

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

JULIANE KOKOTT

esitatud 11. jaanuaril 2007<sup>1</sup>(1)

**Kohtuasi C-409/04**

**Teleos plc jt**

**versus**

**Commissioners of Customs and Excise**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud High Court of Justice for England and Wales, Queen's Bench Division, Administrative Court (Ühendkuningriik))

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 28a lõike 1 punkt a ja lõige 3 ning artikli 28c A osa punkt a – Ühendusesisene omandamine – Ühendusesisene tarne – Maksuvabastus – Teise liikmesriiki lähetatavad või veetavad kaubad – Tõendile esitatavad nõuded – Sellised rikkumised lähetamisel või veol, mida tarnija ei ole toime pannud

## I. Sissejuhatus

1. Käesolevas asjas tuleb vastata kuuenda käibemaksudirektiivi<sup>(2)</sup> tõlgendamise küsimustele seoses ühendusesiseste tarnete maksuvabastusega. Need küsimused on tihedasti seotud kohtuasjas C-146/05: Collée ja kohtuasjas C-184/05: Twoh International tekkinud küsimustega, mille kohta esitan ma täna samuti ettepanekud.

2. Ühendkuningriigis asuvad põhikohtuasja hagejad, s.o Teleos plc ja veel 13 ettevõtjat<sup>(3)</sup> (edaspidi „Teleos jt”) müüsid Hispaania ettevõtjale mobiiltelefone. Ostja pidi eksportima kauba Ühendkuningriigist teistesse liikmesriikidesse. Nagu hiljem selgus, eirati seejuures eeskirju, Teleos jt selles siiski ei osalenud. Ometi keeldusid maksuhaldurid nende tarnete suhtes maksuvabastuse kohaldamisest.

3. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib esiteks teada, millal on ühendusesisene omandamine või ühendusesisene tarne toimunud ning millal on õigus nõuda käibemaksust vabastamist riigi territooriumil. Eeskätt tuleb selgitada, kas selleks on nõutav kauba tegelik üle piiri viimine. Teiseks tekib küsimus, kas tarnijale saab keelduda maksuvabastuse kohaldamisest, kui ostja esitatud tõend kauba üle piiri viimise kohta osutub hiljem valeks, ilma et tarnija oleks teadnud või teadma pidanud, et see on vale.

4. Käesolevas asjas tuleb kuuenda direktiivi tõlgendamisel viia kaks eesmärki teineteisega kooskõlla. Ühelt poolt puudutab see käibemaksust kõrvalehoidumise takistamist. Pettuste toimepanemine on eriti tõenäoline just hinnaliste kergesti transporditavate kaupade piiriüleste tehingute käibemaksuga maksustamisel. Teiselt poolt ei tohiks ettevõtjatele, kes sooritavad

piiriüleseid tehinguid nõuetekohaselt ning hoolsalt, seada liiga suuri riisikoid ning kohustusi, et mitte ülemäära takistada ühendusesisest kaubandust. Viimaks on küsimus ka selles, kes peaks kandma kolmanda isiku toimepandud pettuse puhul riisikot: kas selle isiku heauskne äripartner või riik.

## II. Õiguslik raamistik

### A. Ühenduse õigus

5. Nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiviga 91/680/EMÜ(4), millega täiendatakse maksupiiride kaotamise eesmärgil ühist käibemaksusüsteemi ning muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ, lisati kuuendasse direktiivi uus XVIa jaotis: liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamise üleminekukord (artiklid 28a–28m). Need sätted on endiselt kohaldatavad, kuna senini ei ole veel liikmesriikidevahelise kaubanduse osas vastu võetud ettevõtluse käigus teostatava kaubaveo maksustamise lõplikku regulatsiooni.

6. Kuuenda direktiivi artikkel 28a sätestab:

„1. Käibemaksuga maksustatakse ka:

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

[...]

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

[...]”

7. Maksustatav teokoosseis on määratletud kuuenda direktiivi artikli 28d lõikes 1 järgmiselt:

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

8. Kuuenda direktiivi artikli 28b A osa määratleb ühendusesisese kauba omandamise koha:

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

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

[...]”

9. Kuuenda direktiivi artikli 28c A osa kohaselt on ühendusesisesed tarded kahe liikmesriigi

vahel maksust vabastatud. Säte näeb ette:

„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 võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

a) kaubatarne, nagu on määratletud artiklis 5, mille müüja või müüja nimel tegutsev isik või kauba omandaja lähetab või veab ühenduse territooriumil väljapoole artiklis 3 nimetatud territooriumi teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule, kes sellena tegutseb, muus liikmesriigis kui kauba lähetamise või veo lähteliikmesriik. [kaubatarne, nagu on määratletud artiklis 5 ja artikli 28a lõike 5 punktis a, mille müüja või kauba omandaja või neist ühe nimel tegutsev isik lähetab või veab ühenduse territooriumil väljapoole artiklis 3 nimetatud territooriumi teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule, kes sellena tegutseb, muus liikmesriigis kui kauba lähetamise või veo lähteliikmesriik.] [täpsustatud tõlge]

[...]

#### B. Siseriiklik õigus

10. 1994. aasta käibemaksuseaduse (Value Added Tax Act 1994, edaspidi „VAT Act 1994“) artikli 30 lõike 8 sätestab:

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

a) *commissioner*’id (maksuhaldurid) on veendunud, et kaup imporditi või imporditakse väljaspool liikmesriiki asuvasse kohta või asjaomase tarne tagajärjel

i) viiakse kaup Ühendkuningriigist välja

ii) ning kauba omandab teises liikmesriigis isik, kes on selle liikmesriigi õigusnormide kohaselt, mis vastavad artiklile 10, omandamise osas käibemaksukohustuslane, ning

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

11. Sellise volituse rakendamisel reguleerib Value Added Tax Regulations 1995 (1995. aasta käibemaksumäärus) eeskiri 134 ühendusesiseste tarnete maksuvabastust täpsemalt. Muud üksikasjad asuvad *commissioner*’ide juhistes (*notices*) 725 ja 703, millel on 1994. aasta seaduse artikli 30 lõike 8 ja VII lisa lõike 4 kohaselt osaliselt seaduse jõud. Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, on kõigi nende sätete kohaselt õigus nõuda ühendusesisese tarne maksust vabastamist õigusega teha sisendkäibemaksu mahaarvamine (*zero-rating*) alles siis, kui kaup on Ühendkuningriigist tegelikult välja viidud.

### III. Faktilised asjaolud ja eelotsuse küsimused

12. Teleos jt müüsid 2002. aastal mobiiltelefone Hispaanias asuvale äriühingule Total Telecom SA/Ercosys Mobil SA (edaspidi „TT“). Lepingutes oli kauba sihtkohana kokku lepitud enamasti Prantsusmaa, üksikutel juhtudel ka Hispaania. Tarne toimus „hangitud tehases“ (*ex works*)(5). Teleos jt olid selle kohaselt kohustatud vaid kauba TT ekspediitori laos Ühendkuningriigis üle andma. Ekspediitor andis kauba seejärel väidetavalt üle vedajale sihtriikidesse vedamiseks. Iga tehingu puhul saatis TT Teleos jt le kiripostiga tembeldatud ja allkirjastatud CMR-saatelehe originaali, et tõendada, et mobiiltelefonid on jõudnud oma sihtkohta. Eelotsusetaotluse esitanud

kohus on tuvastanud, et Teleos jt?l puudus põhjus kahelda saatelehtede andmetes või nende õigsuses.

