Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (üheksas koda)

25. oktoober 2018 * [i]

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 143 lõike 1 punkt d – Impordi käibemaksuvabastus – Import, millele järgneb ühendusesisene tarne – Maksupettuse oht – Importiva ja tarniva maksukohustuslase heausksus – Hindamine – Importiva ja tarniva maksukohustuslase hoolsuskohustus

Kohtuasjas C-528/17,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Vrhovno sodišče (Sloveenia kõrgeim kohus) 28. augusti 2017. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 4. septembril 2017, menetluses

Milan Božičevič Ježovnik

versus

Republika Slovenija,

EUROOPA KOHUS (üheksas koda),

koosseisus: koja president K. Jürimäe (ettekandja), kohtunikud C. Lycourgos ja C. Vajda,

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Božičevič Ježovnik, esindaja: *odvetnik* J. Ahlin,

– Sloveenia valitsus, esindaja: A. Grum,

– Kreeka valitsus, esindajad: M. Tassopoulou, A. Dimitrakopoulou ja I. Kotsoni,

– Hispaania valitsus, esindaja: S. Jiménez García,

– Euroopa Komisjon, esindajad: J. Jokubauskaitė ja M. Žebre,

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

* Kohtumenetluse keel: sloveeni.

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), mida on muudetud nõukogu 25. juuni 2009. aasta direktiiviga 2009/69/EÜ (ELT 2009, L 175, lk 12) (edaspidi „käibemaksudirektiiv"), artiklit 143 koostoimes käibemaksudirektiivi artikliga 138.

2 Taotlus on esitatud Milan Božičevič Ježovniku ja Republika Slovenija (Sloveenia Vabariik) vahelises kohtuvaidluses tagantjärele esitatud maksuteate üle, mis puudutab kolmandatest riikidest pärit banaanide importimise tehingute maksustamist käibemaksuga.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Käibemaksudirektiiv

3 Käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 1 kohaselt:

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

4 Käibemaksudirektiivi artikkel 143 sätestab:

„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;

[…]

2. Lõike 1 punktiga d ette nähtud maksuvabastust kohaldatakse juhul, kui kaupade importimisele järgneb artikli 138 lõike 1 ja lõike 2 punkti c kohaselt käibemaksust vabastatud kaubatarne, kuid üksnes siis, kui importija on importimisel impordiliikmesriigi pädevatele asutustele esitanud vähemalt järgmise teabe:

a) importijale impordiliikmesriigis väljastatud käibemaksukohustuslasena registreerimise number või tema maksuesindajale, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, impordiliikmesriigis väljastatud käibemaksukohustuslasena registreerimise number;

b) sellise kliendi, kellele kaubad vastavalt artikli 138 lõikele 1 tarnitakse, teises liikmesriigis väljastatud käibemaksukohustuslasena registreerimise number;

c) tõend, et imporditud kaubad kavatsetakse vedada või lähetada impordiliikmesriigist teise liikmesriiki.

Liikmesriigid võivad siiski sätestada, et punktis c nimetatud tõend esitatakse pädevatele asutustele üksnes nende taotluse korral.“

5 Käibemaksudirektiivi artikli 143 lõige 2 lisati sinna direktiiviga 2009/69, mille ülevõtmise tähtaeg möödus 1. jaanuaril 2011. Arvestades põhikohtuasja asjaolude kuupäevi, on põhikohtuasjas kohaldatavad artikli 143 kaks järjestikust redaktsiooni.

6 Käibemaksudirektiivi artikkel 201 on sõnastatud nii:

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

Tolliseadustik

7 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, edaspidi „tolliseadustik“) artikli 78 kohaselt:

„1. Toll võib omal algatusel või deklarandi taotluse korral teha tollideklaratsioonis pärast kauba vabastamist muudatusi.

2. Toll võib pärast kauba vabastamist selleks, et teha kindlaks tollideklaratsioonis esitatud andmete õigsust, kontrollida äridokumente ja asjaomase kaubaga seotud impordi- või eksporditoimingute või selle kaubaga seotud järgnevate äritoimingute andmeid. Selline kontroll võib toimuda deklarandi valdustes, mõne muu nimetatud toimingutega otseselt või kaudselt seotud isiku valdustes või isiku valdustes, kelle valduses seoses äritegevusega on nimetatud dokument või vajalikud andmed. Toll võib läbi vaadata ka kaupa, kui selle esitamine on veel võimalik.

