

Esialgne tõlge

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

JULIANE KOKOTT

esitatud 6. septembril 2018(1)

Kohtuasi C-531/17

Vetsch Int. Transporte GmbH

Menetlusosaline:

Zollamt Feldkirch Wolfurt

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Verwaltungsgerichtshof (Austria kõrgeim halduskohus))

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Impordi ja sellele järgneva ühendusesisese tarne maksust vabastamine – Impordi maksuvabastuse andmisest keeldumine soetaja hilisema maksupettuse tõttu, mis on seotud imporditud kaubaga – (Importija esindajana tegutseva) impordikäibemaksu deklarandi maksuvõlg – „Nakatumine“ hilisema pettuse toimepanemise kavatsusega

I. Sissejuhatus

1. Bulgaaria ettevõtjad soetasid Šveitsis parfümeeriakaupu ning lasid need kolmandate isikute kaudu Austrias vabasse ringlusse ja viisid seejärel edasi Bulgaariasse. Kõik need toimingud vastasid nõuetele. Alles Bulgaarias ilmselt nii?öelda unustati maksustatav edasimüük nõuetekohaselt deklareerida ja Bulgaariale käibemaksu tasuda. Seetõttu peab Euroopa Kohus veel kord käsitlema käibemaksupettuse tagajärgi.
2. Praeguseks eksisteerib hulganisti Euroopa Kohtu lahendeid finantsasutuste niinimetatud karistusvõimaluste kohta käibemaksupettuse korral. Nende kohaselt tuleb maksukohustuslast, kes teadis või oleks pidanud teadma(2), et ta osales tehingus, mis oli seotud käibemaksupettusega, pidada käibemaksudirektiivi seisukohalt osaliseks selles pettuses.(3) See paneb liikmesriikidele kohustuse keelduda maksukohustuslasele maksuvabastuse(4) (kui ta on tarnija) või mahaarvamise (kui ta on soetaja) lubamisest.(5)

3. Kõnealune Euroopa Kohtu kasutatud sõnastus vajab siiski täpsustamist. Näiteks on lahtine, kas maksukohustuslasele võib keelduda nii maksuvabastuse andmisest seoses tema esialgse tarnega kui ka tema hilisemate kulude mahaarvamisest. Sel moel toimuks kokkuvõttes ühe ja sama isiku ühe ja sama tehingu *topeltmaksustamine*. Lisaks tuleb selgitada ka kriteeriume, otsustamaks, millisest hetkest alates on tehing *seotud* käibemaksupettusega.

4. Erandlikult ei puuduta käesolev juhtum klassikalist tarneahelat, vaid importi, millele järgnes ühendusesisene üleviimine ostja poolt. Niisugune olukord toob endaga kaasa kaks eripära. Esiteks tekib küsimus, kas alles hiljem kavandatud ja toime pandud käibemaksupettus tarne lõpus „nakatab“ ka sellele eelnenud ühendusesisest üleviimist. Fiskaalsest aspektist annaks see nii-öelda eelise, mis võimaldaks avastatud käibemaksupettusest saadavat maksulaekumist mitmekordistada (antud juhtumil neljakordistada(6)).

5. Teiseks on asjaomane impordikäibemaksu võlgnik käesoleval juhul kõrvaline kolmas isik, impordi deklarant. Ta ei ole seotud tarnega ega teadnud oma kliendi hilisemast käibemaksupettusest. Kui juhinduda Austria maksuhalduri arusaamast, siis sellest hoolimata ei kohalduks impordi maksuvabastus soetaja pettuse tõttu ka deklarandile.

6. Eeltoodut arvesse võttes annab kõnealune eelotsusetaotlus Euroopa Kohtule võimaluse täpsustada oma praktikat nii-öelda pettusest mõjutatud tehingute kohta, millesse on kaasatud kolmas isik (käesolevas asjas deklarant importija esindajana). Peale selle saab Euroopa Kohus võimaluse arendada edasi oma kohtupraktikat seoses juhtumiga, mil pettus kavandati alles hiljem.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

7. Kohtuasja õigusliku raamistiku moodustab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi(7) (edaspidi „direktiiv 2006/112/EÜ“).

8. Direktiivi artikli 143 lõike 1 punktis d on sätestatud:

„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; [...]“.

9. Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 138 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust kaubatarned, mille müüja, soetaja või nende nimel tegutsev isik lähetab või veab sihtkohta väljaspool enda territooriumi, kuid ühenduse territooriumil, teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule, kes sellena tegutseb, muus liikmesriigis kui kaupade lähetamise või veo alguse liikmesriigis.“

10. Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 17 lõikes 1 on ette nähtud:

„Kaubatarnena tasu eest käsitatakse maksukohustuslase poolt tema ettevõtte vara hulka kuuluvate kaupade teise liikmesriiki üleviimist. „Teise liikmesriiki üleviimine“ on materiaalse vallasasja igasugune lähetamine või vedamine maksukohustuslase või tema eest tegutseva isiku poolt oma ettevõtluse eesmärgil väljapoole selle liikmesriigi territooriumi, kus vara asub, kuid ühendusesiseselt.“

11. Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 201 sisu on järgmine:

„Impordil tasub käibemaksu isik või tasuvad käibemaksu isikud, kelle impordi liikmesriik on määranud isikuteks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma või keda ta sellisena tunnustab.“

B. Austria õigus

12. Austria õiguses võeti direktiivi 2006/112/EÜ juhised üle 1994. aasta käibemaksuseadusega (Umsatzsteuergesetz 1994(8), edaspidi „käibemaksuseadus“). Vastavalt käibemaksuseaduse (lisa „Siseturg“) §7le 6 vabastatakse impordil käibemaksust kaup, mida deklarant kasutab impordijärgselt vahetult ühendusesisesteks tarneteks; deklarant peab raamatupidamisdokumentidega tõendama, et käibemaksuseaduse (lisa „Siseturg“) §7s 7 sätestatud tingimused on täidetud.

13. Käibemaksuseaduse (lisa „Siseturg“) § 6 lõike 3 teise lause kohaselt võib maksuvabastust kohaldada ainult juhul, kui ettevõtja, kelle jaoks kaup imporditi, teostab seejärel asjaomase ühendusesisese tarne. Vastavalt käibemaksuseaduse (lisa „Siseturg“) § 6 lõikele 1 ei kuulu ühendusesisesed tarded maksustamisele.

