

Kohtuasi C-184/05

Twoh International BV

versus

Staatssecretaris van Financiën

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Hoge Raad der Nederlanden)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 28c A osa punkti a esimene lõik – Ühendusesisesed tarned – Maksuvabastus – Maksuhalduri tõendite kogumise kohustuse puudumine – Direktiiv 77/799/EMÜ – Liikmesriikide pädevate asutuste vastastikune abi otsese ja kaudse maksustamise valdkonnas – Määrus (EMÜ) nr 218/92 – Halduskoostöö kaudsete maksude valdkonnas

Kohtuotsuse kokkuvõte

Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamise üleminekukord

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

Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta, mida on muudetud direktiiviga 95/7, artikli 28c A osa punkti a esimest lõiku koosmõjus direktiiviga 77/799 liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese ja kaudse maksustamise valdkonnas, mida on muudetud direktiiviga 92/12, ja koosmõjus määrusega nr 218/92 halduskoostöö kohta kaudsete maksude valdkonnas tuleb tõlgendada nii, et kauba lähetamise või veo lähteliikmesriigi maksuhaldur ei ole ühendusesisese tarne puhul kohustatud taotlema teavet tarnija poolt väidetava sihtkoha liikmesriigi maksuhaldurilt.

Esiteks tuleneb vastastikuse abi direktiivi esimesest ja teisest põhjendusest ning halduskoostöö määruse kolmandast põhjendusest, et nende õigusaktide eesmärk on võidelda maksupettuse ja maksudest kõrvalehoidumise vastu ning võimaldada liikmesriikidel täpselt kindlaks määrata sissenõutava maksu summa. Teiseks tuleneb vastastikuse abi direktiivi ja halduskoostöö määruse pealkirjadest, et need aktid on vastu võetud selleks, et reguleerida liikmesriikide maksuhaldurite vahelist koostööd. Need õigusaktid ei omista üksikisikule mingisuguseid õigusi, välja arvatud halduskoostöö määruse artikli 6 lõikes 4 sätestatud õigus saada kinnitus „konkreetses isiku käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri” kehtivuse kohta. Peale selle sätestavad need ühenduse õigusaktid samuti liikmesriikidevahelise koostöö piirid, kuna taotluse saanud liikmesriigi asutus ei ole kohustatud kõikidel juhtudel taotletud teavet esitama. Järelikult ei võetud vastastikuse abi direktiivi ja halduskoostöö määrust vastu selleks, et rakendada liikmesriikide maksuhaldurite vahelist teabevahetussüsteemi, mis võimaldaks neil tuvastada sellise maksukohustuslase sooritatud tarnete ühendusesisest iseloomu, kes ise ei ole võimeline esitama selleks vajalikke tõendeid.

(vt punktid 30, 31, 33, 34 ja 38 ning resolutsioon)

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

27. september 2007(*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 28c A osa punkti a esimene lõik – Ühendusesisesed tarned – Maksuvabastus – Maksuhalduri tõendite kogumise kohustuse puudumine – Direktiiv 77/799/EMÜ – Liikmesriikide pädevate asutuste vastastikune abi otsese ja kaudse maksustamise valdkonnas – Määrus (EMÜ) nr 218/92 – Halduskoostöö kaudsete maksude valdkonnas

Kohtuasjas C-184/05,

mille esemeks on Hoge Raad der Nederlanden (Madalmaad) 22. aprilli 2005. aasta otsusega EÜ artikli 234 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 25. aprillil 2005, menetluses

Twoh International BV

versus

Staatssecretaris van Financiën,

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:

- Twoh International BV, esindaja: *advocaat* J. H. Sassen,
- Madalmaade valitsus, esindajad: H. G. Sevenster, M. de Mol ning P. van Ginneken,
- 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,
- Poola valitsus, esindaja: T. Nowakowski,

- 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 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ (EÜT L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274) (edaspidi „kuues direktiiv“), artikli 28c A osa punkti a esimese lõigu tõlgendamist koosmõjus nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiiviga 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese ja kaudse maksustamise valdkonnas (EÜT L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63), mida on muudetud nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiiviga 92/12/EMÜ (EÜT L 76, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 179) (edaspidi „vastastikuse abi direktiiv“), ja koosmõjus nõukogu 27. jaanuari 1992. aasta määrusega (EMÜ) nr 218/92 halduskoostöö kohta kaudsete maksude valdkonnas (käibemaks) (EÜT L 24, lk 1; edaspidi „halduskoostöö määrus“).

