

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

20. juuni 2018(*)

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 143 lõike 1 punkt d ja artikli 143 lõige 2 – Impordi käibemaksuvabastused – Import, millele järgneb ühendusesisene tarne – Tingimused – Tõend kaupade lähetamise või vedamise kohta teise liikmesriiki – Vedamine aktsiisi peatamise korra alusel – Kaupade käsutusõiguse üleminek soetajale – Maksupettus – Pädeva asutuse kohustuse puudumine abistada maksukohustuslast maksuvabastuse tingimuste täitmise tõendamiseks vajaliku teabe kogumisel

Kohtuasjas C-108/17,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Vilniaus apygardos administracinis teismas'e (Vilniuse ringkonna halduskohus, Leedu) 15. veebruari 2017. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 3. märtsil 2017, menetluses

„Enteco Baltic“ UAB

versus

Muitin?s departamentas prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos,

menetluses osales:

Vilniaus teritorin? muitin?,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja president T. von Danwitz, kohtunikud C. Vajda, E. Juhász, K. Jürimäe (ettekandja) ja C. Lycourgos,

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: ametnik M. Aleksejev,

arvestades kirjalikku menetlust ja 25. jaanuari 2018. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- „Enteco Baltic“ UAB, esindajad: maksunõustaja M. Bielskien? ja *advokat?* A. Medelien?,
- Leedu valitsus, esindajad: R. Krasuckait?, D. Stepanien?, K. Dieninis ja D. Kriau?i?nas,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja J. Jokubauskait?,

olles 22. märtsi 2018. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotluses palutakse tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1) (muudetud nõukogu 25. juuni 2009. aasta direktiiviga 2009/69/EÜ (ELT 2009, L 175, lk 12)) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklit 138, artikli 143 lõike 1 punkti d ja artikli 143 lõiget 2, samuti neutraalse maksustamise ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtteid.

2 Taotlus on esitatud „Enteco Baltic“ UAB ja Muitin?s departamentas prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijose (Leedu rahandusministeeriumi valitsemisalasse kuuluv tolliasutus, edaspidi „tolliamet“) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab käibemaksuvabastuse kohaldamist Valgevenest pärit kütuse impordile Leetu, millele järgneb selle kütuse lähetamine või vedamine teistesse liikmesriikidesse.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Käibemaksudirektiiv

3 Käibemaksudirektiivi artikli 14 lõige 1 sätestab, et „[k]aubatarne“ on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek“.

4 Selle 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.“

5 Nimetatud 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.“

6 Direktiiviga 2009/69, mille ülevõtmise tähtaeg möödus 1. jaanuaril 2011, lisati käibemaksudirektiivi artikli 143 esialgsele redaktsioonile lõige 2. Kuna põhikohtuasjas kõnealused tehingud toimusid aastatel 2010–2012, siis on põhikohtuasjas kohaldatavad mõlemad artikli 143 järjestikused redaktsioonid.

7 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 [...]“

8 Käibemaksudirektiivi artikkel 143 sätestab:

„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 [...];

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

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

9 Selle direktiivi artikkel 167 on sõnastatud järgmiselt:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

Õigusnormid, mis käsitlevad halduskoostööd ja maksupettuste vastast võitlust käibemaksu valdkonnas

10 Nõukogu 7. oktoobri 2010. aasta määrusega (EL) nr 904/2010 halduskoostöö ning maksupettuste vastase võitluse kohta käibemaksu valdkonnas (ELT 2010, L 268, lk 1) sõnastati uuesti nõukogu 7. oktoobri 2003. aasta määrus (EÜ) nr 1798/2003 halduskoostöö kohta käibemaksu valdkonnas ja määruse (EMÜ) nr 218/92 kehtetuks tunnistamise kohta (EÜT 2003, L 264, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 392).

11 Määrus nr 1798/2003 tunnistati vastavalt määruse nr 904/2010 artikli 61 esimesele lõigule alates 1. jaanuarist 2012 kehtetuks ja alates sellest kuupäevast oli viimati nimetatud määrus vastavalt selle määruse artikli 62 teisele lõigule kohaldatav. Võttes arvesse põhikohtuasja vaidluses taotletud teabe vahetamise aega, on käesolevas kohtuasjas asjakohane määrus nr 904/2010.

12 Määruse nr 904/2010 põhjendused 3, 4 ja 7 on sõnastatud järgmiselt:

„(3) Liikmesriikide piire ületav maksudest kõrvalehoidumine ja maksustamise vältimine

põhjustavad eelarvekahju ja õiglase maksustamise põhimõtte rikkumist. Samuti võivad nad kaasa tuua moonutusi kapitali liikumises ja konkurentsitingimustes. Seega mõjutavad need siseturu toimimist.

(4) Käibemaksust kõrvalehoidumise vastu võitlemiseks on vaja tihedat koostööd iga liikmesriigi pädevate asutuste vahel, kes vastutavad seda valdkonda käsitlevate sätete rakendamise eest.

[...]

(7) Tasumisele kuuluva maksu kogumiseks peaksid liikmesriigid tegema koostööd, et tagada käibemaksu õige määramine. Seepärast ei pea liikmesriigid mitte üksnes kontrollima nende territooriumil tasumisele kuuluva maksu kohaldamist, vaid nad peaksid ka andma abi teistele liikmesriikidele, et tagada sellise maksu kohaldamine, mis on seotud nende territooriumil läbiviidud tegevusega, kuid mis kuulub tasumisele teises liikmesriigis.“

13 Selle määruse artikli 1 lõigetes 1 ja 2 on ette nähtud:

„1. Käesolevas määruses sätestatakse tingimused, mille kohaselt liikmesriikide pädevad asutused, kes vastutavad käibemaksualaste õigusaktide rakendamise eest, teevad koostööd üksteisega ja komisjoniga, et tagada nende õigusaktide täitmine.

Selleks sätestatakse käesolevas määruses tingimused ja menetlused, mis võimaldavad liikmesriikide pädevatel asutustel teha omavahel koostööd ja vahetada omavahel teavet, mis võib aidata käibemaksu õigesti arvutada, kontrollida käibemaksu õiget kohaldamist, eelkõige ühendusesiseste tehingute puhul, ja võidelda käibemaksupettuste vastu. Eelkõige sätestatakse käesolevas määruses eeskirjad ja menetlused, mille kohaselt liikmesriigid koguvad ja vahetavad kõnealust teavet elektrooniliselt.

2. Käesoleva määrusega määratakse kindlaks tingimused, mille kohaselt lõikes 1 osutatud asutused aitavad tagada käibemaksutulude laekumise kõigis liikmesriikides.“

14 Nimetatud määruse artikli 7 lõike 1 kohaselt:

„Taotluse esitanud asutuse palvel edastab taotluse saanud asutus artiklis 1 osutatud teabe, sealhulgas konkreetset juhtumit või juhtumeid käsitleva teabe.“

15 Selle määruse artikli 54 lõikes 1 on ette nähtud:

„Ühe liikmesriigi taotluse saanud asutus esitab teise liikmesriigi taotluse esitanud asutusele artiklis 1 osutatud teabe, tingimusel et:

a) taotluse esitanud pädeva asutuse nõutud teabe hulk ja laad ei põhjusta taotluse saanud asutusele teatava ajavahemiku jooksul ebaproportsionaalset halduskoormust;

b) taotluse esitanud asutus on kasutanud kõiki tavapäraseid teabeallikaid, mida ta kõnealustel tingimustel nõutud teabe saamiseks kasutada sai, ohustamata soovitud tulemuse saavutamist.“

Aktsiisi käsitlevad õigusnormid

16 Nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiiv 2008/118/EÜ, mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 92/12/EMÜ (ELT 2009, L 9, lk 12), näeb IV peatükis ette eeskirjad aktsiisikauba liikumisele aktsiisi peatamise korra alusel. See peatükk hõlmab direktiivi artikleid 17–31.