14. Ühendusesisene tarne on vastavalt käibemaksuseaduse (lisa „Siseturg“) § 7 lõike 2 punktile 1 ka tarnega samaväärne kaupade teise liikmesriiki üleviimine käibemaksuseaduse (lisa „Siseturg“) § 3 lõike 1 punkti 1 tähenduses.

15. Käibemaksuseaduse (lisa „Siseturg“) § 3 lõike 1 punkt 1 sätestab, et tarne tasu eest on ettevõtja kauba üleviimine Austriast ühenduse ülejäänud territooriumile ettevõtja poolt nii, et kaup antakse tema käsutusse, välja arvatud ainult – täpsemalt määratletud – ajutiseks kasutamiseks, ka siis, kui ettevõtja on asjaomase kauba Austriasse importinud. Ettevõtja on sel juhul tarnija.

16. Käibemaksuseaduse § 26 lõike 1 kohaselt kehtivad tolli käsitlevad õigusnormid – välja arvatud erandid, mis ei oma käesolevas kassatsioonimenetluses tähtsust – *mutatis mutandis* ka impordikäibemaksu kohta. Vastavalt tolliseaduse rakenduseseaduse (Zollrechts-Durchführungsgesetz(9)) §7le 71a vastutab juhtudel, kui kaupade import vabastatakse käibemaksust käibemaksuseaduse (lisa „Siseturg“) § 6 lõike 3 kohaselt, määruse nr 2913/92 artikli 204 lõike 1 alusel tekkinud impordikäibemaksu võla tasumise eest ka deklarant, kui ta ei ole võlgnik juba määruse nr 2913/92 artikli 204 lõike 3 järgi.

III. Vaidlus põhikohtuasjas

17. Kaks Bulgaaria ettevõtjat (B ja K) soetasid Šveitsis asuvalt ettevõtjalt kauba ja said Šveitsis selle käsutamise õiguse. B ja K tellimusel importis Vetsch Int. Transporte GmbH (edaspidi „Vetsch“), kes tegutseb muu hulgas Austrias asuva deklarandina, kauba Austriasse. Seejärel pidi B ja K palgatud vedaja, kes esitas Vetschile asjaomased saatelehed, kauba edasi Bulgaariasse B ja K juurde transportima.

18. Vetsch esitas kauba saajateks olnud asjaomaste Bulgaaria ettevõtjate kaudse esindajana ajavahemikul 10. detsembrist 2010 kuni 5. juulini 2011 Austria tollile deklaratsioone kauba Šveitsist vabasse ringlusse ja tarbimisse lubamiseks vastavalt niinimetatud tolliprotseduurile

42(10). Ühtlasi taotles ta nendes deklaratsioonides Austria käibemaksuseaduse (lisa „Siseturg“) § 6 lõike 3 alusel impordikäibemaksust vabastamist. See taotlus rahuldati. Eelotsusetaotlusest ei nähtu, et Vetsch oleks rikkunud seaduse kohast tõendamiskohustust.

19. Seejuures esindas Vetsch kolmel korral Bulgaaria ettevõtjat K ja kahel korral Bulgaaria ettevõtjat B. Taotluse kohaselt lubati kaup impordikäibemaksu arvestuskannet tegemata vabasse ringlusse ja tarbimisse. Seejärel transportis vedaja kauba soetajatele Bulgaariasse.

20. B ja K deklareerisid ühendusesisese üleviimise Austriast Bulgaariasse nõuetekohaselt nii Austrias kui ka Bulgaarias ning tasusid selle pealt maksud. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetel võib eeldada, et kaup jõudis Bulgaariasse ning kogu transpordi ajal omasid selle käsutamise õigust B ja K.

21. Bulgaaria ettevõtjad B ja K müüsid seejärel kauba (ilmselgelt maksustatavana) edasi. Asjaomase müügi jätsid nad aga deklareerimata ning deklareerisid selle hoopis maksuvaba ühendusesisese tarnena varem deklaratsiooni tarbeks liitunud Vetschile. Niisugust tarnet aga ei toimunud, selles osas valitseb üksmeel. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul peavad B ja K toime pandud maksupettuse eest Bulgaarias vastutama. Seejuures ei ole eelotsusetaotluses mingeid viiteid selle kohta, et Vetsch oleks kõnealuse käibemaksupettusega kuidagi seotud olnud.

22. 6. septembri 2011. aasta otsusega esitati nõue Vetschi kui impordikäibemaksu võlgniku suhtes, sest mainitud deklaratsioonidega taotletud maksuvabastuse tingimused ei olnud ühelgi korral täidetud. Tolliseaduse rakendusseaduse § 71a kohaselt on ka deklarant võlgnik, kes on kohustatud maksma impordikäibemaksu.

23. Selle peale esitas Vetsch 15. septembri 2011. aasta dokumendiga tollile vaide, mille too jättis 31. jaanuaril 2012 rahuldamata. Viimati nimetatud otsuse peale esitas Vetsch 2. märtsi 2012. aasta dokumendiga kaebuse. Bundesfinanzgericht (föderaalne maksukohus, Austria) jättis kaebuse 30. märtsi 2016. aasta otsusega põhjendamatuse tõttu rahuldamata.

24. Tuginedes Euroopa Kohtu praktikale niinimetatud pettusest mõjutatud tehingute kohta, leiab Bundesfinanzgericht (föderaalne maksukohus, Austria), et järgnenud maksupettuse tõttu tuleks Bulgaaria ettevõtjatele B ja K keelduda ühendusesisese tarne (täpsemalt ühendusesisese üleviimise) maksuvabastuse andmisest juba Austrias. Seetõttu ei ole täidetud ka impordikäibemaksu vabastuse andmise tingimus, sest see eeldab omakorda impordijärgse maksuvaba tarne toimumist.

25. Bundesfinanzgerichti (föderaalne maksukohus, Austria) otsuse peale esitas Vetsch kassatsioonkaebuse, mille kohta peab nüüd otsuse langetama Verwaltungsgerichtshof (Austria kõrgeim halduskohus).

