Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

8. november 2018 *

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Maksuvabastused – Artikli 146 lõike 1 punkt e ja artikkel 153 – Kaupade ekspordiga otseselt seotud autoveod – Sellistes tehingutes osalevate vahendajate osutatavad teenused – Kaupade eksportimise tõendamise kord – Tollideklaratsioon – TIR-märkmik

Kohtuasjas C-495/17,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Tribunalul Prahova (Prahova esimese astme kohus, Rumeenia) 14. veebruari 2017. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 14. augustil 2017, menetluses

Cartrans Spedition SRL

versus

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova,

Direcția Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: kolmanda koja president A. Prechal seitsmenda koja presidendi ülesannetes (ettekandja), kohtunikud C. Toader ja A. Rosas,

kohtujurist: E. Sharpston,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Cartrans Spedition SRL, esindajad: R. Ioniță ja R. Popescu,

– Rumeenia valitsus, esindajad: R. H. Radu, hiljem C.-R. Canțăr, C.-M. Florescu ja O.-C. Ichim,

– Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja L. Radu Bouyon,

olles 12. juuli 2018. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

* Kohtumenetluse keel: rumeenia.

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 146 lõike 1 punkti e ja artiklit 153.

2 Taotlus on esitatud Cartrans Spedition SRLi (edaspidi „Cartrans“) ja Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova (riigi maksuameti Ploiești maksukeskuse Prahova piirkondlik osakond, Rumeenia) ning Cartransi ja Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii (riigi maksuameti Bukaresti maksukeskuse keskmise suurusega ettevõtjate osakond, Rumeenia) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab maksuhalduri keeldumist vabastada käibemaksust kolmandatesse riikidesse kaupade eksportimisega seotud erinevad veoteenused, milles Cartrans osaleb.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Käibemaksudirektiiv

3 Käibemaksudirektiivi IX jaotise „Maksuvabastused“ 1. peatüki „Üldsätted“ artiklis 131 on sätestatud:

„Peatükkidega 2–9 ettenähtud maksuvabastusi kohaldatakse, ilma et see piiraks ühenduse muude õigusaktide kohaldamist, ja liikmesriikide kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada nimetatud maksuvabastuste nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi.“

4 Käibemaksudirektiivi IX jaotise 6. peatüki „Ekspordi maksuvabastused“ artikli 146 lõige 1 sätestab:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

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

[…]

e) teenuste osutamine, sealhulgas veoteenused ja abitoimingud, kuid mitte artiklite 132 ja 135 alusel maksust vabastatud teenuste osutamine, kui teenused on otseselt seotud […] kaupade ekspordi või impordiga.“

5 Käibemaksudirektiivi IX jaotise 9. peatüki „Vahendajate kaudu osutatud teenuste maksuvabastused“ artikli 153 esimene lõik sätestab:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust teise isiku nimel ja arvel tegutsevate vahendajate osutatavad teenused, kui need moodustavad osa peatükkides 6, 7 ja 8 nimetatud või väljaspool [liitu] tehtavatest tehingutest.“

Tolliseadustik

6 Nõukogu 12. oktoobri 1992. aasta määruse (EMÜ) nr 2913/92, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik (EÜT 1992, L 302, lk 1; ELT eriväljaanne 02/04, lk 307), mida on muudetud Euroopa Parlamendi ja nõukogu 13. aprilli 2005. aasta määrusega (EÜ) nr 648/2005 (EÜT 2005, L 117, lk 13; edaspidi „tolliseadustik"), artikli 4 punktides 16 ja 17 on sätestatud:

„Käesolevas seadustikus kasutatakse järgmisi mõisteid:

[…]

16) tolliprotseduur:

[…]
b) transiit;

[…]
h) eksport;

17) tollideklaratsioon – toiming, millega isik avaldab ettenähtud vormis ja korras soovi suunata kaup teatavale tolliprotseduurile."

7 Tolliseadustiku IV jaotise „Tollikäitlusviisid" 2. peatüki „Tolliprotseduurid" 1. jao „Kauba tolliprotseduurile suunamine" artikkel 59 näeb ette:

„1. Kõigi kaupade kohta, mis soovitakse tolliprotseduurile suunata, tuleb esitada kõnealusele tolliprotseduurile vastav tollideklaratsioon.

2. Ekspordiks, välistöötlemiseks, transiidiks või tolliladustamiseks deklareeritud ühenduse kaup kuulub tollijärelevalve alla alates tollideklaratsiooni aktsepteerimisest kuni kauba väljaviimiseni [liidu] tolliterritooriumilt, selle hävitamiseni või tollideklaratsiooni kehtetuks tunnistamiseni."

8 Tolliseadustiku 2. peatüki 3. jao „Peatamismenetlus ja majandusliku mõjuga tolliprotseduurid" B-osa „Välistransiit" I punkt „Üldsätted" näeb artiklis 91 ette:

„1. Välistransiidiprotseduur võimaldab [liidu] tolliterritooriumil ühest punktist teise liikuda järgmistel kaupadel:

[…]

b) komiteemenetlusega määratletud juhtudel ja tingimustel ühenduse kaup, mille suhtes kehtivad ekspordimeetmed või mis saavad nendest meetmetest kasu, vältides nendest meetmetest hoidumist või õigustamatult kasusaamist.