13. Teleos jt taotlusel vabastati tarned maksust ning lubati teha sisendkäibemaksu mahaarvamine (*zero-rating*). Mõned nädalad pärast viimaseid tarneid läbiviidud uurimiste käigus avastasid *commissioner*'id, et CMR-saatelehed sisaldasid arvukalt valeandmeid sihtkoha, vedaja ning väidetavalt kasutatud sõidukite kohta. *Commissioner*'id olid seetõttu seisukohal, et mobiiltelefone Ühendkuningriigist välja ei viidud. Eelotsusetaotluse esitanud kohus jagab seda arvamust. Selle tõttu kohustasid *commissioner*'id Teleos jt tasuma täiendavalt käibemaksu mitme miljoni Inglise naela ulatuses. *Commissioner*'id mõnsid siiski, et Teleos jt ei olnud pettusega seotud ega teadnud, et mobiiltelefone ei viidud Ühendkuningriigist välja.

14. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmete kohaselt esitas TT Hispaanias maksudeklaratsioonid mobiiltelefonide ühendusesisese omandamise kohta, taotles seetõttu tasumisele kuuluva käibemaksu sisendkäibemaksuna tagastamist ning teavitas järgnevast tarnest kui maksuvabast ühendusesiseseist tarnest.

15. Teleos jt tegid enne TT?ga ärisuhetesse astumist kindlaks ostja usaldusväärsuse, kontrollides viimase Hispaania käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, äriregistrisse kandmist ning maksejõulisust. Samuti uurisid nad TT poolt kaasatud ekspediitori tausta.

16. Käibemaksu määramisega seotud kohtuasja menetlev High Court of Justice for England and Wales, Queen's Bench Division, (Administrative Court) esitas 7. mai 2004. aasta määrusega (saabus Euroopa Kohtu kantseleisse 24. septembril 2004) EÜ artikli 234 alusel järgmised eelotsuse küsimused.

„1. Kas antud asjaoludel tuleb artikli 28a lõikes 3 (ühendusesisene kauba omandamine) kasutatud mõistet „lähetab” mõista nii, et ühendusesisese omandamisega on tegemist siis, kui:

a) õigus kaupa omanikuna käsutada läheb ostjale üle ja müüja tarnib kauba nii, et annab kauba ostja käsutusse (kes on käibemaksukohustuslasena registreeritud teises liikmesriigis) tarnimise koha liikmesriigis asuvas turvalises laos *ex works* (hangitud tehaseist) tarnetingimusega müügilepingu alusel, mille kohaselt vastutab ostja kauba tarnimise koha liikmesriigist erinevasse liikmesriiki viimise eest, ning lepingudokumendid ja/või muud dokumendid viitavad sellele, et lepinguosaliste tahte kohaselt tuleb kaup hiljem toimetada edasi teises liikmesriigis asuvasse sihtkohta, kuid kaup ei ole veel füüsiliselt tarnimise koha liikmesriigist välja viidud, või

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

c) õigus kaupa omanikuna käsutada on ostjale üle läinud ja kaup on teel teise liikmesriiki füüsiliselt väljunud tarnimise koha liikmesriigist?

Maksuvabastuse eeldused

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

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

– ostja on sõlminud kauba müügilepingu tingimusel, et peale seda, kui temale on tarnimise koha liikmesriigis üle läinud õigus kaupa omanikuna käsutada, vastutab ta kauba transportimise

eest tarnimise koha liikmesriigist teise liikmesriiki, ja

- a) õigus kaupa omanikuna käsutada läheb ostjale üle ja müüja tarnib kauba nii, et annab kauba ostja käsutusse tarnimise koha liikmesriigis asuvas turvalises laos *ex works* (hangitud tehast) tarnetingimusega müügilepingu alusel, mille kohaselt vastutab ostja kauba tarnimise koha liikmesriigist erinevasse liikmesriiki viimise eest, ning lepingudokumendid ja/või muud dokumendid viitavad sellele, et lepinguosaliste tahte kohaselt tuleb kaup hiljem toimetada edasi teises liikmesriigis asuvasse sihtkohta, kuid kaup ei ole veel füüsiliselt tarnimise koha liikmesriigist välja viidud, või
- b) õigus kaupa omanikuna käsutada läheb ostjale üle ja kaup on alustanud, kuid ei ole tingimata lõpetanud oma teekonda teise liikmesriiki (eriti kui kaup ei ole veel füüsiliselt tarnimise koha liikmesriigist välja viidud), või
- c) õigus kaupa omanikuna käsutada on ostjale üle läinud ja kaup on teel teise liikmesriiki füüsiliselt tarnimise koha liikmesriigist välja viidud, või
- d) õigus kaupa omanikuna käsutada on ostjale üle läinud ja on võimalik ka tõendada, et kaup on tegelikult sihtkoha liikmesriiki kohale jõudnud?

Käibemaksu tasumise kohustuse ennistamine

3. Millistel tingimustel (kas üleüldse) võivad olukorras, kui müüja esitas tagastusnõude esitamise järel oma liikmesriigi pädevale ametiasutusele heauskselt objektiivsed tõendid, mis toetasid nõude kättesaamise hetkel ilmselt müüja õigust sellele, et kaup vabastataks artikli 28c A osa punkti a alusel käibemaksust, ning mida aktsepteerisid pädevad ametiasutused esialgu maksust vabastamisel, nõuda tarnimise koha liikmesriigi pädevad ametiasutused hiljem siiski müüjalt antud kaupadelt käibemaksu maksmist, kui neile saavad teatavaks täiendavad tõendid, mis a) lubavad kahelda varasemate tõendite õigsuses või b) tõendavad, et eelnevalt oli müüja teadmise või osaluseta esitatud sisult valesid tõendeid?

4. Kas kolmandale küsimusele antavat vastust mõjutab asjaolu, et olemas olid tõendid, mis viitasid sellele, et ostja on sihtkoha liikmesriigi maksuhaldurile esitanud deklaratsioone, milles tagastusnõuete aluseks olevaid tarneid käsitleti ühendusesisese omandamisena, ning et ostja on deklareerinud teatavat summat soetamisel tasunud käibemaksuna ning nõudnud sama summa tagastamist kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti d alusel sisendkäibemaksuna?"

17. Menetluses Euroopa Kohtus esitasid Teleos jt, Ühendkuningriigi valitsus, Iirimaa ning Prantsuse, Kreeka, Itaalia ja Portugali valitsus ja Euroopa Ühenduste Komisjon oma seisukohad.

#### IV. Õiguslik hinnang

18. Põhikohtuasja asjaolusid iseloomustab see, et asi näib teistsugune, kui see tegelikkuses on. Nende dokumentide kohaselt, mis Teleos jt said oma äripartnerilt TT?It ning mille nad esitasid *commissioner*’idele, võttis TT esindaja mobiiltelefonid Ühendkuningriigis vastu ning vedas teistesse liikmesriikidesse. Sellega olid kõik tingimused nii ühendusesiseseks omandamiseks kui ka ühendusesisese tarne maksust vabastamiseks täidetud, ja seda isegi sõltumata sellest, millist esimeses ja teises eelotsuse küsimuses käsitletud tõlgendusvõimalustest eelistada.

19. Kolmas ja neljas eelotsuse küsimus pühenduvad probleemistikule, kuidas mõjutab tarne maksualast käsitlemist see, kui hiljem selgub, et dokumendid ja tegelikkus ei ole vastavuses. Esimesel ja teisel eelotsuse küsimusel on tähendus ainult juhul, kui vastus kolmandale ja neljandale küsimusele on, et hiljem ilmsiks tulnud asjaolud võivad viia olukorra uuesti hindamiseni.

20. Nende küsimustega tuleb nimelt selgitada, kas ehk ka juba siis on ühendusesisene omandamine ning maksust vabastatud ühendusesisene tarne aset leidnud, kui telefone ei ole Ühendkuningriigist (veel) välja viidud. Kui maksuhaldurid ei saaks tarnija puhul aga seda asjaolu esile tuua, kuna viimane tugines heauskselt saatetehtede õigsusele, ei omaks tähtsust, kas ja millal antakse neil asjaoludel maksuvabastus.

