

Kohtuasi C-409/04

The Queen, taotluse alusel, mille esitasid

Teleos plc jt,

versus

Commissioners of Customs & Excise

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 28a lõike 3 esimene lõik ja artikli 28c A osa punkti a esimene lõik – Ühendusesisene omandamine – Ühendusesisene tarne – Maksuvabastus – Teise liikmesriiki lähetatavad või veetavad kaubad – Tõendid – Siseriiklikud meetmed, mille eesmärk on võidelda maksupettustega

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamise üleminekukord*

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 28a lõike 3 esimene lõik ning artikli 28c A osa punkti a esimene lõik)

2. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamise üleminekukord*

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 28c A osa punkti a esimene lõik)

3. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamise üleminekukord*

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 28c A osa punkti a esimene lõik)

1. Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (muudetud direktiiviga 2000/65) artikli 28a lõike 3 esimest lõiku ning artikli 28c A osa punkti a esimest lõiku tuleb neis kahes sättes asuva mõiste „lähetab” osas tõlgendada nii, et ühendusesisene kauba omandamine toimub ja ühendusesisene tarne vabastatakse maksust vaid siis, kui õigus kaupa omanikuna käsutada on läinud omandajale üle ja kui tarnija tõendab, et see kaup on lähetatud või veetud teise liikmesriiki ja et selle lähetamise või veo tulemusel on kaup tarnija liikmesriigi territooriumilt füüsiliselt välja viidud.

Kuuenda direktiivi XVIa jaotises sätestatud üleminekukorra rakendamise eeltingimus on tehingu ühendusesisene laad, nimelt kauba füüsiline liikumine ühest liikmesriigist teise. See liikmesriikidevaheliste piiride ületamist puudutav tingimus on ühendusesisese tehingu peamine element, mis eristab seda riigisisisest tehingust.

Peale selle on sarnaselt teiste mõistetega, mis määratlevad kuuenda direktiivi alusel

maksustatavad tehingud, ühendusesisese tarne ja ühendusesisese omandamise mõisted oma olemuselt objektiivsed ning neid kohaldatakse sõltumata asjaomaste tehingute eesmärkidest või tulemitest. Järelikult on vaja, et ühendusesisese tarnimise või omandamise kindlaksmääramine toimuks objektiivsete elementide alusel, nagu asjaomase kauba füüsiline liikumine liikmesriikide vahel.

(vt punktid 37, 38, 40, 42, resolutsiooni punkt 1)

2. Kuuenda direktiivi 77/388 (muudetud direktiiviga 2000/65) artikli 28c A osa punkti a esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui tarnija liikmesriigi pädevad ametiasutused kohustavad tarnijat, kes tegutses heas usus ja esitas tõendid, mis toetavad esmapilgul tema õigust ühendusesisese kauba tarne maksust vabastamiseks, maksma hiljem neilt kaupadelt käibemaksu, kui need tõendid osutuvad võltsituks, ilma et kõnealuse tarnija osalemine maksupettuses oleks tõendatud, niivõrd kui tarnija võttis mõistlikkuse piires kõik tema võimuses olevad meetmed, tagamaks, et tema teostatud ühendusesisene tarne ei too kaasa tema osavõttu maksupettusest.

Esiteks on õiguskindluse põhimõttega vastuolus see, kui liikmesriik, kes on kehtestanud tingimused ühendusesisese tarne maksust vabastamiseks, määrates eeskätt kindlaks nimekirja pädevatele ametivõimudele esitatavatest dokumentidest, ja kes kiitis esmalt heaks tarnija esitatud dokumendid kui tõendid, mis annavad õiguse maksuvabastuseks, võiks hiljem kohustada seda tarnijat maksma nimetatud tarnega seotud käibemaksu, kui selgub, et omandaja on toime pannud maksupettuse, millest tarnija midagi ei teadnud ega saanudki teada, ning mille tõttu ei ole asjaomane kaup tarnija liikmesriigi territooriumilt tegelikult välja viidud.

Teiseks peab kolmanda isiku toime pandud pettuse korral jagunema tarnija ja maksuhalduri vaheline risk vastavalt proportsionaalsuse põhimõttele. Kord, mis paneb käibemaksu tasumise kohustuse täielikult tarnijale, sõltumata viimase osalemisest kõnealuses teos, ei kaitse ühist käibemaksusüsteemi tingimata omandaja pettuse ja kuritarvituse eest. Kui omandaja oleks vabastatud igasugusest vastutusest, võiks see teda ajendada mitte lähetama või vedama kaupa väljapoole tarnija liikmesriiki ning kaupa käibemaksuga maksustamise eesmärgil sihtliikmesriikides mitte deklareerima.

Kolmandaks, kui tarnijad oleksid ise pidanud hiljem tasuma käibemaksu, ei oleks neutraalse maksustamise põhimõtet järgitud, kuna tarnijatel, kes sooritavad riigi piires tehinguid, ei lasu kunagi käibemaksukohustust, võttes arvesse, et tegemist on kaudse tarbimismaksuga. Järelikult oleksid maksukohustuslased, kes teostavad põhikohtuasjas toodud tingimustel ühendusesisest tehingut, ebasoodsamas olukorras kui need maksukohustuslased, kes teostavad riigisest tehingut.

Neljandaks ei ole vastavalt Euroopa Kohtu praktikale, mis on analoogia põhjal kohaldatav, ühenduse õigusega vastuolus nõue, et tarnija võtaks kõik meetmed, mida temalt võib mõistlikult nõuda, tagamaks, et tema sooritatav tehing ei too kaasa tema osalemist maksupettuses. Seega on asjaolud, et tarnija tegutses heas usus, et ta võttis kõik meetmed, mida temalt võis mõistlikult oodata, ning et tema osalemine maksupettuses on välistatud, olulised, otsustades võimaluse üle kohustada seda tarnijat maksma tagantjärele käibemaksu. Seevastu siis, kui tarnija on täitnud ühendusesisese tarne tõendamist puudutavad kohustused, sellal kui omandaja ei ole täitnud oma lepingulist kohustust lähetada või vedada kaup väljapoole tarnija liikmesriiki, on omandaja see, kes peaks olema kohustatud tasuma käibemaksu selles liikmesriigis.

(vt punktid 50, 58, 60, 65–67, resolutsiooni punkt 2)

3. Asjaolu, et omandaja esitas sihtliikmesriigi maksuhaldurile deklaratsiooni kauba ühendusesisese omandamise kohta, võib endast kujutada täiendavat tõendit, mis kinnitab, et kaup

on tarnija liikmesriigi territooriumilt tegelikult välja viidud, kuid seda ei saa käsitleda määrava tõendina ühendusesisese tarne käibemaksust vabastamiseks.

