

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (kümnes koda)

17. oktoober 2019(*)

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 146 – Ekspordi maksuvabastused – Mõiste „kaubatarne“ – Artikkel 131 – Liikmesriikide kehtestatud tingimused – Proportsionaalsuse põhimõte – Neutraalse maksustamise põhimõte – Tõendid – Pettus – Liikmesriigi praktika, mille kohaselt keeldutakse mahaarvamisõiguse andmisest, kui ei ole teada eksporditud kaupade soetaja

Kohtuasjas C-653/18,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) 19. juuni 2018. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 17. oktoobril 2018, menetluses

Unitel sp. z o.o.

versus

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie,

EUROOPA KOHUS (kümnes koda),

koosseisus: koja president I. Jarukaitis (ettekandja), kohtunikud M. Ilešić ja C. Lycourgos,

kohtujurist: M. Campos Sánchez-Bordona,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Unitel sp. z o.o., esindaja: *doradca podatkowy* A. Nikończyk,
- Poola valitsus, esindaja: M. Majczyna,
- Euroopa Komisjon, esindajad: M. Siekierzyńska ja J. Jokubauskaitis,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 146 lõike 1 punktide a ja b ning artikli 131 tõlgendamist eelkõige neutraalse maksustamise ja

proportsionaalsuse põhimõttest lähtudes.

2 Taotlus on esitatud äriühingu Unitel sp. z o.o. ja Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (Varssavi maksuameti juhataja, edaspidi „maksuameti juhataja“) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab käibemaksuvabastuse andmisest keeldumist seoses kaupade ekspordiga, mis toimus 2007. aastal väljaspool Euroopa Liitu asuvasse sihtkohta.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikli 14 lõige 1 sätestab:

„Kaubatarne“ 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 Direktiivi 6. peatüki „Ekspordi maksuvabastused“ artikli 146 lõike 1 punktides a ja b on sätestatud:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

a) selliste kaupade tarne, mille lähetab või veab väljaspool [Euroopa Liitu] asuvasse sihtkohta müüja või tema nimel tegutsev isik;

b) selliste kaupade tarne, mille lähetab või veab väljaspool [Euroopa Liitu] asuvasse sihtkohta väljaspool riigi territooriumi asuv soetaja või tema nimel tegutsev isik, välja arvatud kaupade puhul, mida soetaja veab ise lõbusõidulaevade ja eraisikutele kuuluvate õhusõidukite või muude erakasutuseks ettenähtud veovahendite seadmestamiseks, tankimiseks ja proviandiga varustamiseks“.

6 Käibemaksudirektiivi artikli 168 punkt a sätestab, et juhul, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, maksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane. Selle direktiivi artikli 169 punkti b kohaselt on maksukohustuslasel õigus käibemaks maha arvata, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse seoses nende tehingutega, mis on maksust vabastatud vastavalt nimetatud direktiivi artiklile 146.

Poola õigus

7 11. märtsi 2004. aasta kaupade ja teenuste maksu seadus (ustawa o podatku od towarów i usług; Dz. U. 2011, nr 177, jrk nr 1054) sätestab põhikohtuasja asjaoludele kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „käibemaksuseadus“) artikli 2 lõikes 8:

„Iga kord, kui muud sätted käsitlevad [...] kaupade ekspordi, hõlmab see mõiste selliste kaupade tarnet, mille lähetab või veab riigi territooriumilt väljapoole Euroopa Liidu territooriumi:

a) tarnija või tema nimel tegutsev isik või

b) soetaja, kelle registrijärgne asukoht on väljaspool riigi territooriumi, või tema nimel tegutsev isik, välja arvatud kauba eest, mida soetaja ekspordib ise lõbusõidulaevade ja eraisikutele kuuluvate õhusõidukite või muude erakasutuseks ettenähtud veovahendite seadmestamiseks, tankimiseks ja proviandiga varustamiseks, kui nimetatud kauba ekspordimist väljapoole liidu territooriumi kinnitab pädev tolliasutus vastavalt tollieeskirjades määratud korrale.“

8 Selle seaduse artikli 7 lõige 1 sätestab, et „kaubatarnena artikli 5 lõike 1 punkti 1 tähenduses käsitatakse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminekut [...]“.