17 Nimetatud direktiivi artikli 21 lõigetes 1–3 on sätestatud:

„1. Aktsiisikauba liikumist käsitatakse aktsiisi peatamise korra alusel toimuva liikumisena üksnes siis, kui sellega on kaasas elektrooniline haldusdokument, mida töödeldakse vastavalt lõigetele 2 ja 3.

2. Kaubasaatja esitab käesoleva artikli lõikes 1 nimetatud esialgse elektroonilise haldusdokumendi lähteliikmesriigi pädevatele asutustele, kasutades otsuse nr 1152/2003/EÜ artiklis 1 nimetatud arvutipõhist süsteemi (edaspidi „arvutipõhine süsteem“).

3. Lähteliikmesriigi pädevad asutused kontrollivad elektrooniliselt esialgsesse elektroonilisse haldusdokumenti kantud andmeid.

Kui kõnealused andmed ei ole kehtivad, teavitatakse sellest viivitamata kaubasaatjat.

Kui kõnealused andmed on kehtivad, annavad lähteliikmesriigi pädevad asutused dokumendile unikaalse haldusviitenumbri ja edastavad selle kaubasaatjale.“

18 Nimetatud direktiivi artiklis 24 on sätestatud:

„1. Aktsiisikauba vastuvõtmisel artikli 17 lõike 1 punkti a alapunktides i, ii ja iv või artikli 17 lõikes 2 nimetatud sihtkohas esitab kaubasaaja viivitamata ja hiljemalt viis tööpäeva pärast liikumise lõppemist, välja arvatud pädevatele asutustele nõuetekohaselt põhjendatud juhtudel, arvutipõhise süsteemi kaudu kauba vastuvõtmise kinnituse (edaspidi „vastuvõtmise kinnitus“).

[...]

3. Sihtliikmesriigi pädevad asutused kontrollivad elektrooniliselt vastuvõtmise kinnituses esitatud andmeid.

Kui kõnealused andmed ei ole kehtivad, teavitatakse sellest viivitamata kaubasaajat.

Kui kõnealused andmed on kehtivad, kinnitavad sihtliikmesriigi pädevad asutused kaubasaajale vastuvõtmise kinnituse registreerimist ja edastavad selle lähteliikmesriigi pädevatele asutustele.

4. Lähteliikmesriigi pädevad asutused edastavad vastuvõtmise kinnituse kaubasaatjale. Kui lähte- ja sihtkoht asuvad samas liikmesriigis, edastavad kõnealuse liikmesriigi pädevad asutused vastuvõtmise kinnituse otse kaubasaatjale.“

19 Komisjoni 24. juuli 2009. aasta määrus (EÜ) nr 684/2009, millega rakendatakse nõukogu direktiivi 2008/118 seoses aktsiisi peatamise korra alusel toimuva aktsiisikaupade liikumise arvutipõhiste menetlustega (ELT 2009, L 197, lk 24), kehtestab muu hulgas artikli 1 punktis a meetmed, mis käsitlevad artikli 21 lõikes 2 nimetatud arvutipõhise süsteemi kaudu kõnealuse direktiivi artiklite 21–25 kohaselt edastatava elektroonilise teabevahetuse struktuuri ja sisu.

20 Selle määruse artikkel 3 sätestab:

„1. Direktiivi [2008/118] artikli 21 lõike 2 kohaselt edastatud esialgne elektrooniline haldusdokument ja kõnealuse direktiivi artikli 21 lõike 3 kolmanda lõigu kohaselt haldusviitenumbriга varustatud elektrooniline haldusdokument peavad vastama käesoleva määruse I lisa tabelis 1 sätestatud nõuetele.

2. Esialgne elektrooniline haldusdokument tuleb esitada mitte varem kui 7 päeva enne dokumendil asjaomase aktsiisikauba lähetuskuupäevana märgitud kuupäeva.“

21 Määruse artiklis 7 on sätestatud:

„Direktiivi [2008/118] artikli 24 kohaselt esitatud vastuvõtmise kinnitus ja kõnealuse direktiivi artikli 25 kohaselt esitatud ekspordi kinnitus peavad vastama käesoleva määruse I lisa tabelis 6 sätestatud nõuetele.“

Leedu õigus

22 Käibemaksudirektiivi artikli 143 lõiked 1 ja 2 võeti Leedu õigusesse üle Leedu Vabariigi käibemaksuseaduse (Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas, edaspidi „käibemaksuseadus“) artikliga 35. Selle seaduse artikkel 35 asub V jaotises „Juhud, mil imporditud kaupadelt ei arvestata impordikäibemaksu“. Nimetatud artikkel sätestab:

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

2. Käesoleva artikli sätteid kohaldatakse juhul, kui importija on Leedus registreeritud käibemaksukohustuslasena ja kaup veetakse teise liikmesriiki hiljemalt 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 koos riigi maksuametiga.“

23 Käibemaksuseaduse artikli 49 lõikes 1 on ette nähtud:

„Käibemaksu nullmäära kohaldatakse kaupadele, mis on tarnitud teises liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud isikule ja mis eksporditakse riigi territooriumilt teise liikmesriiki [...]“

24 Käibemaksuseaduse artiklis 56, mis reguleerib „käibemaksu nullmäära kohaldatavust kinnitavaid tõendeid“, on muu hulgas sätestatud:

„1. [...] Käesoleva seaduse artikli 49 alusel käibemaksu nullmäära kohaldanud käibemaksukohustuslasel peavad olema tõendid, et kaup on veetud väljapoole riigi territooriumi, ning kui käibemaksu nullmäära kohaldatakse kauba tarnimisel teises liikmesriigis käibemaksukohustuslaste registrisse kantud isikule, siis tõendid selle kohta, et isik, kellele kaup eksporditakse, on teises liikmesriigis käibemaksukohustuslane.

[...]

4. Olenemata teistest selle artikli sätetest, on maksuhalduril maksukorralduse seaduses (Mokes?i? administravimo ?statymas) ette nähtud tingimustel õigus nõuda lisatõendeid, mis võimaldavad hinnata, kas käibemaksu nullmäära kohaldamine on põhjendatud. [...]

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. [...]“

25 Tolliameti peadirektori ja Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijosi (Leedu Vabariigi Rahandusministeeriumi valitsemisalasse kuuluv riiklik maksuinspeksioon, edaspidi „maksuinspeksioon“) vastutava isiku otsusega nr 1B-439/VA-71

kiideti 29. aprillil 2004 heaks teise Euroopa Liidu liikmesriiki tarnitavate imporditud kaupade impordikäibemaksust vabastamise eeskirjad (edaspidi „eeskirjad“). Eeskirjade punkt 4 on sõnastatud järgmiselt:

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

4.1. importimise ajal on teada, et see kaup kavatsetakse eksportida ja vedada teise liikmesriiki;

[...]“

26 Eeskirjade punkti 7 kohaselt:

„Tollikontrolliks esitatakse koos impordideklaratsiooniga lisaks teistele dokumentidele:

[...]