(vt punkt 72, resolutsiooni punkt 3)

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

27. september 2007(*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 28a lõike 3 esimene lõige ja artikli 28c A osa punkti a esimene lõige – Ühendusesisene omandamine – Ühendusesisene tarne – Maksuvabastus – Teise liikmesriiki lähetatavad või veetavad kaubad – Tõendid – Siseriiklikud meetmed, mille eesmärk on võidelda maksupettustega

Kohtuasjas C-409/04,

mille ese on High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division'i (Administrative Court) (Ühendkuningriik) 6. mai 2004. aasta otsusega EÜ artikli 234 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 24. septembril 2004, menetluses

The Queen, taotluse alusel, mille esitasid:

Teleos plc,

Unique Distribution Ltd,

Synectiv Ltd,

New Communications Ltd,

Quest Trading Company Ltd,

Phones International Ltd,

AGM Associates Ltd,

DVD Components Ltd,

Fonecomp Ltd,

Bulk GSM Ltd,

Libratech Ltd,

Rapid Marketing Services Ltd,

Earthshine Ltd,

Stardex (UK) Ltd,

versus

Commissioners of Customs & Excise,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees A. Rosas, kohtunikud A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus (ettekandja) ja A. Ó Caoimh,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: vanemametnik L. Hewlett,

arvestades kirjalikus menetluses ja 15. juunil 2006 toimunud kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

– Teleos plc, Unique Distribution Ltd, Synectiv Ltd, New Communications Ltd, Quest Trading Company Ltd, Phones International Ltd, AGM Associates Ltd, DVD Components Ltd, Fonecomp Ltd, Bulk GSM Ltd, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd ja Stardex (UK) Ltd, esindajad: N. Fleming, QC, M. Conlon, QC, ning E. Sharpston, QC, *barrister* P. Hamilton, *barrister* P. Moser ja *barrister* A. Young ning advokaat D. Waelbroeck,

– Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: C. Jackson, keda abistasid *barrister* R. Anderson ja *barrister* R. Haynes,

– Kreeka valitsus, esindajad: V. Kyriazopoulos, I. Bakopoulos, K. Georgiadis ja M. Tassopoulou,

– Prantsuse valitsus, esindajad: G. de Bergues ja C. Jurgensen-Mercier,

– Iirimaa, esindaja: D. O'Hagan, keda abistasid E. Fitzsimons, SC, ja B. Conway, BL,

– Itaalia valitsus, esindaja: I. M. Braguglia, keda abistas *avvocato dello Stato* G. De Bellis,

– Portugali valitsus, esindajad: L. Fernandes ja C. Lança,

– Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal ja A. Weimar,

olles 11. jaanuari 2007. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

teeb järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), mida on muudetud nõukogu 17. oktoobri 2000. aasta direktiiviga 2000/65/EÜ (EÜT L 269, lk 44; ELT eriväljaanne 09/01, lk 338) (edaspidi „kuues direktiiv“), artikli 28a lõike 3 esimese lõigu ning artikli 28c A osa punkti a esimese lõigu tõlgendamist.

2 Käesolev taotlus esitati kohtuvaidluse raames, milles pooled olid Teleos plc, Unique Distribution Ltd, Synektiv Ltd, New Communications Ltd, Quest Trading Company Ltd, Phones International Ltd, AGM Associates Ltd, DVD Components Ltd, Fonecomp Ltd, Bulk GSM Ltd, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd ja Stardex (UK) Ltd (edaspidi „Teleos jt”) ja käibemaksu asjades pädev Ühendkuningriigi ametiasutus Commissioners of Customs & Excise (edaspidi „*commissioner*’id” (maksuhaldurid)) ning mis puudutab ühendusesiseste tarnete käibemaksust vabastamist.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Kuuenda direktiivi artikli 2 kohaselt maksustatakse käibemaksuga kauba tarnimine ja teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb, ning kauba import.

4 Kuues direktiiv sisaldab XVIa jaotist pealkirjaga „Liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamise üleminekukord”, mis lisati sellesse direktiivi nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiviga 91/680/EMÜ, millega täiendatakse maksupiiride kaotamise eesmärgil ühist käibemaksusüsteemi ning muudetakse direktiivi 77/388 (EÜT L 376, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160), ja mis koosneb artiklitest 28a–28m.

5 Kuuenda direktiivi artikkel 28a sätestab:

„1. Käibemaksuga maksustatakse ka:

a) ühendusesisene kauba omandamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb, või mittemaksukohustuslasest juriidilise isiku poolt, kui müüja on maksukohustuslane ja tegutseb sellena ning tema suhtes ei kohaldata artiklis 24 sätestatud maksuvabastust ega artikli 8 lõike 1 punkti a teises lauses ega artikli 28b B osa lõikes 1 ettenähtud protseduure.

[...]

3. Ühendusesisene kauba omandamine – õiguse omandamine käsutada omanikuna materiaalselt vallasvara, mille müüja või kauba omandaja või ühe neist arvel tegutsev isik lähetab või veab kaupa omandavale isikule muusse liikmesriiki kui see, kust kaup lähetatakse või veetakse.

Kui kaup, mille omandaja on mittemaksukohustuslasest juriidiline isik, lähetatakse või veetakse kolmandalt territooriumilt ning kui nimetatud mittemaksukohustuslasest juriidiline isik impordib nimetatud kauba muusse liikmesriiki kui kauba lähetamise või veo sihtliikmesriik, loetakse kaup lähetatuks või veetuks importivast liikmesriigist. Nimetatud liikmesriik tagastab artikli 21 lõikes 4 määratletud importijale kauba importimisel makstud käibemaksu, niivõrd kui võrd importija tõendab, et omandamiselt on makstud käibemaks kauba lähetamise või veo sihtliikmesriigis.

[...]

5. Kaubatarneks tasu eest loetakse järgmised tarned:

b) kauba toimetamine maksukohustuslase poolt oma ettevõttest teise liikmesriiki.

[...]"

6 Kuuenda direktiivi artikkel 28b A osa sätestab:

„1. Ühendusesisese kauba omandamise kohaks loetakse koht, kus kaup asub omandajale lähetamisel või veo lõppemisel.

2. Ilma et see piiraks lõike 1 kohaldamist, loetakse artikli 28a lõike 1 punktis a nimetatud ühendusesisese kauba omandamise koht asuvaks siiski selle liikmesriigi territooriumil, kes väljastas käibemaksukohustuse registrinumbri, mille alusel kauba omandaja kauba omandas, kui kauba omandaja ei tõenda, et omandamine on maksustatud lõike 1 kohaselt.

[...]"

7 Kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimene lõige on sõnastatud järgnevalt:

„Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida võimalikke maksupettusi, maksudest kõrvalehoidumist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised toimingud:

a) kaubatarned, nagu on määratletud artiklis 5, mille müüja või kauba omandaja või neist ühe arvel tegutsev isik lähetab või veab ühenduse territooriumil, kuid väljapoole artiklis 3 nimetatud territooriumi teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule, kes sellena tegutseb muus liikmesriigis kui kauba lähetamise või veo lähteliikmesriik. [Täpsustatud tõlge]

[...]"

8 Kuuenda direktiivi artikli 28d lõige 1 sätestab:

„Maksustatav teokoosseis tekib ühendusesisese kauba omandamise hetkel. Ühendusesisene kauba omandamine loetakse toimunuks hetkel, mil samalaadse kauba tarne riigi territooriumil loetakse toimunuks.”