9 Kõnealuse seaduse artikkel 41 näeb ette:

„[...]“

4) Artikli 2 punkti 8 alapunktis a nimetatud kaupade ekspordi korral on maksumäär 0%.

[...]

6) Lõigetes 4 ja 5 nimetatud kaupade ekspordi korral kohaldatakse maksumäära 0% tingimusel, et enne asjaomase aruandeperioodi kohta maksudeklaratsiooni esitamise tähtaja möödumist on maksukohustuslane saanud dokumendi, mis kinnitab kauba ekspordi väljapoole Euroopa Liidu territooriumi.

[...]

11) Lõigete 4 ja 5 sätteid kohaldatakse *mutatis mutandis* artikli 2 punkti 8 alapunktis b nimetatud kaupade ekspordi korral tingimusel, et enne selle aruandeperioodi kohta maksudeklaratsiooni esitamise tähtaja möödumist, mille vältel kaubatarned tehti, on maksukohustuslane saanud lõikes 6 nimetatud dokumendi, millega tehakse kindlaks tarnitavad ja eksporditavad kaubad. [...]

[...]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

10 Unitel, mis on Poola õiguse alusel asutatud äriühing, müüs ajavahemikul jaanuarist kuni maini 2007 kahele Ukraina üksusele mobiiltelefone. Seda äriühingut pärast kontrollides tuvastas maksuhaldur, et nende mobiiltelefonide ekspordi protseduur väljapoole Euroopa Liidu territooriumi oli küll toimunud, kuid neid kaupu ei soetanud mitte arvetel märgitud üksused, vaid muud üksused, keda ei ole kindlaks tehtud. Maksuhaldur leidis seejärel oma 29. augusti 2014. aasta otsuses, mille kinnitas maksuameti juhataja, et kaubatarnet käibemaksuseaduse artikli 2 punkti 8 tähenduses ei ole toimunud ja seega ei olnud Unitelil õigust kohaldada selle seaduse artikli 41 lõikes 4 ette nähtud 0protsendilist käibemaksumäära.

11 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Varssavi vojevoodkonna halduskohus, Poola), kellele esitati kaebus maksuameti juhataja otsuse peale, märkis, et tuvastatud asjaoludest nähtuvalt oli üks kahest Ukraina üksusest „variettevõtja“, mille eesmärk oli varjata kauba tegelikku saajat ning hoiduda maksudest kõrvale nii Poola kui Ukraina maksuametiga seoses ning et teine üksus ei olnud ettevõtja, kes oli soetanud Unitelilt telefone. Nimetatud kohus leidis, et kaubatarnet ei ole toimunud, kuna maksuhalduri tuvastatud asjaolude kohaselt ei saanud arvetel märgitud kauba soetajad neid oma valdusse, ei käsutanud neid omanikuna ega tegelenud majandustegevusega, mistõttu ei saanud kõnealuseid tehinguid käsitada „kaupade ekspordina“

käibemaksuseaduse artikli 2 punkti 8 tähenduses. Nimetatud kohus leidis lisaks, et Unitel ei näidanud neid tehinguid läbi viies üles nõutavat hoolsust. Ta tõi muu hulgas välja, et äriühing oli koostanud oma arved nende andmete põhjal, mille talle olid esitanud üksused, kelle volitused ei olnud kehtivad või kellel puudus tegevuskoha tegelik aadress ja käibemaksuarvestuse pidamist kinnitavad dokumendid.

12 Unitel esitas Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Varssavi vojevoodkonna halduskohus) otsuse peale apellatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus). Unitel viitab oma apellatsioonkaebuse põhjendamiseks käibemaksudirektiivi artikli 131 väärale tõlgendamisele ja kohaldamisele koostoimes selle direktiivi artikli 146 lõike 1 punktidega a ja b, kuna Oprotsendilise maksumäära kohaldamise tingimuseks oli vorminõuete täitmine, isegi kui kõik sisulised tingimused selle määra kohaldamiseks olid täidetud, ning käibemaksuseaduse artikli 41 lõigete 4 ja 11 koostoimes selle seaduse artikli 41 lõikega 6, artikli 2 punktiga 8 ja artikli 7 lõikega 1 tõlgendamisel ja kohaldamisel tehtud veale. Tema väitel oli viga esiteks see, et kaubatarne loeti toimunuks alles siis, kui arvel soetajana märgitud ettevõtja on seesama isik, kes ettevõtjana kõnealuses tehingus osaleb, teiseks, et selle tagajärjel ei käsitatud nimetatud tehingut kaupade ekspordina ega kohaldatud Oprotsendilist määra, ja kolmandaks, kuna leiti, et kõnealune tehing kujutab endast sellegipoolest riigis kehtiva maksumääraga maksustatavat tarnet.