7.2. dokumendid, mis tõendavad, et riigi territooriumile imporditud kaubad kavatsetakse vedada või veetakse teise liikmesriiki (eelkõige veodokumendid või vastav leping).“

27 Eeskirju muudeti tolliameti peadirektori ja maksuinspeksiooni vastutava isiku 28. detsembri 2010. aasta otsusega nr 1B-773/VA-119, mis jõustus 1. jaanuaril 2011. Nimetatud otsusega lisati eeskirjadesse punkt 71, mis näeb ette:

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

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

28 Enteco Baltic on Leedus asuv äriühing. Ta tegutseb kütuse hulgimüügi valdkonnas.

29 Aastatel 2010–2012 importis Enteco Baltic Leetu Valgevenest pärit kütust. Kütusele kohaldati „tolliprotseduuri 42“, mis võimaldas selle vabasse ringlusse lubamist ilma seda impordikäibemaksuga maksustamata. Impordideklaratsioonides märkis äriühing teises liikmesriigis asuvate soetajate, kellele ta kavatses kauba tarnida, käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit. Äriühing hoidis kauba teistele Leedu ettevõtjatele kuuluvates maksuladudes.

30 Enteco Baltic müüs kütust kirjalike lepingute ja üksikute tellimuste alusel Poolas, Slovakkias ja Ungaris asuvatele äriühingutele. Nendes lepingutes nähti ette tarne *ex-works* („hangitud tehasest“). Lepingute kohaselt kohustus Enteco Baltic viima kütuse üksnes Leedus asuvate soetajateni, kes siis vastutasid kauba edasivedamise eest sihtliikmesriiki. Nii soetajate isiklikud tellimused kui ka Enteco Balticu koostatud arved saadeti harilikult e-posti teel.

31 Kauba vedamiseks koostati nende kohta aktsiisikaupade elektroonilised saatelehed ja CMR?saatelehed (saatelehed koostati 19. mail 1956 Genfis allkirjastatud rahvusvahelise kaupade autoveolepingu konventsiooni alusel, mida on muudetud 5. juuli 1978. aasta protokolliga). Viimaseid täitsid maksulao vastutavad töötajad, märkides muu hulgas kauba lähtekoha (saatja maksulao asukoht), kauba soetaja asukoha ja kauba kättesaamise koha (saaja maksuladu).

32 Kui vedaja oli kauba toimetanud Poolas asuvatesse maksuladudesse, saadeti Enteco Balticule elektrooniline kinnitus aktsiisikaupade kättesaamise kohta (edaspidi „e?ROR kinnitus“). Tehingute järel saadeti äriühingule tavaliselt CMR?saatelehed, millel oli saaja maksulao

kinnitumärke kauba kättesaamise kohta.

33 Mõnikord müüs Enteco Baltic kaupa teistes liikmesriikides asuvatele maksukohustuslastele, kes ei olnud need, kelle registreerimisnumber oli märgitud impordideklaratsioonidele. Iga kord teavitati maksuinspeksiooni nende maksukohustuslaste andmetest, sealhulgas nende käibemaksukohustuslasena registreerimise numbritest, märkides need igakuistesse kaupade teistesse liikmesriikidesse tarnimise kohta esitatavatesse aruannetesse.

34 2012. aastal kontrollis Vilniaus teritorin? muitin? (Vilniuse tolliasutus, Leedu) (edaspidi „tolliasutus“) osaliselt 1. aprillist 2010 kuni 31. maini 2012 esitatud ekspordideklaratsioone ja tuvastas käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrite mittevastavuse. Tolliasutus parandas need vead.

35 2013. aastal sai maksuinspeksioon Ungari, Poola ja Slovakkia 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.

36 Selle teabe põhjal korraldas maksuinspeksioon 2013. aastal uue maksukontrolli, mis puudutas Enteco Balticu käibemaksukohustusi ajavahemikul 1. jaanuarist 2012 kuni 30. juunini 2013. Inspeksioon leidis, et Enteco Baltic on esitanud piisavad tõendid kauba liikmesriigi territooriumilt väljavedamise ja selle käsutamise õiguse soetajatele üleandmise kohta. Enteco Balticu hooletust ega ettevaatamatust kõnealuste tehingute käigus maksuinspeksioon ei tuvastanud.

37 Tolliasutus kontrollis 2014. ja 2015. aastal uuesti ajavahemikku 1. aprillist 2010 kuni 31. maini 2012 ja esialgselt kontrollis ajavahemikku 1. juunist 2012 kuni 31. detsembrini 2013. Kontrollide tulemusena tuvastas tolliasutus, et Enteco Baltic ei olnud tarninud kütust impordideklaratsioonis näidatud maksukohustuslastele või ei olnud tõendanud, et kütust oleks veetud ja selle käsutamise õigus soetajale üle antud just käibemaksuarvetel märgitud isikutele.

38 Enteco Baltic pöördus kõnealuste vedude kohta täiendava teabe saamiseks Poola äriühingu poole. Ta palus ka tolliasutusel küsida Poola maksuladudelt teavet, mida nimetatud äriühingul endal ei õnnestunud saada. Seda taotlust ei rahuldatud.

39 25. novembril 2015 kinnitas tolliasutus kontrolliaruande, mille kohaselt on Enteco Baltic väärtalt käsitlenud Valgevenest pärit kütuse importi käibemaksuvabana. Tolliasutus nõudis äriühingult 3 220 822 euro suuruse käibemaksu ning sellega seotud trahvi ja viivise tasumist.

40 Tolliamet kinnitas selle nõude oma otsusega 16. märtsil 2016.

41 Enteco Baltic kaebas tolliameti otsuse edasi Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausyb?s'ile (Leedu valitsuse juures tegutsev maksuvaidluste komisjon, edaspidi „maksuvaidluste komisjon“). 1. juuni 2016. aasta otsusega tagastas viimane kaebuse tolliametile uueks läbivaatamiseks.

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

43 Neil asjaoludel otsustas Vilniaus apygardos administracinis teismas (Vilniuse piirkondlik halduskohus, Leedu) 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 maksuvabastust 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 maksukohustuslasele (käibemaksu tasumise eest vastutav isik) ja asutusele 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 ([elektroonilised] saatelehed, edaspidi „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 eksportimise 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 ei antud kauba soetajale üle mitte otse, vaid soetaja määratud isikute kaudu (veoettevõtjad või maksulaod)?

4. Kas halduspraktika on vastuolus käibemaksu neutraalsuse ja õiguspärase ootuse kaitse 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 tingimus, mille kohaselt peab kaubatarne toimuma Euroopa Liidu piires (käibemaksudirektiivi artikkel 138), ei olnud täidetud.

6. Kas käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti d tuleb tõlgendada nii, et see ei luba liikmesriikidel järgida halduspraktikat, mille kohaselt oletatakse, et esiteks ei antud käsutamise õigust üle konkreetsele lepingupartnerile ja teiseks maksumaksja teadis või pidi teadma lepingupartneri võimalikust käibemaksupettusest, asjaolu tõttu, 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?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

44 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub esimese küsimusega selgitada sisuliselt, kas käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti d ja artikli 143 lõike 2 punkti b tuleb tõlgendada nii, et nende sätetega on vastuolus, kui liikmesriigi pädevad asutused keelavad liikmesriigil kohaldada impordikäibemaksu vabastust üksnes põhjusel, et pärast importimist asjaolude muutumise järel tarniti asjaomane kaup teisele maksukohustuslasele kui see, kelle käibemaksukohustuslasena registreerimise number oli märgitud impordideklaratsiooni, samas kui importija esitas kogu teabe

uue soetaja isiku kohta impordiliikmesriigi pädevatele asutustele.

45 Sissejuhatuseks tuleb märkida, et direktiivi 2009/69, millega lisati käibemaksudirektiivi artikli 143 esialgsele redaktsioonile lõige 2, ülevõtmise tähtaeg lõppes 1. jaanuaril 2011, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 6. Järelikult oli viimati nimetatud säte kohaldatav alles alates sellest kuupäevast.