2. Lõikes 1 nimetatud kaupade liikumine toimub:

[…]

b) TIR-märkmiku (TIR-konventsioon) alusel, tingimusel et liikumine:
1) algas või lõpeb väljaspool [liitu]

[…]."

9 Tolliseadustiku 2. peatüki 4. jagu „Eksport“ sätestab artikli 161 lõigetes 1 ja 2:

„1. Ekspordiprotseduur võimaldab ühenduse kaupa [liidu] tolliterritooriumilt välja viia.

Eksport hõlmab ekspordiformaalsused, sealhulgas kaubanduspoliitika meetmete ja vajaduse korral eksporditollimaksude kohaldamise.

2. […] ekspordiks mõeldud ühenduse kaubad [suunatakse] ekspordiprotseduurile […].“

10 Tolliseadustiku V jaotise „[Liidu] tolliterritooriumilt väljaviidav kaup“ artikli 182a lõige 1 sätestab:

„[Liidu] tolliterritooriumilt väljaviidava kauba, välja arvatud tolliterritooriumi territoriaalvett või õhuruumi läbivatel sellel territooriumil mittepeatuvatel transpordivahenditel veetavate kaupade kohta peab esitama kas tollideklaratsiooni või ülddeklaratsiooni, kui tollideklaratsioon ei ole nõutav.“

11 Tolliseadustiku artikli 182b lõigetes 1 ja 2 on sätestatud:

„1. Kui ühendusest väljaviidavale kaubale määratakse tollikäitlusviis, mille puhul on tollieeskirjade kohaselt nõutav tollideklaratsioon, esitatakse käesolev tollideklaratsioon eksporditolliasutusele enne kauba [liidu] tolliterritooriumilt väljaviimist.

2. Kui eksporditolliasutus ei ole sama kui väljumistolliasutus, edastab eksporditolliasutus viivitamata väljumistolliasutusele vajalikud andmed elektrooniliselt või teeb need elektrooniliselt kättesaadavaks.“

TIR-konventsioon

12 TIR-märkmike alusel toimuva rahvusvahelise kaubaveo tollikonventsioon, mis kirjutati alla 14. novembril 1975 Genfis ja kiideti Euroopa Majandusühenduse nimel heaks nõukogu 25. juuli 1978. aasta määrusega (EMÜ) nr 2112/78 (EÜT 1978, L 252, lk 1), jõustus Euroopa Majandusühenduses 20. juunil 1983 (EÜT 1983, L 31, lk 13). Selle konventsiooniga on ühinenud ka kõik liikmesriigid.

13 TIR-konventsioon sätestab nõukogu 28. mai 2009. aasta otsusega 2009/477/EÜ (ELT 2009, L 165, lk 1) (edaspidi „TIR-konventsioon“) muudetud ja konsolideeritud redaktsiooni artiklis 1:

„Konventsiooni kohaldamisel kasutatakse järgmisi mõisteid:

a) „TIR-vedu“ – kaupade vedu lähtetolliasutusest sihttolliasutusse käesoleva konventsiooniga ettenähtud protseduuri alusel, mida nimetatakse „TIR-protseduur“;

b) „TIR-veoetapp“ – TIR-veo osa konventsiooniosalise territooriumil alates lähtetolliasutusest või sisenemise vahetolliasutusest kuni sihttolliasutuse või väljumise vahetolliasutuseni;

[…]

e) „TIR-veoetapi lõpetamine“ – tolliasutus aktsepteerib, et konventsiooniosalise territooriumil toimunud TIR-veoetapp on korrektselt lõppenud. Tolliasutus teeb selle kindlaks sihttolliasutuses või tolliterritooriumilt väljumise vahetolliasutuses olevate andmete ja lähtetolliasutuses või tolliterritooriumile sisenemise vahetolliasutuses olevate andmete võrdlemise teel;

[…]

o) „TIR-märkmiku valdaja“ – isik, kellele on vastavuses TIR-konventsiooni asjakohaste sätetega välja antud TIR-märkmik ja kelle nimel on esitatud tollideklaratsioon TIR-märkmiku kujul, väljendades soovi suunata kaup TIR-protseduurile lähtetolliasutuses. Valdaja vastutab maanteesõiduki, autorongi või konteineri koos veosega ja selle juurde kuuluva TIR-märkmiku esitamise eest lähtetolliasutuses, vahetolliasutuses ja sihttolliasutuses ning TIR-konventsiooni teiste asjakohaste sätete nõuetekohase järgimise eest;

[…].“

14 TIR-konventsiooni artikkel 4 sätestab, et vahetolliasutuses ei tule TIR-protseduuri alusel veetavalt kaubalt tasuda või deponeerida impordi- või eksporditollimakse ega impordi- või ekspordimakse.