IV. Eelotsusetaotlus ja menetlus Euroopa Kohtus

26. Verwaltungsgerichtshof (Austria kõrgeim halduskohus) esitas 29. juuni 2017. aasta otsusega, mis saabus Euroopa Kohtusse 8. septembril 2017, Euroopa Kohtule ELTL artikli 267 alusel järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas direktiivi 2006/112/EÜ artiklis 138 ette nähtud maksuvabastuse andmisest tuleb keelduda kauba ühendusesisese üleviimise puhul liikmesriigist, kui selle kauba teise liikmesriiki suunanud maksukohustuslane küll deklareerib teises liikmesriigis ühendusesisese üleviimisega seonduva ühendusesisese soetamise, kuid paneb hiljem teises liikmesriigis seoses sama kauba maksustatava käibega toime maksupettuse, deklareerides õigusvastaselt maksuvaba ühendusesisese tarne asjaomasest teisest liikmesriigist?

2. Kas esimesele küsimusele vastamisel omab tähtsust see, kas maksukohustuslasel oli juba kauba ühendusesisese üleviimise ajal kavatsus panna hilisema tehinguga toime maksupettus?“

27. Euroopa Kohtu menetluses esitasid kirjalikud seisukohad Vetsch, Austria Vabariik, Kreeka Vabariik ja Euroopa Komisjon ning kõik eelnimetatud – välja arvatud Kreeka Vabariik – osalesid 27. juuni 2018. aasta kohtuistungil.

V. Hinnang

A. Eelotsuse küsimuste ulatus

28. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib sõnaselgelt üksnes direktiivi 2006/112/EÜ artikli 138 kohase maksuvabastuse andmisest keeldumise tingimuste kohta.(11) Samas on siiski selgesti näha, et mõlemas küsimuses käsitletakse sisuliselt seda, milline on impordi maksuvabastuse andmisest keeldumise ulatus impordikäibemaksu deklarandi (Vetschi) puhul.

29. Seetõttu soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus põhimõtteliselt teada, kas deklarandile kui importija esindajale tuleb keelduda direktiivi 2006/112/EÜ artikli 143 lõike 1 punkti d kohase maksuvabastuse andmisest, kui soetaja paneb pärast kauba üleviimist impordiriigist teise liikmesriiki (sihtriiki) toime maksupettuse ja selle toimepanemise kavatsus tekkis alles üleviimise järel. Seetõttu teen ettepaneku analüüsida esimest küsimust, võttes arvesse direktiivi 2006/112/EÜ artikli 143 lõike 1 punkti d nõudeid koostoides sama direktiivi artiklitega 138 ja 201.

30. Eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitas seejuures, et käesolevas asjas ei tuvastatud, kas Bulgaaria soetajate kavatsus panna hiljem toime maksupettus oli olemas juba ühendusesisese üleviimise ajal. Niisiis tuleb lähtuda sellest, et Austriasse importimise ja Bulgaariasse üleviimise ajal pettuse kavatsust veel ei olnud. See arusaam on oluline juba esimese küsimuse seisukohast, mistõttu saab ka teisele küsimusele vastata esimese küsimuse raames.

B. Õiguslik hinnang

31. Kõik direktiivi 2006/112/EÜ artiklite 143 ja 138 objektiivsed tingimused on täidetud. Samuti saab lähtuda sellest, et olemas on direktiivi 2006/112/EÜ (asjakohasel ajal kehtinud redaktsiooni) artikli 143 lõikes 2 sätestatud tõendid, sest eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole selles suhtes mingeid kahtlusi väljendanud. Peale selle nähtub eelotsusetaotlusest, et kaup imporditi Austriasse ning viidi seejärel üle Bulgaariasse. Vastupidise eeldamiseks puuduvad seni mis tahes tõendid, sellele viitavad üksnes tolli ja Austria Vabariigi üldised oletused.

32. Kui aga maksuhaldur suudaks tõendada,(12) et kaubad ei jõudnud tegelikult teise liikmesriiki, ei ole direktiivi 2006/112/EÜ artikli 143 kohase maksuvabastuse objektiivsed tingimused täidetud. Niisugusel juhul peaks eelotsusetaotluse esitanud kohus analüüsima küsimust, kas heausksuse tõttu võis Vetsch lähtuda impordi maksust vabastamisest.(13) Selle kohta ei ole aga Verwaltungsgerichtshof (Austria kõrgeim halduskohus) Euroopa Kohtule küsimust esitanud.

33. Seoses sellega tuleb meenutada, et asjaolude mis tahes hindamine kuulub liikmesriigi

kohtu pädevusse, kes peab kohtuasja eripära arvesse võttes hindama nii eelotsuse vajalikkust kohtuasjas otsuse langetamiseks kui ka Euroopa Kohtule esitatavate küsimuste asjakohasust.

34. Ülaltoodud eeldustel võib impordi maksust vabastamisest keeldumiseni (eespool punkt 31) seetõttu jõuda ainult kahel moel. Vastavalt Euroopa Kohtu praktikale (vt selle kohta allpool punkt 1) tuleks Vetschile keelduda direktiivi 2006/112/EÜ artikli 143 kohase vabastuse andmisest „otseselt“, kui ta teadis järgnenud käibemaksupettusest või oleks pidanud sellest teadma (vt selle kohta allpool punkt 2a). Peale selle on mõeldav, et direktiivi 2006/112/EÜ artikli 143 kohane impordi maksust vabastamine on seotud sellele järgnenud ühendusesisese tarne maksust vabastamisega nii, et maksuvabastuse andmisest keeldumine ühendusesisese tarne (või ühendusesisese üleviimise) puhul mõjutab impordi maksust vabastamist (vt selle kohta allpool punktid 2.b ja 2.c) isegi juhul, kui Vetsch ei oleks pidanud hilisemast käibemaksupettusest teadma. Selleks peaks B ja K hilisem pettusekavatsus saama eelnenud üleviimise hindamist siiski kuidagi mõjutada (vt selle kohta allpool punkt 2.d).