13 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et põhikohtuasja lahendamiseks on vaja tõlgendada käibemaksudirektiivi ja kõigepealt mõistet „kaubatarne“ selle direktiivi artikli 146 lõike 1 punktide a ja b tähenduses. Ta märgib, et liikmesriigi maksuhalduri hinnangul tuleb seda mõistet tõlgendada vastavalt käibemaksuseaduse artikli 7 lõikele 1, millega võeti üle käibemaksudirektiivi artikli 14 lõige 1, st kui vara omanikuna käsutamise õiguse üleminekut. Seetõttu leiab maksuhaldur, et mõlemad tehingu pooled peavad ka tegelikult olema olemas ja kindlaks tehtavad, mis aga käesolevas asjas nii ei ole, kui arvetel või tollidokumentides nimetatud soetaja on fiktiivne üksus või kui väljaspool liitu asuv kauba soetaja on muu isik, keda ei ole kindlaks tehtud. Seda tõlgendust toetab ka suurem osa Poola halduskohtuid.

14 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on siiski kahtlusi, kas selleks, et tuvastada, et kaubatarne väljaspool liidu territooriumi on aset leidnud – nende kaupade ekspordi ennast vaidlustamata –, on tõepoolest vaja, et tarnija arvel ja tollidokumentides kauba soetajana nimetatud üksus peab olema sama isik, kes on kaupade tegelik soetaja. Tal tekib küsimus, kas sellises olukorras ei ole mitte tegemist materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminekuga käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 1 tähenduses. Ta märgib muu hulgas, et 19. detsembri 2013. aasta kohtuotsuses BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854) otsustas Euroopa Kohus, et olukorras, kus käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktis b sätestatud ekspordi maksuvabastuse tingimused, eelkõige asjaomaste kaupade liidu tolliterritooriumilt väljaviimine, on täidetud, ei tule tarnimisel tasuda käibemaksu, mistõttu ei ole sellistel asjaoludel enam põhimõtteliselt maksudest kõrvalehoidumise või maksutulude saamata jäämise ohtu, mis võiks õigustada kõnealuse tehingu maksustamist.

15 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul tekib selles kontekstis seejärel küsimus, millises ulatuses mõjutab maksuvabastuse kohaldamist koos õigusega käibemaksu maha arvata võimalik maksudest kõrvalehoidumine, mis toimub kolmanda riigi territooriumil, kus eksporditud kauba võtab vastu isik, kes ei ole tollidokumentideks kauba saajana märgitud. Analüüsides Euroopa Kohtu praktikat, mille kohaselt tuleb liikmesriikidel keelduda käibemaksudirektiivis ette nähtud õiguste andmisest, kui maksukohustuslane ise on maksudest kõrvale hoidunud või kui ta teadis või oleks pidanud teadma, et osales tehingus, mis oli seotud käibemaksu tasumisest kõrvalehoidumisega, palub nimetatud kohus selgitada, kas see kohustus, mille eesmärk on kaitsta siseturgu, on kohaldatav juhul, kui maksudest kõrvalehoidumine toimus üksnes kolmanda riigi

territooriumil, mis on ühtlasi eksporditud kaupade sihtriik ja tarbimise riik.

16 Lõpuks küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas niisuguses olukorras nagu põhikohtuasjas on asjakohane liikmesriigi praktika, mille raames kohaldatakse kõnealusele tehingule käibemaksu nii, nagu oleks selle puhul tegemist riigisisese kaubatarnega, samas kui tuvastus, et tegu ei olnud kaubatarnega, peaks viima järelduseni, et see ei ole käibemaksuga maksustatav ning selle puhul ei teki sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.