2 Käesolev taotlus esitati Twoh International BV (edaspidi „Twoh“) ja Staatssecretaris van Financiën (rahandusminister) vahelise kohtuvaidluse raames, mis puudutab vormistusjärgset nõuet tasuda käibemaks, mille tasumise kohustus tekkis nimetatud äriühingul kauba ühendusesisese tarne eest 1996. aastal.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

Kuues direktiiv

3 Vastavalt kuuenda direktiivi artiklile 2 maksustatakse käibemaksuga kauba tarnimine ja teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb, ning kauba import.

4 Kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimene lõik sätestab:

„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 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]

Vastastikuse abi direktiiv

5 Vastastikuse abi direktiivi artikli 1 lõige 1 sätestab:

„Liikmesriikide pädevad asutused vahetavad kooskõlas käesoleva direktiivi sätetega igasugust

teavet, mis võimaldab neil õigesti hinnata tulu- ja kapitalimaksu ning järgmisi kaudseid makse:

– käibemaks,

[...]"

6 Vastastikuse abi direktiivi artikli 2 lõige 1 sätestab:

„Liikmesriigi pädev asutus võib teise liikmesriigi pädevalt asutuselt seoses konkreetse juhtumiga taotleda artikli 1 lõikes 1 osutatud teabe edastamist. Taotluse saanud liikmesriik ei pea taotlust täitma, kui näib, et taotluse esitanud riigi pädev asutus ei ole ammendanud oma tavapäraseid teabeallikaid, mida oleks asjaolusid arvesse võttes võinud taotletava teabe saamiseks kasutada soovitava tulemuse saavutamist ohtu seadmata.”

Halduskoostöö määrus

7 Halduskoostöö määruse artikli 4 lõige 3 sätestab:

„Kui liikmesriigi pädev asutus peab kauba ühendusesisese omandamise kontrollimiseks vajalikuks, võib ta vastavalt lõikele 1 saadud teabele ning eranditult maksupettuste vastu võitlemiseks saada automaatselt ja viivitamatult järgmisi andmeid, millele tal võib olla ka otsene juurdepääs:

– nende isikute käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrid, kes osalesid lõike 2 teises taandes nimetatud tarnetes,

ning

– nende tarnete koguväärtus, mille sooritas neist isikutest igaüks igale asjaomasele isikule, kellele oli antud lõike 2 esimeses taandes viidatud käibemaksukohustuslasena registreerimise number; väärtus peab olema näidatud teabe väljastanud liikmesriigi vääringus ning kvartaalselt.”

[Siin ja edaspidi on osundatud määrust tsiteeritud mitteametlikus tõlkes.]

8 Halduskoostöö määruse artikkel 5 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Kui artikli 4 kohaselt edastatud teave ei ole piisav, võib liikmesriigi pädev asutus konkreetsetel juhtumil alati nõuda lisateavet. Taotluse saanud asutus edastab kogu nõutud teabe esimesel võimalusel ja igal juhul hiljemalt kolme kuu jooksul taotluse saamisest.

2. Lõikes 1 kirjeldatud juhul esitab taotluse saanud asutus taotluse esitanud asutusele vähemalt arvete numbrid, kuupäevad ja summad, mis on seotud konkreetsete isikutevaheliste tehingutega asjaomastes liikmesriikides.”

9 Halduskoostöö määruse artikli 6 lõige 4 sätestab:

„Iga liikmesriigi pädev asutus tagab, et ühendusesisese kauba tarnimise või teenuste osutamisega seotud isikud saaksid kinnituse konkreetse isiku käibemaksukohustuslasena registreerimise numbriga kehtivuse kohta.”