9 Kuuenda direktiivi artikli 22 tekst, mis asub sama direktiivi artiklis 28h, paneb maksu tasumise eest vastutavatele isikutele mitmeid kohustusi, mis puudutavad eelkõige raamatupidamisarvestust, arvete väljastamist, deklaratsioonide esitamist ning kokkuvõtlikku deklaratsiooni, mille need isikud peavad esitama maksuhaldurile. Selle artikli lõige 8 on sõnastatud järgnevalt:

„Liikmesriigid võivad maksukohustuslaste siseriiklike ja liikmesriikidevaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides kehtestada maksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksupettuste ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi tingimusel, et sellised kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.”

Siseriiklikud õigusnormid

10 1994. aasta käibemaksuseaduse (Value Added Tax Act 1994, edaspidi „1994. aasta käibemaksuseadus”) artikli 30 lõige 8 sätestab:

„Määrusega võib ette näha nullmäära kohaldamise kaubatarnele või määruses täpsemalt määratletud kaupade tarnele, kui:

a) *commissioner*’id on veendunud, et kaup eksporditi või eksporditakse väljaspoole liikmesriigi territooriumit asuvasse kohta või et tarne korral

i) viiakse kaup Ühendkuningriigist välja, ning

ii) kauba omandab teises liikmesriigis isik, keda maksustatakse kauba omandamisel vastavalt liikmesriigi õigusnormidele [...]

b) täidetud on määruses sätestatud või *commissioner*’ide määratud muud tingimused.”

11 1995. aasta käibemaksumääruse (Value Added Tax Regulations 1995) artikkel 134 sätestab:

„Kui *commissioner*’id on veendunud, et:

a) maksukohustuslase poolt kauba tarnimisega kaasneb kauba Ühendkuningriigist väljaviimine,

b) tarne on ette nähtud teise liikmesriigi maksukohustuslasele,

c) kaup on viidud teise liikmesriiki ja

d) nimetatud kaup ei ole see, millele maksukohustuslane valis [1994. aasta käibemaksuseaduse] artikli 50 A osa kohaselt tarne kasumimarginaali alusel käibemaksukohustuse,

maksustatakse tarne nullmääraga, kui täidetud on kõik tingimused, mida *commissioner*’id on pädevad kehtestama.”

12 Muud ühendusesisese tarne maksust vabastamise tingimused on sätestatud juhistes nr 725 ja 703, mis eelotsusetaotluse kohaselt omavad osaliselt seadusjõudu.

13 Kõigile ühendusesiseses kaubanduses tegutsevatele ettevõtjatele suunatud juhise nr 703 sätestab muu hulgas:

„8.4 Nullmäära kohaldamise tingimused tarnele teise liikmesriiki

Kui te tarnite kauba mõnes teises [Euroopa Liidu] liikmesriigis registreeritud käibemaksukohustuslasest kliendile, võite oma tarnele kohaldada Ühendkuningriigis nullmäära tingimusel, et:

– te olete saanud ja märkinud oma käibemaksuga müüki puudutavale arvele oma kliendi ühendusesisese käibemaksukohustuslase numbri, sealhulgas kliendi riigi kahetähelise koodi;

– kaup saadetakse või veetakse Ühendkuningriigist välja sihtkohaga mõnda teise [liidu] liikmesriiki, ja

– kolme kuu jooksul alates tarnest te saite ning säilitasite kehtivad kaubadokumendid, mis tõendavad, et kaup on Ühendkuningriigist välja viidud.

[...]

Kui teie teisest liikmesriigist pärit klient tuleb ise kaubale järele või kui ta laseb seda enda eest teha ning kauba Ühendkuningriigist välja viia, peate te:

- saama kinnituse, kuidas kaup Ühendkuningriigist välja viidi ning milline tõend kauba väljaviimise kohta teile esitatakse, ja
- kaaluma oma kliendilt tagatise nõudmist summas, mis on võrdne käibemaksuga, mis teil tuleb tasuda, kui te ei saa tõendit kauba Ühendkuningriigist väljaviimise kohta. (Tagatis makstakse kauba Ühendkuningriigist väljaviimise tõendi saamisel tagasi)."

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

14 Teleos jt müüsid 2002. aastal mobiiltelefone Hispaania äriühingule Total Telecom España SA/Ercosys Mobil SA (edaspidi „TT”). Müügilepingutes oli kauba sihtkohana kokku lepitud enamasti Prantsusmaa, üksikutel juhtudel ka Hispaania. Peaaegu kõigil juhtudel olid lepingud sõlmitud tarnetingimusel „hangitud tehasesst” (*ex works* või EXW), mis on üks Rahvusvahelise Kaubanduskoja kehtestatud tarnetingimustest („Incoterms 2000” tarnetingimused) ning mis tähendab, et Teleos jt olid kohustatud vaid kauba TT-le Ühendkuningriigis asuvas laos kättesaadavaks tegema, viimati nimetatud äriühing aga vastutas kauba edasise veo eest kokkulepitud liikmesriiki. Ladu kuulus Euro-Cellars Ltd-le, mis on tolliladustamise ja turustamisega tegelev äriühing.

15 Iga tehingu puhul said Teleos jt mõni päev pärast müüki TT-lt tembeldatud ja allkirjastatud CMR-saatelehe originaali (saateleht, mis on koostatud Genfis 19. mail 1956 allkirjastatud rahvusvahelise kaupade autoveolepingu konventsiooni alusel, mida on muudetud 5. juuli 1978. aasta protokolliga), milles kirjeldati kaupa ja näidati ära tarne aadress, sõiduki juhi nimi ja sõiduki registreerimisnumber. Niisugune saateleht, millel oli TT allkiri, pidi tõendama mobiiltelefonide jõudmist ettenähtud sihtkohta.

16 Esialgu kiitsid *commissioner*’id nimetatud dokumendid kui tõendid kauba Ühendkuningriigist eksportimise kohta heaks, vabastasid need tarded nullmäära kohaldades käibemaksust ning Teleosel jt-l lubati arvata sisendkäibemaks maha. Hilisemate kontrollide käigus avastasid *commissioner*’id, et mõnel juhul oli CMR-saatelehtedel märgitud sihtkoht vale, saatelehtedel mainitud vedajaid kas ei eksisteerinud või ei tegelenud nad mobiiltelefonide vedamisega ning näidatud registreerimisnumbriga sõidukeid ei olnud tegelikkuses olemas või ei sobinud need sellise kauba vedamiseks. *Commissioner*’id järeldasid sellest, et mobiiltelefone ei ole kunagi Ühendkuningriigist välja viidud, ja nõudsid seetõttu mainitud tarnetega seotud käibemaksu tasumist mitme miljoni Inglise naela ulatuses, mööndes siiski, et Teleos jt ei olnud kuidagi maksupettusega seotud.

17 Eelotsusetaotlusest nähtub, et on olemas tõendid, mille kohaselt esitas TT Hispaania pädevale maksuhaldurile maksudeklaratsioonid mobiiltelefonide ühendusesisese omandamise kohta. Kõnealune äriühing deklareeris samuti nende kaupade järgneva tarne kui maksuvaba ühendusesisese tarne ning taotles sisendkäibemaksu tagastamist.