17 Neil asjaoludel otsustas Naczelný Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas võttes arvesse [käibemaksudirektiivi] artikli 146 lõike 1 punkte a ja b, artiklit 131 ning tarbimise maksustamise, neutraalsuse ja proportsionaalsuse põhimõtet, peaks liikmesriigi asjakohane praktika olema selline, et maksuvabastust kohaldatakse koos mahaarvamisoigusega (milleks on Poolas Oprotsendilise maksumäära kohaldamine) kõigil juhtudel, mille puhul on samal ajal täidetud kaks tingimust:

a) kaup on eksporditud väljapoole Euroopa Liitu isikule, kes ei ole teada, ja
b) on olemas selged tõendid selle kohta, et kaup on Euroopa Liidu territooriumilt välja viidud, ja seda asjaolu ei ole vaidlustatud?

2. Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 146 lõike 1 punktidega a ja b, artikliga 131 ning tarbimise maksustamise, neutraalsuse ja proportsionaalsuse põhimõttega on vastuolus liikmesriigi praktika, mille kohaselt eeldatakse, et tegemist ei ole kaubatarnega, kui kaubad on küll vaieldamatult eksporditud Euroopa Liidu territooriumilt väljapoole, kuid kui maksuhaldur on pärast ekspordi toimumist läbi viidud menetluses tuvastanud, et kauba tegelik saaja ei olnud üksus, kelle nimele maksukohustuslane esitas tarnet dokumenteeriva arve, vaid maksuhalduri jaoks tundmatu muu üksus, mistõttu ei lubanud maksuhaldur kohaldada sellele tehingule maksuvabastust koos mahaarvamisoigusega (milleks on Poolas Oprotsendilise maksumäära kohaldamine)?

3. Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 146 lõike 1 punkte a ja b, artiklit 131 ning tarbimise maksustamise, neutraalsuse ja proportsionaalsuse põhimõtet arvestades peaks asjakohane riigisisene praktika olema selline, et kaubatarnele kohaldatakse liikmesriigi maksumäära juhul, kui on olemas selged tõendid, et kaup on Euroopa Liidu territooriumilt välja viidud, aga kuivõrd kauba saaja ei ole kindlaks tehtud, siis väidab maksuhaldur, et kaubatarne ei ole toimunud, või tuleks võtta seisukoht, et sellisel juhul ei ole üldse käibemaksuga maksustatavat tehingut toimunud ja seetõttu ei ole maksukohustuslasel [käibemaksudirektiivi] artikli 168 kohaselt õigust eksporditud kauba soetamisel sisendkäibemaksu maha arvata?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene ja teine küsimus

18 Esimese ja teise küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada, kas käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punkte a ja b, artiklit 131 ning neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus niisugune liikmesriigi praktika nagu põhikohtuasjas, mille kohaselt asutakse kõikidel juhtudel seisukohale, et tegemist ei ole kaubatarnega viimati nimetatud sätte tähenduses ja seetõttu keeldutakse käibemaksuvabastuse andmisest, kui asjaomased kaubad on eksporditud liidust väljapoole ja kui pärast nende ekspordimist on maksuhaldur tuvastanud, et kaupade soetaja ei olnud maksukohustuslase koostatud arvel märgitud üksus, vaid muu üksus, kes ei ole teada. Seda olukorda arvesse võttes palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada, milline mõju võib

olla kolmanda riigi territooriumil toime pandud maksudest kõrvalehoidumisel käibemaksuvabastuse õiguse kohaldamisele.

19 Sellega seoses tuleb esiteks märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktide a ja b kohaselt vabastavad liikmesriigid maksust selliste kaupade tarne, mille lähetab või veab väljaspool liitu asuvasse sihtkohta müüja või tema nimel tegutsev isik. Seda sätet tuleb lugeda koosmõjus direktiivi artikli 14 lõikega 1, mille kohaselt on „kaubatarne“ materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek (19. detsembri 2013. aasta kohtuotsus BDV Hungary Trading, C?563/12, EU:C:2013:854, punkt 23, ja 28. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Vinš, C?275/18, EU:C:2019:265, punkt 22).