15 Nende soodustuste kohaldamiseks on TIR-konventsiooni artikli 3 punktis b nõue, et kaupadega oleks kogu nende vedamise aja kaasas ühtne dokument – TIR-märkmik, mille abil kontrollitakse veo eeskirjadele vastavust.

16 TIR-märkmik koosneb teatavast hulgast lehtedest, sealhulgas kviitung nr 1 ja kviitung nr 2, ning nende lõigenditest, millele on märgitud kogu vajalik teave; iga läbitud territooriumi kohta kasutatakse ühte kviitungipaari. Veo alguses jäetakse lõigend nr 1 lähtetolliasutusse. Protseduur lõpetatakse, kui samal tolliterritooriumil asuv väljumistolliasutus tagastab lõigendi nr 2. Seda menetlust korratakse iga läbitud territooriumi puhul, kasutades samas märkmikus olevaid erinevaid kviitungipaare.

Transiidi käsiraamat TIR-protseduuri jaoks

17 Transiidi käsiraamatu TIR-protseduuri jaoks (TAXUD/1873/2007) koostas Euroopa Komisjon tolliseadustiku komitee transiidiosakond. Käsiraamatu IX osa artikli 1 lõikes 2 on märgitud:

„[…] TIR-märkmik toimib kaubaveol tollideklaratsioonina ja […] tõendab tagatise olemasolu. […] TIR-märkmik võetakse kasutusele lähteriigis ja see toimib tollikontrollidokumendina lepinguosaliste lähte-, transiidi- ja sihtriikides.“

Rumeenia õigus

18 22. detsembri 2003. aasta seadus maksuseadustiku nr 571/2003 kohta (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, *Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 927, 23.12.2003) (edaspidi „maksuseadustik“) artikli 143 lõike 1 punkt c sätestas põhikohtuasja asjaolude esinemise ajal kehtinud versioonis:

„Maksust on vabastatud:

[…]

c) kauba eksportimisega vahetult seotud teenused, sealhulgas veoteenused ning kaubaveoga seotud kõrvalteenused, mida ei ole nimetatud artiklis 141.“

19 Maksuseadustiku artikkel 144*bis* sätestab:

„Käibemaksust on vabastatud nende vahendajate osutatavad teenused, kes tegutsevad teiste isikute nimel ja nende arvel, kui selliseid teenuseid osutatakse artiklites 143 ja 144 osutatud loetletud maksust vabastatud tehingute raames […].“

20 Rahandusministri määrus nr 2222/2006, millega kinnitatakse seaduse nr 571/2003 maksuseadustiku kohta artikli 143 lõike 1 punktides a–i, artikli 143 lõikes 2 ja artiklis 144*bis* nimetatud toimingute käibemaksuvabastuse kohaldamise juhised (Ordinul nr. 2222/2006 al ministrului finanțelor publice privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la articolul 143 alineatul (1) literele a)–i), articolul 143 alineatul (2) și articolul 144 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal; edaspidi „ministri määrus nr 2222/2006“), näeb artikli 4 lõikes 2 ette:

„Maksuseadustiku artikli 143 lõike 1 punktis c sätestatud maksuvabastus kaubaveoteenustele, mis on otseselt seotud kaupade ekspordiga, on teenuste osutaja poolt põhjendatud […]. Dokumendid, mille alusel maksuvabastust kohaldatakse, on:

a) arve […] või teatud juhtudel isikute puhul, kes tegelikult kaubaveoteenust osutavad, spetsiaalne veodokument […];

b) teenuse saajaga sõlmitud leping;

c) l[õikes] 4 nimetatud spetsiaalsed veodokumendid olenevalt veo liigist või vajaduse korral nende dokumentide koopiad;

d) dokumendid, millest ilmneb veetud kauba eksportimine.“

21 Oma kirjalikes seisukohtades märkis nii Rumeenia valitsus kui komisjon, et ministri määruse nr 2222/2006 artikli 4 lõige 4, millele viitab artikli 4 lõike 2 punkt c, osutab muu hulgas „TIR-märkmikule“ kui autovedude korral kasutatavale spetsiaalsele veodokumendile.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

22 Cartrans, mis on Rumeenias asuv äriühing, tegutseb vahendajana kaupade autoveoteenuste valdkonnas. Maksukontrolli tulemusena saadeti talle 13. augustil 2014 koostatud maksuteade, mis sisaldas meeldetuletust tasumata jäänud käibemaksu kohta summas 16 203 Rumeenia leud (RON) (ligikaudu 3650 eurot) ja puudutab seitset autoveo teenust, mis on seotud kaupade ekspordiga koguväärtuses 67 512 leud (ligikaudu 15 160 eurot), millest kolm teenust puudutasid ajavahemikus 2012. aasta märtsist maini eksporti Türki, kaks 2012. aasta augustis eksporti Gruusiasse, kuues 2013. aasta veebruaris eksporti Iraaki ja viimane 2014. aasta aprillis eksporti Ukrainasse.

23 Maksukontrolli lõpus koostatud revisjoniakti ja maksuteate kohaselt ei olnud Cartransil asjaomaste veoteenuste osas õigust käibemaksuvabastusele, kuna ta ei suutnud maksukontrolli käigus esitada ekspordi tollideklaratsioone, millega tõendada, et asjaomane kaup on ka tegelikult eksporditud.

