrollivad esitatud andmeid, võivad need kinnitada ning seejärel saata lähteliikmesriigi pädevatele asutustele. Vastavalt määruse 684/2009 artiklile 7 ja tabelile 6 peab vastuvõtmise kinnitus sisaldama e-HD halduskoodi. Kogu see teave kogumis võiks seega olla tõendiks, et asjaomased kaubad on lähteliikmesriigi territooriumilt välja viidud.

127. Sellega seoses on oluline märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 1 sõnastus ega seda sätet tõlgendav kohtupraktika ei nõua, et tarnija esitatud dokumendid peaks tõendama kaupade lähetamist või transporti soetaja asukohta.[36] On piisav, nagu muu hulgas kinnitab ka artikli 143 sõnastus, kui imporditud kaubad on tarnimiskoha liikmesriigi territooriumilt füüsiliselt välja viidud sihtliikmesriiki.

128. Eelotsusetaotluse esitanud kohus peaks esiteks kontrollima, kas Enteco Baltic esitas importimise ajal piisavalt tõendeid, mis kinnitaksid, et imporditud kütus oli mõeldud ühendusesiseseks tarneks käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 2 punkti c tähenduses ning teiseks, kas äriühing tõendas vajalikul määral, et asjaomane kütus on Leedu territooriumilt füüsiliselt välja viidud selle direktiivi artikli 138 tähenduses, arvestades, nagu juba märkisin, selle äriühingu ja liikmesriigi pädevate asutuste tegutsemist.

129. Seega soovitan vastata teisele eelotsusetaotluse küsimusele järgmiselt:

Käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti d ja lõike 2 punkti c tuleb tõlgendada selliselt, et dokumente nagu elektroonilisi haldusdokumente (nn e-HD) ja 19. mail 1956. aastal Genfis allkirjastatud rahvusvahelise kaupade autoveolepingu konventsiooni alusel koostatud saatelehti (CMR-saateleht) võiks pidada elementideks, mis tõendavad importimise ajal, et imporditavad kaubad on mõeldud lähetamiseks või transportimiseks teise liikmesriiki. Käibemaksudirektiivi artiklit 138, millele viidatakse selle direktiivi artikli 143 lõike 1 punktis d, tuleb tõlgendada selliselt, et e-HD vastuvõtmise kinnitusi ja nn e-ROR kinnituskirju võib pidada elementideks, millega võib tõendada, et ühendusesiseseks tarneks mõeldud imporditavad kaubad on importija ja tarnija liikmesriigi territooriumilt füüsiliselt välja viidud ning et need on saadetud sihtliikmesriiki.

V. Ettepanek

130. Kõiki eespool toodud kaalutlusi arvesse võttes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Vilniaus apygardos administracinis teismase (Vilniuse ringkonna halduskohus, Leedu) esitatud eelotsusetaotluse küsimustele järgmiselt:

„1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, mida on muudetud nõukogu 25. juuni 2009. aasta direktiiviga 2009/69/EÜ seoses maksudest kõrvalehoidumisega importimisel, artikli 143 lõike 2 punkti b tuleb tõlgendada nii, et arvestades

36 Vt selle kohta 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 31); 9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punkt 24) ning 9. veebruari 2017. aasta kohtuotsus Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 25).

põhikohtuasja asjaolusid, ei luba see säte liikmesriigi maksuhalduril keelduda kohaldamast sama direktiivi artikli 143 lõike 1 punktis d sätestatud maksuvabastust üksnes põhjusel, et kauba importimise ajal kavatseti kaup tarnida teise liikmesriigi maksukohustuslasele, mistõttu märgiti impordideklaratsiooni selle isiku käibemaksukohustuslasena registreerimise number, ent asjaolude muutumise järel veeti kaup hiljem teisele maksustatavale isikule (käibemaksukohustuslasele) ja esimese liikmesriigi ametiasutusele esitati täielikud andmed tegeliku soetaja kohta.

2. Direktiivi 2006/112, mida on muudetud direktiiviga 2009/69, artikli 143 lõike 1 punkti d ja lõike 2 punkti c tuleb tõlgendada nii, et dokumente nagu elektrooniline haldusdokument (nn e-HD) ja 19. mail 1956. aastal Genfis allkirjastatud rahvusvahelise kaupade autoveolepingu konventsiooni alusel koostatud saatelehed (CMR-saateleht) võib pidada elementideks, mis tõendavad importimise ajal, et imporditavad kaubad on mõeldud lähetamiseks või transportimiseks teise liikmesriiki. Direktiivi 2006/112, mida on muudetud direktiiviga 2009/69, artiklit 138, millele viidatakse selle direktiivi artikli 143 lõike 1 punktis d, tuleb tõlgendada nii, et e-HD vastuvõtmise kinnitusi ja nn e-ROR kinnituskirju võib pidada elementideks, millega võib tõendada, et ühendusesiseseks tarneks mõeldud imporditavad kaubad on importija ja tarnija liikmesriigi territooriumilt füüsiliselt välja viidud ning et need on saadetud sihtliikmesriiki.

3. Direktiivi 2006/112, mida on muudetud direktiiviga 2009/69, artikli 143 lõike 1 punkti d tuleb tõlgendada nii, et see ei luba liikmesriigi pädevatel ametiasutustel keelduda impordikäibemaksust vabastamisest, kui imporditud ja tarnitud kaupade käsutamise õigust ei antud vahetult üle soetajale, tingimusel, et käsutamise õigus on tõepoolest üle läinud sellele maksukohustuslasele ja mitte teistele isikutele, viimati nimetatud asjaolu peab välja selgitama eelotsusetaotluse esitanud kohus.

4. Õiguskindluse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui liikmesriigi tolliasutus keeldub andmast impordikäibemaksust vabastamise õigust maksukohustuslasele, kes on tegutsenud heas usus ning kelle osas ei ole tõendatud, et ta teadis või oleks pidanud teadma maksupettuses osalemisest, põhjendusega, et impordile järgnenud ühendusesisese tarne maksuvabastuse üks sisuline tingimus ei ole enam täidetud, isegi kui selle tingimuse on maksukohuslase poolt esitatud tõendite ja dokumentide kontrollimise järel tunnistanud täidetuks sama liikmesriigi teine ametiasutus. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida, kas vastavad asjaolud ja tingimused on täidetud, arvestades, et pelk asjaolu, et maksukohustuslane kasutas elektroonilisi sidevahendeid oma partneritega suhtlemiseks, ei anna alust eeldada selle maksukohuslase hooletust või pahausksust.

5. Direktiivi 2006/112, mida on muudetud direktiiviga 2009/69, artikli 143 lõike 1 punkti d ja lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslane, kes taotleb impordikäibemaksust vabastamist, peab tõendama, et sisulised tingimused selleks on täidetud, ilma et ta võiks nõuda liikmesriigi pädevatelt asutustelt, kui need kontrollivad kaupade omanikuna käsutamise õiguse soetajale ülemineku asjaolusid, andmete kogumist maksukohustuslastelt, kellele üksnes ametiasutused võivad teabenõude esitada.