20 Selle maksuvabastuse eesmärk on tagada, et asjaomased kaubatarned maksustatakse nende sihtkohas ehk kohas, kus kaupa tarbitakse (28. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Vinš, C?275/18, EU:C:2019:265, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

21 Käesoleva kohtuotsuse punktis 19 viidatud sätetest ja eelkõige artikli 146 lõike 1 punktides a ja b kasutatud terminist „lähetab“ nähtub, nagu ka Euroopa Kohus on juba korduvalt märkinud, et eksport on toimunud ja eksporditarne maksuvabastus on kohaldatav, kui vara omanikuna käsutamise õigus on üle läinud soetajale, kui tarnija tõendab, et kaup on lähetatud või veetud liidust välja, ja kui lähetamise või veo tulemusel on kaup liidu territooriumilt füüsiliselt välja viidud (vt selle kohta 19. detsembri 2013. aasta kohtuotsus BDV Hungary Trading, C?563/12, EU:C:2013:854, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika, ja 28. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Vinš, C?275/18, EU:C:2019:265, punkt 24).

22 Euroopa Kohus on samuti juba otsustanud, et mõistel „kaubatarne“ on objektiivne olemus ja seda kohaldatakse sõltumata asjaomaste tehingute eesmärkidest või tulemitest, ilma et maksuhalduril oleks kohustust viia asjaomase maksukohustuslase kavatsuse kindlaksmääramiseks läbi uurimine või võtta arvesse teise ettevõtja, kui seda on asjaomane maksukohustuslane, kes on seotud sama kaubatarnete ahelaga, kavatsust (vt selle kohta 21. novembri 2013. aasta kohtuotsus Dixons Retail, C?494/12, EU:C:2013:758, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika).

23 Sellest järeldub, et niisugused tehingud, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kujutavad endast kaubatarnet käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktide a ja b tähenduses, kui need vastavad objektiivsetele kriteeriumidele, millel see mõiste põhineb ja mida on korratud käesoleva kohtuotsuse punktis 21.

24 Ent asjaolu, et eksporditud kaubad soetas väljaspool liitu üksus, mida ei ole arvel märgitud ja kelle isik ei ole teada, ei välista, et objektiivsed kriteeriumid on täidetud.

25 Järelikult ei saa tehingu liigitamine kaubatarneks käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktide a ja b tähenduses sõltuda sellest, kas soetaja on kindlaks tehtud.

26 Käibemaksudirektiivi artikli 131 kohaselt on liikmesriikide ülesanne kehtestada tingimused, millistel nad vabastavad maksust eksporditehingud, et tagada maksuvabastuste nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning hoida ära võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja mis tahes muid võimalikke kuritarvitusi. Oma pädevuse teostamisel tuleb liikmesriikidel siiski järgida liidu õiguskorda kuuluvaid õiguse üldpõhimõtteid, muu hulgas proportsionaalsuse põhimõtet (vt selle kohta 28. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Pie?kowski, C?307/16, EU:C:2018:124, punktid 32 ja 33).

27 Proportsionaalsuse põhimõttega seoses on Euroopa Kohus otsustanud, et riigisisene meede, mille kohaselt õigus käibemaksuvabastusele sõltub peamiselt vorminõuete täitmisest,

jättes kõrvale sisulised nõuded ning jättes uurimata, kas viimased on täidetud, läheb kaugemale sellest, mis on vajalik maksu nõuetekohase kogumise tagamiseks. Tehingud tuleb nimelt maksustada lähtuvalt nende objektiivsetest tunnustest (8. novembri 2018. aasta kohtuotsus Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punkt 38, ja 28. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punkt 29).

28 Lisaks, kui need tingimused on täidetud, nõuab neutraalse maksustamise põhimõte, et käibemaksuvabastust antakse ka siis, kui maksukohustuslased on jätnud täitmata mõne vorminõude (8. novembri 2018. aasta kohtuotsus Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punkt 39).