24 Cartans esitas maksuteate peale kaebuse Tribunalul Prahovale (Prahova esimese astme kohus, Rumeenia). Oma kaebuse põhjendamiseks väidab ta, et tema käes olevad dokumendid, kõnealusel juhul TIR-märkmikud ja CMR-saatelehed (koostatud 19. mail 1956 Genfis allkirjastatud rahvusvahelise kaupade autoveolepingu konventsiooni alusel, mida on muudetud 5. juuli 1978. aasta protokolliga), mille on kinnitanud nende kolmandate riikide tolliasutused, kuhu kaupa eksporditi, tõendavad nimetatud ekspordi toimumist ning annavad vastavalt ministri määruse nr 2222/2006 artikli 4 lõike 2 punktile d õiguse käibemaksuvabastusele. Cartrans täpsustab eriti, et TIR-märkmikud sisaldavad samal ajal märget asjaomastele kaupadele ning tõendit tollitransiidi kohta lähteriigi tolliasutusest sihtriigi tolliasutuseni.

25 Maksuamet väidab, et põhikohtuasjas kõnealused veod ei saa endast kujutada käibemaksust vabastatud teenuste osutamist, kuna – olgugi et Cartransi esitatud dokumendid võimaldavad tuvastada, et veoteenuseid osutati eksportijatele välismaal – need ei tõenda, et kaup ka tegelikult eksporditi. Kehtivate maksuõigusnormide kohaselt eeldab selline tõend ekspordi tollideklaratsiooni esitamist.

26 Eelotsusetaotluse esitanud kohus aga märgib selle kohta, et riigisiseses õiguses puuduvad õigusnormid, mis näeksid sõnaselgelt ette, mis liiki dokumendiga tuleb veetud kaupade eksportimist tõendada.

27 Neil asjaoludel otsustas Tribunalul Prahova (Prahova esimese astme kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas kauba eksportimisega seotud toimingute ja teenuste käibemaksust vabastamise kontekstis vastavalt [käibemaksudirektiivile] on sihtriigi tollis kinnitatud TIR-märkmik veetud kauba eksportimist tõendav dokument, võttes arvesse seda dokumenti puudutavat korda, mille Euroopa Komisjon on [transiidi käsiraamatus TIR-protseduuri jaoks] ette näinud?

2. Kas [käibemaksudirektiivi] artiklit 153 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi maksustamistava, mis nõuab maksumaksjalt veetud kauba eksportimise tõendamiseks eranditult ekspordideklaratsiooni, ja mille kohaselt keeldutakse andmast eksporditud kauba veoteenustelt käibemaksu mahaarvamise õigust sellise deklaratsiooni puudumise korral, kuigi on olemas sihtriigi tollis kinnitatud TIR-märkmik?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

28 Sissejuhatuseks tuleb meelde tuletada, et käibemaksudirektiivi artikli 153 esimese lõigu kohaselt on liikmesriigid kohustatud vabastama käibemaksust teise isiku nimel ja arvel tegutsevate vahendajate osutatavad teenused, kui need moodustavad osa selle direktiivi IX jaotise peatükis 6 nimetatud tehingutest.

29 Käibemaksudirektiivi IX jaotise 6. peatüki artikli 146 lõike 1 punkti e kohaselt on liikmesriikidel kohustus vabastada käibemaksust teenuste osutamine, sealhulgas veoteenused ja abitoimingud, kui need on otseselt seotud kaupade ekspordiga väljaspool ELi asuvasse sihtkohta (vt selle kohta 29. juuni 2017. aasta kohtuotsus L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, punkt 20).

30 Kuigi kõnealusel juhul viitavad Euroopa Kohtule saadetud eelotsuse küsimused käibemaksudirektiivi artiklile 153, ei sisalda eelotsusetaotlus – välja arvatud täpsustus, mille kohaselt Cartrans on autovedude vahendaja – ühtki muud konkreetset viidet, mis võimaldaks kindlaks teha, milliste teenuste osutamisega seoses tegutses käesoleval juhul see äriühing vahendajana teiste isikute nimel ja arvel. Lisaks nähtub nimetatud otsusest, et asjaomane maksuotsus puudutab käibemaksu, mida tuleb tasuda otseselt kaupade eksportimiseks osutatud veoteenustelt.

31 Neil tingimustel ja võttes arvesse Euroopa Kohtu valduses olevat ebapiisavat teavet, tuleb liikmesriigi kohtul, lähtudes põhikohtuasjas kõnesolevat olukorda kirjeldavatest asjaoludest, kontrollida, kas nimetatud olukorras saab kohaldada käibemaksudirektiivi artiklit 153 koostoimes artikli 146 lõike 1 punktiga e või kuulub kohaldamisele üksnes viimati nimetatud säte.

32 Lisaks, kuigi teine küsimus viitab olukorrale, kus käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest on keeldutud, nähtub eelotsusetaotluse põhjendustest – millele juhtis tähelepanu ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 20 –, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimused käsitlevad sisuliselt neid tingimusi, millistel on võimalik käibemaksuvabastust kohaldada.