18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus loeb tuvastatuks, et Teleosel jt-l puudus igasugune põhjus kahelda CMR-saatelehtede andmetes või nende õigsuses ning et need äriühingud ei osalenud mingil viisil maksupettuses ega teadnud, et mobiiltelefone ei viidud Ühendkuningriigist välja. Eelotsusetaotluse esitanud kohus jõudis ka järeldusele, et peale seda, kui Teleos jt olid ostja usaldusväärsuses veendumiseks tõsiselt ja põhjalikult uurinud nii TT kui Euro-Cellars Ltd tausta, ei olnud neil ühtegi muud vahendit, mis võimaldaks tuvastada, et nendes saatelehtedes sisalduvad andmed ei ole täpsed. Kõnealuse kaubanduse laadi arvestades ei ole peale CMR-saatelehtede

võimalik mõistlikkuse piires saada ühtegi täiendavat tõendit.

19 Teleos jt esitasid eelotsusetaotluse esitanud kohtule hagi *commissioner*'ide otsuste peale, mis puudutavad käibemaksu sissenõudmist, tuues põhjenduseks, et otsustega ei ole järgitud kuuenda direktiivi sätteid.

20 Nendel asjaoludel otsustas High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [põhikohtuasja] asjaoludel tuleb [kuuenda direktiivi] artikli 28a lõikes 3 (ühendusesisene kauba omandamine) kasutatud mõistet „lähetab” tõlgendada nii, et ühendusesisese omandamisega on tegemist siis, kui:

a) õigus kaupa omanikuna käsutada läheb üle omandajale (kes on käibemaksukohustuslasena registreeritud teises liikmesriigis) ja tarnija annab tarnitud kauba omandaja käsutusse tarnija liikmesriigis asuvas turvalises laos müügilepingu alusel, milles on tarnetingimusena kokku lepitud „hangitud tehases”, mille kohaselt kohustub omandaja viima kauba tarnija liikmesriigist teise liikmesriiki, ning lepingudokumendid või muud tõendid viitavad sellele, et lepinguosaliste tahte kohaselt tuleb kaup hiljem vedada teises liikmesriigis asuvasse sihtkohta, kuid kaup ei ole veel füüsiliselt tarnija liikmesriigist välja viidud, või kui

b) õigus kaupa omanikuna käsutada läheb omandajale üle ja kaup alustab teise liikmesriiki oma teekonda, mida tingimata ei viida lõpuni (eriti kui kaup ei ole veel füüsiliselt tarnija liikmesriigist välja viidud), või kui

c) õigus kaupa omanikuna käsutada on omandajale üle läinud, kaup on tarnija liikmesriigist füüsiliselt välja viidud ja on teel teise liikmesriiki?

2. Kas [kuuenda direktiivi] artikli 28c A osa punkti a tuleb tõlgendada nii, et kaubatarned on käibemaksust vabastatud, kui:

– kaup tarnitakse omandajale, kes on käibemaksukohustuslasena registreeritud teises liikmesriigis, ja

– omandaja kohustub lepingu alusel ostma kauba ning peale seda, kui temale on tarnija liikmesriigis üle läinud õigus kaupa omanikuna käsutada, vedama kauba tarnija liikmesriigist teise liikmesriiki, ja

a) õigus kaupa omanikuna käsutada on omandajale üle läinud ja tarnija annab tarnitud kauba omandaja käsutusse tarnija liikmesriigis asuvas turvalises laos müügilepingu alusel, milles on tarnetingimusena kokku lepitud „hangitud tehases”, mille kohaselt kohustub omandaja viima kauba tarnija liikmesriigist teise liikmesriiki, ning lepingudokumendid või muud tõendid viitavad sellele, et lepinguosaliste tahte kohaselt tuleb kaup hiljem vedada teises liikmesriigis asuvasse sihtkohta, kuid kaup ei ole veel füüsiliselt tarnija liikmesriigist välja viidud, või kui

b) õigus kaupa omanikuna käsutada on omandajale üle läinud ja kaup on alustanud, kuid ei ole tingimata lõpetanud oma teekonda teise liikmesriiki (eriti kui kaup ei ole veel füüsiliselt tarnija liikmesriigist välja viidud), või kui

c) õigus kaupa omanikuna käsutada on omandajale üle läinud, kaup on füüsiliselt tarnija liikmesriigist välja viidud ja on teel teise liikmesriiki, või kui

d) õigus kaupa omanikuna käsutada on omandajale üle läinud ja on võimalik ka tõendada, et

kaup on tegelikult sihtliikmesriiki kohale jõudnud?

3. Millistel [põhikohtuasja] asjaoludel (kui üldse) võivad olukorras, kus heauskne tarnija esitas tagastusnõude esitamise järel oma liikmesriigi pädevale ametiasutusele objektiivsed tõendid, mis toetasid nende esitamise hetkel ilmselgelt tarnija õigust sellele, et kaup vabastataks [kuuenda direktiivi] artikli 28c A osa punkti a alusel käibemaksust, ning mida pädevad ametiasutused esialgu aktsepteerisid maksuvabastuse andmisel, need samad pädevad ametiasutused hiljem siiski nõuda tarnijalt sellelt kaubalt käibemaksu maksmist, kui neile saavad teatavaks täiendavad tõendid, mis a) lubavad kahelda varasemate tõendite õigsuses või b) tõendavad, et eelnevalt oli esitatud valeandmeid sisaldavaid tõendeid, ilma et tarnija oleks sellest teadnud või tema osalus selles tuvastatud?

4. Kas vastust kolmandale küsimusele mõjutab asjaolu, et on olemas tõendid selle kohta, et omandaja on sihtliikmesriigi maksuhaldurile esitanud deklaratsioonid, mis kajastavad käesolevas asjas kõne all olevate kaupade ühendusesisest omandamist, ning et omandaja on deklareerinud omandamisel tasumisele kuuluva käibemaksu summa ja selle sisendkäibemaksuna maha arvanud kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti d alusel?”

Eelotsuse küsimused

Esialgsed märkused

21 Kõigepealt tuleb meenutada, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimused on seotud ühendusesisesele kaubandusele kohalduva käibemaksu üleminekukorraga, mis on kehtestatud direktiiviga 91/680, võttes arvesse sisepiiride kaotamist 1. jaanuaril 1993. Alates sellest kuupäevast kaotati liikmesriikidevahelises kaubanduses lõplikult impordimaks ja ekspordi maksuvabastus (direktiivi teine ja kolmas põhjendus).

22 Olles tuvastanud, et veel ei ole täidetud tingimused, mis võimaldaksid rakendada tarnitava kauba päritoluliikmesriigis maksustamise põhimõtet, ilma et see piiraks põhimõtte rakendamist, mille kohaselt peaks maksutulu laekuma liikmesriigile, kus toimub lõpptarbimine, nägi ühenduse seadusandja kuuenda direktiivi XVIa jaotises ette liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamise üleminekukorra, mis põhineb uue maksustatava teokoosseisu kehtestamisel, milleks on ühendusesisene kauba omandamine (direktiivi 91/680 seitsmes ja kümnes põhjendus).