3. Kui tollideklaratsiooni kontrollimine või tollivormistusjärgne läbivaatamine näitab, et asjaomaseid tolliprotseduure reguleerivaid sätteid on kohaldatud ebaõige või mittetäieliku teabe alusel, võtab toll kooskõlas ettenähtud sätetega olukorra lahendamiseks vajalikud meetmed, arvestades tema käsutuses olevat uut teavet.“

8 Tolliseadustiku artiklid 201 ja 204 loetlevad erinevaid olukordi, mil tollivõlg tekib.

Sloveenia õigus

9 Käibemaksuseaduse (Zakon o davku na dodano vrednost, *Uradni list RS*, nr 13/11) artikli 46 punktis 1 on sätestatud, et käibemaksust on vabastatud „kaubatarned, mille müüja või vastuvõtja või muu tema nimel tegutsev isik lähetab või veab Sloveenia territooriumilt teise liikmesriiki, kui see kaup tarnitakse teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule, kes tegutseb sellena eelmainitud teises liikmesriigis“.

10 Käibemaksuseaduse artikli 50 lõike 1 punktis 4 on sätestatud, et „kui mujalt territooriumilt või kolmandast riigist lähetatud või veetud kaup imporditakse muusse liikmesriiki kui sihtliikmesriiki, siis on see import käibemaksust vabastatud juhul, kui sellise kauba tarne käesoleva seaduse artikli 76 lõike 1 punktis 6 kirjeldatud importija poolt on käesoleva seaduse artikli 46 kohaselt käibemaksust vabastatud“.

11 Käibemaksuseaduse artikli 50 lõige 2 sätestab:

„Eelmise lõike punktis 4 nimetatud kauba import on käibemaksust vabastatud, kui kauba impordile järgneb käesoleva seaduse artikli 46 punktide 1 ja 4 kohaselt käibemaksust vabastatud kaubatarne, tingimusel, et importija annab importimisel pädevale tolliasutusele vähemalt järgmise teabe:

a) oma käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, mille on välja andnud Sloveenia maksuhaldur, või Sloveenia maksuhalduri välja antud numbri, millega on käibemaksukohustuslaseks registreeritud importija maksuesindaja, kes on kohustatud käibemaksu tasuma;

b) kauba lähetamise või veo sihtliikmesriigis välja antud numbri, millega on käibemaksukohustuslasena registreeritud see kaubasaaja, kellele kaup käesoleva seaduse artikli 46 punkti 1 kohaselt tarnitakse, kui kaubaga tehakse tehing vastavalt käesoleva seaduse artikli 46 punktile 4;

c) tõendi, et imporditud kaup kavatsetakse vedada või lähetada Sloveenia territooriumilt teise liikmesriiki.“

12 Käibemaksuseaduse artikli 50 lõige 2 on kohaldatav alates 1. jaanuarist 2011. Enne seda kuupäeva kohaldati selle seaduse rakendusmääruse artiklis 80 kehtestatud nõudeid, mis olid sisult identsed.

13 Käibemaksuseaduse artikli 76 lõike 1 punkti 6 kohaselt peab impordil käibemaksu tasuma „tollivõlgnik, kes määratakse kindlaks vastavalt tolliõigusnormidele, või kauba saaja“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

14 Põhikohtuasjas käsitletavate asjaolude toimumise ajal tegeles M. Božičevič Ježovnik füüsilisest isikust ettevõtjana banaanide impordi ja turustamisega.

15 Põhikohtuasjas käsitletaval ajavahemikul importis M. Božičevič Ježovnik Sloveeniasse banaane kolmandatest riikidest. Koperi (Sloveenia) pädevale tolliasutusele 26. augustist 2009 kuni 26. jaanuarini 2011 esitatud 30 tollideklaratsiooni alusel kohaldati imporditud banaanidele protseduuri, mida nimetatakse „tolliprotseduur 42“, mis lubab need vabasse ringlusse lasta impordi käibemaksu vabalt. Tõendamaks, et asjaomased banaanid olid mõeldud vedamiseks teise liikmesriiki, esitas M. Božičevič Ježovnik mõned eesmärgipärase kasutamise ja lõpliku sihtkoha deklaratsioonid, millel olid deklareeritud kaubasaajate pitserid.