46 Käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti d kohaselt vabastavad liikmesriigid käibemaksust kolmandalt territooriumilt lähetatud või veetud kauba, mis imporditakse muusse liikmesriiki kui lähetamise või veo sihtliikmesriik, kui sellise kauba tarne artiklis 201 määratletud või tunnustatud importija poolt, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, on käibemaksust vabastatud vastavalt artiklile 138.

47 Seega on impordikäibemaksust vabastamise eeldus, et importija teeks seejärel ühendusesisese tarne, mis on ise käibemaksudirektiivi artikli 138 alusel maksust vabastatud, ning impordikäibemaksust vabastamine sõltub niisiis selles artiklis kehtestatud sisuliste tingimuste täitmisest, nagu märkis ka kohtujurist oma ettepaneku punktides 42, 50 ja 68.

48 Seevastu ei näe käibemaksudirektiivi artikkel 138 ega artikli 143 lõike 1 punkt d importijale ette kohustust näidata ära selle soetaja käibemaksukohustuslasena registreerimise number, kes osaleb järgnevas ühendusesiseses tarnes.

49 Käibemaksudirektiivi esialgses redaktsioonis enne selle muutmist direktiiviga 2009/69 võis sellise kohustuse ette näha liikmesriigi õigusega, nagu põhikohtuasjas Leedu õigus.

50 Kuna käibemaksudirektiivis ei ole selle kohta konkreetset sätet, on nimetatud direktiivi artikli 131 kohaselt liikmesriikide ülesanne kehtestada see, millistel tingimustel nad vabastavad maksust selliste kaupade impordi, millele järgneb ühendusesisene tarne, et tagada selle direktiiviga importimisel ette nähtud maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning hoida ära võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid võimalikke kuritarvitusi. Siiski on liikmesriigid oma pädevuse teostamisel kohustatud järgima õiguse üldpõhimõtteid, mis on osa liidu õiguskorrast (vt selle kohta 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika; 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).

51 Euroopa Kohus on käibemaksudirektiivi artikli 138 lõikes 1 ette nähtud ühendusesiseste tarnete maksuvabastuste kontekstis juba otsustanud, et kuna maksuvabastuse saamine sõltub selles sättes ammendavalt loetletud sisuliste tingimuste täitmisest, mille hulgas ei ole soetaja kohustus omada käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, ei saa liikmesriigid üldjuhul keelduda maksuvabastuse kohaldamisest sellise vorminõude nagu käibemaksukohustuslasena registreerimine täitmata jätmise tõttu, mis on teatud juhul ette nähtud liikmesriigi õiguses (vt selle kohta 9. veebruari 2017. aasta kohtuotsus Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punktid 29 ja 32).

52 Samad kaalutlused on asjakohased ka juhul, kui liikmesriik näeb käibemaksudirektiivi artikli 131 alusel ette, et selle direktiivi artikli 143 lõike 1 punktis d ette nähtud impordi maksuvabastus sõltub importija poolt soetaja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrist teatamisest.

53 Teiseks, käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 2 punkt b, mis lisati direktiiviga 2009/69 tehtud muudatustega, näeb nüüd ette, et selle artikli lõike 1 punktis d sätestatud impordi maksuvabastuse saamiseks peab importija importimisel esitama soetaja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit.

54 Kuigi selle sätte sõnastust arvestades võiks seda tõlgendada nii, et impordi maksuvabastusest võib keelduda juhul, kui importija tarnib pärast soetaja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri esitamist asjaomased kaubad teisele soetajale, oleks niisugune tõlgendus käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 2 üldise ülesehituse ja kontekstiga vastuolus.

55 Esiteks nähtub direktiivi 2009/69 põhjendustest 3–5, et käibemaksudirektiivi artikli 143 lõige 2 loetleb selles sättes ette nähtud impordi käibemaksuvabastuse kohaldamise miinimumtingimused. Nende tingimuste lisamist käibemaksudirektiivi põhjendas vajadus ennetada käibemaksust vabastamise süsteemi pettuslikku väärkasutamist ettevõtjate poolt, kes kasutavad ära erinevusi liikmesriikide poolt varem kehtestatud tingimustes, millega reguleeriti impordi maksust vabastamist. Sellest tuleneb, et käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 2 punktis b sätestatud kohustust, mis viidi sisse direktiiviga 2009/69 tehtud muudatustega ja mille kohaselt on importijal kohustus esitada soetaja käibemaksukohustuslasena registreerimise number, ei saa käsitada maksuvabastuse sisulise tingimuseks, vaid selle mõte on üksnes vähendada maksuvabastuse kohaldamisel liikmesriikide vahelisi erinevusi.

56 See on nii seda enam, et direktiiviga 2009/69 ei muudetud käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti d, mis viitab järgneva ühendusesisese tarne maksust vabastamise sisulistele tingimustele, mis on kehtestatud selle direktiivi artikliga 138.

57 Teiseks, arvestades kohtujuristi ettepaneku punktides 67–71 väljendatud seisukohti, tuleb lisada, et selle sätte vastupidine tõlgendamine läheks vastuollu sellega, kui seada impordi maksuvabastus sõltuvaks ühendusesisese tarne maksuvabastuse tingimustest, ning – kuivõrd viimati nimetatud tingimusi, eriti käibemaksudirektiivi artiklit 138 direktiiviga 2009/69 ei muudetud – nõrgestaks ebakorrapärasuste tõttu maksuvabastuste süsteemi.

58 Järelikult ei saa impordi maksuvabastusest käibemaksudirektiivi esialgse redaktsiooni ega käibemaksudirektiivi kehtiva redaktsiooni alusel üldjuhul keelduda üksnes põhjusel, et kaubad tarniti teisele soetajale kui see, kelle number oli arvele märgitud impordi ajal, kui on tõendatud, et impordile järgnes ka tegelikult ühendusesisene tarne, mis vastab selle direktiivi artikli 138 lõikes 1 sätestatud maksuvabastuse sisulistele tingimustele, ja kui importija on alati pädevat asutust nõuetekohaselt teavitanud soetajat puudutavatest muutustest.

59 Teisiti oleks siis, kui importija on tahtlikult osalenud maksudest kõrvalehoidumises, mis on ohustanud ühise käibemaksusüsteemi nõuetekohast toimimist, või kui vorminõude rikkumise tõttu on takistatud vajaliku tõendi esitamine selle kohta, et sisulised nõuded on täidetud (vt analoogia alusel 20. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, punktid 39, 43, 44 ja 46, ning 9. veebruari 2017. aasta kohtuotsus Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punktid 36–39 ja 42).

60 Lisaks tuleb märkida, et selleks et karistada vorminõuete täitmata jätmise eest, võivad liikmesriigid ette näha muid sanktsioone kui käibemaksuvabastuse kohaldamisest keeldumine, näiteks trahvi või muu rahalise karistuse määramine, mis vastab rikkumise raskusastmele (vt selle kohta 19. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, punkt 52).

61 Eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti d ja artikli 143 lõike 2 punkti b tuleb tõlgendada nii, et nende sätetega on vastuolus, kui liikmesriigi pädevad asutused keelavad liikmesriigil kohaldada impordikäibemaksu vabastust üksnes põhjusel, et pärast importimist asjaolude muutumise järel tarniti asjaomane kaup teisele maksukohustuslasele kui see, kelle käibemaksukohustuslasena registreerimise number oli märgitud impordideklaratsiooni, samas kui importija esitas kogu teabe

uue soetaja kohta impordiliikmesriigi pädevatele asutustele, kui on tõendatud, et järgneva ühendusesisese tarne maksuvabastuse sisulised tingimused olid täidetud.

