Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (üheksas koda)

1. august 2025 *

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Ekspordi maksuvabastused – Artikli 146 lõike 1 punkt b – Väljapoole Euroopa Liitu lähetatud või veetud kaupade tarne – Soetaja poolt ostetud kaupade vedamine väljapoole liitu pärast maksukohustuslasega (tarnija) sõlmitud kokkulepet tarnida need kaubad teise liikmesriiki – Liidu territooriumilt tegelikult väljunud kaubad – Tõend – Ekspordi maksuvabastusest keeldumine – Neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtted

Kohtuasjas C-602/24,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (vojevoodkonna halduskohus Varssavis, Poola) 12. juuli 2024. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 17. septembril 2024, menetluses

W. sp. z o.o.

versus

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w.,

EUROOPA KOHUS (üheksas koda),

koosseisus: koja president N. Jääskinen, kohtunikud A. Arabadjiev (ettekandja) ja M. Condinanzi,

kohtujurist: M. Campos Sánchez-Bordona,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Poola valitsus, esindaja: B. Majczyna,

– Euroopa Komisjon, esindajad: P. Carlin ja M. Rynkowski,

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

* Kohtumenetluse keel: poola.

on teinud järgmise

kohtuotsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab 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 b tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud kohtuvaidluses, mille pooled on W. sp. z o.o. (edaspidi „äriühing W“) ja Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we W. (W. maksuameti juhataja, Poola) ning mis puudutab käibemaksuvabastuse andmisest keeldumist kaupade eksportimisel väljapoole Euroopa Liidu territooriumi aastatel 2017 ja 2018.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikli 14 lõige 1 sätestab:

„„Kaubatarne“ on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.“

4 Direktiivi IX jaotis käsitleb maksuvabastusi. Selle 1. peatükk koosneb ainult ühest kõnealuse direktiivi artiklist 131, milles on ette nähtud:

„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.“

5 Kõnealuse IX jaotise 6. peatüki pealkiri on „Ekspordi maksuvabastused“ ning see sisaldab artikleid 146 ja 147. Artikli 146 lõike 1 punktis a ja b on sätestatud:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

a) selliste kaupade tarne, mille lähetab või veab väljaspool ühendust asuvasse sihtkohta müüja või tema nimel tegutsev isik;

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

Poola õigus

6 11. märtsi 2004. aasta käibemaksuseaduse (ustawa o podatku od towarów i usług; *Dz. U.* 2017, rubriik 1221) põhikohtuasja asjaoludele kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „käibemaksuseadus“) artikli 41 lõikes 6 on sätestatud:

„0% maksumäära kohaldatakse lõigetes 4 ja 5 osutatud kaupade ekspordi suhtes tingimusel, et maksumaksja on omandanud enne antud arvestusperioodi kohta maksudeklaratsiooni esitamise tähtaja möödumist dokumendi, mis kinnitab kaupade väljavedu Euroopa Liidu territooriumilt.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

7 Äriühing W märkis 2017. ja 2018. aasta asjakohastes käibedeklaratsioonides õunte tarned, mille saaja oli Ühendkuningriigis asuv ja Lätis käibemaksukohustuslasena registreeritud äriühing A. E. LP (edaspidi „A. E.“ või „soetaja“). Need tarned deklareeriti ühendusesiseste kaubatarnetena, mille suhtes kohaldatakse 0% maksumäära.

8 Äriühingu W valduses olevate ja maksumenetluse käigus esitatud veokirjade kohaselt pidid Valgevenes, Venemaal ja Poolas asuvad vedajad vedama ja tarnima kauba Poolast Leedus asuvatesse sihtkohtadesse. A. E. kohustus veo korraldama.

9 Poola maksuhaldur tuvastas aga, et õunte soetajana eksportis A. E. neid Poolast otse Valgevenesse. Maksuhalduri hinnangul ja eelkõige Läti maksuhalduri esitatud teabele tuginedes oli A. E. raskesti kättesaadav ja ebausaldusväärne üksus. Läti maksuhaldur kinnitas, et A. E. oli deklareerinud soetatud kauba ühendusesisese soetamise äriühingult W ja ekspordi kolmandatesse riikidesse. Lisaks sellele ei väida Poola maksuhaldur, et äriühingu W puhul oleks tarneahelas toimunud maksupettus või kuritarvitus.