23 Selles osas tuleb sedastada, et ühendusesisene kauba tarne ja omandamine kujutavad endast tegelikkuses üht ja sama majandustehingut, kuigi viimasest tekivad erinevad õigused ja kohustused nii tehingu pooltele kui ka asjaomaste liikmesriikide maksuhalduritele.

24 Nii kaasneb igasuguse ühendusesisese kauba omandamisega, mida maksustatakse kauba ühendusesisese lähetamise või veo sihtliikmesriigis kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 1 punkti a esimese lõigu alusel, tarne, mis on ühendusesisese lähetamise või veo lähteliikmesriigis maksust vabastatud sama direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimese lõigu kohaselt (Euroopa Kohtu 6. aprilli 2006. aasta otsus kohtuasjas C-245/04: EMAG Handel Eder, EKL 2006, lk I-3227, punkt 29).

25 Sellest tuleneb, et ühendusesisese omandamisega seotud ühendusesisese tarne maksust vabastamine võimaldab vältida topeltmaksustamist ja järelkult ühisele käibemaksusüsteemile omase neutraalse maksustamise põhimõtte rikkumist.

Esimene ja teine küsimus

26 Oma kahe esimese küsimusega, mida tuleb uurida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud

kohus sisuliselt teada, kas kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 3 esimest lõiku ja artikli 28c A osa punkti a esimest lõiku tuleb neis sätetes asuva mõiste „lähetab” osas tõlgendada nii, et ühendusesisene kauba omandamine toimub ja ühendusesisene tarne vabastatakse maksust vaid siis, kui õigus kaupa omanikuna käsutada on läinud omandajale üle ja kui tarnija tõendab, et see kaup on lähetatud või veetud teise liikmesriiki ja et selle lähetamise või veo tulemusel on kaup tarnija liikmesriigi territooriumilt füüsiliselt välja viidud.

27 Kuuenda direktiivi artikkel 28a sätestab tingimused, mis peavad olema täidetud, et lugeda tehing ühendusesiseseks omandamiseks ning maksustada käibemaksuga. Lisaks sama artikli lõike 1 punktis a esitatud tingimustele, mis täpsustavad müüja ja omandaja seisundit, seab sama artikli lõike 3 esimene lõik ühendusesisesele omandamisele kaks tingimust, need on esiteks materiaalse vallasvara omanikuna käsutamise õiguse üleminek omandajale ja teiseks müüja või kauba omandaja või neist ühe arvel tegutseva isiku poolt selle kauba lähetamine või vedamine kaupa omandavale isikule „muusse liikmesriiki kui see, kust kaup lähetatakse või veetakse”.

28 Tarne, mis kaasneb ühendusesisese omandamisega, see tähendab ühendusesisene tarne, vabastatakse käibemaksust, kui see tehing vastab kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punktis a sätestatud tingimustele. Erinevalt ühendusesisesele omandamisele kehtestatud tingimustest näeb see säte ette, et ühendusesisese tarne maksust vabastamiseks tuleb kaup lähetada või vedada „ühenduse territooriumil väljapoole artiklis 3 nimetatud territooriumi”, see tähendab, et lähetamine või vedu peab toimuma liikmesriigist, mis on osa ühenduse territooriumist, kus kehtib ühine käibemaksusüsteem, ühenduse teise liikmesriiki.

29 Euroopa Kohtule esitatud dokumentidest nähtub, et ühendusesisese omandamisega seotud esimene tingimus, nimelt vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek, on eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul täidetud. Põhikohtuasja poolte vahel on sellegipoolest vaidlus teise tingimuse üle, millele selline omandamine peab vastama. Lahkheli puudutab kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 3 esimeses lõigus ja artikli 28c A osa punkti a esimeses lõigus sisalduva mõiste „lähetamine” tõlgendust.

30 Teleos jt leiavad, et mõiste „lähetab” tähendab, et asjaomane kaup saadetakse konkreetseesse sihtkohta või kauba konkreetsele saajale. Teleos jt tuginevad selle mõiste grammatilisele tõlgendamisele ja väidavad, et kõigi keeleversioonide võrdlusest nähtub, et neis versioonides kasutatav mõiste paneb rõhu lähetamise protsessi algusele ning ei tähenda kauba täielikku füüsilist vedu väljapoole tarnija liikmesriiki.

31 Teleos jt on seetõttu seisukohal, et ühendusesisene kauba tarne on toimunud, kui tarnija on andnud kauba omandaja käsutusse tarnetingimusel „hangitud tehases”, mille kohaselt viimane kohustub vedama kauba teise liikmesriiki, ning kui tõendid viitavad sellele, et poolte tahte kohaselt tuleb kaup seejärel vedada teises liikmesriigis asuvasse sihtkohta, isegi kui kaup ei ole veel füüsiliselt tarnija liikmesriigi territooriumilt välja viidud.

32 Euroopa Kohtule oma märkused esitanud liikmesriigid ning Euroopa Ühenduste Komisjon leiavad seevastu, et mõiste „lähetab” kasutamine tähendab, et kaup on füüsiliselt tarnija liikmesriigi territooriumilt välja viidud või kaup on sihtliikmesriiki kohale jõudnud.

33 Kuigi vastab tõele, et grammatilise tõlgenduse kohaselt paneb kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 3 esimeses lõigus sisalduv väljend „lähetab või veab [...] liikmesriiki” rõhu lähetamise või vedamise protsessi algusele, nagu seda väidavad Teleos jt, on samuti tõsi, nagu leiab enamik Euroopa Kohtule märkusi esitanud liikmesriike, et sama direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimeses lõigus asuv väljend „lähetab või veab [...] väljapoole [liikmesriigi] territooriumi” tähendab seda, et kaup on tegelikult tarnija liikmesriigist välja viidud.

34 Neil asjaoludel ja võttes arvesse ühendusesisese tarnimise ja omandamise vastastikust seost, tuleb eelmises punktis nimetatud kahte sätet tõlgendades anda neile sama tähendus ja ulatus.

35 Mõiste paljude võimalike grammatiliste tõlgenduste tõttu tuleb selle ulatuse kindlaksmääramisel lähtuda kontekstist, milles see esineb, võttes arvesse kuuenda direktiivi eesmäärke ja ülesehitust (vt selle kohta 26. juuni 1990. aasta otsus kohtuasjas C?185/89: Velker International Oil Company, EKL 1990, lk I?2561, punktid 16 ja 17; 5. juuni 1997. aasta otsus kohtuasjas C?2/95: SDC, EKL 1997, lk I?3017, punkt 22, ja 19. aprilli 2007. aasta otsus kohtuasjas C?455/05: Velvet & Steel Immobilien, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 20).

36 Kuuenda direktiivi XVIa jaotises sätestatud üleminekukorraga taotletavast eesmärgist – maksutulu ülekandmine liikmesriiki, kus toimub tarnitud kauba lõpptarbimine (vt eespool viidatud kohtuotsus EMAG Handel Eder, punkt 40) – tuleneb, et kõnealune kord loodi selleks, et reguleerida eeskätt kauba ühendusesisest liikumist.