21. Kolmas ja neljas küsimus oleksid omalt poolt asjakohatud, kui Euroopa Kohus jõuaks esimese ja teise küsimuse puhul arvamusele, et maksuvabastus antakse isegi siis, kui kaupa ei ole päritoluriigist välja viidud.

22. Seega puudub küsimuste rühmadel selge loogiline tähtsuse järjekord. Seetõttu tuleb küsimustele vastata selles järjekorras, nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus need esitanud on.

A. *Sissejuhatav märkus liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamise eeskirjade kohta*(6)

23. Enne kui ma lähemalt eelotsuse küsimusi käsitlen, tahaksin ma esitada sissejuhatavalt veel mõned selgitused ühendusesiseses kaubanduses piiriüleseid tarneid reguleerivate erinormide tagapõhja kohta.

24. Käibemaksuga maksustatakse eratarbimist riigi territooriumil. Seetõttu maksustatakse kauba tarnimine ja teenuste osutamine riigi territooriumil (kuuenda direktiivi artikli 2 punkt 1) ning kauba import (kuuenda direktiivi artikli 2 punkt 2) käibemaksuga. Direktiivis 91/680 sätestatud liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamise üleminekukorraga (XVIa jaotis) on piiriülese ühendusesisese kaubanduse suhtes kehtestatud uus maksustatav teokoosseis – ühendusesisene omandamine (artikli 28a lõike 1 punkt a).

25. Sellise kauba tarnimine, mis lähetatakse või veetakse kolmandasse riiki, on vastavalt kuuenda direktiivi artikli 15 punktile 1 maksust vabastatud, kuna kaupa ei tarbita riigi territooriumil. Sama kehtib vastavalt kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punktile a tarnimise suhtes teise liikmesriiki.

26. Enne ühendusesisesele kaubandusele üleminekukorra kehtestamist käsitleti kahe liikmesriigi vahelist kaubatarnet nagu mis tahes tarnet rahvusvahelises kaubanduses. Selle kohaselt oli tarne põhimõtteliselt maksustatav kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a tähenduses kaubatarne kohas, st lähetamise kohas, kuid vabastati ekspordil siiski maksust. Käibemaksu kohaldati siis impordil sihtriiki. Ekspordil või impordil tuli piiriületust, mis kujutas endast iga kord olulist pidepunkti maksust vabastamise või maksustamise jaoks, seejuures ka käibemaksu tõttu tollidokumentidega tõendada.

27. Siseturu väljakujundamise käigus kaotati sisepiiridel kontrollid, mis lõpuks tingis ühendusesisest kaubandust reguleerivate uute käibemaksueeskirjade vastuvõtmise.(7) Siiski ei ulatunud ümberkorraldused nii kaugele, et siseriiklikele kaubatarnetele kehtivaid eeskirju oleks laiendatud kahe liikmesriigi vahelisele kaubandusele. Sest see oleks tähendanud seda, et käibemaks ei kuulu erinevalt senisest enam selle riigi pädevusse, kuhu kaup imporditi ning kus kaup ära tarbiti, vaid selle riigi pädevusse, kust kaup lähetati.

28. Üleminekukord jätab seevastu liikmesriikide maksustamisalase pädevuse senise jaotuse

puutumata. Saavutamaks seda, et käibemaks jääks edasi selle liikmesriigi pädevusse, kus toimub lõpptarbimine, kehtestati direktiiviga 91/680 liikmesriikidevahelise kaubanduse suhtes uus maksustatav teokoosseis – ühendusesisene omandamine (artikli 28a lõike 1 punkt a).

29. Kuna ühendusesisesel omandamisel maksustatakse kaup sihtriigis, tuleks vastav ühendusesisene tarne päritoluriigis maksust vabastada, et vältida topeltmaksustamist ning sellega käibemaksu neutraalsuse põhimõtte rikkumist (kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkt a).(8) Kuivõrd ühendusesisese omandamise maksustamine on seega asendanud impordi maksustamise, asendab ühendusesisese tarne maksuvabastus ekspordi maksuvabastust.

#### B. *Esimene ja teine eelotsuse küsimus*

1. Vastastikune seos ühendusesisese omandamise ja ühendusesisese kaubatarne maksuvabastuse vahel

30. Hagejad nõuavad põhikohtuasjas, et nende kaubatarne vabastataks maksust kui ühendusesisesed tarded kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a tähenduses. Sellele vaatamata palub High Court oma esimeses küsimuses tõlgendust kuuenda direktiivi artikli 28a lõikele 3, milles on sätestatud ühendusesisese omandamise maksustamine.

31. Selline lähenemine põhineb õigel oletusel, et tarnitud kauba maksuvabastus kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a alusel ning kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 3 esimese lõigu tähenduses maksustatav ühendusesisene omandamine on teineteisega seotud. Ühendusesisese omandamisega kandub maksustamisõigus päritoluriigilt sihtriigile.(9)

32. Omandamise ja maksuvabastuse vastastikuse seose tõttu, mis nähtub ka kuuenda direktiivi vastavates sätetes sisalduvatest teineteist arvesse võtvatest sõnastustest, tuleb esimest ja teist eelotsuse küsimust koos uurida.

33. Kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 3 esimese lõigu kohaselt toimub ühendusesisene omandamine kahel järgmisel tingimusel:

- ostja omandab õiguse käsutada omanikuna materiaalsel vallasvara(10) ning
- müüja või kauba omandaja või neist ühe nimel tegutsev isik lähetab või veab kõnealuse vallasvara kaupa omandavale isikule muusse liikmesriiki kui see, kust kaup lähetatakse või veetakse.

34. Ühendusesisene tarne vabastatakse kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a alusel maksust järgmistel tingimustel:

- kauba lähetab või veab müüja või kauba omandaja või neist ühe nimel tegutsev isik ühenduse territooriumil väljapoole (kuuenda direktiivi) artiklis 3 nimetatud territooriumi (seega riigi territooriumi),
- kaup tarnitakse teisele maksukohustuslasele või juriidilisele isikule, kes ei ole maksukohustuslane, kuid kes sellena tegutseb muus liikmesriigis kui kauba lähetamise riik.

35. Ühendusesisese omandamise teokoosseisu täitmise osas on pooled ühel arvamusel, et TT sai kaupa omanikuna käsutada, isegi kui mitte ta ise, vaid üks teda esindanud ekspediitoritest võttis kauba oma otsesse valdusesse. Maksuvabastuse teokoosseisu puhul ei tekita probleeme teine tingimus – tarnimine maksukohustuslasele, kes maksukohustuslasena tegutseb muus liikmesriigis kui kauba lähetamise riik.