1. Impordi maksust vabastamisest keeldumine kui pettusevastase võitluse meede

35. Maksudest kõrvalehoidumise, maksustamise vältimise ja muude kuritarvituste vastane võitlus on direktiivi 2006/112/EÜ tunnustatud eesmärk, mille saavutamist direktiiviga edendatakse. Lisaks ei või keegi liidu õigusnorme ära kasutada pettuse või kuritarvituse eesmärgil.(14)

36. Siiski ei või liikmesriikide võetud asjaomased meetmed minna kaugemale nende eesmärkide saavutamiseks vajalikkust. Eelkõige ei tohi nende meetmete kasutamine seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust.(15) Euroopa Kohus on korduvalt oma otsustes leidnud, et maksuhaldur ei saa panna maksukohustuslasele kohustust teha oma tarnija suhtes keerukaid ja põhjalikke kontrole ja panna sisuliselt omaenda kontrolliülesanded maksukohustuslasele.(16)

37. Seevastu ei ole liidu õigusega vastuolus nõue, et tarnija võtaks kõik meetmed, mida temalt võib mõistlikult nõuda, tagamaks, et sooritatav tehing ei too kaasa tema osalemist maksupettuses.(17)

38. Mahaarvamise või maksuvabastuse andmisest keeldumine tuleb seejuures kõne alla mitte ainult juhul, kui maksudest hoiab kõrvale maksukohustuslane ise, vaid ka siis, kui maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et ostutehingut tehes osaleb ta käibemaksupettusega seotud tehingus.(18) Neil asjaoludel tuleb asjaomast maksukohustuslast pidada käibemaksu tähenduses maksupettuses osalenuks, sõltumata sellest, kas ta sai kaupade edasimüümisest või teenuste kasutamisest järgnevate maksustatavate tehingute tegemisel kasu või mitte.(19)

2. Impordi maksuvabastuse andmisest keeldumine importija esindajale

a) Otsene keeldumine impordi maksust vabastamisest?

39. Kõnealune pettust käsitlev kohtupraktika seondub nii tehingu alguse kui ka lõpupoolega. Seega võimaldab nimetatud kohtupraktika teatud asjaoludel keelduda ühele ja samale isikule nii maksuvabastuse andmisest(20) kui ka mahaarvamise lubamisest(21). Seejuures oleks maksutulu seda suurem, mida pikem oleks tarneahel ja mida rohkem inimesi oleks sellesse kaasatud.

40. Ka käesolevas asjas määrab Austria Vabariik Vetschile impordikäibemaksu ning võib samal ajal keelduda B?le ja K?le Austrias üleviimise maksust vabastamisest. Bulgaaria Vabariik omakorda võib keelduda K?le ja B?le mahaarvamise lubamisest deklareeritud ühendusesisese soetamise eest ning ühtlasi määrata maksu Bulgaariasse tarnimise eest. Ühe ja sama tarne eest tekiks neljakordne maksutulu. Nagu aga komisjon õigesti märgib, tekkis käibemaksuga seotud

kahju ainult ühe korra, Bulgaarias.

41. Seni ei ole Euroopa Kohus pidanud otsustama, kas isiku niisugune mitmekordne maksustamine on kooskõlas neutraalse maksustamise põhimõttega(22) ja käibemaksupettusega võitlemise eesmärki silmas pidades proportsionaalne. Samuti ei ole Euroopa Kohus pidanud võtma seni seisukohta topeltkaristamise(23) keeluga seotud probleemide suhtes. Eelotsuse küsimustest tingituna käsitles Euroopa Kohus seni tõepoolest eraldi ainult isikule tekkivaid või tehinguga seotud tagajärgi.

42. Arutuse all olev juhtum võiks anda ajendi tervikliku lähenemise kasutuselevõtuks. Vetschile kui impordikäibemaksu deklarandile ei saa antud juhul siiski ette heita, et ta oleks pidanud teadma, et ta on oma klienti kavandatud käibemaksupettuses Bulgaarias kuidagi aidanud. Seetõttu ei ole Euroopa Kohtu välja töötatud maksuvabastuse otsese piiramise tingimused käesoleval juhul täidetud.

43. Niisugust etteheidet, nagu Zollamt Euroopa Kohtu järelepärimise peale kohtuistungil välja tõi, ei saa esitada pelgalt selle põhjal, et kasutati liikmesriigi võimaldatud spetsiaalset tolliprotseduuri (käesoleval juhul tolliprotseduur 42). Kui asjaomane menetlus peaks tõepoolest olema eriliselt pettust soodustav,(24) on liikmesriigi ülesanne seda teisiti sisustada või see protseduur üldse likvideerida. Mingil juhul ei saa aga maksukohustuslasele tagantjärele ette heita üksnes seda, et ta järgis seadust. Järelikult saab Vetsch põhimõtteliselt impordi maksust vabastamisele „tugineda“.

b) Impordi maksust vabastamise sidumine sellele järgneva ühendusesisese tarne maksust vabastamisega

44. Niisiis võiks Vetschi puhul impordi maksust vabastamisest keelduda ainult siis, kui järgneva ühendusesisese tarne maksust vabastamisest keeldumine mõjutaks ka direktiivi 2006/112/EÜ artikli 143 lõike 1 punkti d kohast maksuvabastust. Just sellest näib lähtuvat eelotsusetaotluse esitanud kohus oma küsimuses direktiivi 2006/112/EÜ artikli 138 tingimuste kohta.

45. Seega tuleb lahendada küsimus, kuidas mõista direktiivi 2006/112/EÜ artikli 143 lõike 1 punkti d koosseisu tunnust, mille kohaselt on impordile järgnev tarne teise liikmesriiki „vabastatud vastavalt artiklile 138“: kas maksuvabastus sõltub ainult sellest, et järgneva ühendusesisese maksust vabastatud tarne tingimused on abstraktselt täidetud? Või peab (antud juhul üle viivate Bulgaaria ettevõtjate B ja K) tarnija saama ka konkreetset maksuvabastusele „tugineda“?