10 Teabe vahetamist reguleerivad tingimused on sätestatud halduskoostöö määruse III jaotises, mille artikli 7 lõike 1 esimene lõik on sõnastatud järgnevalt:

„1. Liikmesriigi taotluse saanud asutus esitab artikli 5 lõikes 2 nimetatud teabe teise liikmesriigi taotluse esitanud asutusele vaid siis, kui:

- taotluse esitanud asutuse mingil ajavahemikul nõutud teabe hulk ja laad ei põhjusta taotluse saanud asutusele ebaproportsionaalset halduskoormust,
- taotluse esitanud asutus on ammendanud kõik tavapäraseid teabeallikad, mida ta vastavalt olukorrale nõutud teabe saamiseks kasutada sai, ohustamata soovitud tulemuse saavutamist,
- taotluse esitanud asutus taotleb abi üksnes juhul, kui ta ise on võimeline osutama samasugust abi teise liikmesriigi pädevale asutusele.”

Siseriiklikud õigusnormid

11 Vastavalt 28. juuni 1968. aasta käibemaksuseaduse (Wet op de omzetbelasting, *Staatsblad* 1968, nr 329; edaspidi „1968. aasta käibemaksuseadus”) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni § 9 lõike 2 punktile b on selle seaduse lisaks olevas II tabelis toodud kauba tarnimise ja teenuste osutamise maksumäär null, kui täidetud on üldise haldusmeetmega kinnitatud tingimused.

12 II tabeli 6. rubriigi punkt a sätestab, et nullmääraga maksustatakse „kaup, mis on veetud teise liikmesriiki, kui seal maksustatakse selle kauba ühendusesisene omandamine”.

13 1968. aasta käibemaksuseaduse rakendusmääruse (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968) § 12 lõige 1 sätestab:

„[1968. aasta] käibemaksuseaduse lisaks olevas II tabelis märgitud tarnele kohaldatakse nullmäära vaid siis, kui selle kohaldamise tingimuste täitmine on tõendatud.”

14 20. juuni 1995. aasta rahandusministri määruse ühendusesiseste tarnete maksustamise kohta (Besluit van de Staatssecretaris van Financiën) § 4 lõige 3 sätestab:

„Välismaisele kliendile kauba „tehasest” või „laost” tarnimisel (tehingud, mille puhul tuleb kaubale järele minna) ei pruugi tarne ühendusesisene iseloom nähtuda veokirjast või tarnija veodokumentidest.

Siiski võib tarnija teatavatel asjaoludel olla ka sellises olukorras veendunud, et välismaine ostja veab kauba teise liikmesriiki. Lisaks tarnija käsutuses olevatele dokumentidele ja registreeritud andmetele peab sel juhul olema tegemist püsikliendiga, välja arvatud juhul, kui tarnija teab, et sellele kliendile sooritatud ühendusesisesed tarded on põhjustanud probleeme, kusjuures klient peab olema lisaks esitanud allpool toodud tähenduses deklaratsiooni.

Tarnitud kaupa vastuvõtva isiku allkirjastatav kirjalik deklaratsioon peab sisaldama vähemalt kliendi nime ning juhul, kui klient ei võta kaupa isiklikult vastu, selle isiku nime, kes teeb seda kliendi nimel, kaupa vedava sõiduki registreerimisnumbrit, selle arve numbrit, milles on märgitud tarnitud kauba koosseis, kohta, kuhu klient kauba lähetab ning kliendi nõusolekut anda maksuhaldurile viimase taotlusel kauba sihtkoha kohta täiendavaid andmeid. Selle deklaratsiooni näidis on lisana lisatud.