29 Euroopa Kohtu praktika kohaselt esineb vaid kaks juhtumit, mil vorminõude täitmata jätmine võib kaasa tuua käibemaksuvabastuse saamise õigusest ilmajäämise (8. novembri 2018. aasta kohtuotsus Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punkt 40, ja 28. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punkt 32).

30 Esiteks võib vorminõude rikkumine kaasa tuua käibemaksuvabastuse andmisest keeldumise, kui rikkumise tõttu on takistatud vajaliku tõendi esitamine selle kohta, et sisulised nõuded on täidetud (8. novembri 2018. aasta kohtuotsus Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punkt 42, ja 28. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punkt 35).

31 Seega, kui asjaolu, et ei ole teada soetaja isik, võib takistada konkreetsel juhul tõendamast seda, et kõnealune tehing kujutab endast kaubatarnet käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktide a ja b tähenduses, võib see kaasa tuua nimetatud artiklis sätestatud ekspordi maksuvabastusest andmisest keeldumise. Seevastu nõue, et kolmandas riigis kauba soetaja isik peab olema teada kõikidel juhtudel, ilma et oleks vaja uurida, kas maksuvabastuse sisulised tingimused, eelkõige asjaomaste kaupade liidu tolliterritooriumilt väljaviimine, on täidetud, ei järgi proportsionaalsuse ega neutraalse maksustamise põhimõtet.

32 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et vaidlust ei ole selles, et põhikohtuasjas kõne all olevad kaubad on müüdnud, need on lähetatud väljapoole Euroopa Liitu ja on liidu territooriumilt füüsiliselt välja viidud, nii et kriteeriumid, millele peab vastama tehing, selleks et seda saaks pidada kaubatarneks käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktide a ja b tähenduses, näivad täidetud – tingimusel, et liikmesriigi kohus on neid faktilisi asjaolusid kontrollinud – hoolimata asjaolust, et nende kaupade tegelikke soetajaid ei ole kindlaks tehtud.

33 Esiteks ei saa neutraalse maksustamise põhimõttele käibemaksust vabastamiseks tugineda maksukohustuslane, kes on tahtlikult osalenud maksudest kõrvalehoidumises, mis on ohustanud ühise käibemaksusüsteemi nõuetekohast toimimist. 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 kohaldamisest keelduda (8. novembri 2018. aasta kohtuotsus Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punkt 41, ja 28. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punkt 33).

34 Seevastu ei saa tarnijat pidada vastutavaks käibemaksu tasumise eest sõltumata sellest, kas ta osales pettuses, mille pani toime soetaja. Oleks ilmselgelt ebaproportsionaalne pidada maksukohustuslast vastutavaks maksutulude laekumata jäämise eest, mille on põhjustanud kolmandate isikute sooritatud pettused, millele tal ei olnud mingit mõju (vt selle kohta 21. veebruari

2008. aasta kohtuotsus Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 23).

35 Euroopa Kohus märkis 19. detsembri 2013. aasta kohtuotsuse BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854), millele viitab eelotsusetaotluse esitanud kohus, punktis 40, et olukorras, kus käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktis b ette nähtud ekspordi maksuvabastuse tingimused, eelkõige asjaomaste kaupade liidu tolliterritooriumilt väljaviimine, on tõendatud, ei tule sellise tarne eest tasuda käibemaksu ning põhimõtteliselt ei esine maksudest kõrvalehoidumise või maksutulude laekumata jäämise ohtu, mis võiks põhjendada kõnealuse tehingu maksustamist.

36 Käesolevas asjas märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, esitamata täpsustusi maksudest kõrvalehoidumise kohta, millega väidetavalt on seotud põhikohtuasjas kõne all olevad tehingud, et asjaomased kaubad on nende tehingute raames liidu territooriumilt välja viidud ning et maksudest kõrvalehoidumine pandi toime üksnes kolmanda riigi territooriumil, mis on nende kaupade sihtriik ja tarbimise koht.

37 Kuna asjaolu, et pettused on toime pandud kolmandas riigis, ei saa olla piisav selleks, et välistada mis tahes maksudest kõrvalehoidumine, mis kahjustab ühist käibemaksusüsteemi, siis on liikmesriigi kohtu ülesanne kontrollida, ega põhikohtuasjas arutusel olevad tehingud ei olnud sellise pettusega seotud, ja kui olid, siis hindama, kas maksukohustuslane teadis või oleks pidanud sellest teadma.