46. Abstraktse lähenemise korral ei ole kolmanda isiku subjektiivsed kavatsused olulised. Konkreetse lähenemise puhul nõutaks seevastu täiendavalt, et isikul, kellele on deklarant importija esindajana kauba importinud, oleks konkreetset juhul õigus maksuvabastusele ka järgneva ühendusesisese tarne puhul. Kuivõrd Bulgaaria ettevõtjad (B ja K) ei saa oma hilisema käibemaksupettuse tõttu kasutada impordile järgnenud ühendusesisese tarne maksust vabastamist, langeks seetõttu ära ka Vetschi puhul impordi maksust vabastamine vastavalt direktiivi 2006/112/EÜ artikli 143 lõike 1 punktile d.

47. Eelotsusetaotluse esitanud kohus on küll selgitanud, et niisuguse impordikäibemaksu deklarandi suhtes nagu Vetsch, kes oma kliendi hilisemast käibemaksupettusest ei teadnud, kuid kes võetakse selle eest vastutusele, eksisteerib erimenetlus, millega saab nõuda nendest maksudest vabastamist. Impordikäibemaksu mahaarvamine eeldab aga tingimata selle tekkimist, mistõttu tuleb kõigepealt kontrollida seda.

c) Üleviimise maksust vabastamise abstraktne hindamine

48. On küsitav, kas liidu õigus (konkreetselt direktiivi 2006/112/EÜ artikkel 201) lubab liikmesriigil lasta käibemaksuvõlal tekkida ka kolmandal isikul, kes võlgneb (solidaarselt) maksu ainult seetõttu, et tegelik võlgnik on toime pannud maksupettuse, ilma et kolmas isik (käesoleval juhul Vetsch) oleks seda teadnud või teadma pidanud. Just selline oleks tagajärg siis, kui eeldataks, et impordi maksust vabastamine on konkreetsel juhul seotud järgneva ühendusesisese tarne maksust vabastamisega. Kokkuvõttes kujutaks see endast kolmanda isiku mittesüülist vastutust, nagu on ette nähtud tolliõiguses.(25)

49. Lähemal süvenemisel Euroopa Kohtu praktikasse tekib selles suhtes siiski kahtlus. Esiteks on Euroopa Kohus juba leidnud, et tollimaksude kogumine ja käibemaksuga maksustamine ei ole võrreldavad tehingud.(26) Erinevalt tolli poolt kohtuistungil väidetust ei saa Euroopa Kohtu tolliõigust puudutavaid seisukohti seetõttu tingimata direktiivi 2006/112/EÜ tõlgendamisele üle kanda.(27)

50. Teiseks põhineb kolmanda isiku (antud asjas deklarandi) tollivõlg käesoleval juhul direktiivi 2006/112/EÜ artiklil 201 ning kujutab endast igal juhul põhiõiguste harta artikli 16 kohase ettevõtlusvabaduse ja teatud asjaoludel ka artiklis 17 sätestatud õiguse omandile piirangut. Seoses sellega nõuab põhiõiguste harta artikli 52 lõike 1 teine lause, et piirang peab olema proportsionaalne. Piiranguid võib seada üksnes juhul, kui need on vajalikud ning vastavad tegelikult liidu poolt tunnustatud üldist huvi pakkuvatele eesmärkidele.(28)

51. Eeltoodut arvesse võttes „ei ole direktiiviga 2006/112/EÜ kooskõlas, kui mahaarvamisõigust ei lubata kasutada maksukohustuslasel, kes ei teadnud ega võinud teada, et asjaomase tehinguga on seotud pettus, mille pani toime tarnija, või et muu tehing tarneahelas, mis tehti enne või pärast kõnealuse maksukohustuslase tehtud tehingut, on seotud käibemaksupettusega.“(29) See ei toeta koosseisu tunnuste konkreetset hindamist põhimõttel „vabastatud vastavalt artiklile 138“.

52. Teistsuguse arusaama vastu kõneleb ka impordi maksust vabastamise sellele järgneva ühendusesisese üleviimise maksust vabastamisega sidumise mõte ja eesmärk.

53. Nagu komisjon kohtuistungil õigesti rõhutas, on direktiivi 2006/112/EÜ artikli 143 lõike 1 punkti d kohase maksuvabastuse eesmärk(30) lihtsustamine. Asjaomane lihtsustamine seisneb selles, et muidu impordi maksust vabastamise alusel eksisteeriv mahaarvamine, mis on seotud vastasel korral tasumisele kuuluva impordikäibemaksuga (vt direktiivi 2006/112/EÜ artikli 168 punkt e), võib ära langeda. Sellega muudetakse piiriülene kaupade liikumine (käesolevas asjas import ja sellele järgnenud ühendusesisene tarne) ettevõtjate jaoks lihtsamaks. Ka see lihtsustamisesmärk toetab arusaama, et järgneva ühendusesisese tarne maksuvabastuse puhul tuleks eelistada abstraktset lähenemist.

54. Euroopa Kohtu praktikast niinimetatud pettusest mõjutatud tehingute kohta nähtub, et ära ei lange ka ühendusesisene tarne (vajalikud tingimused on jätkuvalt täidetud). Kõnealune kohtupraktika viib pelgalt selleni, et pettur (või mis tahes isik, kes pettusest teadis või oleks pidanud sellest teadma) ei või kasutada tegelikult olemasolevat maksuvabastust.(31)

55. Abstraktset lähenemist toetab ka Euroopa Kohtu asjaomase praktika mõte ja eesmärk. Kõnealuse kohtupraktika kohaselt keeldutakse mahaarvamise või maksuvabastuse andmisest ainult siis, kui ja põhjusel, et asjaomasele ettevõtjale saab konkreetsel juhul esitada isikliku etteheite (ta teadis pettusest või ei võtnud temalt mõistlikult nõutavaid meetmeid). Alles kõnealune etteheide viib selleni, et ettevõtja ei saa enam kasutada talle maksuõiguse tähenduses soodsaid sätteid(32). Seoses sellega leidis Euroopa Kohus sarnases kohtuasjas „Enteco Baltic“ UAB samuti, et käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti d kohase maksuvabastuse andmisest ei saa keelduda soetaja maksupettuse tõttu, millest importija ei pidanud midagi teadma.(33)

56. Sama peab kehtima ka kolmanda isiku puhul. Kui niisugust etteheidet ei saa esitada ka talle, siis ei tule liidu õiguses ette nähtud maksuvabastuse piiramine minu arvates kõne alla ka käesolevas asjas osaleva deklarandi puhul (kes on importija esindaja), isegi kui üleviija ei saa konkreetsel juhul maksuvabastust kasutada.