Tarnijal puudub õigus nõuda nullmäära kohaldamist tehingule, mille puhul tullakse kaubale järele, kuid puudub püsiklient ning kauba eest tasutakse sularahas ja kui tarnijal puuduvad muu hulgas ka tarne ühendusesisest iseloomu tõendavad dokumendid, see tähendab juhtudel, mil peale välismaise kliendi nimele koostatud arve (millel on ära näidatud kliendi käibemaksukohustuslasena registreerimise number) puuduvad dokumendid, millest nähtuks tarne ühendusesisene iseloom. Neil asjaoludel võib tarnija vältida maksu vormistusjärgse sissenõudmise ohtu sellega, et ta lisab ostjale esitatavale arvele Madalmaade käibemaksu. Ostja peab kauba teise liikmesriiki viimisel seda Madalmaade maksuhaldurile deklareerima. Selle deklaratsiooni alusel saab ta arvele lisatud

Madalmaade käibemaksu maha arvutada.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

15 1996. aastal tarnis Madalmaades asutatud äriühing Twoh arvutidetaile Itaalias asuvatele ettevõtjatele. Müügilepingutes leppisid pooled tarnimise kokku vastavalt tarnetingimusele „hangitud tehastest” (*ex-works* või EXW), mis on üks Rahvusvahelise Kaubanduskoja kehtestatud rahvusvahelise kaubanduse tarnetingimustest („Incoterms 2000” tarnetingimused). Selle tarnetingimuse kasutamine tähendas seda, et Twoh oli vaid kohustatud tegema kauba ostjatele kättesaadavaks Madalmaades asuvas laos, kusjuures kauba Itaaliasse vedamise kohustus jäi omandajatele.

16 Twohi kliendid Itaalias ei saatnud talle nende tarnete kohta mingit deklaratsiooni, mis vastaks Madalmaade maksuseaduste nõuetele ja mis oleks Madalmaades käibemaksuvabastuse saamiseks tõendanud kauba tarnimise ühendusesisest iseloomu. Twoh oli sellele vaatamata jätkuvalt seisukohal, et tema sooritatud tarded olid ühendusesisesed tarded, millele kohaldus käibemaksu nullmäär. Seepärast väljastas ta arved, mis ei sisaldanud käibemaksu, ning ei tasunud ka ise neilt tarnetelt käibemaksu.

17 Revisjoni käigus leidis Madalmaade maksuhaldur, et Twoh ei ole tõendanud, et kaup oleks lähetatud või veetud teise liikmesriiki, ning et järelikult oli käibemaksu tasumata jätmine ebaõige. Seetõttu edastas maksuhaldur Twohile vormistusjärgse sissenõudmise teate kohustusega tasuda käibemaksu võlgnevus, mis ajavahemiku eest 1. jaanuarist kuni 31. detsembrini 1996 oli 1 466 629 Hollandi kuldnat, mida maksuhaldur suurendas 100% võrra.

18 Twoh esitas selle vormistusjärgse käibemaksu sissenõudmise teate peale vaide. Selle menetluse raames taotles Twoh sõnaselgelt Madalmaade maksuhaldurilt, et viimane koguks vastastikuse abi direktiivi ja halduskoostöö määruse alusel Itaalia pädevalt asutuselt teavet, mis tõendaks nende tarnete ühendusesisest iseloomu. Madalmaade maksuhaldur otsustas selle taotluse rahuldamata jätta ja jättis vormistusjärgse käibemaksu sissenõudmise teate jõusse.

19 Twoh esitas selle otsuse peale kaebuse Gerechtshof te Arnhemile, kes pärast seda, kui hageja esitas kõnealuseid tarneid puudutavad tõendid, tühistas otsuse kolme tarne osas ning vähendas vormistusjärgse käibemaksu summat. Gerechtshof te Arnhem leidis siiski, et Madalmaade maksuhalduril puudus kohustus nõuda Itaalia pädevalt maksuametilt sihtkoha liikmesriigis uurimise läbiviimist, et kontrollida, kas kõnealune kaup oli tegelikult sellesse liikmesriiki veetud. Twoh esitas Gerechtshof te Arnhemi otsuse peale Hoge Raad der Nederlandenile kassatsioonkaebuse.