Teine küsimus

62 Teise eelotsuseküsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada sisuliselt, kas käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti d koostoimes selle direktiivi artikliga 138 ja artikli 143 lõike 2 punktiga c tuleb tõlgendada nii, et selliseid dokumente nagu CMR-saatelehed ja e-HDd, samuti e-ROR kinnitused, mis kinnitavad kauba vedu impordi liikmesriigi maksulaost sihtkohta mitte soetajale, vaid teises liikmesriigis asuvasse maksulattu, saab käsitada piisavate tõenditena selle kauba lähetamise või vedamise kohta nende sätete tähenduses.

63 Tuleb tähelepanu juhtida, et käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkt d näeb ette impordi maksuvabastuse sellele järgneva ühendusesisese tarne korral, mis ise on nimetatud direktiivi artikli 138 lõike 1 kohaselt maksust vabastatud.

64 Esiteks nähtub käibemaksudirektiivi direktiiviga 2009/69 muudetud redaktsiooni artikli 143 lõike 2 punktist c, et impordi maksuvabastust kohaldatakse üksnes siis, kui importimise hetkel importija tõendab, et imporditud kaubad kavatsetakse vedada või lähetada impordiliikmesriigist teise liikmesriiki.

65 Enne seda muudatust olid vaid liikmesriigid need, kes pidid ette nägema tingimused, mille täitmisest sõltus kaupade impordi käibemaksuvabastus, mis on ette nähtud käibemaksudirektiivi artikli 143 lõikes 1.

66 Teiseks tuleb meenutada, et ühendusesisesele kaubatarnele kohaldatakse käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 1 alusel maksuvabastust alles siis, kui õigus kaupa omanikuna käsutada on üle läinud soetajale, kui müüja tõendab, et kaup on lähetatud või veetud teise liikmesriiki, ja kui selle lähetamise või veo tulemusel on kaup tarnimiskoha liikmesriigi territooriumilt füüsiliselt välja viidud (6. septembri 2012. aasta kohtuotsus Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 9. veebruari 2017. aasta kohtuotsus Euro Tyre, C?21/16, EU:C:2017:106, punkt 25).

67 Nimelt tuleb sellel isikul, kes käibemaksuvabastust taotleb, ehk kaupade tarnijal tõendada, et käibemaksudirektiivi artikli 138 lõikes 1 ette nähtud tingimused on täidetud (27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Twoh International, C?184/05, EU:C:2007:550, punkt 26). Asjaoludel, kus õigus asja omanikuna käsutada läheb üle soetajale kauba lähetamise või vedamise lähteliikmesriigi territooriumil ja kus see soetaja lähetab või veab selle kauba liikmesriigi territooriumilt välja, sõltub tõend, mida müüja saab maksuhaldurile esitada, sisuliselt andmetest, mis ta selle kohta ostjalt saab (16. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Euro Tyre Holding, C?430/09, EU:C:2010:786, punkt 37, ja 14. juuni 2017. aasta kohtuotsus Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C?26/16, EU:C:2017:453, punkt 66).

68 Lisaks nähtub käibemaksudirektiivi artikli 138 lõikest 1 ja Euroopa Kohtu praktikast, et asjaomase kauba lähetamise või vedamise tingimus on täidetud siis, kui kaup on sihtliikmesriiki viimiseks tegelikult lähetamise või veo lähteliikmesriigist välja viidud (vt selle kohta 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Teleos jt, C?409/04, EU:C:2007:548, punktid 27 ja 33).

69 Eelneva põhjal on selge, et käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punktis d sätestatud impordi maksuvabastuse saamiseks peab importija muu hulgas esitama impordi liikmesriigi asutusele tõendi, et esiteks olid asjaomased kaubad importimise ajal mõeldud lähetamiseks või vedamiseks teise liikmesriiki ning teiseks need kaubad sellele järgneva ühendusesisese tarne raames sinna ka tegelikult lähetati või veeti.

70 Sellega seoses on piisav, kui importija tõendab, et kõnealused kaubad kavatsesi lähetada või vedada ning seejärel ka tegelikult lähetati või veeti teise liikmesriiki, ilma et oleks vaja tõendada, et need on jõudnud konkreetset nende kaupade soetaja aadressile.

71 Antud juhul soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus eelkõige teada, milline tõendusväärtus on CMR ja e-HD saatelehtedel ning e-ROR kinnitustel. Kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on hinnata põhikohtuasjas esitatud tõendite tõendusväärtust, võib Euroopa Kohus talle sellegipoolest anda liidu õiguse asjasse puutuva tõlgenduse kohta kõik juhised, mis võivad osutada tarvilikuks.

72 Mis puudutab kõigepealt e-HD saatelehti, siis nende puhul tuleb viidata liidu õiguse sätetele, mis käsitlevad elektroonilist haldusdokumenti, mis on kaasas sellise kauba liikumisega aktsiisi peatamise korra alusel (edaspidi „e-HD dokument“), nagu on kõne all põhikohtuasjas ja mis on aktsiisiga maksustatav kaup.

73 Esiteks tuleneb direktiivi 2008/118 artikli 21 lõikest 2 ja määruse nr 684/2009 artiklist 3 koostoimes selle määruse I lisas asuva tabeliga 1, et kaubasaatjal tuleb lähteliikmesriigi pädevale asutusele esitada mitte varem kui 7 päeva enne dokumendil asjaomase aktsiisikauba lähetuskuupäevana märgitud kuupäeva esialgne e-HD dokument, mis sisaldab muu hulgas teavet asjaomaste ettevõtjate, nagu kaubasaatja ja -saaja, lähetamis- ja sihtkoha kohta, saadetavate kaupade ja nende kohta esitatava arve, samuti nende kaupade vedamise kohta. Nimetatud asutused kontrollivad esialgses dokumendis märgitud andmeid vastavalt selle direktiivi artikli 21 lõikele 3.

74 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 122 ja 124 märkis, tuleb asuda seisukohale, et esialgne e-HD dokument, kui see on nõuetekohaselt koostatud ja importimise ajal esitatud, võiks olla see, millega on võimalik tõendada, et nimetatud hetkel kavatsesi asjaomane kaup vedada või lähetada teise liikmesriiki käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 2 punkti c tähenduses.

75 Teiseks tuleb täpsustada, et vastavalt direktiivi 2008/118 artiklile 24 esitab kaubasaaja aktsiisikauba vastuvõtmisel sihtliikmesriigi pädevatele asutustele vastuvõtmise kinnituse, mille viimased saadavad kaubasaatjale. Sellega seoses nähtub määruse nr 684/2009 artiklist 7 koostoimes selle määruse I lisas asuva tabeliga 6, et vastuvõtmise kinnitus peab sisaldama viidet asjaomasele e-HD dokumendile.

76 Nagu kohtujuristi ettepaneku punktis 126 märgitud, tuleb asuda seisukohale, et selline vastuvõtmise kinnitus võib olla tõend selle kohta, et kõnealune kaup on tegelikult lähteliikmesriigi territooriumilt välja viidud ning veetud või lähetatud teise liikmesriiki käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 1 tähenduses.

77 Seejärel nähtub kohtutoimiku materjalidest e-ROR kinnituste kohta, et need koostati pärast kauba lähetamist või vedamist. Kuna neid kinnitusi ei olnud importimise hetkel veel olemas, ei saa need olla tõendiks, et nimetatud hetkel oli asjaomane kaup mõeldud vedamiseks või lähetamiseks teise liikmesriiki käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 2 punkti b tähenduses. Neid võib aga arvesse võtta selleks, et tõendada nimetatud kauba lähetamise või vedamise toimumist vastavalt selle direktiivi artikli 138 lõikele 1.