57. Lõpetuseks kõnelevad abstraktse lähenemise kasuks ka kolmanda isiku põhiõigused (vt eespool käesoleva ettepaneku punkt 50) ja proportsionaalsuse põhimõte. Maksukohustuslase maksuvabastuse sõltuvusse seadmine kolmanda isiku (hilisemast) käitumisest, mida ta ei saanud mõjutada, on vastuolus õiguskindluse ja proportsionaalsuse põhimõtetega (vt selle kohta eespool käesoleva ettepaneku punkt 51).

58. Kuna Vetschile (kui importija deklarandile ja esindajale) ei saa selles osas midagi ette heita, võib ta jätkuvalt kasutada impordi maksuvabastust. Teisiti võib olukord olla B ja K puhul – võttes arvesse eespool viidatud kumulatsiooni? ja ülekompenseerimise mõju (vt selle kohta eespool käesoleva ettepaneku punkt 39 jj) –, kellel ei pruugi seetõttu olla õigust kasutada Austrias impordi maksuvabastust.

d) Teise võimalusena: üleviimise maksust vabastamise konkreetne hindamine

59. Kui Euroopa Kohus peaks aga jõudma järeldusele, et importija esindaja (antud juhul Vetschi) impordi maksust vabastamise puhul on oluline see, et kui isik, kes teostab hilisema ühendusesisese üleviimise (käesolevas asjas B ja K), võib konkreetsel juhul kasutada direktiivi 2006/112/EÜ artiklis 138 sätestatud maksuvabastust, siis tuleb kontrollida, kas selle tingimused on käesolevas asjas täidetud.

60. Euroopa Kohtu praktika järgi tuleks B?le ja K?le ühendusesisese üleviimise maksust vabastamisest keelduda, kui nad panid ise toime maksupettuse või teadsid või oleks pidanud teadma, et nad osalesid tehingus, mis oli seotud käibemaksupettusega.(34) Kui Bulgaaria soetajad ei kavandanud eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul impordi ajal veel käibemaksupettust, siis ei saa seda aga väita. Sel hetkel ei pannud nad veel toime maksupettust ega osalenud selles teadlikult.

61. Sellest aspektist on oluline küsimus, kas maksukohustuslase kavatsuse hilisem muutus võimaldab maksuvabastuse (või sellele tuginemise võimaluse) tagasiulatuvat äralangemist. Ma tahan seda mitmel põhjusel eitada.

1) Käibemaksudirektiivi sõnastus ja ülesehitus

62. Ühelt poolt ei oma maksukohustuslase kavatsuste hilisem muutumine käibemaksuõiguses põhimõtteliselt tagasiulatuvat mõju. See ilmneb näiteks Euroopa Kohtu praktikast mahaarvamise kohta. Mahaarvamist ei jäeta tagantjärele kohaldamata, kui kavandatud ettevõtlustegevusest loobutakse juba enne selle alustamist (edutu ettevõtte). Majandustegevuse ettevalmistamisel tekkinud kulude puhul saab mahaarvamise õigusele tugineda ka siis, kui majandustegevust ei

õnnestu alustada ning plaanitud tehinguteni, millelt tuleb tasuda makse, ei jõuta.(35) Ka muutus maksumäära suuruse hindamises ning sellele vastav hilisem maksusumma ei too uuema kohtupraktika kohaselt endaga kaasa tagasiulatuvat mahaarvamist,(36) vaid mahaarvamise *ex nunc*.

63. Samuti tuginevad direktiivi 2006/112/EÜ artikkel 63 ja üleviimisega seoses artikkel 68 maksustatava väärtuse kindlaksmääramisel maksu sissenõutavaks muutumise täpse hindamise raames teenuste osutamise hetkele. Järelikult on maksuvabastuse, soorituse koha või maksumäära hindamisel otsustav just see hetk. Hiljuti selgitas Euroopa Kohus seda kohtuasjas Kollroß ja Wirtl veel kord.(37) Samamoodi lähtuvad direktiivi 2006/112/EÜ artikli 184 jj parandamise koosseisud korrektuurist, mis põhineb muutunud asjaoludel *ex nunc*.

64. Lõpetuseks on käibemaks kui kaudne maks sihitud selle lükkamisele tsiviilõigusliku lepingupartneri kanda. See eeldab põhimõtteliselt, et ülekantav käibemaksusumma on kindel soorituse hetkel, mitte ei kuulu tuvastamisele alles tagantjärele.(38)

2) *Euroopa Kohtu praktika niinimetatud pettusest mõjutatud tehingute kohta*

65. Lisaks viidatule lähtub Euroopa Kohus oma praktikas eeldusest, et maksukohustuslane osaleb tehingus, mis on „seotud“ käibemaksupettusega. Kui impordi ja üleviimise hetkel ei olnud pettust veel kavandatud, ei saa kõneleda osalemisest käibemaksupettusega seotud tehingus. Teo toimepanija kavatsuse puudumise tõttu puudub sel hetkel seos (kavandatud) käibemaksupettusega.

66. Peale selle on senine Euroopa Kohtu praktika, mis käsitleb niinimetatud pettusest mõjutatud tehinguid, ilmselgelt kohandatud asjaoludele, mille puhul erinevalt käesolevast juhtumist plaaniti käibemaksupettust algusest peale. See puudutab sisuliselt (reeglina piiriülese) organiseeritud kuritegevuse valdkonda.

67. Selles suhtes kujutab läbiviidud või kavatsetud pettuse olemasolu ning seetõttu isiku enda käitumise etteheidetavus tarne (käesoleval juhul üleviimise) hetkel endast otsustavat aspekti, mis võimaldab keelduda sellele isikule (ja kõigile niinimetatud kaasosalistele, see tähendab kõigile, kes sellest teadsid või oleks pidanud teadma(39)) maksuvabastuse ja/või mahaarvamise andmisest.