36. Erimeelel on pooled vaid kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 3 esimeses lõigus ja artikli 28c A osa punktis a sarnaselt sätestatud mõiste „lähetamine” õige tõlgendamise osas.
2. Lähetamine ja vedu kuuenda direktiivi 28a lõike 3 ning artikli 28c A osa punkti a tähenduses
37. Teleos jt on seisukohal, et lähetamine on käesoleval juhtumil asetleidnud asjaoludel toimunud juba siis, kui tarnija annab kauba selle lähetamise riigis ostja esindajale üle, kusjuures lepingu pooled on kokku leppinud, et ostja ekspordib kauba teise liikmesriiki. Kauba üleandmisega toimub ühendusesisene omandamine ning tekib ühendusesisese tarne maksuvabastuse nõue.
38. Hagejad tuginevad seejuures esiteks asjaomaste sätete sõnastusele. Lähetamine tähendab veo algust, mitte aga veo lõppemist sihtriiki saabumisega. Teiseks tõstavad nad esile, et müüja on ostjale üleandmisega kaotanud kauba üle võimu ning seetõttu peab ka maksukohustus ostjale üle minema.
39. Asjaomased liikmesriigid ja komisjon leiavad seevastu, et teise liikmesriiki lähetamine eeldab vähemalt, et kaup on kauba lähetamise riigist tegelikult välja viidud või sihtriiki jõudnud. Üksnes sellise objektiivse sündmusega sidumisel tagatakse käibemaksusüsteemi nõuetekohane toimimine. Ostja pelk kavatsus või lepinguline kohustus viia kaubad teise liikmesriiki ei ole piisav.
40. Tõepoolest ei ole mõiste „lähetamine” (*dispatch*) kuuenda direktiivi mitte üheski keeleversioonis täiesti ühetähenduslik. Puhtalt keeliliselt näib võimalik, et selle puhul on tegemist vaid konkreetse sündmusega, nagu Teleos jt väitsid.
41. Siiski on küsitav, kas siin on üldse tegemist lähetamise juhtumiga. Seejuures nimetavad mõlemad asjaomased sätted eeskätt vedu. Veo mõiste ei kirjelda erinevalt võib-olla lähetamise mõistest mitte üksnes konkreetset sündmust, vaid kauba pidevat liikumist. Sellest ei saa järeldada, et *vedu teise liikmesriiki* on juba lõppenud, kui kaup ei ole päritoluriigist välja viidud.
42. Lähetamist ja vedu tuleks minu arvates eristada järgmiselt. Lähetamine toimub siis, kui müüja või ostja kasutab transpordil sõltumatut kolmandat isikut, näiteks posti, kes ei allu veo toimumise ajal ei müüja ega ostja korraldustele. Asja üleandmisega kolmandale isikule, s.o lähetajale, kaotab müüja kauba üle võimu, ilma et ostjal tekiksid juba omaniku õigused. Vastavad õigused lähevad ostjale üle alles siis, kui kolmas isik annab talle kauba sihtriigis üle. Sel hetkel leiab aset ühendusesisene omandamine.
43. Vedu direktiivi tähenduses leiab seevastu aset siis, kui kaupa veab müüja või ostja ise või müüja või ostja korraldusele alluv esindaja. Kui müüja vastutab veo eest, toimub ühendusesisene omandamine siis, kui müüja või tema esindaja tarnivad kauba ostjale sihtriigis. Kui aga ostja vastutab veo eest, tekivad otseselt temal või tema esindajal päritoluriigis õigused omanikuna kaupa käsutada. Siiski toimub ühendusesisene omandamine ka siin alles siis, kui vedu teise liikmesriiki on toimunud.
44. Põhikohtuasjas oleks pidanud ühendusesisene omandamine aset leidma mobiiltelefonide üleandmisega ekspediitorile ning veoga sihtriiki. Kuna ekspediitor ei olnud sõltumatu kolmas isik, vaid tegutses TT ülesandel, ei ole tegemist lähetamisega, vaid veoga. Seetõttu ei ole asjakohased Teleos jt esitatud argumendid lähetamise mõiste tähenduse kohta.

45. Lâhetamise ja veo mõistete siin esitatud tõlgendus viib – isegi kui teist teed pidi – samasuguse tulemuseni kui liikmesriikide ja komisjoni lahendus: ühendusesisene omandamine ning sellega kaasnev ühendusesisese tarne maksuvabastus sõltuvad konkreetsel juhul sellest, kas kaup on päritoluriigist tegelikult välja viidud.
46. See tulemus on kooskõlas ühendusesisese kaubanduse üleminekukorra mõtte ja eesmärgiga, nagu märgib õigesti eelkõige komisjon. Seejuures on peamine eeldus see, et kaup viiakse ühest liikmesriigist teise ning sellega viiakse vastavalt üle maksustatav lõpptarbimine. Maksustatava ühendusesisese omandamise kohana määratleb kuuenda direktiivi artikli 28b A osa lõige 1 seega ka sihtliikmesriigi. Lõpptarbimise üleviimine ei ole piisavalt kindel seni, kuni kaup ei ole üle piiri jõudnud.
47. Seejuures tuleb ka arvesse võtta, et kuuenda direktiivi artikli 28c A osa sissejuhatav lause kohustab liikmesriike vabastama ühendusesisesed tarded maksudest „tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi”.
48. Sel eesmärgil nõuab VAT Act 1994 artikli 30 lõike 8 punkti a alapunkt i, et ühendusesisene tarne vabastatakse maksust üksnes siis, kui kaup on maalt tegelikult välja viidud. Teleos jt?I oli küll õigus, kui nad väitsid, et kuuenda direktiivi artikli 28c A osa sissejuhatava lause rakendamiseks kehtestatud siseriiklikud tingimused ei tohi vastuollu minna direktiivi ülejäänud sätetega.(11) Nagu eespool toodud selgitustest tuleneb, ei ole see aga käesolevas asjas nii.
49. Lisaks on majandustegevuse ja kaubatarne mõistete, mis määratlevad kuuenda direktiivi alusel maksustatavad tehingud, väljakujunenud kohtupraktika kohaselt eranditult kõigil objektiivne olemus ning neid kohaldatakse sõltumata asjaomaste tehingute eesmärgist või tulemist.(12)
50. See puudutab ka ühendusesisese tarne mõistet. Kuna selle mõiste määratlus hõlmab kauba füüsilist liikumist üle piiri, puudutab see samuti objektiivset sündmust. Kaupade sellise liikumise dokumenteerimisel ei saa manipulatsioon siiski mitte kunagi täielikult välistada, nagu seda näitlikustavad põhikohtuasja asjaolud. Siiski on kontrollitavad pigem objektiivsed, välismaailmas avalduvad sündmused kui ostja kavatsused ning ostja võetud lepingulised kohustused.(13) Selles osas võib päritoluriigist tegeliku väljaviimise tingimus aidata ära hoida maksudest kõrvalehoidumist.
51. Lisaks on objektiivsete asjaolude aluseksvõtmise eesmärk õiguskindluse tagamine, samuti hõlbustab see käibemaksu kohaldamisega seotud meetmeid.(14)
52. Teleos jt esitavad hulga muid argumente selle vastu, et ühendusesisene tarne vabastatakse maksust alles siis, kui kaup on päritoluriigist välja viidud. Sisuliselt vaidlevad nad vastu sellele, et müüja peaks vastutama päritoluriigist kauba tegeliku väljaviimise eest, kuigi ta kaotas kauba üle kontrolli kauba üleandmisel ostjale või viimase ekspediitorile. Sellise tõlgendusega koormatakse märkimisväärse riisikoga rahvusvahelises kaubanduses tavapäraselt tarneviisi „hangitud tehases” ning teisi Incotermsis sätestatud tarneliike (näiteks CIF ja FOB). See muudab kauba liikmesriikidevahelise liikumise vähem atraktiivseks ning rikub sellega EÜ artiklit 29.
53. Vastab tõele, et müüja seisab ühendusesisese tarne „hangitud tehases” puhul silmitsi erilise riisikoga. Kui ostja ei vea kaupu lepingulisi kohustusi rikkudes teise liikmesriiki, ei kujuta tehing endast tõesti maksust vabastatud ühendusesisest tarket, millelt ostja peab sihtriigis maksu maksma. Pigem tuleb tehing lugeda ühe riigi territooriumil teostatavaks tarneks, mille puhul maksab maksu tarnija. Viimane ei väljasta üldjuhul aga ostjale käibemaksuga arvet, kuna

kavatsetud oli maksust vabastatud ühendusesisene tarne.