16 M. Božičevič Ježovnik müüs imporditud banaanid Rumeenias asuvatele ostjatele, olles pidanud läbirääkimisi ja võtnud vastu tellimusi telefoni teel. Arved, kaasa arvatud ettemaksu arved, ja muud dokumendid saadeti e-posti, faksi või tavapostiga. Enne lepingute sõlmimist kontrollis M. Božičevič Ježovnik nii ostjate ettevõtjana registreerimise numbreid („EORI“ numbreid) kui ka nende käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrite kehtivust. Ta palus ostjatel esitada deklaratsiooni, mis kinnitaks, et nad vastutavad banaanide vedamise eest teise liikmesriiki.

17 Pärast ostjatelt tasu saamist andis M. Božičevič Ježovnik neile tolliprotseduuri alt vabastatud banaanid koos omandiõigusega Koperi sadamas üle. Ostjad vedasid banaanid seejärel Rumeeniasse ja saatsid kauba lõppsihtkohas mahalaadimise järel kinnitatud CMR-saatelehted tollile.

18 M. Božičevič Ježovniku tollideklaratsioonide järelkontrollimisel avastas toll, et mitu Rumeenia ostjat olid end veidi aega enne esimest tarnet käibemaksukohustuslaseks registreerinud ning samal päeval ka end käibemaksukohustuslaste registrist kustutanud. Toll leidis, et CMR-saatelehed, mille M. Božičevič Ježovnik tolli nõudmisel esitas, olid vaevu loetavad, osaliselt täitmata ning ei sisaldanud piisavalt

andmeid kauba mahalaadimise aja ja koha kohta. Lisaks tuvastas toll, et banaanide müügihind ja M. Božičevič Ježovniku poolt tasutud ostuhind olid samad või erinesid minimaalselt, et müügiarvetel märgitud banaanide kaal erines tollideklaratsioonides märgitud andmetest ja et raamatupidamisse kantud arved erinesid neist, mis esitati sama kauba kohta tollile ja maksuametile.

19 Toll kogus teavet Rumeenia maksuhaldurilt. Maksuhalduri hinnangul oli teatud Rumeenia ostjate puhul tegemist „varifirmadega“, mis registreeritud aadressil ei tegutsenud, tema kõnedele ei vastanud ja mille juhatajad olid Türgi, Iraagi, Ungari või Egiptuse kodanikud. Lisaks selgitas maksuhaldur, et teatud vedajad kinnitasid banaanide vedamist ja mahalaadimist ühte Rumeenia hulgimüügikeskusesse. Nad on kinnitanud, et veotellimus esitati neile telefoni teel ja et selle eest tasuti sularahas. Teised vedajad on eitanud veodokumentides esinevate allkirjade õigsust ja mis tahes sidemeid ostjatega.

20 Nende andmete põhjal järeldas toll, et M. Božičevič Ježovnik ei ole tõendanud, et asjaomased banaanid on Sloveenia territooriumilt välja viidud ja jõudnud deklareeritud ostjate kätte. Lisaks sellele leidis toll, et M. Božičevič Ježovnik oli rikkunud hoolsuskohustust, jätnud ostjate tausta suhtes elementaarse kontrolli teostamata ja eiranud viiteid käibemaksust kõrvalehoidmisele.

21 Ljubljana (Sloveenia) toll tegi seega 24. mail 2013 otsuse, millega kohustas M. Božičevič Ježovnikut tasuma käibemaksu summas 242 949,04 eurot.

22 Ministrstvo za finance (rahandusministeerium, Sloveenia) 30. septembri 2014. aasta otsusega jäeti M. Božičevič Ježovniku vaie tolli otsuse peale rahuldamata.

23 Upravno sodišče Republike Slovenije (Sloveenia Vabariigi halduskohus) jättis rahuldamata M. Božičevič Ježovniku kaebuse rahandusministeeriumi otsuse peale. Kohus märkis muu hulgas, et „tolliprotseduuri 42“ puudutavate kohustuste rikkumisel ei oma maksukohustuslase heausksus käibemaksu tagantjärele maksmise suhtes mingit mõju.