20 Leides, et poolelioleva vaidluse lahendamine puudutab ühenduse õiguse tõlgendamise küsimust selle kohta, kuidas tõendada kauba lähetamist või vedamist kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimese lõigu tähenduses, otsustas Hoge Raad der Nederlanden menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas kuuenda direktiivi artikli 28c A osa algust ja punkti a tuleb koosmõjus direktiiviga [77/799] ning määrusega [nr 218/92] tõlgendada nii, et juhul, kui sihtliikmesriik ei ole edastanud omal algatusel olulisena käsitletavat teavet, peab kauba lähetamise või veo lähteliikmesriik taotlema teavet kauba oletatavalt sihtliikmesriigilt ning võtma saadud teavet arvesse kaupade lähetamist või vedu puudutavate tõendite uurimisel?”

Eelotsuse küsimus

21 Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kuuenda

direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimest lõiku tuleb koosmõjus vastastikuse abi direktiivi ja halduskoostöö määrusega tõlgendada nii, et kauba lähetamise või veo lähteliikmesriigi maksuhaldur peab ühendusesisese tarne puhul taotlema teavet tarnija poolt väidetava sihtkoha liikmesriigi ametiasutustelt ning kasutama seda teavet, et teha kindlaks, kas kaup oli tegelikult ühendusesisese tarne ese.

22 Kõigepealt tuleb meenutada, et käibemaksu üleminekukorra raames, mida kohaldatakse ühendusesisele kaubandusele ja mis lisati 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), toimub liikmesriikide vahelise kaubavahetuse maksustamine põhimõttel, et maksutulu laekub liikmesriigile, kus toimub lõpptarbimine. 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 lähetamise või veo lähteliikmesriigis maksust vabastatud sama direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimese lõigu kohaselt (vt 6. aprilli 2006. aasta otsus kohtuasjas C-245/04: EMAG Handel Eder, EKL 2006, lk I-3227, punkt 29, ning 27. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-409/04: Teleos jt, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punktid 22 ja 24).

23 Tingimuste osas, mille puhul antakse kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimese lõigu tähenduses ühendusesisele tarnele maksuvabastus, tuleb märkida, et Euroopa Kohus on eespool viidatud otsuse Teleos jt punktis 42 leidnud, et selleks on vajalik, et õigus kaupa omanikuna käsutada on läinud omandajale üle ja et 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.

24 Euroopa Kohus on eespool viidatud otsuse Teleos jt punktis 44 samuti leidnud, et alates liikmesriikide vahel piirikontrolli kaotamisest kontrollivad maksuhaldurid seda, kas kaup on tarnija liikmesriigi territooriumilt füüsiliselt välja viidud, peamiselt maksukohustuslase esitatud tõendite ja maksudeklaratsioonide alusel.

25 Tõendite osas, mida maksukohustuslane peab esitama, tuleb märkida, et seda küsimust ei puuduta otseselt ükski kuuenda direktiivi säte. Nimetatud direktiiv sätestab vaid artikli 28c A osa sissejuhatavas lauses, et liikmesriigid peavad ise kehtestama tingimused, mille korral nad vabastavad kauba ühendusesisese tarne käibemaksust. Siiski tuleb meenutada, et oma pädevuse teostamisel peavad liikmesriigid kinni pidama ühenduse õiguse üldpõhimõtetest, mille hulka kuuluvad nimelt 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).

26 Selles osas tuleb sedastada, nagu õigesti väidab Euroopa Ühenduste Komisjon, et reeglilt, mille kohaselt lasub maksuvabastuse või erandi õiguse tõendamise koormus isikul, kes endale sellist õigust taotleb, kohaldatakse ühenduse õigusega kehtestatud piiranguid arvestades. Seega peab kauba tarnija kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimese lõigu kohaldamist silmas pidades tõendama, et täidetud on käesoleva kohtuotsuse punktis 23 toodud tingimused maksuvabastuse saamiseks.

27 Selles kontekstis tuleb meenutada, et eespool viidatud otsuse Teleos jt punktis 50 leidis Euroopa Kohus, et õiguskindluse põhimõttega on vastuolus see, kui liikmesriik, kes on kehtestanud tingimused ühendusesisese tarne maksust vabastamiseks, määrates eeskätt kindlaks nimekirja pädevatele ametivõimudele esitatavatest dokumentidest, ja kes kiitis esialgu 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 ei teadnud ega saanudki teada, mille tõttu ei ole asjaomane kaup tarnija liikmesriigi territooriumilt tegelikult välja viidud.