78 Lõpuks tuleb CMR-saatelehtede kohta märkida, et need koostati enne sihtliikmesriiki lähetamist või vedamist ja nendele on märgitud muu hulgas saatmise koht, ostja, vastuvõtmise koht ja transpordivahendid. Seega saab nendega tõendada, et kõnealune kaup oli mõeldud lähetamiseks või vedamiseks nimetatud riiki ja neid saab arvesse võtta käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 2 punkti c alusel, kui need esitatakse importimise ajal. Neid saab arvesse võtta ka selle

direktiivi artikli 138 lõike 1 alusel, ja eriti siis, kui neile on tehtud lähetamise või vedamise lõpus vastuvõtumärke.

79 Selle kohta nähtub eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasja pooled on eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetluses eriarvamusel küsimuses, kas impordi maksuvabastusest võib keelduda ainuüksi asjaolu tõttu, et Enteco Balticu koostatud CMR-saatelehtedel puudus vastuvõtumärke või et neil oli Poola maksuladude registreerimismärke. Tuleb siiski märkida, et see asjaolu üksi ei saa kaasa tuua maksuvabastuse kohaldamisest keeldumist, kui muude selle äriühingu esitatud tõenditega saab tõendada esiteks, et importimise ajal oli kõnealune kaup mõeldud lähetamiseks või vedamiseks teise liikmesriiki kui impordi liikmesriik, ja teiseks, kui järgneva tehingu ajal see kaup ka tegelikult lähetati või veeti sellesse teise liikmesriiki.

80 Seega tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul kontrollida, lähtudes Enteco Balticu esitatud tõenditest kogumis, kas need tingimused on täidetud.

81 Eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes tuleb teisele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti d koostoimes selle direktiivi artikliga 138 ja artikli 143 lõike 2 punktiga c tuleb tõlgendada nii, et

- dokumente, mis kinnitavad kauba vedu impordi liikmesriigi maksulaost sihtkohta mitte soetajale, vaid teises liikmesriigis asuvasse maksulattu, saab käsitada piisavate tõenditena selle kauba lähetamise või vedamise kohta teise liikmesriiki;
- selliseid dokumente nagu CMR ja e-HD saatelehed, samuti e-ROR kinnitused, võib arvesse võtta, tõendamaks, et importimise hetkel ühes liikmesriigis oli kõnealune kaup mõeldud lähetamiseks või vedamiseks teise liikmesriiki käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 2 punkti c tähenduses, kui need dokumendid esitatakse sellel hetkel ja need sisaldavad kõiki nõutavaid andmeid. Nimetatud dokumentidega nagu ka e-ROR kinnitused ja vastuvõtmise kinnitus, mis on väljastatud aktsiisi peatamise korra alusel liikumise lõpus, võib tõendada, et kaup ka tegelikult lähetati või veeti teise liikmesriiki vastavalt selle direktiivi artikli 138 lõikele 1.

Kolmas ja neljas küsimus

82 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub kolmanda ja neljanda küsimusega, mida tuleks analüüsida koos, selgitada sisuliselt, kas käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti d tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui liikmesriigi asutus keeldub importijale selles sättes ette nähtud käibemaksuvabastuse õigust kohaldamast seoses kauba impordiga, mis toimus nimetatud riigis ja millele järgnes ühendusesisene tarne, kui seda kaupa ei saadatud mitte otse soetajale, vaid see liikus viimase määratud veoettevõtjate ja maksuladude kaudu, ning kas mõiste „kaubatarne“ selle direktiivi artikli 14 lõike 1 tähenduses sobitub antud konteksti samamoodi nagu nimetatud direktiivi artikli 167 konteksti.

83 Sissejuhatuseks tuleb meenutada, et käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punktis d ette nähtud impordi maksuvabastus sõltub sellest, kas sellele järgneb ühendusesisene tarne, mis ise on nimetatud direktiivi artikli 138 lõike 1 kohaselt maksust vabastatud.

84 Nagu mis tahes kaubatarne puhul, nagu see on määratletud käibemaksudirektiivi artikli 14 lõikes 1, eeldab ühendusesisene tarne soetajale materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminekut (vt selle kohta 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 32).

85 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt peab mõiste „kaubatarne“ käibemaksudirektiivi tähenduses saama liidu õigusest lähtuva autonoomse ja ühetaolise tõlgenduse (vt selle kohta 3.

juuni 2010. aasta kohtuotsus De Fruytier, C?237/09, EU:C:2010:316, punkt 22).

Käibemaksudirektiivi eesmärgi kohaselt, mis on muu hulgas kehtestada ühine käibemaksusüsteem, mis põhineb maksustatavate tehingute ühetaolisel määratlusel (vt selle kohta 8. veebruari 1990. aasta kohtuotsus Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C?320/88, EU:C:1990:61, punkt 8, ja 11. mai 2017. aasta kohtuotsus Posnania Investment, C?36/16, EU:C:2017:361, punkt 25), tuleb sellele mõistele anda nimetatud direktiivi raames ühtne määratlus. Järelikult ei saa seda impordi maksuvabastuse ja käibemaksudirektiivi artiklis 167 märgitud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kontekstides tõlgendada erinevalt.

86 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb ka see, et mõiste „kaubatarne“ ei viita omandi üleminekule liikmesriigi kehtiva õigusega ette nähtud vormis, vaid hõlmab kõiki materiaalse vara üleminekuga seotud tehinguid, millega üks pool annab teisele poolele õiguse käsutada vara nii, nagu ta oleks selle omanik (3. juuni 2010. aasta kohtuotsus De Fruytier, C?237/09, EU:C:2010:316, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).

87 Materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek ei nõua, et see pool, kellele vara üle läheb, peab seda füüsiliselt valdama, ega seda, et see vara veetakse füüsiliselt temale ja/või ta saab selle füüsiliselt kätte (15. juuli 2015. aasta kohtumäärus Itales, C?123/14, ei avaldata, EU:C:2015:511, punkt 36).

88 Kui aga vara omanikuna käsutamise õiguse üleminekut ei toimu, ei saa mõiste „kaubatarne“ alla kuuluda kauba üleminek üksnes selle valdamise eesmärgil (vt selle kohta 14. juuli 2005. aasta kohtuotsus British American Tobacco ja Newman Shipping, C?435/03, EU:C:2005:464, punkt 36), ega see, kui vedaja viib teiste ettevõtjate nimel asjaomase vara füüsiliselt ühest kohast teise (vt selle kohta 3. juuni 2010. aasta otsus De Fruytier, C?237/09, EU:C:2010:316, punkt 25).

89 Põhikohtuasja vaidlusega seoses tuleb selleks, et kindlaks teha, kas importija ja soetajate vahelisi tehinguid tuleb kõnealuse kauba importimise järel käsitada „kaubatarnetena“ käibemaksudirektiivi tähenduses, hinnata – nagu nähtub kohtujuristi ettepaneku punktides 95–97 –, kas Enteco Baltic andis nende kaupade omanikuna käsutamise õiguse üle vedajatele ja maksuladudele või oli viimastel vedaja ja ladustajana üksnes vahendaja roll ilma sellist õigust saamata. Viimati nimetatud olukorras ja eeldusel, et selline õigus läks ka tegelikult Enteco Balticult üle soetajatele, nagu võib järeldada eelotsusetaotlusest, tuleb neid tehinguid käsitada „kaubatarnetena“.