37 Asendades liikmesriikidevahelise impordi ja ekspordi süsteemi, nagu märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 21, eristub üleminekukord selgelt riigisiseseid tehinguid reguleerivast korrast. Kõnealuse korra rakendamise eeltingimus on tehingu ühendusesisene laad, nimelt kauba füüsiline liikumine ühest liikmesriigist teise. See liikmesriikidevaheliste piiride ületamist puudutav tingimus on ühendusesisese tehingu peamine element, mis eristab seda riigisisest tehingust.

38 Peale selle on sarnaselt teiste mõistetega, mis määratlevad kuuenda direktiivi alusel maksustatavad tehingud (vt 12. jaanuari 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?354/03, C?355/03 ja C?484/03: Optigen jt, EKL 2006, lk I?483, punkt 44, ning 6. juuli 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?439/04 ja C?440/04: Kittel ja Recolta Recycling, EKL 2006, lk I?6161, punkt 41), ühendusesisese tarne ja ühendusesisese omandamise mõisted on oma olemuselt objektiivsed ning neid kohaldatakse sõltumata asjaomaste tehingute eesmärkidest või tulemitest.

39 Vastupidi Teleose jt argumentidele, mille kohaselt on tarnija ja omandaja tahe sooritada ühendusesisene tehing piisav, et seda tehingut ühendusesiseseks kvalifitseerida, tuleb sedastada, et Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et maksuhalduri kohustus viia maksukohustuslase tahte kindlaksmääramiseks läbi uurimine on vastuolus ühise käibemaksusüsteemi eesmärkidega tagada õiguskindlus ja lihtsustada käibemaksu kohaldamisega seotud toiminguid, lähtudes, v.a erandjuhtudel, asjaomase tehingu objektiivsest olemusest (vt 6. aprilli 1995. aasta otsus kohtuasjas C?4/94: BLP Group, EKL 1995, lk I?983, punkt 24, ning eespool viidatud kohtuotsused Optigen jt, punkt 45, ning Kittel ja Recolta Recycling, punkt 42).

40 Järelikult on vaja, et ühendusesisese tarnimise või omandamise kindlaksmääramine toimuks objektiivsete elementide alusel, nagu asjaomase kauba füüsiline liikumine liikmesriikide vahel.

41 Niisugust tõlgendust kinnitab ka kontekst, milles esinevad ühendusesisene kauba tarnimine ja omandamine. Tegelikult tuleneb juba kuuenda direktiivi jaotise XVIa pealkirjast, et üleminekukord on kohaldatav liikmesriikidevahelisele kaubandusele. Lisaks kasutavad mitmed nimetatud korda reguleerivad sätted väljendeid, mis annavad mõista, et vähemalt kaks liikmesriiki on seotud tehinguga, mis seisneb ühendusesiseses tarnes ja omandamises, ning et tehing peab puudutama kauba liikumist nende riikide vahel. Sellised konkreetsed väljendid nagu „muusse liikmesriiki kui see, kust kaup lähetatakse või veetakse”, „muusse liikmesriiki kui kauba lähetamise või veo sihtliikmesriiki” ja „kauba toimetamine maksukohustuslase poolt oma ettevõttest teise liikmesriiki” asuvad nimelt kuuenda direktiivi artikli 28a lõigetes 3 ja 5.

42 Eespool toodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb esimesele ja teisele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 3 esimest lõiku ja artikli 28c A osa punkti a esimest lõiku tuleb neis kahes sättes asuva mõiste „lähetab” osas tõlgendada nii, et ühendusesisene kauba omandamine toimub ja ühendusesisene tarne vabastatakse maksust vaid siis, kui õigus kaupa omanikuna käsutada on läinud omandajale üle ja kui tarnija tõendab, et see kaup on lähetatud või veetud teise liikmesriiki ja kui selle lähetamise või veo tulemusel on kaup tarnija liikmesriigi territooriumilt füüsiliselt välja viidud.

Kolmas küsimus

43 Oma kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus olukord, milles tarnija liikmesriigi pädevad ametiasutused kohustavad tarnijat, kes tegutses heas usus ja esitas tõendid, mis toetavad esmapilgul tema õigust ühendusesisese kauba tarne maksust vabastamiseks, maksma hiljem neilt kaupadelt käibemaksu, kui need tõendid osutuvad võltsituks, ilma et kõnealuse tarnija osalemine maksupettuses oleks tõendatud.

44 Kõigepealt tuleb märkida, et isegi kui ühendusesisene kauba tarne ja omandamine on allutatud objektiivsele tingimusele, mis seisneb kauba füüsilises veos väljapoole tarnija liikmesriiki, nagu tuleneb vastusest kahele esimesele küsimusele, on maksuhalduril liikmesriikide vahel piirikontrolli kaotamise tõttu keeruline kindlaks teha, kas kaup on nimetatud liikmesriigi territooriumilt füüsiliselt välja viidud. Seetõttu viib maksuhaldur kontrolli läbi peamiselt maksukohustuslaste esitatud tõendite ja maksudeklaratsioonide alusel.

45 Nagu tuleneb kuuenda direktiivi artikli 28c A osa sissejuhatavast lausest, on liikmesriikide ülesandeks kehtestada tingimused ühendusesisese tarne maksust vabastamiseks. Sellegipoolest tuleb meenutada, et liikmesriigid peavad oma pädevuse teostamisel kinni pidama õiguse üldpõhimõtetest, mis on osa ühenduse õiguskorrast ja mille hulka kuuluvad muu hulgas õiguskindluse ja proportsionaalsuse põhimõtted (vt selle kohta 18. detsembri 1997. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96: Molenheide jt, EKL 1997, lk I-7281, punkt 48, ning 11. mai 2006. aasta otsus kohtuasjas C-384/04: Federation of Technological Industries jt, EKL 2006, lk I-4191, punktid 29 ja 30).

46 Samuti tuleneb Euroopa Kohtu praktikast käibemaksu tagantjärele sissenõudmise kohta, et meetmed, mida liikmesriigid võivad maksu täpse kogumise ja maksupettuste vältimise tagamiseks võtta, ei tohi seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust (vt selle kohta 21. märtsi 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-110/98–C-147/98: Gabalfrisa jt, EKL 2000, lk I-1577, punkt 52; 19. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-454/98: Schmeink & Cofreth ja Strobel, EKL 2000, lk I-6973, punkt 59, ning 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-255/02: Halifax jt, EKL 2006, lk I-1609, punkt 92).

47 Teleos jt väidavad, et õiguskindluse, proportsionaalsuse ja neutraalse maksustamise põhimõtetega on vastuolus asjaolu, et liikmesriigi maksuhaldur paneb kogu tõendamiskoormuse ning käibemaksu tasumise kohustuse tarnijale, kes müüs kauba ühendusesisese tarne korra alusel, juhul kui pärast omandamist selgub, et omandaja pani toime pettuse ning kaup ei ole tegelikult tarnija liikmesriigi territooriumilt välja viidud. Teleos jt leiavad samuti, et maksuhalduri poolt nende vastu võetud meetmed ohustavad ühisturu nõuetekohast toimimist ja takistavad kaupade vaba liikumist.