38 Kõiki neid kaalutlusi arvesse võttes tuleb esimesele ja teisele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punkte a ja b, artiklit 131 ning neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus niisugune liikmesriigi praktika nagu põhikohtuasjas, mille kohaselt asutakse kõikidel juhtudel seisukohale, et tegemist ei ole kaubatarnega viimati nimetatud sätte tähenduses ja seetõttu keeldutakse käibemaksuvabastuse andmisest, kui asjaomased kaubad on eksporditud liidust väljapoole ja kui pärast nende eksportimist on maksuhaldur tuvastanud, et kaupade soetaja ei olnud maksukohustuslase koostatud arvel märgitud üksus, vaid muu üksus, kes ei ole teada. Neil asjaoludel tuleb selle direktiivi artikli 146 lõike 1 punktides a ja b ette nähtud käibemaksuvabastuse andmisest keelduda, kui asjaolu, et ei ole teada, kes on tegelik soetaja, võib takistada tõendamast seda, et kõnealune tehing kujutab endast kaubatarnet selle sätte tähenduses, või kui on tõendatud, et maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et see tehing on seotud maksudest kõrvalehoidumisega, mis kahjustab ühist käibemaksusüsteemi.

Kolmas küsimus

39 Kolmanda küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas käibemaksudirektiivi tuleb tõlgendada nii, et kui esimeses ja teises küsimuses kirjeldatud asjaoludel maksuhaldur keeldub käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktides a ja b ette nähtud käibemaksuvabastuse andmisest, siis tuleb kõnealuse tehingu suhtes kohaldada käibemaksu määras, mis on kohaldatav riigi territooriumil tehtud kaubatarnetele, või tuleb asuda seisukohale, et see tehing ei ole maksustatav tehing ja sellest ei teki sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.

40 Selles osas piisab, kui märkida, et kui riigi territooriumil ei ole toimunud ühtki käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktide a ja b kohast maksust vabastatud kaubatarnet ega tehingut, siis ei ole tegemist maksustatava tehinguga ning puudub selle direktiivi artiklite 168 või 169 kohane mahaarvamisõigus.

41 Järelikult tuleb kolmandale küsimusele vastata, et kui esimeses ja teises küsimuses kirjeldatud asjaoludel maksuhaldur keeldub käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktides a ja b

ette nähtud käibemaksuvabastuse andmisest, siis tuleb asuda seisukohale, et kõnealune tehing ei ole maksustatav tehing ning seetõttu ei teki sellest sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.

Kohtukulud

42 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 (kümnes koda) otsustab:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 146 lõike 1 punkte a ja b, artiklit 131 ning neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus niisugune liikmesriigi praktika nagu põhikohtuasjas, mille kohaselt asutakse kõikidel juhtudel seisukohale, et tegemist ei ole kaubatarnega viimati nimetatud sätte tähenduses ja seetõttu keeldutakse käibemaksuvabastuse andmisest, kui asjaomased kaubad on eksporditud liidust väljapoole ja kui pärast nende eksportimist on maksuhaldur tuvastanud, et kaupade soetaja ei olnud maksukohustuslase koostatud arvel märgitud üksus, vaid muu üksus, kes ei ole teada. Neil asjaoludel tuleb selle direktiivi artikli 146 lõike 1 punktides a ja b ette nähtud käibemaksuvabastuse andmisest keelduda, kui asjaolu, et ei ole teada, kes on tegelik soetaja, võib takistada tõendamast seda, et kõnealune tehing kujutab endast kaubatarnet selle sätte tähenduses, või kui on tõendatud, et maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et see tehing on seotud maksudest kõrvalehoidumisega, mis kahjustab ühist käibemaksusüsteemi.

2. Direktiivi 2006/112 tuleb tõlgendada nii, et kui neil asjaoludel maksuhaldur keeldub käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktides a ja b ette nähtud käibemaksuvabastuse andmisest, siis tuleb asuda seisukohale, et kõnealune tehing ei ole maksustatav tehing ning seetõttu ei teki sellest sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: poola.