90 Liikmesriigi kohtul tuleb kõiki talle teada olevaid faktilisi asjaolusid arvesse võttes kindlaks teha, kas tema menetletava juhtumi puhul on tegemist niisuguse olukorraga (vt selle kohta 8. veebruari 1990. aasta kohtuotsus Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C?320/88, EU:C:1990:61, punkt 13, ja 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus Evita-K, C?78/12, EU:C:2013:486, punkt 34).

91 Kui sellise hindamise tulemusel peaks selguma, et vara omanikuna käsutamise õigus läks Enteco Balticult üle soetajatele ja eeldusel, et muud impordi maksuvabastuse tingimused on täidetud, ei ole alust Enteco Balticule impordi maksuvabastuse kohaldamisest keelduda.

92 Eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes tuleb kolmandale ja neljandale küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti d tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui liikmesriigi asutus keeldub importijale selles sättes ette nähtud käibemaksuvabastuse õigust kohaldamast seoses kauba impordiga, mis toimus nimetatud riigis ja millele järgnes ühendusesisene tarne, põhjusel et seda kaupa ei saadatud mitte otse soetajale, vaid see liikus viimase määratud veoettevõtjate ja maksuladude kaudu, juhul kui selle kauba omanikuna käsutamise õigus oli importijalt üle läinud soetajale. Sellega seoses tuleb mõistet „kaubatarne“ nimetatud direktiivi artikli 14 lõike 1 tähenduses tõlgendada samamoodi nagu direktiivi artikli 167

kontekstis.

Viies ja kuues küsimus

93 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub viienda ja kuuenda küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, sisuliselt selgitada, kas käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti d tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus halduspraktika, mille kohaselt sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas keeldutakse heas usus tegutsevale importijale impordi käibemaksust vabastamise õiguse kohaldamisest, kui järgneva ühendusesisese tarne tingimused ei ole täidetud soetaja maksupettuse tõttu.

94 Selle kohta tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt ei ole liidu õigusega 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. 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, tuleb talle maksuvabastuse andmisest keelduda (vt selle kohta 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, punktid 48 ja 54 ning seal viidatud kohtupraktika).

95 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on põhikohtuasja kõigile andmetele ja faktilistele asjaoludele antava üldise hinnangu alusel kontrollida, kas Enteco Baltic tegutses heas usus ja võttis kõik meetmed, mida temalt võib mõistlikult nõuda, tagamaks, et tehtud imporditehing ja kaubatarned ei too kaasa tema osalemist maksupettuses (vt selle kohta 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, punkt 53). Euroopa Kohus võib siiski anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule liidu õiguse asjasse puutuva tõlgenduse kohta kõik juhised, mis võivad osutada tarvilikuks (14. juuni 2017. aasta kohtuotsus Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C?26/16, EU:C:2017:453, punkt 72).

96 Antud juhul ei ole Euroopa Kohtu valduses oleva kohtutoimiku materjalide põhjal võimalik tuvastada, kas osutub tõendatuks, et Enteco Baltic tegutses nõutava hoolsusega, või mitte. Siinkohal tuleb siiski täpsustada, nagu märkis ka kohtujurist oma ettepaneku punktides 102–104, et asjaolu, mille kohaselt importija suhtles oma klientidega elektrooniliste sidevahendite kaudu, ei võimalda iseloomustada importija hea usu puudumist ja hooletut käitumist ega eeldada, et see äriühing teadis või oleks pidanud teadma, et ta osaleb maksupettuses.

97 Kui eelotsusetaotluse esitanud kohus tuvastab, et Enteco Baltic tegutses heas usu ja võttis kõik meetmed, mida temalt võib mõistlikult nõuda tagamaks, et tehtud imporditehingud ja kaubatarned ei toonud kaasa osalemist maksupettuses, tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on õiguskindluse põhimõttega vastuolus, kui liikmesriik, kes kiitis esmalt heaks müüja esitatud dokumendid kui tõendid, mis annavad õiguse maksuvabastuseks, võiks hiljem kohustada seda müüjat maksma nimetatud tarnega seotud käibemaksu, kui selgub, et soetaja on toime pannud maksupettuse, millest müüja midagi ei teadnud ega saanudki teada (vt selle kohta 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Teleos jt, C?409/04, EU:C:2007:548, punkt 50, ja 14. juuni 2017. aasta kohtuotsus Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C?26/16, EU:C:2017:453, punkt 75).

98 Euroopa Kohtu valduses olevatest kohtutoimiku materjalidest ei selgu, kas põhikohtuasjas arutusel oleva olukorra puhul olid need tingimused täidetud. Küll aga nähtub nendest materjalidest, et Enteco Balticu esitatud tõendite põhjal jõudis maksuinspeksioon järeldusele, et ühendusesisese tarne maksuvabastuse tingimused olid täidetud ja mingisugust hooletust äriühingule ette heita ei saa. Samas tuleb sedastada, et inspeksiooni läbiviidud analüüs, mis puudutas sellegipoolest vaid konkreetseid põhikohtuasjas arutusel olevaid tehinguid, ei takistanud

tolliasutusel kontrollida uue kontrolli käigus, mis toimus ette nähtud tähtaegade raames, kas Enteco Baltic ei olnud ega saanud olla teadlik võimalikust maksupettusest, mille on toime pannud soetaja kõikide kõnealuste tehingutega seoses.

99 Õiguskindluse põhimõtte tõlgendamist käesoleva kohtuotsuse punktides 97 ja 98 esitatud kaalutluste põhjal ei sea kahtluse alla Leedu valitsuse ja komisjoni kohtuistungil esitatud argument, mille kohaselt oli nii maksuinspeksiooni kui ka tolliasutuse kontrollidel erinev eesmärk, neist esimene analüüsis käibemaksudirektiivi artiklis 138 esitatud tingimuste täitmist ja teine kontrollis selle direktiivi artikli 143 lõike 1 punktis d ette nähtud tingimuste täitmist. Nimelt sõltub käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti d kohane impordi maksuvabastus sellest, kas on täidetud nimetatud direktiivi artikli 138 lõike 1 kohase järgneva ühendusesisese tarne maksuvabastuse tingimused. Ent eelotsusetaotluses toodud andmete kohaselt käsitles tolliasutuse otsus just viimati nimetatud sätte tingimusi.

100 Eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes tuleb viiendale ja kuuendale küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti d tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus halduspraktika, mille kohaselt sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas keeldutakse heas usus tegutsevale importijale impordi käibemaksust vabastamise õiguse kohaldamisest, kui järgneva ühendusesisese tarne tingimused ei ole täidetud soetaja maksupettuse tõttu, välja arvatud siis, kui on tõendatud, et importija teadis või oleks pidanud teadma, et see tehing on osa soetaja poolsest pettusest, ja kui ta ei võtnud kõiki tema võimuses olevaid asjakohaseid meetmeid, et ära hoida enda osalemist sellises pettuses. Ainuüksi asjaolu, et importija ja soetaja suhtlesid elektrooniliste sidevahendite kaudu, ei anna alust eeldada, et importija teadis või oleks pidanud teadma, et ta osaleb sellises pettuses.

Seitsmes küsimus

101 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub seitsmenda küsimusega sisuliselt selgitada, kas käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti d tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi pädevad asutused on vara omanikuna käsutamise õiguse ülemineku analüüsimisel kohustatud koguma teavet, millele on juurdepääs üksnes ametivõimudel.