28 Erinevalt Teleos jt kohtuasjast, ei täpsusta eelotsusetaotlus siiski seda, kas Twoh tegutses heauskelt, ega anna teada, kas Twohi klient pani toime pettuse. Käesolevas asjas on oluline asjaolu, et Twoh, suutmata esitada vajalikke tõendeid selle kohta, et kaup viidi tegelikult sihtliikmesriiki, taotles Madalmaade maksuhaldurilt, et viimane koguks vastastikuse abi direktiivi ja halduskoostöö määruse alusel sihtliikmesriigi pädevalt asutuselt teavet, mis tõendaks nende tarnete ühendusesisest iseloomu. Seega tekib küsimus, kas see maksuhaldur oli kohustatud sellist taotlust rahuldama.

29 Vastuse sellele küsimusele võib tuletada vastastikuse abi direktiivi ja halduskoostöö määruse eesmärgist ja sisust.

30 Esiteks tuleb nende ühenduse õigusaktide eesmärgi osas märkida, et vastastikuse abi direktiivi esimesest ja teisest põhjendusest ning halduskoostöö määruse kolmandast põhjendusest tuleneb, et nende õigusaktide eesmärk on võidelda maksupettuse ja maksudest kõrvalehoidumise vastu ning võimaldada liikmesriikidel täpselt kindlaks määrata sissenõutava maksu summa (vt analoogiline 13. aprilli 2000. aasta otsus kohtuasjas C-420/98: W. N., EKL 2000, lk I-2847, punktid 15 ja 22, ning nõukogu 7. oktoobri 2003. aasta määruse (EÜ) nr 1798/2003 halduskoostöö kohta käibemaksu valdkonnas ja määruse nr 218/92 kehtetuks tunnistamise kohta (ELT L 264, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 392) osas 26. jaanuari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-533/03: komisjon vs. nõukogu, EKL 2006, lk I-1025, punktid 49 ja 52).

31 Teiseks, mis puudutab nende ühenduse õigusaktide sisu, siis tuleneb vastastikuse abi direktiivi ja halduskoostöö määruse pealkirjadest, et need aktid on vastu võetud selleks, et reguleerida liikmesriikide maksuhaldurite vahelist koostööd. Nagu märgivad õigesti nii komisjon kui ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 23, ei omista need õigusaktid üksikisikule mingisuguseid õigusi, välja arvatud halduskoostöö määruse artikli 6 lõikes 4 sätestatud õigus saada kinnitus „konkreetses isiku käibemaksukohustuslasena registreerimise numbril” kehtivuse kohta.

32 Vastastikuse abi direktiiv näeb maksupettuste vältimise eesmärgil siseriiklikele maksuhalduritele ette võimaluse taotleda teavet, mida nad ise koguda ei saa. Asjaolu, et ühenduse seadusandja kasutas nii selle direktiivi artikli 2 lõikes 1 kui ka halduskoostöö määruse artikli 5 lõikes 1 mõistet „võib”, viitab sellele, et kuigi nimetatud maksuhalduritel on küll võimalus taotleda teise liikmesriigi pädevalt asutuselt teavet, ei ole niisuguse taotluse esitamine kohustuslik. Iga liikmesriik peab hindama konkreetseid juhtumeid, mil puudub teave tema territooriumil asuvate maksukohustuslaste sooritatud tehingute kohta, ning otsustama, kas neil juhtumitel on teisele liikmesriigile teabenõude esitamine põhjendatud.