10 Poola maksuhaldur leiab, et kuna kaupa ei viidud liidu teise liikmesriigi territooriumile, tuleb asuda seisukohale, et asjaomased tarned ei ole ühendusesisesed. See maksuhaldur leidis lisaks, et äriühing W ei olnud nõuetekohaselt kontrollinud, kuhu kaup tarniti, ning et ta oli piirdunud sellega, et kinnitas ametlikult kauba tarnimist Leedusse selle kaubaveo teinud autojuhi allkirja alusel, millele oli lisatud veoettevõtja pitser. Nimetatud maksuhaldur leidis seega, et kauba müük äriühingu W poolt A. E-le kujutas endast sisemist tarnet, mille suhtes kohaldatakse maksumäära 5%, ja kohaldas sanktsiooni samuti määras 30%.

11 Äriühing W vaidlustas selle otsuse Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawies (vojevoodkonna halduskohus Varssavis, Poola), kes on eelotsusetaotluse esitanud kohus, väites, et kuna Poola maksuhaldur oli tuvastanud, et kaup eksporditi Valgevenesse lepingu sõlminud üksuse nimel ja arvel tegutseva üksuse poolt, siis tuleb tehing käibemaksuseaduse kohaselt ümber kvalifitseerida kaudseks ekspordiks, mille suhtes kohaldatakse 0% maksumäära.

12 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (vojevoodkonna halduskohus Varssavis) rahuldas kaebuse ja tühistas Poola maksuhalduri otsuse. Märkides, et A. E. omandas äriühingult W õiguse kaupa omanikuna käsutada ja eksportis selle kauba Valgevenesse, leidis ta, et kuna kaudse ekspordi menetluse sisulised õiguslikud tingimused olid täidetud, nõuab neutraalse maksustamise põhimõte käibemaksu nullmäära kohaldamist, hoolimata sellest, et maksukohustuslane ei järginud ekspordil kohaldatavaid vorminõudeid.

13 Poola maksuhaldur esitas selle kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse Naczelny Sąd Administracyjnyle (Poola kõrgeim halduskohus), kes tühistas selle kohtuotsuse. See kohus leidis, et varasemas kohtuotsuses tehtud põhjendamisvigadel põhinevad väited on põhjendatud, ning saatis kohtuasja tagasi Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawiele (vojevoodkonna halduskohus Varssavis) uue otsuse tegemiseks.

14 Naczelny Sąd Administracyjny (kõrgeim halduskohus) andis oma otsuses siiski õigusliku arvamuse, mis kohtuasja asjaolusid arvestades käsitles ühendusesisese tarne võimalikku ümberkvalifitseerimist kaudseks ekspordiks.

15 Naczelny Sąd Administracyjny (kõrgeim halduskohus) rõhutas, et üksnes soetaja otsus eksportida kaup liidu territooriumilt välja tema nimel ja arvel tehtud tollideklaratsiooni alusel – selle otsuse tegi ta pärast kauba tarnijaga, st äriühinguga W, sõlmitud ärilisi kokkuleppeid ja sellest sõltumatult – ei ole selline, mis võimaldaks sellel tarnijal järeldada ja ette näha, et ühendusesisene tarne kvalifitseeritakse ümber eksporditehinguks, sealhulgas kaudseks ekspordiks, kuna selle tarne tegemise kuupäeval ei olnud tehingu pooltel kavatsust ega soovi teha „eksporditarnet“.

16 Neil asjaoludel otsustas Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (vojevoodkonna halduskohus Varssavis) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 146 lõike 1 punkti b tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslase (tarnija) poolt ühendusesisese kaubatarnena deklareeritud kaubatarne on käsitatav eksporditarnena, kui soetaja ei eksportinud kaupa mitte teise liikmesriiki, vaid väljapoole liidu territooriumi?

2. Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 146 lõike 1 punktis b sätestatud maksuvabastuse kohaldamise seisukohast on esimeses küsimuses kirjeldatud olukorras oluline, et kauba soetaja on tegelikult eksportinud kauba väljapoole liidu territooriumi mitte maksukohustuslasega (tarnijaga) kooskõlastatult ja ühise kokkuleppe alusel, vaid iseseisva otsuse alusel ja maksukohustuslase (tarnija) teadmata?

3. Kas [käibemaksudirektiivi[artikli 146 lõike 1 punktis b sätestatud maksuvabastuse kohaldamise seisukohast on esimeses küsimuses kirjeldatud olukorras oluline, kui kauba väljaviimine liidu territooriumilt selgub maksuhalduri poolt tollidokumentide alusel tehtud järeldusest ja maksukohustuslase (tarnija) valduses olevate veodokumentide sisu ei ole selle järeldusega kooskõlas?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

17 Nende kolme küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punkti b tuleb tõlgendada nii, et selles sättes ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse kuulub tarnija poolt algselt ühendusesisese tarnena deklareeritud kaubatarne, mille soetaja on viimase teadmata teinud väljapoole liidu territooriumi, kui maksuhaldur tuvastas kõnealuse ekspordi tollidokumentide alusel.