54. Tarnija riisiko, mis seisneb kohustuses tasuda käibemaksu ostja poolt lepingu rikkumise tõttu, tuleneb eeskätt lepinguliste suhete vormist. Kui tarnija jätab kauba veo teise liikmesriiki ostja kanda, mida kuues direktiiv täiesti võimaldab, peab ta selle lepingulise kohustuse täitmata jätmisel pöörduma seega oma lepingupartneri poole ning nõudma viimaselt selle käibemaksu tagantjärele tasumist, mille tarnija võlgneb ühe riigi territooriumil teostatud tarne eest. Nagu soovitatakse *commissioner*'ide juhises 703, võib tarnija, selleks et end sellise juhtumi vastu kindlustada, nõuda ostjalt käibemaksu eest tagatist kuni teise liikmesriiki veo tõendamiseni.

55. Teleos jt väljapakutud tõlgenduse kohaselt toimub omandamine seevastu ajaliselt enne päritoluriigist väljavedu. Sellest hetkest alates oleks ostja asukoha riik õigustatud maksu koguma, kuigi kaup ei ole sinna tegelikult jõudnud, vaid on jäänud päritoluriiki ning tarbimine toimub ka tõenäoliselt seal. Selline tõlgendus läheb vastuollu maksustamisõiguse jagamisega, mida taotletakse üleminekueeskirjadega.

56. Ostja lepingulise kohustuse eksportida kaup teise liikmesriiki täitmata jätmise riisiko puudutab seega kauba päritoluriigi maksuhaldurit. Viimane ei ole siiski müüja ja ostja vahelistes lepingulistes suhetes pooleks. Kuna ühendusesisese tarne maksust vabastamine järgneb ühendusesisesele omandamisele, ei saa kauba päritoluriigi maksuhaldur enam selles riigis asuva tarnija poole pöörduda. Pigem peaks ta püüdma koguda käibemaksu ostjalt, kes ei pruugi seal isegi olla maksuõiguslikult registreeritud.(15)

57. Küsitav on see, kas kohustused ja riisiko, mis võivad käesolevas asjas olla tarnija jaoks seotud ühendusesiseste tarnetega, kujutavad endast üleüldse kaupade ühendusesisest liikumiskiirangut. Riisiko on seotud eeskätt lepingulise soorituse kui „hangitud tehasest” tarne kokkuleppimisega, nii nagu tarnija seda tegi, mitte aga kuuenda direktiivi asjaomaste sätete tõlgendamisega. Igal juhul oleksid vastavad piirangud põhjendatud, kuna need võimaldavad koguda piiriülestelt tarnetelt korralikult käibemaksu ning järgida kuuendas direktiivis tunnustatud ning toetatud maksupettustega võitlemise eesmärki.(16)

58. Siiski tuleb kolmandale küsimusele vastamisel kontrollida, kas tarnija vastutus ei muutu käesolevaga sarnastel erijuhtudel liiga ulatuslikuks ning ei hakka kaupade vaba liikumist ebaoproportsionaalselt piirama või õiguse üldpõhimõtteid rikkuma.

59. Esimesele ja teisele eelotsuse küsimusele tuleb seetõttu vastata järgmiselt.

Kauba ühendusesisene omandamine kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a tähenduses eeldab, et ostjal on omanikuna õigus teise liikmesriiki lähetatavat või veetavat kaupa käsutada ning kaup on seetõttu päritoluriigist füüsiliselt välja viidud.

Ühendusesisese tarne maksust vabastamine kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a tähenduses eeldab, et tarnitav kaup lähetatakse või veetakse teise liikmesriiki ja on seetõttu päritoluriigist füüsiliselt välja viidud.

### C. Kolmas eelotsuse küsimus

60. Kolmandale küsimusele vastates tuleb selgitada, kas sellise tarnija tarnele, kes heauskselt esitas ostjalt saadud tõendid päritolumaalt väljaveo kohta, võib algselt tehtud maksuvabastuse tagantjärele tühistada, kui selgub, et tõendid olid valed.

61. Asjaomased liikmesriigid on ühiselt arvamusel, et tarnija peab tõendama, et tarne maksust vabastamise tingimused on täidetud. Kui tema esitatud tõendid osutuvad maksuhalduri poolt

ülekontrollimisel vaele, ei ole tõendeid esitatud ning maksuvabastus tuleb järelikult tagantjärele tühistada.

62. Komisjon selgitab seevastu, et ühendusesisesed tarned muutuksid üleliia keeruliseks, kui tarnijal ei tekiks tarne maksust vabastamise õigust, kuigi ta on teinud kõik endast oleneva, et maksust vabastamise tingimusi täita ja nende täitmist tõendada. Komisjon viitab ühisele protokollile kantud avaldusele, mille nõukogu ja komisjon seoses direktiivi 91/680 vastuvõtmisega tegid. Avalduse kohaselt ei tohi üleminekukord mitte mingil tingimusel viia selleni, et keeldutakse maksust vabastamisest vastavalt artikli 28c A osale, kui tagantjärele selgub, et ostja on esitanud maksust vabastamise kohta valeandmeid, samal ajal kui maksukohustuslane on võtnud kõik vajalikud meetmed, et välistada tema tarnete suhtes käibemaksueeskirjade ebaõige kohaldamine.

63. Kõigepealt tuleb esile tõsta, et kuues direktiiv määrab käibemaksu väga laia kohaldamisala.<sup>(17)</sup> Sellest tuleneb, et maksuvabastusi, mis kujutavad endast erandit sellest põhimõttest, tuleb kitsalt tõlgendada.<sup>(18)</sup> Isik, kes tugineb sellisele erandile, peab tõendama, et erandi esinemise tingimused on täidetud.

64. Nagu tuleneb kuuenda direktiivi artikli 28c A osa sissejuhatavast lausest, on liikmesriikide ülesanne määrata kindlaks formaalsed nõuded ühendusesisese tarne maksuvabastuse tingimuste täitmise tõendamiseks.<sup>(19)</sup> Kuuenda direktiiviga liikmesriikidele jäetud tegevusruumi kasutamisel peavad viimased võtma siiski arvesse EÜ asutamislepinguga seatud piire, direktiivi enda mõtet ja eesmärki ning õiguse üldpõhimõtteid, nagu proportsionaalsuse põhimõte.<sup>(20)</sup>

65. Ühendusesisese kaubanduse üleminekukord kehtestati siseturu loomise ja maksupiiride kaotamise käigus direktiiviga 91/680.<sup>(21)</sup> Meetmete eesmärk on seega sisuliselt lihtsustada liikmesriikide vahel kaupade vaba liikumist, mis tagatakse EÜ artiklitega 28 ja 29. Nagu komisjon õigesti leiab, ei tohi nõuded ühendusesisese tarne tõendamisel viia lõpuks selleni, et kauba ühendusesisene liikumine muutub üleminekukorra tõttu keerulisemaks, kui see oli enne piirikontrollide kaotamist.

66. Seni kuni piirikontrollid olid veel olemas, võisid maksukohustuslased tarnitud kauba ekspordi tõendamiseks tugineda tolliasutuste väljastatud dokumentidele. Pärast sisepiiride kaotamist ei ole see eriti usaldusväärne tõend enam maksukohustuslaste käsutuses. Üle piiri viimist saab tõendada selle asemel nüüd üldiselt vaid eraõiguslike isikute kinnitustega.

67. Selliseks kinnituseks on eeskätt saateleht, mis koostatakse vastavalt rahvusvahelise kaupade autoveolepingu konventsiooni (Convention on the Contract for the International Carriage of Goods by Road, edaspidi „CMR“) nõuetele ning millel on märgitud kaubasaadetise vastuvõtja teises liikmesriigis.