24 M. Božičevič Ježovnik esitas Vrhovno sodiščele (Sloveenia kõrgeim kohus) kassatsioonkaebuse.

25 Nimetatud kohus vaeb tingimusi, millistel võib importijalt nõuda käibemaksu tasumist olukorras, nagu on kõne all põhikohtuasjas.

26 Sellega seoses täpsustab see kohus, et vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 201 seob Sloveenia õigus vastutuse importimisel käibemaksu tasumise eest tolliseadustiku sätetega, mis käsitlevad vastutust impordi tollimaksu tasumise eest. Selles kontekstis leiab ta, et on vaja kindlaks määrata, kas importijal on tekkinud tollivõlg vastavalt tolliseadustiku artiklile 201 või 204.

27 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et 27. septembri 2007. aasta kohtuotsuses Teleos jt (C-409/04, EU:C:2007:548, punktid 56 ja 57) eristas Euroopa Kohus maksukohustuslase vastutust tasuda käibemaksu ja importija vastutust tasuda tollivõlgu. Liikmesriigi kohus kahtleb, kas põhikohtuasjas käsitletaval juhul vastutab importija käibemaksu tasumise eest samal alusel nagu tollivõla puhul, olgugi et ostja kohustus korraldama kauba veo ja importija tegutses vajaliku hoolsusega ning heas usus.

28 Juhul kui importija vastutus käibemaksu tasumise eest erineb vastutusest tasuda tollivõlgu, palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada, kas kõnealune vastutus on samaväärne sellise maksumaksja vastutusega, kes teostab ühendusesisest kaubatarnet käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 1 tähenduses, ja kuidas tuleb selle raames hinnata importija heausksust, kui ostja paneb toime pettuse.

29 Sellega seoses rõhutab ta, et käsitletavas asjas andis toll maksuvabastuseks loa tõendite alusel, mille importija esitas importimisel oma deklaratsioonides, ning pärast eelkontrolli. Kohus märgib, et 27. septembri 2007. aasta kohtuotsusest Teleos jt (C-409/04, EU:C:2007:548) võiks järeldada, et selline

loaandmine tähendab, et importijalt ei saa nõuda käibemaksu tasumist juhul, kui järelkontrollis ilmnevad rikkumised. Samas vähendaks selline tõlgendus kohtu hinnangul tolliseadustiku artiklis 78 ette nähtud järelkontrolli tähendust.

30 Lisaks sellele kahtleb eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas asjaolu, et tegemist on kauba esmakordse sisenemisega liidu tolliterritooriumile, nõuab importijalt suuremat hoolsust.

31 Neil asjaoludel otsustas Vrhovno sodišče (kõrgeim kohus) menetluse peatada ning esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas importija (deklarant), kes taotleb importimisel käibemaksuvabastust (importimine tolliprotseduuri 42 kohaselt), kuna kaup on mõeldud teise liikmesriiki tarnimiseks, on käibemaksu tasumise eest vastutav (kui hiljem peaks tuvastatama, et maksuvabastuse tingimused on täitmata) samamoodi, nagu ta on vastutav tollivõla tasumise eest?

2. Kas eitava vastuse korral on importija (deklarandi) vastutus samasugune nagu maksukohustuslasel, kes teeb ühendusesisese kaubatarne, mis on käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 1 kohaselt käibemaksust vabastatud?

3. Kas viimasel juhul tuleb importija (deklarandi) subjektiivset tunnust, mis viitab käibemaksusüsteemi kuritarvitamisele, hinnata teistmoodi kui [liidu]sisese kaubatarne korral, mida käsitletakse käibemaksudirektiivi artikli 138 lõikes 1? Kas seda tuleks hinnata leebemalt, kuna tolliprotseduuri 42 raames peab toll käibemaksuvabastuseks kõigepealt loa andma; või rangemalt, kuna tegemist on tehingutega, mis on seotud kolmandatest riikidest pärit kauba esmakordse sisenemisega [liidu] siseturule?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

32 Oma kolme küsimusega, mida tuleks analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti d tuleb tõlgendada nii, et olukorras, kus importiv ja tarniv maksukohustuslane on saanud impordi käibemaksuvabastuse loa alusel, mille pädev tolliasutus talle pärast eelkontrolli teostamist andis, tuginedes maksukohustuslase esitatud tõenditele, on ta ikkagi kohustatud tagantjärele käibemaksu tasuma, kui hilisema kontrolli käigus ilmneb, et maksuvabastuse sisulised tingimused ei olnud täidetud.