3) *Kahju piisav kõrvaldamine Bulgaarias*

68. Lõpetuseks kompenseeriti ka hiljem Bulgaarias tekkinud käibemaksukahju juba vastava maksu määramisega ning kahju tekitamise eest võib Bulgaaria kriminaalõiguse alusel karistuse määrata.

69. Austrias maksust vabastatud üleviimise tagasiulatuv „nakatumine“ ei ole – kooskõlas komisjoni arusaamaga – Bulgaarias tekkinud kahju kõrvaldamiseks sobiv ega vajalik (ning seega ka proportsionaalne). Nagu Euroopa Kohus on ühes teises kohtuasjas juba selgitanud, kuuluvad sellised tulud vastavalt territoriaalse maksustamise põhimõttele liikmesriigile, kus toimus lõpptarbimine.(40) Antud juhul oli selleks – nagu ka komisjon õigesti rõhutas – Bulgaaria, mitte Austria.

70. Järelikult eksisteerib maksust vabastatud tarne isegi ühendusesisese üleviimise maksuvabastuse konkreetse hindamise puhul, mistõttu on ka Vetschi teostatud import käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti d kohaselt maksust vabastatud ning jääb vabastatuks hoolimata B ja K hilisemast pettusest.

VI. Ettepanek

71. Sellest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Verwaltungsgerichtshofi (Austria kõrgeim halduskohus) eelotsusetaotluses esitatud mõlemale küsimusele koos järgmiselt:

Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 143 lõike 1 punkti d koostoimes artikliga 138 tuleb tõlgendada nii, et viide artikli 138 kohasele maksuvabastusele puudutab ainult asjaomase vabastuse abstraktset olemasolu. Impordi maksust vabastamisest keeldumine impordikäibemaksu deklarandile ei ole seega võimalik, kui ainult kauba soetaja teadis või oleks pidanud teadma, et ühendusesisel üleviimisel osaleb ta käibemaksupettusega seotud tehingus.

1 Algkeel: saksa.

2 Varasemates otsustes kasutab Euroopa Kohus veel väljendit „võis teada“: vt 6. juuli 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, punkt 60). Sellest liiga kaugele läinud sõnastusest, mis põhines üksnes eelotsuse küsimusel, on aga vahepeal nähtavasti õigustatult loobutud.

3 20. juuni 2018. aasta kohtuotsus Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punkt 94); 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 48); 13. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punkt 27); 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 54); 6. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punkt 39) ning 6. juuli 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, punkt 56).

4 Vt 20. juuni 2018. aasta kohtuotsus Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punkt 94); 9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punkt 42); 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 54) ning 21. juuni 2012. aasta otsus liidetud kohtuasjades Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 42).

5 Vt 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 47); 18. detsembri 2014. aasta otsus liidetud kohtuasjades Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 62); 13. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punkt 26); 6. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punkt 37) ning 6. juuli 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, punktid 59 ja 61).

6 Austria Vabariik võiks määrata impordikäibemaksu ja ühtlasi keelduda maksuvabastuse andmisest Austriasse üleviimisel. Bulgaaria Vabariik omakorda võiks keelduda käibemaksu mahaarvamisest declareeritud ühendusesisesest soetamise korral ning samal ajal määrata maksu Bulgaariasse tarnimise eest.

7 ELT 2006, L 347, lk 1.

8 Enne 31. detsembrit 2010 esitatud deklaratsioonide puhul veel *BGBI.* nr 756/1996 avaldatud redaktsioonis; pärast nimetatud kuupäeva vastu võetud deklaratsioonide puhul redaktsioonis, mida on muudetud 2010. aasta seadusega, millega muudetakse maksuseadusi (*Abgabenänderungsgesetz 2010, BGBI.* I nr 34).

9 Käesolevas kassatsioonimenetluses tuleb seda veel kohaldada tolliseaduse rakendusseaduse kolmanda muudatusseaduse redaktsioonis, *BGBI.* I nr 13/1998.

10 Vt ka sarnane kohtuasi: 20. juuli 2018. aasta kohtuotsus Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:473) ning üksikasjalikumad selgitused nn tolliprotseduuri 42 kohta kohtujurist Mengozzi ettepanekus kohtuasjas Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:215, punkt 20 ja 4. joonealune märkus).

11 Kõnealune säte reguleerib ühendusesisese tarne maksust vabastamist. Direktiivi artikli 17 lõike 1 kohaselt käsitatakse ühendusesisest üleviimist – nagu on kõne all käesolevas asjas – kaubatarnena tasu eest.

12 Euroopa Kohus on juba sedastanud, et maksukohustuslane ei ole kohustatud veenduma, et soetaja transporditud kaup on tõepoolest sihtriiki jõudnud: vt 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, punkt 40 jj). Vt ka hiljutine 20. juuni 2018. aasta kohtuotsus Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:473, punkt 67 jj).

13 Vt Euroopa Kohtu sellekohane praktika: 20. juuni 2018. aasta kohtuotsus Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:473, punkt 95 jj); 14. juuni 2017. aasta kohtuotsus Santogal M?Comércio e Reparação de Automóveis (C?26/16, EU:C:2017:453, punkt 74 jj); 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, punkt 47 jj) ja 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Teleos jt (C?409/04, EU:C:2007:548, punkt 68).

14 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, punkt 43); 21. juuni 2012. aasta otsus liidetud kohtuasjades Mahagében ja Dávid (C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, punkt 42) ning 6. juuli 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades Kittel ja Recolta Recycling (C?439/04 ja C?440/04, EU:C:2006:446, punkt 54).

15 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, punkt 50). Vt selle kohta ka: 21. märtsi 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades Gabalfrisa jt (C?110/98–C?147/98, EU:C:2000:145, punkt 52) ning 21. juuni 2012. aasta otsus liidetud kohtuasjades Mahagében ja Dávid (C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, punkt 57).

16 Vt selle kohta 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, punkt 51); 31. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus Stroy trans (C?642/11, EU:C:2013:54, punkt 50) ning 21. juuni 2012. aasta otsus liidetud kohtuasjades Mahagében ja Dávid (C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, punkt 65).