33 Peale selle sätestavad need ühenduse õigusaktid samuti liikmesriikidevahelise koostöö piirid, kuna taotluse saanud liikmesriigi asutus ei ole kohustatud kõikidel juhtudel taotletud teavet esitama. Halduskoostöö määruse artikli 7 lõike 1 esimese lõigu esimene taane sätestab nimelt, et teatava ajavahemiku jooksul nõutud teabe hulk ja laad ei tohi sellele asutusele põhjustada ebaproportsionaalset halduskoormust. Peale selle sätestavad sama sätte teine taane ning vastastikuse abi direktiivi artikli 2 lõige 1, et viimati nimetatud asutus ei pea teavet esitama, kui näib, et taotluse esitanud riigi pädev asutus ei ole ammendanud oma tavapäraseid teabeallikaid.

34 Järelikult ei võetud vastastikuse abi direktiivi ja halduskoostöö määrust vastu selleks, et rakendada liikmesriikide maksuhaldurite vahelist teabevahetussüsteemi, mis võimaldaks neil tuvastada sellise maksukohustuslase sooritatud tarnete ühendusesisest iseloomu, kes ise ei ole võimeline esitama selleks vajalikke tõendeid.

35 Niisugune järeldus on samuti kooskõlas Euroopa Kohtu praktikaga, mis puudutab pädevate asutuste vastastikust abi otseste maksude valdkonnas ning mis on analoogia põhjal põhikohtuasjaga sarnasele olukorrale ülekantav. Selle kohtupraktika kohaselt võib liikmesriik tugineda vastastikuse abi direktiivile, et saada teise liikmesriigi pädevalt asutuselt igasugust teavet, mis võimaldaks tal korrakohaselt makse koguda. Siiski ei takista mitte miski asjaomast maksuhaldurit nõudmast maksukohustuslaselt endalt tõendeid, mida maksuhaldur peab vajalikuks, et hinnata, kas lubada taotletud mahaarvamist (vt selle kohta 28. oktoobri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-55/98: Vestergaard, EKL 1999, lk I-7641, punkt 26, ning 3. oktoobri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-136/00: Danner, EKL 2002, lk I-8147, punktid 49 ja 50).

36 Lisaks on teabeks, mille edastamist võimaldab vastastikuse abi direktiiv liikmesriigi pädevatel asutustel nõuda, kõik see, mis näib neil olevat vajalik, et määrata kindlaks õige maksusumma vastavalt õigusnormidele, mida nad ise peavad kohaldama. Kõnealune direktiiv ei piira nimetatud asutuste pädevust hinnata seda, kas nende normidega tehingu maksuvabastusele kehtestatud tingimused on täidetud (vt analoogiline eespool viidatud kohtuotsus Vestergaard, punkt 28).

37 Lõpuks tuleb lisada, et isegi olukorras, kus tarnija liikmesriigi maksuhaldur sai sihtkoha liikmesriigilt andmeid selle kohta, et ostja on viimati nimetatud riigi maksuhaldurile esitanud deklaratsiooni kauba ühendusesisese omandamise kohta, ei ole selline deklaratsioon määravaks tõendiks selle kohta, et kaup on tarnija liikmesriigi territooriumilt tegelikult välja viidud (vt eespool viidatud kohtuotsus Teleos jt, punktid 71 ja 72).

38 Eespool toodud põhjendusi arvesse võttes tuleb esitatud küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimest lõiku tuleb koosmõjus vastastikuse abi direktiivi ja halduskoostöö määrusega tõlgendada nii, et kauba lähetamise või veo lähteliikmesriigi maksuhaldur ei ole ühendusesisese tarne puhul kohustatud taotlema teavet tarnija poolt väidetava sihtkoha liikmesriigi maksuhaldurilt.

Kohtukulud

39 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:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, mida on muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ, artikli 28c A osa punkti a esimest lõiku koosmõjus nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiiviga 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese ja kaudse maksustamise valdkonnas, mida on muudetud nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiiviga 92/12/EMÜ, ja koosmõjus nõukogu 27. jaanuari 1992. aasta määrusega (EMÜ) nr 218/92 halduskoostöö kohta kaudsete maksude valdkonnas tuleb tõlgendada nii, et kauba lähetamise või veo lähteliikmesriigi maksuhaldur ei ole ühendusesisese tarne puhul kohustatud taotlema teavet tarnija poolt väidetava sihtkoha liikmesriigi maksuhaldurilt.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: hollandi.