33 Eelnevat arvesse võttes tuleb asuda seisukohale, et eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib kahe küsimusega, mida tuleks analüüsida koos, sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktiga e ja vajaduse korral selle sättega koostoimes nimetatud direktiivi artikliga 153 on vastuolus liikmesriigi maksustamistava, mille kohaselt keeldutakse käibemaksuvabastuse andmisest vastavalt kaupade ekspordiga otseselt seotud veoteenustelt ja veoteenuste osutamises osaleva vahendaja osutatud teenustelt, juhul kui maksumaksja ei suuda tõendada asjaomaste kaupade eksportimist spetsiaalselt selleks otstarbeks ette nähtud ekspordi tollideklaratsiooni esitamise teel. Kui see nii peaks olema, siis küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas neid samu sätteid tuleb tõlgendada nii, et sihtriigiks oleva kolmanda riigi – kuhu kaubad on veetud – tolliasutuste kinnitatud TIR-märkmik, mille esitab maksumaksja, üksi saab kõikidel asjaoludel olla tõend, et eksport on tegelikult toimunud.

34 Esiteks, mis puudutab käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktis e sätestatud maksuvabastust, siis tuleb kõigepealt meenutada, et kõnealune säte täiendab selle direktiivi artikli 146 lõike 1 punktis a sätestatud maksuvabastust ja seab nagu ka viimane eesmärgiks tagada asjaomaste teenuste osutamise maksustamine nende sihtkohas ehk seal, kus eksporditud tooteid tarbitakse (29. juuni 2017. aasta kohtuotsus L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, punkt 19).

35 Viidates selles osas väljakujunenud kohtupraktikale, mille kohaselt tuleb käibemaksuvabastusi tõlgendada kitsalt, kuna need kujutavad endast erandit üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga kaubatarne ja teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud, leidis Euroopa Kohus, et käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punkti e – mille kohaselt vabastatakse käibemaksust teenuste osutamine, sealhulgas veoteenused ja abitoimingud, kui need teenused on otseselt seotud kaupade ekspordi või impordiga – sõnastusest ja eesmärgist tuleneb, et seda sätet tuleb tõlgendada nii, et otsese seose esinemine ei tähenda mitte üksnes, et asjaomaste teenuste osutamine aitab eesmärgi kohaselt kaasa ekspordi- või imporditehingu tegelikule teostamisele, vaid ka, et neid teenuseid osutataks olenevalt juhust otse selles sättes nimetatud kaupade eksportijale või saajale (vt selle kohta 29. juuni 2017. aasta kohtuotsus L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, punktid 22 ja 23).

36 Teiseks, kui eelotsusetaotluse esitanud kohus peaks jõudma järeldusele, et eelmises punktis meenutatud otsese seose nõue on põhikohtuasja kontekstis kontrollitud, tekib küsimus, kas maksuametitel on lubatud keelduda asjaomastest maksuvabastustest põhjusel, et vedaja või vahendaja ei suuda tõendada spetsiaalselt selleks otstarbeks ette nähtud ekspordi tollideklaratsiooni alusel, et asjaomased kaubad on tegelikult eksporditud väljapoole liidu territooriumi.

37 Siinkohal tuleb meenutada, et kuna käibemaksudirektiivis ei ole konkreetset sätet selle kohta, millised tõendid peab maksukohustuslane käibemaksuvabastuse saamiseks esitama, on käibemaksudirektiivi artikli 131 kohaselt liikmesriikide ülesanne kehtestada tingimused, millistel nad vabastavad maksust eksporditehingud, et tagada maksuvabastuste nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning hoida ära võimalikku maksudest kõrvalehoidmist, maksustamise vältimist ja muid võimalikke kuritarvitusi. Siiski on liikmesriigid oma pädevuse teostamisel kohustatud järgima õiguse üldpõhimõtteid, mis on osa liidu õiguskorrast ja mille hulka kuuluvad eelkõige ka õiguskindluse ja proportsionaalsuse põhimõtted (vt selle kohta 9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

38 Proportsionaalsuse põhimõttega seoses on Euroopa Kohus otsustanud, et siseriiklik meede, mille kohaselt õigus käibemaksuvabastusele sõltub peamiselt formaalsete kohustuste täitmisest, jättes kõrvale sisulised nõuded ning jättes uurimata, kas viimased on täidetud, läheb kaugemale sellest, mis on vajalik maksu nõuetekohase kogumise tagamiseks. Tehingud tuleb nimelt maksustada lähtuvalt nende objektiivsetest tunnustest (9. veebruari 2017. aasta kohtuotsus Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

39 Kui need tingimused on täidetud, nõuab neutraalse maksustamise põhimõte, et käibemaksuvabastust antakse ka siis, kui maksukohustuslased on jätnud täitmata mõned vorminõuded (vt selle kohta 9. veebruari 2017. aasta kohtuotsus Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