18 Kõigepealt tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktide a ja b kohaselt vabastavad liikmesriigid maksust selliste kaupade tarne, mille lähetab või veab väljaspool liitu asuvasse sihtkohta müüja või tema nimel tegutsev isik. Seda sätet tuleb lugeda koosmõjus direktiivi artikli 14 lõikega 1, mille kohaselt on „kaubatarne“ materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek (vt selle kohta 17. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punkt 19, ja 17. detsembri 2020. aasta kohtuotsus BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, punkt 55).

19 Väljapoole liitu lähetatud või veetud kaubatarnete maksuvabastuse eesmärk on tagada, et asjaomased kaubatarned maksustatakse nende sihtkohas ehk kohas, kus kaupa tarbitakse (vt selle kohta 17. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika).

20 Seega, nagu Euroopa Kohus on korduvalt juba märkinud, siis käesoleva kohtuotsuse punktis 18 viidatud sätetest ja eelkõige käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktides a ja b kasutatud terminist „lähetab“ nähtub, et kauba eksport on toimunud ja eksporditarne maksuvabastus on kohaldatav, kui vara omanikuna käsutamise õigus on üle läinud soetajale, kui tarnija tõendab, et kaup on lähetatud või veetud liidust välja, ja kui lähetamise või veo tulemusel on kaup liidu territooriumilt füüsiliselt välja viidud (vt selle kohta 17. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punkt 21, ja 17. detsembri 2020. aasta kohtuotsus BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, punkt 56).

21 Samuti on Euroopa Kohus juba otsustanud, et mõistel „kaubatarne“ on objektiivne laad ja seda kohaldatakse sõltumata asjaomaste tehingute eesmärkidest või tulemitest, ilma et maksuhalduril oleks kohustust viia asjaomase maksukohustuslase kavatsuse kindlaksmääramiseks läbi uurimine või võtta arvesse teise ettevõtja kavatsust kui seda on asjaomane maksukohustuslane, kes on seotud sama kaubatarnete ahelaga (17. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punkt 22).

22 Sellest järeldub, et niisugused tehingud, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kujutavad endast kaubatarnet käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktide a ja b tähenduses, kui need vastavad objektiivsetele kriteeriumidele, millel see mõiste põhineb, ja mida on korratud käesoleva kohtuotsuse punktis 20.

23 Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust nähtub, et esimene kriteerium, mille eesmärk on tõendada kaupade eksporti, on käesoleval juhul täidetud, kuna vaidlust ei ole selles, et tarnija andis põhikohtuasjas kõne all olevate õunte omanikuna käsutamise õiguse soetajale üle.

24 Mis puudutab teist kriteeriumi, mille kohaselt tarnija tõendab, et kaup lähetati või veeti väljapoole liitu, siis nähtub eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasjas kõne all olev tarnija esitas maksumenetluse käigus dokumendid, mis tõendavad, et kaup tuli vedada ja tarnida Poola laadimiskohast Leedus asuvatesse sihtkohtadesse. Poola maksuhaldur tuvastas siiski, et õunte tarnet ei tehtud mitte selles liikmesriigis, vaid väljaspool liidu territooriumi.

25 Poola maksuhaldur järeldas sellest, et ühendusesisest tarnet, mille suhtes kohaldati esialgu ette nähtud 0% käibemaksumäära, ei olnud tegelikult toimunud. Maksuhaldur leidis seega, et tarnija ei olnud nõuetekohaselt kontrollinud, kuhu tema müüdud kaup tarniti, ning et ta oli piirdunud sellega, et kinnitas formaalselt kauba tarnimist Leedusse selle kaubaveo teinud autojuhi allkirja alusel, millele oli lisatud veoettevõtja pitser.

26 Siiski tuleb tõdeda, et need asjaolud ei ole põhikohtuasjas arutusel oleva tehingu kvalifitseerimisel eksporditehinguks käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktide a ja b tähenduses asjakohased.