17 Vt selle kohta 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, punkt 52); 21. juuni 2012. aasta otsus liidetud kohtuasjades Mahagében ja Dávid (C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, punkt 54) ja 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Teleos jt (C?409/04, EU:C:2007:548, punktid 65 ja 68).

18 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, punkt 48).

19 20. juuni 2018. aasta kohtuotsus Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:473, punkt 94); 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, punkt 48); 13. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69, punkt 27); 6. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, punkt 39) ning 6. juuli 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades Kittel ja Recolta Recycling (C?439/04 ja C?440/04, EU:C:2006:446, punkt 56).

20 Vt 20. juuni 2018. aasta kohtuotsus Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:473, punkt 94); 9.

oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Traum (C?492/13, EU:C:2014:2267, punkt 42) ja 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, punkt 54).

21 Vt 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, punkt 47); 18. detsembri 2014. aasta otsus liidetud kohtuasjades Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti (C?131/13, C?163/13 ja C?164/13, EU:C:2014:2455, punkt 62); 13. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69, punkt 26); 6. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, punkt 37) ning 6. juuli 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades Kittel ja Recolta Recycling (C?439/04 ja C?440/04, EU:C:2006:446, punktid 59 ja 61).

22 Vt 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Malburg (C?204/13, EU:C:2014:147, punkt 41); 15. detsembri 2005. aasta kohtuotsus Centralan Property (C?63/04, EU:C:2005:773, punkt 51); 21. aprilli 2005. aasta kohtuotsus HE (C?25/03, EU:C:2005:241, punkt 57) ja minu ettepanek kohtuasjas Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:440, punkt 42).

23 20. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Menci (C?524/15, EU:C:2018:197); EIK 18. mai 2017. aasta otsus Jóhannesson jt vs. Island (22007/11), ning EIK 15. novembri 2016. aasta otsus A ja B vs. Norra (24130/11 ja 29758/11). Vt selle kohta ka Kokott, J., „Bedeutung und Wirkungen deutscher und europäischer Grundrechte im Steuerstrafrecht und Steuerstraßverfahren“, *NZWiSt* 2017, lk 409 (414 ja 415).

24 Vt selle kohta Euroopa Kontrollikoja 12. detsembri 2011. aasta pressiteade (kättesaadav veebilehel http://europa.eu/rapid/press-release_ECA-11-47_et.doc).

25 Vt ainult 17. juuli 1997. aasta kohtuotsus Pascoal & Filhos (C?97/95, EU:C:1997:370, punkt 61) ning 14. mai 1996. aasta otsus liidetud kohtuasjades Faroe Seafood jt (C?153/94 ja C?204/94, EU:C:1996:198, punkt 114).

26 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Teleos jt (C?409/04, EU:C:2007:548, punkt 56).

27 Vt selle kohta juba minu ettepanek kohtuasjas Teleos jt (C?409/04, EU:C:2007:7, punkt 80).

28 Seda proportsionaalsuse põhimõtet kasutas Euroopa Kohus juba enne põhiõiguste harta jõustumist (vt 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Teleos jt (C?409/04, EU:C:2007:548, punkt 58)).

29 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus Evita-K (C?78/12, EU:C:2013:486, punkt 41); 6. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, punkt 41) ning 21. juuni 2012. aasta otsus liidetud kohtuasjades Mahagében ja Dávid (C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, punkt 47). Sarnast seisukohta on väljendatud juba 12. jaanuari 2006. aasta otsuses liidetud kohtuasjades Optigen jt (C?354/03, C?355/03 ja C?484/03, EU:C:2006:16, punkt 55).

30 Selle jätvad siiski lahtiseks 20. juuni 2018. aasta kohtuotsus Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:473) ning kohtujurist Mengozzi ettepanek kohtuasjas Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:215).

31 Vt selle kohta Euroopa Kohtu sõnastust: „Selles küsimuses on Euroopa Kohus juba otsustanud, et õigussubjektid ei või liidu õigusnormidele tugineda pettuse või kuritarvituse eesmärgil“ (6. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika), mis põhineb 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsusel Halifax jt (C?255/02, EU:C:2006:121, punkt 68)).

32 Siinkohal jätan ma lahtiseks, kas ühendusesisese tarne maksust vabastamine ja mahaarvamine on tegelikult privileegid, sest nende eesmärk ei ole anda eelist nende omajale, vaid

need väljendavad seaduse põhimõtet ja kujutavad endast vajalikke tingimusi tarbimise kaudse maksustamise (antud juhul sihtkohas) toimimiseks. Vaevalt võib süsteemiga lahutamatult seotud maksustamistehnika rakendamise eeskirju privileegiks pidada.

33 20. juuni 2018. aasta kohtuotsus Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:473, punkt 100).

34 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus Evita-K (C?78/12, EU:C:2013:486, punkt 40) ja 6. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, punktid 38 ja 39 ning seal viidatud kohtupraktika).

35 14. veebruari 1985. aasta kohtuotsus Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punkt 24); 29. veebruari 1996. aasta kohtuotsus INZO (C?110/94, EU:C:1996:67, punkt 17) ja 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Sveda (C?126/14, EU:C:2015:712, punkt 20).

36 12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, punkt 43) ja 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, punkt 50) (käibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimise materiaa lõiguslikud ja vormilised tingimused olid täidetud alles pärast arve korrigeerimist). Samasugune järeldus ka minu ettepanekus kohtuasjas Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2017:927, punktid 53 jj).

37 31. mai 2018. aasta otsus liidetud kohtuasjades Kollroß ja Wirtl (C?660/16 ja C?661/16, EU:C:2018:372, punkt 48).

38 Vt hilisemast pettusest tulenevat tagasiulatuvust eitav seisukoht: 31. mai 2018. aasta otsus liidetud kohtuasjades Kollroß ja Wirtl (C?660/16 ja C?661/16, EU:C:2018:372, punkt 48).

39 20. juuni 2018. aasta kohtuotsus Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:473, punkt 94); 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punkt 48); 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, punkt 54); 6. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, punkt 39); 13. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69, punkt 27) ning 6. juuli 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades Kittel ja Recolta Recycling (C?439/04 ja C?440/04, EU:C:2006:446, punkt 56).

40 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Collée (C?146/05, EU:C:2007:549, punkt 37).