40 Euroopa Kohtu praktika kohaselt on teada vaid kaks juhtumit, mil vorminõude täitmata jätmine võib kaasa tuua käibemaksuvabastuse saamise õigusest ilmajäämise (9. veebruari 2017. aasta kohtuotsus Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

41 Esiteks ei saa neutraalse maksustamise põhimõttele käibemaksust vabastamiseks tugineda maksukohustuslane, kes on tahtlikult osalenud maksudest kõrvalehoidmises, mis on ohustanud ühise käibemaksusüsteemi nõuetekohast toimimist (vt selle kohta 9. veebruari 2017. aasta kohtuotsus Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika). Euroopa Kohtu praktika kohaselt ei ole liidu õigusega vastuolus nõue, et heas usus tegutsev tarnija peab võtma kõik meetmed, mida temalt võib mõistlikult nõuda, tagamaks, et tema sooritatav tehing ei too kaasa tema osalemist maksupettuses. Juhul kui asjaomane maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et tema tehtud tehing on seotud soetaja toime pandud pettusega ja kui ta ei ole võtnud kõiki võimalikke asjakohaseid meetmeid selle pettuse vältimiseks, tuleb talle maksuvabastuse kohaldamisest keelduda (9. veebruari 2017. aasta kohtuotsus Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).

42 Teiseks võib vorminõude rikkumine kaasa tuua käibemaksuvabastuse andmisest keeldumise, kui rikkumise tõttu on takistatud vajaliku tõendi esitamine selle kohta, et sisulised nõuded on täidetud (9. veebruari 2017. aasta kohtuotsus Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

43 Mis puudutab nagu kõnealusel juhul sellise veoteenuse objektiivseid tunnuseid, nagu on märgitud käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktis e, siis nähtub sellest sättest, et niisugune teenus peab olema käibemaksust vabastatud, kui see on otseselt seotud kaupade ekspordiga.

44 Selliste sisuliste tingimuste hulgas, nagu on meenutatud ka käesoleva kohtuotsuse punktis 35, on otsese seose olemasolu asjaomase teenuse ja kaupade ekspordi vahel, kusjuures viimase all mõistetakse, nagu nähtub käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktist a, müüja poolt või tema nimel väljapoole liidu territooriumi lähetatud või veetud kaupade tarnet.

45 Mõistagi tuleb käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punkti e kohaselt maksust vabastatud veoteenust eristada eksporditehingust selles sõna otseses tähenduses, kuivõrd viimane kujutab endast teistsugust maksustatavat tehingut, millele kohaldatakse vastava valdkonna tolli- ja maksustamiseeskirju ja mis hõlmab teisi maksumaksjaid, kelle maksuvabastus kuulub selle direktiivi artikli 146 lõike 1 punkti a kohaldamisalasse.

46 Samas on selge, nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktides 34 ja 35, et maksust vabastatud veoteenus on maksust vabastatud üksnes seetõttu, et see on kaupade ekspordi abitoiming, mis seda täiendab ja mille tegemisele kaasa aitab, et tagada nagu viimati nimetatud tehingu puhul nimetatud kaubatarnete ja teenuste osutamise maksustamine nende sihtkohas ehk kohas, kus eksporditud tooteid tarbitakse.

47 Samuti tuleb rõhutada, et käibemaksudirektiivi artikli 146 lõikes 1 sätestatud maksuvabastused kujutavad endast, nagu nähtub sellest artiklist, „ekspordi maksuvabastusi“.

48 Neil asjaoludel on selleks, et veoteenuseid saaks käibemaksust vabastada käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punkti e alusel, ning et juhul, kui seda teenust osutab vahendaja, kes tegutseb teise isiku nimel ja eest, artikli 153 alusel, üldjuhul vaja, et kõnealuseid kaupu ka tõepoolest eksporditakse, see tähendab, et toimuks kaubatarne liidu territooriumilt väljapoole, mille tõelevastavus tuleb pädevate

tolliasutuste jaoks välja selgitada. Sellist nõuet, mis puudutab sisulisi tingimusi, mis on maksuvabastuse kohaldamiseks nõutavad, ei saa seega pidada puhtalt vorminõudeks käesoleva kohtuotsuse punktis 38 meenutatud kohtupraktika tähenduses.

49 Siiski ei nähtu sellest, et niisuguse maksuvabastuse kohaldamisele võib seada kohustusliku tingimuse, et asjaomane vedaja või vahendaja peab esitama ekspordi toimumise tõendamiseks ekspordideklaratsiooni, välistades kõik muud tõendid, mida pädevad maksuhaldurid võivad oma järelduste tegemiseks selleks nõuda.

50 Niisuguse kaudse menetluse kehtestamine, mis välistab kõik ülejäänud, on sama, kui näha maksuvabastuse õiguse saamiseks ette formaalsed tingimused käesoleva kohtuotsuse punktides 38 ja 39 meenutatud kohtupraktika tähenduses, jättes analüüsimata, kas liidu õigusega kehtestatud sisulised nõuded olid tegelikult täidetud või mitte. Pelgalt asjaolu, et veotehingus osaleval vedajal või vahendajal ei ole võimalik esitada ekspordideklaratsiooni, ei tähenda, et eksporditehingut pole üldse toimunud.