68. CMR-saatelehe allkirjastavad kauba lähetaja ja vedaja ning see tõendab asjaolu, et vedaja on kauba vastu võtnud.<sup>(22)</sup> Saatelehe üks eksemplar käib kaubaga kaasas ning antakse kauba saajale viimase nõudmisel üle.<sup>(23)</sup> Kui kauba saaja märgib kauba vastuvõtmise saatelehele, on vähemalt kolm üksteisest sõltumatut isikut osalenud kauba teise liikmesriiki toimetamist kinnitava tõendi koostamisel. See vähendab manipuleerimise ohtu, kuid ei välista siiski seda täielikult.

69. Kui maksukohustuslane esitab sel viisil koostatud saatelehe, piisab sellest üldjuhul, et tõendada vedu või lähetamist tarnitavast riigist teise liikmesriiki. Muude tingimuste täitmisel tekib sellega ka ühendusesisese tarne maksust vabastamise õigus. Ei ole välistatud ka veo või lähetamise tõendamine teistsugusel viisil, kui see ei takista kauba piiriülest liikumist rohkem kui enne sisepiiride kaotamist kehtinud nõuded tõendamise kohta.

70. On küsitav, millised tagajärjed on siis, kui andmed saatelehel osutuvad tagantjärele

valedeks ning lähtuda tuleb asjaolust, et kaupa ei ole tegelikult üle piiri transporditud, kusjuures maksukohustuslane ei ole saatelehe väljastajatega omavahel kokku mänginud ega saatelehe tõele mittevastavusest teadnud ega teadma pidanud.

71. Ühelt poolt võib lugeda tarne vastavalt hiljem selgunud faktilistele asjaoludele maksust vabastamata siseriiklikuks tarneks ning tarnijalt käibemaksu sisse nõuda. Sellisel seisukohal on liikmesriigid. Komisjon leiab seevastu, et sellisel juhul ei saa tarnijalt käibemaksu tasumist nõuda.

72. Ma ei ole liikmesriikide seisukohaga nõus. See seisukoht paneb tarnijale ülemäärased kohustused ning takistab kaupade vaba liikumist. Riisiko tõttu, et tarnija peab vastutama käibemaksu tasumise eest, kui ostja tegelikult kaupa ei ekspordi, vaid teeskleb transportimist võltsitud veodokumentide abil, võib tarnija nimelt hoiduda piiriülestest tehingutest. Liikmesriikide seisukoht läheb seetõttu vastuollu üleminekukorra eesmärkidega.

73. Nagu tuleneb komisjoni viidatud protokolliga kantud avaldusest, mille nõukogu ja komisjon seoses direktiivi 91/680 vastuvõtmisega tegid, ei peaks tarnija vastutus ka seadusandja tahte kohaselt olema nii ulatuslik.

74. Kuuendas direktiivis tunnustatud ning toetatud eesmärk – tagada käibemaksu korrakohane kogumine ning võidelda maksudest kõrvalehoidumise vastu(24) – saab küll kaupade vaba liikumise piiranguid õigustada.(25) Liikmesriikide seisukoht võimaldab samuti takistada maksutulude kaotamist kriminaalse tegevuse tõttu. See toob aga kaasa tarnija ja maksuhalduri vahel riisiko ebaproportsionaalse jaotuse kolmanda isiku kriminaalse tegevuse puhul ning läheb seetõttu vastuollu proportsionaalsuse põhimõttega.

75. Loomulikult on tarnijal kohustus teha kõik endast olenev, et tagada ühendusesisese tarne korrakohane teostamine.(26) Kui tarnija jätab kauba viimise teise liikmesriiki lepingu kohaselt ostja kanda, peab ta – nagu selgitustes esimese küsimuse kohta on märgitud – samuti vastutama ostja kõnealuse kohustuse täitmata jätmise tagajärgede eest.

76. Lisaks peab müüja olema veendunud oma äripartneri usaldusväärsuses. Maksudest kõrvalehoidumise vältimise eesmärk lubab seejuures seada nimetatud kohustusele kõrgeid nõudeid. See on siseriikliku kohtu otsustada, kas tarnija on neid täitnud. Eelotsusetaotluses siseriikliku kohtu esitatud andmete kohaselt näivad Teleos jt olevat ammendanud kõik nende käsutuses olevad võimalused TT tausta kontrollimiseks.

77. Seevastu läheks liiale see, kui tarnijale pannakse vastutus oma äripartneri kriminaalse tegevuse eest, mille vastu ei saa ta ennast kaitsta.(27) Nii ei aita tarnijat käesoleval juhul see, kui ta laseb ostjal anda käibemaksu ulatuses tagatise kuni kauba teise liikmesriiki veo tõendamiseni, nagu seda soovitatakse *commissioner*'ide juhises 703. Sest saatelehe esitamisega, mis ei sisalda sellisena tarnija jaoks märgatavaid valeandmeid, näib just vedu olevat tõendatud. Seejärel on tarnija sunnitud saatelehe saamisel vabastama tagatise, isegi kui – nagu hiljem tõesti selgub – vedu üle piiri tegelikkuses toimunud ei ole.

78. Selle tulemuse vastu ei saa kasutada ka kohtuotsuseid Faroe Seafood jt(28) ning Pascoal & Filhos(29).

79. Kõnealused kohtuasjad puudutasid kolmandatest riikidest pärit kaupade tollimaksuga maksustamist. Importija, kes tugines ekspordiriigist saadud päritolusertifikaadile, sai tollimaksust vabastuse. Hiljem selgus, et päritolusertifikaadid olid valed, mille tõttu oli soodustariifi ebaõigesti kohaldatud. Nimetatud kohtuasjades ei lugenud Euroopa Kohus importija ebaproportsionaalseks koormamiseks tollimaksu neil asjaoludel tagantjärele kogumist, kuigi importija oli heauskselt tuginenud ekspordiriigi väljastatud (valele) päritolusertifikaadile.(30)

80. Need seisukohad tolliõiguse kohta ei ole kuuenda käibemaksudirektiivi tõlgendamisele ülekantavad. Tolliõiguses võib sõltuda kauba päritolust, kas importija peab tollimaksu tasuma või mitte. Ühendusesisese kaubanduse eeskirjade kohaselt ei ole üksnes määrav, kas tarne on maksust vabastatud, vaid samuti see, kas kauba omandamine on maksustatav. Omandamine ja maksust vabastamine on otsustavateks teguriteks maksustamisalase pädevuse jaotumisel siseturul. Nende tõttu ei lange küll maksukohustus täielikult ära, vaid läheb tarnijalt ostjale üle. Kui ebaõige tõendamise tõttu antakse maksuvabastus, saab maksuhaldur pöörduda ostja poole. Tolliõiguslikult vastutab seevastu üksnes isik, kelle nimel on impordideklaratsioon vormistatud.(31) Viimase asemele ei astu ükski teine võlgnik, kes võlgneb impordiriigile tollimaksu, kui päritolusertifikaat osutub valeks.

81. Peale selle ei kujuta vaba kaubavahetus kolmandate riikidega endast üksikisikule kuuluvat asutamislepingus sätestatud põhivabadusega tagatud õigust. Piirangute suhtes kaubavahetusele kolmandate riikidega kehtivad seetõttu vähem ranged kriteeriumid kui piirangute suhtes kauba ühendusesisesele liikumisele.

82. Nagu komisjon muu hulgas õigesti leidis, kohaldati viidatud otsustes tolliõiguse erisätet,(32) mis reguleerib sõnaselgelt päritolusertifikaadi tagantjärele parandamist. Selle sätte kohaselt oli tollimaksu tagantjärele kogumisest loobumine võimalik vaid pädeva tolliasutuse eksimuse tõttu. Käesolevas asjas vastav säte puudub.