33 Käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti d kohaselt vabastavad liikmesriigid käibemaksust kolmandalt territooriumilt või kolmandast riigist lähetatud või veetud kauba, mis imporditakse muusse liikmesriiki kui lähetamise või veo sihtliikmesriik, kui sellise kauba tarne artiklis 201 määratletud või tunnustatud importija poolt, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, on käibemaksust vabastatud vastavalt artiklile 138.

34 Seega on impordi käibemaksust vabastamise eeldus, et importija teeks seejärel ühendusesisese tarne, mis on ise käibemaksudirektiivi artikli 138 alusel maksust vabastatud, ning impordi käibemaksust vabastamine sõltub niisiis selles artiklis kehtestatud sisuliste tingimuste täitmisest (20. juuni 2018. aasta kohtuotsus Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, punkt 47).

35 Siinkohal tuleb märkida esmalt, et seoses ühendusesiseste kaubatarnete maksuvabastusega käibemaksudirektiivi artikli 138 kohaselt on esiteks Euroopa Kohus leidnud, et liidu õigusega ei ole 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 (vt selle kohta 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Teleos jt, C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 65, ja 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika). Järelikult, kui asjaomane maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et tema

tehtud tehing on seotud soetaja poolt toime pandud pettusega ja kui ta ei ole võtnud kõiki tema võimuses olnud mõistlikke meetmeid selle pettuse vältimiseks, ei saa lubada tal kasutada õigust maksuvabastusele (vt selle kohta 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 54 ja seal viidatud kohtupraktika).

36 Teiseks nähtub Euroopa Kohtu praktikast sisuliselt, et tarnija vastutus käibemaksu tagantjärele tasumisel erineb importija vastutusest tollimaksude tasumisel. Nii peab importija tasuma tollimaksu sellise kauba importimisel, mille suhtes pani eksportija toime tollieeskirjade rikkumise, kaasa arvatud juhul, kui importija tegutses heas usus ja kõnealuses rikkumises mingil moel ei osalenud (vt selle kohta 17. juuli 1997. aasta kohtuotsus Pascoal & Filhos, C-97/95, EU:C:1997:370, punkt 61). Ent seda kohtupraktikat ei saa üle kanda olukorda, kus tuleb hinnata, kas tarnijat võib pettusega seotud ühendusesisese tehingu raames kohustada tasuma tagantjärele käibemaksu (vt selle kohta 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Teleos jt, C-409/04, EU:C:2007:548, punktid 54–57).

37 Sellest järeldub, et ühendusesiseste kaubatarnete maksuvabastuse raames, mis on antud käibemaksudirektiivi artikli 138 alusel, ei saa heauskset tarnijat, kes, võttes kõik meetmed, mida temalt võib mõistlikult nõuda, osales enda teadmata pettuses, mille pani toime soetaja, kohustada tasuma tagantjärele käibemaksu (vt selle kohta 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Teleos jt, C-409/04, EU:C:2007:548, punktid 65–67).

38 See kohtupraktika on samuti kohaldatav ühendusesiseseks tarnimiseks mõeldud kauba impordi maksuvabastuse korrale, mis on ette nähtud käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punktis d (vt selle kohta 20. juuni 2018. aasta kohtuotsus Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, punkt 94).

39 Nimelt, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktis 34 viidatud kohtupraktikast, nõuab impordi maksuvabastus, et importija teostaks järgnevalt ühendusesisese kaubatarne, mis on käibemaksudirektiivi artikli 138 alusel maksust vabastatud. Seetõttu tuleb neid kahte tehingut käsitleda ühtselt, et tagada käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punktis d sätestatud impordi maksuvabastusele omane loogika.

40 Kui aga automaatselt keelduda andmast importivale ja tarnivale maksukohustuslasele, vaatamata tema hoolikusele, õigust impordi käibemaksuvabastusele juhul, kui soetaja paneb järgneva ühendusesisese kaubatarne raames toime pettuse, lõhuks see seose impordi maksuvabastuse ja järgneva ühendusesisese kaubatarne vahel. Nimelt, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 37, ei saa viimati nimetatud maksuvabastuse andmisest tarnijale automaatselt keelduda juhul, kui pettuse paneb toime soetaja.