51 Kohustus esitada selline ekspordideklaratsioon kuulub, nagu nähtub tolliseadustiku artiklitest 59, 161 ja 182a, tolliprotseduuri hulka, mida kohaldatakse spetsiaalselt eksporditoimingu suhtes ja mitte TIR-märkmiku alusel osutatava veoteenuse suhtes, mille suhtes kohaldatakse transiidiprotseduuri. Üldjuhul ei lasu selline kohustus käibemaksudirektiivi artiklis 153 märgitud vedajal või vahendajal, kes võtavad omalt poolt vastutuse kauba vedamise eest üle liidu välispiiri ning kauba toimetamise eest kolmandas riigis asuvasse sihtkohta, mistõttu ei pea neil tingimata sellist deklaratsiooni olema.

52 Selleks, et viia läbi kontrolle, mida neilt nõutakse eesmärgiga tuvastada, kas sisulised tingimused, mis on sätestatud käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktis e, on veotehingu maksust vabastamiseks täidetud, tuleb pädevatel maksuhalduritel – nagu ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 39 märkis – analüüsida kõiki neile teadaolevaid asjaolusid, et teha kindlaks, kas nende põhjal võib järeldada piisavalt suure tõenäosusega, et kolmandasse riiki veetud kaubad sinna ka kohale jõudsid. Seevastu ei saa maksuhaldurid järeldada, et see nii ei ole pelgalt asjaolu põhjal, et vedajal või vahendajal ei ole võimalik esitada nende kaupade ekspordideklaratsiooni.

53 Lisaks, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 40 samuti märkis, ei sisalda Euroopa Kohtu valduses olevad kohtudokumendid ühtki viidet, et vedaja või vahendaja on konkreetsel juhul tahtlikult osalenud maksupettuses, mis seadis ohtu ühise käibemaksusüsteemi toimimise, ega et kui selline maksukohustuslane ei suuda nimetatud vorminõuet täita, on maksuhalduritel takistatud selle kindlaks tegemine, kas maksuvabastuse sisulised tingimused olid täidetud.

54 Eelnevast tuleneb, et liikmesriigi maksustamistava, mille kohaselt keeldutakse käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktis e nimetatud käibemaksuvabastust andmast kaupade veoteenustele, mis on otseselt seotud kaupade eksportimisega väljapool liidu territooriumi, või selle direktiivi artiklis 153 märgitud selliste teenustega seotud vahendusteenustele, üksnes põhjusel, et asjaomasel vedajal või vahendajal ei ole võimalik esitada nende kaupade kohta ekspordideklaratsiooni, läheb vastuollu käesoleva kohtuotsuse punktis 38 meenutatud kohtupraktikaga.

55 Mis puudutab õiguskindluse põhimõtet, siis tuleb meenutada, et see põhimõte, millega kaasneb õiguspärase ootuse põhimõte, nõuab – nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 37 – liikmesriikidelt esiteks, et õiguslik regulatsioon oleks selge ja täpne, ning teiseks, et selle kohaldamine oleks tema subjektidele ettearvatav (9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

56 Seda nõuet tuleb eriti rangelt järgida siis, kui tegemist on õigusnormidega, mis võivad tekitada rahalisi kohustusi, selleks et asjaomastel isikutel oleks võimalik täpselt teada neile õigusnormidega seatud kohustuste ulatust. Seetõttu on vajalik, et maksukohustuslane oleks enne tehingu sõlmimist oma maksukohustusest teadlik (vt 9. oktoobri 2014.aasta kohtuotsus Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

57 Euroopa Kohus on lisaks täpsustanud, et maksukohustuslasele tõendamise osas ette nähtud kohustused tuleb määrata kindlaks vastavalt siseriiklikus õiguses selle kohta sõnaselgelt kehtestatud tingimustele ja sarnaste tehingute korral tavapäraselt kohaldatavale praktikale (vt 9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

58 Käesoleval juhul, nagu ka eelotsusetaotluse esitanud kohus rõhutas, ei tulene eksporditollideklaratsiooni esitamise nõue mitte põhikohtuasjas kõnealuste liikmesriigi õigusnormide sõnastusest, mis näeb selle kohta ette, et üksnes nende dokumentide esitamine, mida ei ole teisiti täpsustatud, võimaldavad tõendada, et veetud kaubad on eksporditud.

59 Neil asjaoludel ei ole kõnealune maksustamistava kooskõlas käesoleva kohtuotsuse punktides 55–57 meenutatud õiguskindluse põhimõttega.

60 Kolmandaks, mis puudutab TIR-märkmiku tõenduslikku väärtust, et tuvastada, kas tingimus, mis on seotud kaupade ekspordiga, millega veoteenus peab olema otseselt seotud, et saada käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktis e sätestatud maksuvabastust, on täidetud, tuleb meenutada, et nimetatud dokument on vormilt ühtne ja see väljastatakse vastavalt TIR-konventsiooni asjaomastele sätetele, millega EL ja selle liikmesriigid on ühinenud.