48 Esiteks tuleb õiguskindluse põhimõtte osas meenutada, et seda põhimõtet tuleb eriti rangelt järgida siis, kui tegemist on õigusnormidega, mis võivad tekitada rahalisi kohustusi, selleks, et võimaldada asjaomastel isikutel täpselt teada oma kohustuste ulatust (vt 15. detsembri 1987.

aasta otsus kohtuasjas 326/85: Madalmaad vs. komisjon, EKL 1987, lk 5091, punkt 24, ning eespool viidatud kohtuotsus Halifax jt, punkt 72). Seetõttu on vajalik, nagu märgivad õigesti Teleos jt ning komisjon, et maksukohustuslane oleks teadlik oma maksukohustusest enne tehingu sõlmimist.

49 Põhikohtuasjas tuleneb nii toimikust kui Euroopa Kohtule esitatud märkustest, et tõenäoliselt ei ole olemas tõendeid, mis võimaldaksid esiteks järeldada, et asjaomane kaup viidi väljapoole tarnija liikmesriigi territooriumi, ja teiseks välistada, et toime on pandud manipuleerimisi ja pettusi. Sellegipoolest on maksuvabastuse korrakohase ja lihtsa kohaldamise tagamiseks vajalik, et siseriiklikud ametivõimud kehtestaksid ühendusesiseste tarnete maksust vabastamise tingimused.

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

51 Maksukohustuslase kohustamine esitada määrav tõend, mis kinnitab, et kaup on tarnija liikmesriigist füüsiliselt välja viidud, ei taga maksuvabastuse korrakohast ja lihtsat kohaldamist. Vastupidi, niisugune kohustus seab maksukohustuslase ebakindlasse olukorda seoses võimalusega kohaldada maksuvabastust oma ühendusesisesele tarnele või vajadusega lisada müügihinna käibemaks.

52 Teiseks tuleb proportsionaalsuse põhimõtte osas meenutada, et Euroopa Kohus leidis eespool viidatud kohtuotsuse Molenheide jt punktis 46, et selle põhimõtte kohaselt peavad liikmesriigid võtma meetmeid, mis võimaldades küll jõuda siseriigi õigusega taotletud eesmärgini, kahjustavad võimalikult vähe kõnealustes ühenduse õigusaktides sätestatud eesmäärke ja põhimõtteid.

53 Kuigi on õiguspärane, et liikmesriikide võetud meetmetega soovitakse kaitsta parimal võimalikul moel riigikassa huve, siis ei või need meetmed minna kaugemale, kui on selle eesmärgi täitmiseks vajalik (vt eespool viidatud kohtuotsused Molenheide jt, punkt 47, ning Federation of Technological Industries jt, punkt 30).

54 Ühendkuningriigi ja Itaalia valitsused väidavad, et põhikohtuasjale on ülekantav kohtupraktika, mille kohaselt juhul, kui heauskne importija on kohustatud tasuma tollimakse seoses kauba impordiga, mille käigus eksportija pani toime tollieeskirjade rikkumise, kuigi importija ei osalenud mitte mingil moel selles rikkumises, on tegemist maksustamisega, mis ei ole ebaoproportsionaalne ega vastuolus õiguse üldpõhimõtetega, mille järgimist Euroopa Kohus tagab (vt 14. mai 1996. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-153/94 ja C-204/94: Faroe Seafood jt, EKL 1996, lk I-2465, punkt 114, ning 17. juuli 1997. aasta otsus kohtuasjas C-97/95: Pascoal & Filhos, EKL 1997, lk I-4209, punkt 61).

55 Selle argumentatsiooniga ei saa nõustuda.

56 Nagu väidavad õigesti Teleos jt ning komisjon ja nagu seda on oma ettepaneku punktides 78–82 märkinud kohtujurist, ei ole tollimaksude kogumine väljastpoolt Euroopa Liitu pärinevalt impordilt ning ühendusesisese omandamise käibemaksuga maksustamine võrreldavad tehingud.

57 Ühendusesisest kaubandust reguleeriv kord määrab kindlaks pädevuste jaotuse siseturul maksustamise valdkonnas ning võimaldab maksuhalduril käibemaksu sissenõudmiseks pöörduda

nii tarnija kui omandaja poole, samal ajal kui ühise tollikorralduse puhul on maksu võimalik koguda vaid importijalt. Seetõttu ei ole käesoleva kohtuotsuse punktis 54 viidatud kohtupraktika ülekantav eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetluses olevale kohtuasjale.

58 On tõsi, et maksupettuste vältimise eesmärk lubab mõnikord seada tarnija kohustustele kõrgendatud nõudeid. Siiski peab kolmanda isiku toime pandud pettuse korral jagunema tarnija ja maksuhalduri vaheline risk vastavalt proportsionaalsuse põhimõttele. Selle asemel, et vältida maksupettusi, ei kaitse ka kord, mis paneb käibemaksu tasumise kohustuse täielikult tarnijale, sõltumata viimase osalemisest kõnealuses teos, ühist käibemaksusüsteemi tingimata omandaja pettuse ja kuritarvituse eest. Kui omandaja oleks vabastatud igasugusest vastutusest, võiks see teda ajendada mitte lähetama või vedama kaupa väljapoole tarnija liikmesriiki ning kaupa käibemaksuga maksustamise eesmärgil sihtliikmesriikides mitte deklareerima.

59 Kolmandaks, mis puudutab neutraalse maksustamise põhimõtet, siis tuleb meenutada, et selle põhimõttega on vastuolus eelkõige omavahel konkureerivate sarnaste teenuste käibemaksu seisukohast erinev kohtlemine (vt 7. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-240/05: Eurodental, EKL 2006, lk I-11479, punkt 46).

60 Kui põhikohtuasjas asjaomased tarnijad oleksid ise pidanud hiljem tasuma käibemaksu, ei oleks seda põhimõtet järgitud, kuna tarnijatel, kes sooritavad riigi piires tehinguid, ei lasu kunagi käibemaksukohustust, võttes arvesse, et tegemist on kaudse tarbimismaksuga. Järelikult oleksid maksukohustuslased, kes teostavad põhikohtuasjas toodud tingimustel ühendusesisest tehingut, ebasoodsamas olukorras kui need maksukohustuslased, kes teostavad riigisisest tehingut (vt selle kohta mahaarvamisõiguse osas eespool viidatud kohtuotsus Eurodental, punkt 47).

61 Neljandaks, Teleose jt argumendi osas, mille kohaselt takistavad Ühendkuningriigi võimude võetud meetmed kaupade vaba liikumist, tuleb sedastada, et ühelt poolt tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et maksupettuse, maksudest kõrvalehoidumise ning muude kuritarvituste vastane võitlus on kuuenda direktiivi tunnustatud ja soovitud eesmärk (vt 29. aprilli 2004. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-487/01 ja C-7/02: Gemeente Leusden ja Holin Groep, EKL 2004, lk I-5337, punkt 76, ning eespool viidatud kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling, punkt 54), mis võib teatavatel asjaoludel õigustada kaupade vaba liikumise piiranguid.