83. Ma olen teadlik sellest, et käesolevaga väljapakutav tõlgendus on seotud teatava riisikoga. Tarnija võib hakata raske hooletusega tegutsema, kui ta juhul, kui ostja teeskleb kauba viimist üle piiri, ei pea arvestama, et ta vastutab käibemaksu tasumise eest. Seetõttu tuleb veel kord rõhutada, et tarnijalt ei saa vaid siis käibemaksu tagantjärele sisse nõuda, kui puuduvad andmed, et ta oleks maksupettustega seotud või neist teadis ning kui ta tegi kõik endast oleneva, et tagada korrakohane käibemaksu kogumine.

84. Lõpetuseks tuleb veel lühidalt peatuda tagajärgedel, mis tulenevad eeltoodud järeldustest. Komisjon toob selles osas esile järgmised võimalused. Esiteks võiks maksuvabastuse andmise tingimused lugeda täidetuks juba selliste dokumentide esitamisega, mille ebaõigsus ei olnud teada, ning välistada olukorra tagantjärele materiaaõigusliku uuesti hindamise (materiaaõiguslik lahendus). Seda lahendust eelistab komisjon. Teiseks leiab ta, et olukorda saab küll tagantjärele saadud andmete alusel materiaaõiguslikult uuesti hinnata, tühistamata tagantjärele siiski seetõttu maksukohustuslasele antud maksuvabastust (menetlusõiguslik lahendus).

85. Mina eelistaksin materiaaõiguslikku lahendust. See lahendus teeb vastavalt tarne maksust vabastamisele võimalikuks selle, et ühendusesisene omandamine toimub ostja – käesoleval juhul TT – poolt esialgses tarneriigis.(33) Teine lahendus võib seevastu viia nn maksuõiguslikule eikellegimaale. Tarne loetakse tagantjärele materiaaõiguslikult siseriiklikuks tarneks, ilma et siinjuures maksukohustuslaseks olevalt tarnijalt saaks maksu sisse nõuda. Samal ajal ei ole kuidagi selgitatav see, kuidas saab toimuda maksustatav ühendusesisene omandamine, kui sellega ei kaasne ühendusesisest tarnet.

86. Kolmandale eelotsuse küsimusele tuleb seetõttu vastata järgmiselt:

Kui tarnija esitab heauskselt objektiivsed tõendid selle kohta, et tema tarnitud kaup on viidud päritoluriigist välja, ning kui selle riigi ametiasutused vabastavad selle tõttu tarne kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a alusel käibemaksust, siis ei saa need ametiasutused põhikohtuasjas toodud tingimustel siiski tagantjärele nõuda tarnijalt maksu maksmist, kui selgub, et esitatud tõendid sisaldasid valeandmeid, millest tarnija ei teadnud ega pidanudki teadma. See eeldab siiski, et tarnija tegi kõik endast oleneva, et tagada käibemaksueeskirjade korrapärane kohaldamine.

#### D. Neljas eelotsuse küsimus

87. See küsimus puudutab asjaolu, kas siseriigis ühendusesisese omandamise deklareerimine mõjutab maksumenetlust päritoluriigis. Pooled, kes esitasid selle kohta oma seisukohad, eitavad seda.

88. Nagu juba märgitud, on maksust vabastamine päritoluriigis ning omandamise maksustamine sihtriigis teineteisega põhimõtteliselt tihedalt seotud ning aitavad kaasa maksustamisalase pädevuse jaotumisele.(34)

89. Sellest hoolimata ahvatleks see maksupettustele, kui päritoluriik vabastaks tarne automaatselt maksust pärast seda, kui ostja on esitanud sihtriigis maksudeklaratsiooni vastava kauba ühendusesisese omandamise kohta. Esitades (oletatava) omandamise riigis vale maksudeklaratsiooni, saaks ostja maksustamiskohaga manipuleerida ning valida eriti madala maksumääraga riigi. Ka sihtriigis omandamist puudutavate andmete ebapiisava kontrolli korral tooks ebaõige maksudeklaratsioon endaga siiski kaasa päritoluriigis tarne maksust vabastamise.

90. Maksu korrapärasele kogumisele aitab pigem rohkem kaasa see, kui antud juhul pädevad maksuhaldurid kontrollivad nii ühendusesisese omandamise kui ka sellele vastava tarne maksust vabastamise tingimuste täitmist teineteisest sõltumata. Igatahes peavad maksuhaldurid vajaduse korral maksu tagasimaksmise abil tagama, et tarne ja omandamise nõuetekohasel teostamisel ei toimuks topeltmaksustamist.

91. Maksust vabastatud ühendusesisese tarne toimumise tõendamisel võib parimal juhul täiendavaks kaudseks tõendiks selle kohta, et ostja on kauba tegelikult maalt välja viinud, osutada see, kui ostja tõendab seda sihtriigis kauba ühendusesisese omandamise kohta esitatud maksudeklaratsiooniga. Sellisest maksudeklaratsioonist tuleneb nimelt vaid kaudselt, et kaup on päritoluriigist sihtriiki viidud. Üksnes sellele ei tohi tarnija lootuda vaid juba seetõttu, et sihtriigis omandamise kohta esitatud maksudeklaratsioon ei ole päritoluriigis maksuhaldurite jaoks siduv maksust vabastamise otsuse tegemisel.

92. Neljandale küsimusele tuleb seetõttu vastata, et maksust vabastatud ühendusesisese tarne tõendamisel ei ole otsustava tähtsusega see, et ostja on esitanud sihtriigi maksuhaldurile maksudeklaratsiooni asjaomase kauba ühendusesisese omandamise kohta.

#### V. Ettepanek

93. Tuginedes eespool toodud kaalutlustele, teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Kauba ühendusesisene omandamine nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas 77/388/EMÜ artikli 28a lõike 3 punkti 1 tähenduses

eeldab, et ostjal on omanikuna õigus teise liikmesriiki lähetatavat või veetavat kaupa käsutada ning kaup on seetõttu päritoluriigist füüsiliselt välja viidud.

2. Ühendusesisese tarne maksust vabastamine kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a tähenduses eeldab, et tarnitav kaup lähetatakse või veetakse teise liikmesriiki ning on seetõttu päritoluriigist füüsiliselt välja viidud.

3. Kui tarnija esitab heauskselt objektiivsed tõendid selle kohta, et tema tarnitud kaup on viidud päritoluriigist välja, ning kui selle riigi ametiasutused vabastavad selle tõttu tarne kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a alusel käibemaksust, siis ei saa need ametiasutused põhikohtuasjas toodud tingimustel siiski tagantjärele nõuda tarnijalt maksu maksmist, kui selgub, et esitatud tõendid sisaldasid valeandmeid, millest tarnija ei teadnud ega pidanudki teadma. See eeldab siiski, et tarnija tegi kõik endast oleneva, et tagada käibemaksueeskirjade korrakohane kohaldamine.

4. Maksust vabastatud ühendusesisese tarne tõendamisel ei ole otsustava tähtsusega see, et ostja on esitanud sihtriigi maksuhaldurile maksudeklaratsiooni asjaomase kauba ühendusesisese omandamise kohta.

1 – Algkeel: saksa.

2 – Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas 77/388/EMÜ (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“).

3 – Unique Distribution Ltd, Synectiv Ltd, New Communications Ltd, Quest Trading Company Ltd, Phones International Ltd, AGM Associates Ltd, DVD Components Ltd, Fonecomp Ltd, Bulk GSM, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd, Stardex (UK) Ltd.

4 – EÜT L 376, lk 1 jj; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160.

5 – Vastavalt Pariisis asuva Rahvusvahelise Kaubanduskoja koostatud tarnetingimuste Incoterms 2000. aasta versioonile tähendab „hangitud tehases“ seda, et „müüja tarnib, tehes kauba ostjale kättesaadavaks müüja enda territooriumil või muus kohas (st tehases, tootmiskohas, laos jne), kusjuures müüja kohustuste hulka ei kuulu kauba ekspordi tollivormistus ja veokile laadimine“.