27 Esiteks, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 23, oli tarnija eelnevalt andnud kauba omanikuna käsutamise õiguse üle soetajale, kes pidi kauba vastavalt nendevahelisele kokkuleppele tarnima. Neil asjaoludel ei saa tarnijale ette heita, et ta kinnitab tarnet, tuginedes asjaomaste kaupade veo teinud autojuhi allkirjale ja veokirjadel olevale veoettevõtja templile.

28 Teiseks, nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 21, on mõistel „kaubatarne“ objektiivne olemus ning seda kohaldatakse sõltumata asjaomaste tehingute eesmärkidest või tulemitest. Seega on oluline, et käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktides a ja b ette nähtud maksuvabastuse kohaldamise objektiivsed tingimused oleksid täidetud. Asjaolu, et pooled leppisid esialgu kokku ühendusesiseses tarnes, mida lõpuks ei toimunud, ja et tarne väljaspool liidu territooriumi toimus tarnija teadmata, kujutavad endast subjektiivseid tegureid, mis on seega põhimõtteliselt asjassepuutumatud.

29 Käesoleval juhul on selge, et põhikohtuasjas kõne all olevate õunte tarnimine väljapoole liidu territooriumi on tõendatud. Asjaolu, et seda tarnet tõendas Poola maksuhaldur, mitte tarnija, ei ole põhikohtuasjas kõne all oleva tehingu kvalifitseerimisel eksporditehinguks käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktide a ja b tähenduses asjakohane.

30 Neil asjaoludel tuleb asuda seisukohale, et käesoleva kohtuotsuse punktis 20 nimetatud teine kriteerium on täidetud.

31 Mis puudutab kolmandat kriteeriumi, mille kohaselt peab kaup pärast lähetamist või vedamist olema liidu territooriumilt füüsiliselt välja viidud, siis on selge, et põhikohtuasjas kõne all olevad õunad veeti liidust välja ostja või tema nimel tegutseva isiku poolt.

32 Tuleb tõdeda, et kuna on ka selge, et neid õunu liidu territooriumil ei tarbitud, ei saa järeldada, et tarnija tarnis need riigi territooriumil.

33 Nimelt on käibemaksudirektiivi artikli 146 lõikes 1 ette nähtud maksuvabastuse eesmärk tagada asjaomaste kaubatarnete maksustamine nende sihtkohas, st kohas, kus eksporditud kaupu tarbitakse (28. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

34 Seega, kui sisulised tingimused on täidetud, nõuab neutraalse maksustamise põhimõte, et käibemaksuvabastust antakse ka siis, kui maksukohustuslased on jätnud täitmata mõned vorminõuded (17. detsembri 2020. aasta kohtuotsus BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, punkt 72 ja seal viidatud kohtupraktika).

35 Eeltoodust tuleneb, et tehingu kvalifitseerimisest „kaubatarneks“ käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktide a ja b tähenduses ei saa keelduda põhjusel, et lähetamine või vedamine väljapoole liitu toimus tarnija teadmata ja selle tegi kindlaks maksuhaldur, mitte tarnija ise.

36 Poola valitsus väidab vastu, et käibemaksuseaduses ette nähtud tingimus, et maksukohustuslasest tarnija peab saama dokumendi, mis kinnitab kauba eksporti väljapoole liitu, on kehtestatud eelkõige tulenevalt vajadusest hoida ära maksudest kõrvalehoidmine. Kuna eksporditehingutele kohaldatakse käibemaksu valdkonnas sooduskohtlemist, see tähendab, et need on sellest maksust vabastatud, säilitades samas sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse, ja seega kohaldatakse nende

suhtes käibemaksuseaduse alusel 0% käibemaksumäära, on märkimisväärne oht, et ettevõtjad püüavad seda eelist kasutada tehingute puhul, mille raames kaupa tegelikult liidust välja ei eksporditud.

37 Käibemaksudirektiivi artikli 131 kohaselt on liikmesriikide ülesanne tõepoolest kehtestada tingimused, millistel nad vabastavad maksust eksporditehingud, et tagada maksuvabastuste nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning hoida ära võimalikku maksudest kõrvalehoidmist, maksustamise vältimist ja mis tahes muid võimalikke kuritarvitusi. Oma pädevuse teostamisel tuleb liikmesriikidel aga järgida liidu õiguskorda kuuluvaid õiguse üldpõhimõtteid, muu hulgas proportsionaalsuse põhimõtet (17. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punkt 26).