62 Teiselt poolt on samuti oluline tagada, nagu seda leiab õigesti komisjon, et ettevõtjate olukord ei oleks vähem soodne kui see, mis neil oli enne liikmesriikide vahel piirikontrolli kaotamist, kuna see läheks vastuollu siseturu eesmärgiga hõlbustada liikmesriikidevahelist kaubandust.

63 Võttes arvesse, et maksukohustuslased ei saa enam tugineda tollivõimude väljastatud dokumentidele, tuleb ühendusesisest tarnet ja omandamist tõendada muul viisil. Kuigi ühendusesisest kaubandust reguleeriv kord on tõepoolest muutunud avatumaks maksudest kõrvalehoidumisele, siis vastab tõele ka see, et liikmesriikide kehtestatud nõuded tõendamisele peavad arvestama EÜ asutamislepingus sätestatud põhivabadustega, milleks on näiteks kaupade vaba liikumine.

64 Selles osas on samuti oluline rõhutada, et vastavalt kuuenda direktiivi artikli 22 lõikele 8 võivad liikmesriigid maksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksupettuste ärahoidmiseks kehtestada vajalikuks peetavaid kohustusi, ilma et sellised kohustused tooksid liikmesriikidevahelises kaubanduses piiriületamisel kaasa formaalsusi.

65 Peale selle ei ole vastavalt Euroopa Kohtu praktikale, mis on analoogia põhjal põhikohtuasjas kohaldatav, ühenduse õigusega vastuolus nõue, et tarnija võtaks kõik meetmed, mida temalt võib mõistlikult nõuda, tagamaks, et tema sooritatav tehing ei too kaasa tema

osalemist maksupettuses (vt „karusselli” tüüpi pettuse osas eespool viidatud kohtuotsused Federation of Technological Industries jt, punkt 33, ning Kittel ja Recolta Recycling, punkt 51).

66 Seega on asjaolud, et tarnija tegutses heas usus, et ta võttis kõik meetmed, mida temalt võis mõistlikult oodata, ning et tema osalemine maksupettuses on välistatud, olulised, otsustades võimaluse üle kohustada seda tarnijat maksma tagantjärele käibemaksu.

67 Seevastu siis, nagu märgib komisjon, kui tarnija on täitnud ühendusesisese tarne tõendamist puudutavad kohustused, sellal kui omandaja ei ole täitnud oma lepingulist kohustust lähetada või vedada kaup väljapoole tarnija liikmesriiki, on omandaja see, kes peaks olema kohustatud tasuma käibemaksu selles liikmesriigis.

68 Seega tuleb kolmandale küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui tarnija liikmesriigi pädevad ametiasutused kohustavad tarnijat, kes tegutses heas usus ja esitas tõendid, mis toetavad esmapilgul tema õigust ühendusesisese kauba tarne maksust vabastamiseks, maksma hiljem neilt kaupadelt käibemaksu, kui need tõendid osutuvad võltsituks, ilma et kõnealuse tarnija osalemine maksupettuses oleks tõendatud, niivõrd kui tarnija võttis mõistlikkuse piires kõik tema võimuses olevad meetmed, tagamaks, et tema teostatud ühendusesisene tarne, ei too kaasa tema osavõttu maksupettusest.

Neljas küsimus

69 Oma neljanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas asjaolu, et omandaja esitas deklaratsiooni sihtliikmesriigi maksuhaldurile kauba ühendusesisese omandamise kohta, nagu see oli põhikohtuasjas, võib käsitleda määrava tõendina ühendusesisese tarne käibemaksust vabastamiseks.

70 Arvestades kahele esimesele küsimusele antud vastust, tuleb sedastada, et peale tingimuste, mis puudutavad maksukohustuslase seisundit, vara omanikuna käsutamise õiguse üleminekut ning kauba füüsilist viimist ühest liikmesriigist teise, ei saa olla nõutav ükski muu tingimus, et liigitada tehing ühendusesiseseks kauba tarneks või omandamiseks.

71 Selleks et tagada käibemaksu korrapärane laekumine, on ühendusesisese omandamise ja tarne üleminekukorra raames vajalik, et pädevad maksuhaldurid kontrolliksid üksteisest sõltumatult, kas ühendusesisese omandamise ning sellele vastava tarne maksust vabastamise tingimused on täidetud. Isegi kui ostja poolt ühendusesisese omandamise kohta maksudeklaratsiooni esitamine võib osutada kauba tegelikule väljaviimisele tarnija liikmesriigist, ei ole niisugusel deklaratsioonil siiski tõendina määravat tähendust ühendusesisese tarne käibemaksust vabastamiseks.

72 Eespool toodust tuleneb, et neljandale küsimusele tuleb vastata, et asjaolu, et omandaja esitas sihtliikmesriigi maksuhaldurile deklaratsiooni kauba ühendusesisese omandamise kohta, nagu see oli põhikohtuasjas, võib endast kujutada täiendavat tõendit, mis kinnitab, et kaup on tarnija liikmesriigi territooriumilt tegelikult välja viidud, kuid seda ei saa käsitleda määrava tõendina ühendusesisese tarne käibemaksust vabastamiseks.

Kohtukulud

73 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

1. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (muudetud nõukogu 17. oktoobri 2000. aasta direktiiviga 2000/65/EÜ) artikli 28a lõike 3 esimest lõiku ning artikli 28c A osa punkti a esimest lõiku tuleb neis kahes sättes asuva mõiste „lähetab” osas tõlgendada nii, et ühendusesisene kauba omandamine toimub ja ühendusesisene tarne vabastatakse maksust vaid siis, kui õigus kaupa omanikuna käsutada on läinud omandajale üle ja kui tarnija tõendab, et see kaup on lähetatud või veetud teise liikmesriiki ja et selle lähetamise või veo tulemusel on kaup tarnija liikmesriigi territooriumilt füüsiliselt välja viidud.
2. Kuuenda direktiivi 77/388 (muudetud direktiiviga 2000/65) artikli 28c A osa punkti a esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui tarnija liikmesriigi pädevad ametiasutused kohustavad tarnijat, kes tegutses heas usus ja esitas tõendid, mis toetavad esmapilgul tema õigust ühendusesisese kauba tarne maksust vabastamiseks, maksma hiljem neilt kaupadelt käibemaksu, kui need tõendid osutuvad võltsituks, ilma et kõnealuse tarnija osalemine maksupettuses oleks tõendatud, niivõrd kui tarnija võttis mõistlikkuse piires kõik tema võimuses olevad meetmed, tagamaks, et tema teostatud ühendusesisene tarne ei too kaasa tema osavõttu maksupettusest.
3. Asjaolu, et omandaja esitas sihtliikmesriigi maksuhaldurile deklaratsiooni kauba ühendusesisese omandamise kohta, nagu see oli põhikohtuasjas, võib endast kujutada täiendavat tõendit, mis kinnitab, et kaup on tarnija liikmesriigi territooriumilt tegelikult välja viidud, kuid seda ei saa käsitleda määrava tõendina ühendusesisese tarne käibemaksust vabastamiseks.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: inglise.