6 – Vt selle kohta minu 10. novembri 2005. aasta ettepanek kohtuasjas C-245/04: EMAG Handel Eder (EKL 2006, lk I-3227, punktid 19 jj).

7 – Vt direktiivi 91/680 põhjendusi 1 ja 2. Vt lisaks 6. aprilli 2006. aasta otsus kohtuasjas C-245/04: EMAG Handel Eder (EKL 2006, lk I-3227, punktid 26 ja 27).

8 – Vt eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus EMAG Handel Eder, punkt 29, ning minu ettepaneku punktid 24 ja 25 selles kohtuasjas.

9 – Siiski ei ole sihtriigi maksuhalduri seisukohad ühendusesisese omandamise kohta siduvad päritoluriigi maksuhalduri jaoks, kui viimane kontrollib, kas on täidetud ühendusesisese tarne maksuvabastuse tingimused (vt selle kohta allpool punkt 90).

10 – Kuuenda direktiivi artikli 5 lõikes 1 sätestatud vastava sõnastuse kohta on Euroopa Kohus juba leidnud, et see sõnastus hõlmab materiaalse vara ülemineku mis tahes tehingut, millega üks pool loovutab teisele poolele õiguse seda asja omanikuna käsutada (8. veebruari 1990. aasta otsus kohtuasjas C-320/88: Shipping and Forwarding Enterprise Safe (EKL 1990, lk I-285, punkt 7) ning 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-255/02: Halifax jt (EKL 2006, lk I-1609,

punkt 43)).

11 – Vt 20. juuni 2002. aasta otsus kohtuasjas C?287/00: komisjon vs. Saksamaa (EKL 2002, lk I?5811, punkt 50) ning 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C?498/03: Kingscrest Associates ja Montecello (EKL 2005, lk I?4427, punkt 24) kuuenda direktiivi artikli 13 sarnase sissejuhatava lause kohta.

12 – 14. veebruari 1985. aasta otsus kohtuasjas 268/83: Rompelman (EKL 1985, lk 655, punkt 19); 12. jaanuari 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?354/03, C?355/03 ja C?484/03: Optigen jt (EKL 2006, lk I?483, punktid 43 ja 44) ning 6. juuli 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?439/04 ja C?440/04: Kittel ja Recolta Recycling (EKL 2006, lk I?6161, punkt 41).

13 – Vt vastavate subjektiivsete elementide vähese tähtsuse kohta seoses maksu mahaarvamisega 6. aprilli 1994. aasta otsus kohtuasjas C?4/94: BLP Group (EKL 1995, lk I?983, punkt 24) ning eespool 12. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Optigen, punkt 45.

14 – Vt selle kohta eespool 13. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus BLP Group, punkt 24, ning eespool 12. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Optigen, punkt 45.

15 – Selleks oleks vajalik keerukas konstruktsioon: selle riigi suhtes peaks toimuma kauba eeldatav tagasitarne kauba päritoluriiki – käesoleval juhul Ühendkuningriiki – koos uue maksukohustusliku ühendusesisese omandamisega – käesoleval juhul TT poolt. Teleos jt märkisid, et Ühendkuningriigi maksuhaldur andis TT?le käibemaksukohustuslase numbri ning püüdis ilmselgelt eespool kirjeldatud viisil maksu ka TT?lt koguda. Nad käsitlevad seda topeltmaksustamisena. Selge on see, et maksu tohib vaid ühe korra koguda, seda kas Teleoselt jt või TT?lt. Kas maksu maksmise eest vastutavad kõigepealt Teleos jt või TT, sõltub kolmanda küsimuse vastusest.

16 – 29. aprilli 2004. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?487/01 ja C?7/02: Gemeente Leusden ja Holin Groep (EKL 2004, lk I?5337, punkt 76) ning eespool 12. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kittel ja Ricolta, punkt 54.

17 – Eespool 10. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Halifax jt, punkt 41, eespool 12. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Optigen jt, punkt 37, ning eespool 12. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kittel ja Recolta, punkt 40.

18 – 26. juuni 1990. aasta otsus kohtuasjas C?185/89: Velker International Oil Company (EKL 1990, lk I?2561, punkt 19), 16. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C?382/02: Cimber Air (EKL 2004, lk I?8379, punkt 25) ning 14. septembri 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?181/04–183/04: Elmeka (EKL 2006, lk I-8167, punkt 15).

19 – Vt selle kohta ka 3. märtsi 2004. aasta määrus kohtuasjas C?395/02: Transport Service (EKL 2004, lk I?1991, punktid 27 ja 28) ning eespool 10. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Halifax jt, punktid 90 ja 91. Lähemalt selle kohta minu ettepanek kohtuasjas C?146/05: Collée (EKL 2007, lk I-7861, punktid 20 jj).

20 – Vt selle kohta seoses kuuenda direktiivi artikli 22 lõikega 8 eespool 10. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Halifax jt, punkt 92. Selles tähenduses maksu mahaarvamisoiguse kohta ka 21. märtsi 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-110/98–C-147/98: Gabalfrisa jt (EKL 2000, lk I-1577, punkt 52) ning 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 seoses kuuenda direktiivi artikli 21 lõikega 3 11. mai 2006. aasta otsus kohtuasjas C-384/04: Federation of Technological Industries jt (EKL 2006, lk I-4191, punkt 29).

21 – Vt eespool 4. joonealuses märkuses viidatud direktiivi 91/680 põhjendused 1 ja 2.

22 – Vt CMR artikli 5 punkt 1 ning artikli 9 punkt 1.

23 – Vt CMR artikli 5 punkt 1 ning artikli 13 punkt 1.

24 – Eespool 16. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Gemeente Leusden ja Holin Groep, punkt 76, ja eespool 12. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kittel ja Ricolta, punkt 54.

25 – Vt eespool punkt 57.

26 – Eespool 20. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Federation of Technological Industries jt, punkt 33, ning eespool 12. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kittel ja Ricolta, punkt 51.

27 – Mõte, et hoolas ja aus maksukohustuslane ei pea käibemaksu tasumisel vastutama teiste isikute toimepandud maksupettuste eest, tuleneb mitmest „karusselli” tüüpi pettusi puudutavast otsusest (vt eelkõige eespool 20. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Federation of Technological Industries jt, punkt 33, eespool 12. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Optigen jt, punktid 52 jj, ning eespool 12. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kittel ja Ricolta, punkt 45 jj). Need juhtumid ei ole siiski tegelikult käesoleva juhtumiga võrreldavad, kuna nende puhul oli tegemist mitme eraldiseisva tehinguga, samas kui käesolevas asjas pidi toimuma vaid üks ühendusesisene tarne, milles osalesid siiski mitmed isikud.

28 – 14. mai 1996. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-153/94 ja C-204/94: Faroe Seafood jt (EKL 1996, I-2465).

29 – 17. juuli 1997. aasta otsus kohtuasjas C-97/95: Pascoal & Filhos (EKL 1997, lk I-4209).

30 – Vt eelkõige eespool 28. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Faroe Seafood jt, punkt 114, ning eespool 29. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Pascoal & Filhos, punkt 55.

31 – Vt eespool 29. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Pascoal & Filhos, punkt 49.

32 – Nõukogu 24. juuli 1979. aasta määruse (EMÜ) nr 1697/79 impordi- või eksporditollimaksude maksmist nõudvale tolliprotseduurile suunatud kauba eest tasumata jäänud impordi- või eksporditollimaksude tollivormistuse järgse sissenõudmise kohta (EÜT L 197, lk 1) artikli 5 lõige 2.

33 – Vt selle küll keerulise, kuid ilmselgelt tegelikkuses Ühendkuningriigi ametiasutuste poolt valitud lahendustee kohta eespool 15. joonealune märkus.

34 – Vt käesoleva ettepaneku punktid 29 ja 31 jj.