102 Sellega seoses tuleb meenutada, et analoogia alusel käesoleva kohtuotsuse punktis 67 viidatud kohtupraktikaga ning nagu selle tõi välja ka eelotsusetaotluse esitanud kohus, on importijal kohustus tõendada, et käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punktis d sätestatud impordi maksuvabastuse tingimused on täidetud. Sealhulgas tuleb tal eelkõige tõendada, et õigus vara omanikuna käsutada on läinud üle soetajale.

103 Ühendusesiseste tarnete kontekstis nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et kui tarnija ei suuda esitada tõendeid, mis on vajalikud, et tõendada ühendusesisese tarne maksust vabastamise tingimuste täitmist, ei ole kauba lähetamise või veo alguse liikmesriigi maksuhaldur kohustatud küsima teavet sihtliikmesriigi asutustelt määruse nr 1798/2003 halduskoostöö kohta käibemaksu valdkonnas sätete alusel (vt selle kohta 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, ja analoogia alusel 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, punktid 28, 34 ja 38).

104 Selline tõlgendus on ülekantav määrusele nr 904/2010, mis vastavalt selle artikli 62 teisele lõigule on kohaldatav alates 1. jaanuarist 2012 ja mis artikli 61 esimese lõigu kohaselt tunnistab määruse nr 1798/2003 nimetatud kuupäevast alates kehtetuks.

105 Nagu eelkõige nähtub määruse nr 904/2010 põhjendustest 3, 4 ja 7, on viimase eesmärk võidelda käibemaksust kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega ning tagada käibemaksu

õige kohaldamine. Selleks sätestab nimetatud määrus artikli 1 lõike 1 teises lõigus tingimused ja menetlused, mis võimaldavad liikmesriikide pädevatel asutustel teha omavahel koostööd ja vahetada teavet, mis võib aidata käibemaksu õigesti arvutada, kontrollida käibemaksu õiget kohaldamist, eelkõige ühendusesiseste tehingute puhul, ja võidelda käibemaksupettuste vastu. Eelkõige on nimetatud määruse artikli 7 lõikes 1 selleks ette nähtud, et taotluse esitanud asutuse palvel edastab taotluse saanud asutus kogu teabe, mis võimaldab käibemaksu õigesti määrata. Määruse nr 904/2010 artikli 54 lõige 1 näeb ette piirid sellisele teabevahetusele liikmesriikide asutuste vahel, kes ei ole alati kõikidel juhtudel kohustatud taotletud teavet esitama. Seega, kuna viidatud määruses sellekohane sõnaselge säte puudub, ei anna see määrus maksukohustuslasele ühtki spetsiifilist õigust nõuda teabe edastamist, kui ta ise ei ole võimeline esitama tõendeid, millega põhjendada tema õigust saada käibemaksuvabastus (vt analoogia alusel 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus *Twoh International*, C-184/05, EU:C:2007:550, punkt 30–34).

106 Eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes tuleb seitsmendale küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti d tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi pädevad asutused ei ole kohustatud vara omanikuna käsutamise õiguse ülemineku analüüsimisel koguma teavet, millele on juurdepääs üksnes ametivõimudel.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (muudetud nõukogu 25. juuni 2009. aasta direktiiviga 2009/69/EÜ), artikli 143 lõike 1 punkti d ja artikli 143 lõike 2 punkti b tuleb tõlgendada nii, et nende sätetega on vastuolus, kui liikmesriigi pädevad asutused keelavad liikmesriigil kohaldada impordikäibemaksu vabastust üksnes seetõttu, et pärast importimist asjaolude muutumise järel tarniti asjaomane kaup teisele maksukohustuslasele kui see, kelle käibemaksukohustuslasena registreerimise number oli märgitud impordideklaratsiooni, samas kui importija esitas kogu teabe uue soetaja kohta impordiliikmesriigi pädevatele asutustele, kui on tõendatud, et järgneva ühendusesisese tarne maksuvabastuse sisulised tingimused olid täidetud.

2. Direktiivi 2006/112 (muudetud direktiiviga 2009/69) artikli 143 lõike 1 punkti d koostoimes selle direktiivi (muudetud) artikliga 138 ja artikli 143 lõike 2 punktiga c tuleb tõlgendada nii, et:

- dokumente, mis kinnitavad kauba vedu impordi liikmesriigi maksulaost sihtkohta mitte soetajale, vaid teises liikmesriigis asuvasse maksulattu, saab käsitada piisavate tõenditena selle kauba lähetamise või vedamise kohta teise liikmesriiki;
- selliseid dokumente nagu 19. mail 1956 Genfis allkirjastatud rahvusvahelise kaupade autoveolepingu konventsioonil (muudetud 5. juuli 1978. aasta protokolliga) põhinevad saatelehed, samuti elektroonilised haldusdokumendid, mis on kaasas aktsiisikauba liikumisega aktsiisi peatamise korra alusel, võib arvesse võtta, tõendamaks, et importimise hetkel ühes liikmesriigis oli kõnealune kaup mõeldud lähetamises või vedamiseks teise liikmesriiki direktiivi 2006/112 (muudetud) artikli 143 lõike 2 punkti c tähenduses, kui need dokumendid esitatakse sellel hetkel ja need sisaldavad kõiki nõutavaid andmeid. Nimetatud dokumentidega, nagu ka kauba kättetoimetamise elektrooniliste kinnituste ja vastuvõtmise kinnitusega, mis on väljastatud aktsiisi peatamise korra alusel aktsiisikauba liikumise lõpus, võib tõendada, et kaup ka tegelikult lähetati või veeti teise liikmesriiki vastavalt

direktiivi 2006/112 (muudetud) artikli 138 lõikele 1.

3. Direktiivi 2006/112 (muudetud direktiiviga 2009/69) artikli 143 lõike 1 punkti d tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui liikmesriigi asutus keeldub importijale selles sättes ette nähtud käibemaksuvabastuse õigust kohaldamast seoses kauba impordiga, mis toimus nimetatud riigis ja millele järgnes ühendusesisene tarne, põhjusel et seda kaupa ei saadatud mitte otse soetajale, vaid see liikus viimase määratud veoettevõtjate ja maksuladude kaudu, juhul kui selle kauba omanikuna käsutamise õigus oli importijalt üle läinud soetajale. Sellega seoses tuleb mõistet „kaubatarne“ nimetatud direktiivi (muudetud) artikli 14 lõike 1 tähenduses tõlgendada samamoodi nagu selle direktiivi (muudetud) artikli 167 kontekstis.

4. Direktiivi 2006/112 (muudetud direktiiviga 2009/69) artikli 143 lõike 1 punkti d tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus halduspraktika, mille kohaselt sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas keeldutakse heas usus tegutsevale importijale impordi käibemaksust vabastamise õiguse kohaldamisest, kui järgneva ühendusesisese tarne tingimused ei ole täidetud soetaja maksupettuse tõttu, välja arvatud siis, kui on tõendatud, et importija teadis või oleks pidanud teadma, et see tehing on osa soetaja poolsest pettusest, ja kui ta ei võtnud kõiki tema võimuses olevaid asjakohaseid meetmeid, et ära hoida enda osalemist sellises pettuses. Ainuüksi asjaolu, et importija ja soetaja suhtlesid elektrooniliste sidevahendite kaudu, ei anna alust eeldada, et importija teadis või oleks pidanud teadma, et ta osaleb sellises pettuses.

5. Direktiivi 2006/112 (muudetud direktiiviga 2009/69) artikli 143 lõike 1 punkti d tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi pädevad asutused ei ole kohustatud vara omanikuna käsutamise õiguse ülemineku analüüsimisel koguma teavet, millele on juurdepääs üksnes ametivõimudel.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: leedu.