61 Tolliseadustiku artikli 91 lõike 1 punkt b ja lõike 2 punkt b täpsustavad, et kaupade liikumine liidu tolliterritooriumil, mis lõpeb väljaspool seda territooriumi, kuulub teatavatel komiteemenetluses määratletud juhtudel välistransiidiprotseduuri alla, eriti kui liikumine toimub TIR-märkmiku alusel.

62 TIR-märkmik, nagu nähtub TIR-konventsiooni artikli 1 punktidest e ja o, tuleb esitada koos sõidukiga, mida kasutatakse vastava kauba vedamiseks, lähte-, transiidi- ja sihtriikide tolliasutustele ning olema viimaste poolt kinnitatud lehtede, kviitungite ja lõigenditega, mis on nimetatud käesoleva kohtuotsuse punktis 16, et võimaldada erinevate TIR-veoetappide tolliprotseduuri alt vabastamist niipea, kui on selge, et need on vastavalt eeskirjadele lõpule viidud.

63 Eelnevast tuleneb, et sihtriigiks oleva kolmanda riigi tolli poolt nõuetekohaselt kinnitatud TIR-märkmik on ametlik dokument, mis võimaldab üldjuhul tõendada, et kaupa on pärast liidu välispiiride ületamist füüsiliselt liigutatud kolmandasse riiki ja see on sinna kohale jõudnud.

64 Ent kauba liikumine üle piiri ja saabumine kolmandasse riiki, mida TIR-märkmik tõendab, on üks eksporditoimingu tunnustest, mis eristab seda tehingut riigisisesest tehingust (vt analoogia alusel 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Teleos jt, C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 37).

65 Sellest võib järeldada, et kui niisugust veoteenust on osutatud TIR-märkmiku alusel, võib sellel märkmikul – kui ei esine konkreetseid põhjusi, mis võimaldaks kahelda selle märkmiku ja seal sisalduvate andmete ehtsuses või usaldusväärsuses – asjaomast veoteenust puudutava ekspordiõiguse tunnustamisele omases kontekstis olla eriline tähtsus.

66 Maksuhalduritel tuleb seega niisugust dokumenti nõuetekohaselt arvesse võtta sarnaselt kõikide teiste nende valduses olevate dokumentidega, nagu on meenutatud ka käesoleva kohtuotsuse punktis 52.

67 Sellega seoses on maksuhaldurite ülesanne lisaks arvesse võtta neid dokumente, mis on väljastatud CMR konventsiooni raames, mida on nimetanud ka eelotsusetaotluse esitanud kohus, et analüüsida, kas sellised dokumendid võivad vajaduse korral toetada veetud kaupade tegeliku ekspordi tõenäosust.

68 Kõike eelnevat arvesse võttes tuleb eelotsuse küsimustele vastata, et esiteks käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punkti e ja teiseks nimetatud sätet koostoimes selle direktiivi artikliga 153 tuleb tõlgendada nii, et nende sätetega on vastuolus liikmesriigi maksustamistava, mille kohaselt sõltub käibemaksuvabastus vastavalt kaupade ekspordiga otseselt seotud veoteenustelt ning veoteenuste osutamises osaleva vahendaja osutatud teenustelt maksumaksja poolt asjaomaste kaupade kohta eksporditollideklaratsiooni esitamisest. Sellega seoses on pädevate asutuste ülesanne maksuvabastuste andmisel analüüsida, kas asjaomaste kaupade ekspordiga seotud tingimuse täitmise saab tuletada piisavalt kõrge tõenäosuse määraga kogu neile asutustele teadaolevast teabest. Neil asjaoludel kujutab kolmandate riikide tolli poolt kinnitatud TIR-märkmik endast tõendit, mida nimetatud asutustel tuleb nõuetekohaselt arvesse võtta, välja arvatud juhul, kui neil on põhjust kahelda selle dokumendi ehtsuses või usaldusväärsuses.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (seitsmes koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, esiteks artikli 146 lõike 1 punkti e ja teiseks nimetatud sätet koostoimes selle direktiivi artikliga 153 tuleb tõlgendada nii, et nende sätetega on vastuolus liikmesriigi maksustamistava, mille kohaselt sõltub käibemaksuvabastus vastavalt kaupade ekspordiga otseselt seotud veoteenustelt ning veoteenuste osutamises osaleva vahendaja osutatud teenustelt maksumaksja poolt asjaomaste kaupade kohta eksporditollideklaratsiooni esitamisest. Sellega seoses on pädevate asutuste ülesanne maksuvabastuste andmisel analüüsida, kas asjaomaste kaupade ekspordiga seotud tingimuse täitmise saab tuletada piisavalt kõrge tõenäosuse määraga kogu neile asutustele teadaolevast teabest. Neil asjaoludel kujutab kolmandate riikide tolli poolt kinnitatud TIR-märkmik endast tõendit, mida nimetatud asutustel tuleb nõuetekohaselt arvesse võtta, välja arvatud juhul, kui neil on põhjust kahelda selle dokumendi ehtsuses või usaldusväärsuses.

Allkirjad