38 Seoses selle põhimõttega tuleb korrata, et riigisisene meede, mille kohaselt õigus käibemaksuvabastusele sõltub peamiselt vorminõuete täitmisest, jättes kõrvale sisulised nõuded ning jättes uurimata, kas viimased on täidetud, läheb kaugemale sellest, mis on vajalik maksu nõuetekohase kogumise tagamiseks. Tehingud tuleb nimelt maksustada lähtuvalt nende objektiivsetest tunnustest (17. detsembri 2020. aasta kohtuotsus BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, punkt 71 ja seal viidatud kohtupraktika).

39 Nagu väidab Euroopa Komisjon, siis kuigi liikmesriigid kehtestavad käibemaksudirektiivi artikli 131 alusel vorminõuded, ei tohi need tingimused siiski muuta selles direktiivis ette nähtud maksuvabastuste kohaldamisala. Ekspordi maksuvabastuse kohaldamisest keeldumine üksnes põhjusel, et maksukohustuslasel puuduvad nõuetekohased ekspordidokumendid, ei oleks proportsionaalne, kui maksuhaldur on – nagu käesoleval juhul – veendunud, et kaubad on eksporditud. Selline keeldumine läheks kaugemale sellest, mis on vajalik maksu nõuetekohase kogumise tagamiseks, kuna käibemaksuvabastuse suhtes kehtivad ülemäärased vorminõuded, ilma et kontrollitaks, kas sisulised maksuvabastuse kriteeriumid on tegelikult täidetud.

40 Euroopa Kohtu praktika kohaselt võib vorminõude täitmata jätmine vaid kahel juhul kaasa tuua käibemaksuvabastuse saamise õigusest ilmajäämise (17. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

41 Esiteks võib vorminõude rikkumine kaasa tuua käibemaksuvabastuse andmisest keeldumise, kui rikkumise tõttu on takistatud vajaliku tõendi esitamine selle kohta, et sisulised nõuded on täidetud (17. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

42 See ei ole aga ilmselgelt nii põhikohtuasjas, kus – nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktides 23–31 – on kõik käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktis b ette nähtud maksuvabastuse sisulised tingimused täidetud.

43 Teiseks ei saa neutraalse maksustamise põhimõttele käibemaksust vabastamiseks tugineda maksukohustuslane, kes on tahtlikult osalenud maksudest kõrvalehoidmises, mis on ohustanud ühise käibemaksusüsteemi nõuetekohast toimimist. Euroopa Kohtu praktika kohaselt ei ole liidu õigusega vastuolus nõue, et heas usus tegutsev tarnija peab võtma kõik meetmed, mida temalt võib mõistlikult nõuda, tagamaks, et tema sooritatav tehing ei too kaasa tema osalemist maksupettuses. Juhul kui asjaomane maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et tema tehtud tehing on seotud soetaja toime pandud pettusega, ja kui ta ei ole võtnud kõiki

võimalikke asjakohaseid meetmeid selle pettuse vältimiseks, tuleb talle maksuvabastuse kohaldamisest keelduda (17. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

44 Käesoleval juhul märkis eelotsusetaotluse esitanud kohus siiski, et maksuhaldur ei ole osutanud, et tarnija oleks tarneahelas toime pannud pettuse või kuritarvituse. Lisaks ei nähtu Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust ühtegi tõendit pettuse kohta.

45 Euroopa Kohus on pealegi juba otsustanud, et olukorras, kus käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktis b ette nähtud ekspordi maksuvabastuse tingimused, eelkõige asjaomaste kaupade liidu tolliterritooriumilt väljaviimine, on tõendatud, ei tule sellise tarne eest tasuda käibemaksu ning põhimõtteliselt ei esine ka maksudest kõrvalehoidmise või maksutulude laekumata jäämise ohtu, mis võiks põhjendada kõnealuse tehingu maksustamist (17. detsembri 2020. aasta kohtuotsus BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, punkt 82 ja seal viidatud kohtupraktika).

46 Eeltoodut arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punkti b tuleb tõlgendada nii, et selles sättes ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse kuulub tarnija poolt algselt ühendusesisese tarnena deklareeritud kaubatarne, mille soetaja on tarnija teadmata teinud väljapoole liidu territooriumi, kui maksuhaldur on tuvastanud kõnealuse ekspordi tollidokumentide alusel.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (üheksas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 146 lõike 1 punkti b

tuleb tõlgendada nii, et

selles sättes ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse kuulub tarnija poolt algselt ühendusesisese tarnena deklareeritud kaubatarne, mille soetaja on tarnija teadmata teinud väljapoole Euroopa Liidu territooriumi, kui maksuhaldur on tuvastanud kõnealuse ekspordi tollidokumentide alusel.

Allkirjad