41 Sellest järeldub, et pelgalt seetõttu, et tolliseadustiku artikli 78 lõige 3 näeb tolli valdkonnas ette, et „[k]ui tollideklaratsiooni kontrollimine või tollivormistusjärgne läbivaatamine näitab, et asjaomaseid tolliprotseduure reguleerivaid sätteid on kohaldatud ebaõige või mittetäieliku teabe alusel, võtab toll kooskõlas ettenähtud sätetega olukorra lahendamiseks vajalikud meetmed, arvestades tema käsutuses olevat uut teavet“, ei saa tuletada, et toll võib importivalt maksukohustuslaselt nõuda impordi käibemaksu tagantjärele tasumist igas olukorras ning arvestamata tema hoolikust ja heausksust.

42 Teisena tuleb märkida, et eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb konkreetsemalt mõjus, mida põhikohtuasjas võib omada see, et pädev tolliasutus andis pärast importija tollideklaratsioonides esitatud tõendite põhjal teostatud eelkontrolli käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti d alusel loa vabastada kolmandatest riikidest pärineva kauba liidu territooriumile importimine käibemaksust.

43 Siinkohal olgu rõhutatud, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt, millele eelotsusetaotluse kohus ülejäänud osas viitab, on õiguskindluse põhimõttega vastuolus, kui liikmesriik, kes on müüja poolt esitatud dokumendid kaubatarne maksuvabastuse õiguse tõenditena kord juba heaks kiitnud, võib hiljem kohustada müüjat sellelt tarnelt käibemaksu tasuma põhjusel, et ostja on toime pannud

maksupettuse, millest müüja ei teadnud ega saanudki teada (vt selle kohta 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Teleos jt, C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 50, ja 14. juuni 2017. aasta kohtuotsus Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, punkt 75).

44 Seda kohtupraktikat saab aga kohaldada vaid olukorras, kus maksukohustuslane tegutses heas usus ja võttis kõik meetmed, mida temalt mõistlikult võib nõuda, et vältida mis tahes osalemist maksupettuses. Järelikult ei saa kõnealust kohtupraktikat mõista nii, et õiguskindluse põhimõttega on vastuolus, kui liikmesriigi pädevad ametivõimud teostavad ettenähtud tähtaegu järgides uue kontrollimise, mille eesmärk on teha kindlaks, kas maksukohustuslane ei teadnud ega saanudki teada võimalikust maksupettusest (vt selle kohta 20. juuni 2018. aasta kohtuotsus Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, punktid 97 ja 98).

45 Niisiis pelk asjaolu, et põhikohtuasjas andis pädev tolliasutus pärast importija tollideklaratsioonides esitatud andmete põhjal teostatud eelkontrolli loa impordi maksuvabastuseks, ei saa iseenesest välistada täielikult võimalust nõuda tagantjärele impordi käibemaksu tasumist, kui ilmneb, et importija osales maksupettuses või ei olnud piisavalt hoolikas, et sellist osalemist vältida.

46 Seega on liikmesriigi kohtu ülesanne anda üldine hinnang kõikidele selle kohtuasja tõenditele ja faktilistele asjaoludele, et kindlaks teha, kas M. Božičevič Ježovnik tegutses heas usus ja võttis kõik meetmed, mida temalt võib mõistlikult nõuda, tagamaks, et tehtud tehingud ei too kaasa tema osalemist maksupettuses (vt selle kohta 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 53). Siinkohal tuleb märkida, nagu on rõhutanud ka komisjon, et pelk asjaolu, et kõnealune kaup imporditi eelnevalt kolmandast riigist, ei õigusta seda, et M. Božičevič Ježovniku vastutust tuleks käsitleda rangemalt kui lihtsa ühendusesisese tehingu puhul, nagu on ette nähtud käibemaksudirektiivi artikli 138 lõikes 1.

47 Kui eelotsusetaotluse esitanud kohus peaks jõudma järeldusele, et asjaomane maksukohustuslane, võttes arvesse objektiivseid tõendeid, teadis või oleks pidanud teadma, et põhikohtuasjas käsitletavatele imporditehingutele järgnenud tarned on seotud soetaja poolt toime pandud pettusega, ja et ta ei võtnud kõiki tema võimuses olnud mõistlikke meetmeid selle pettuse vältimiseks, ei saa lubada tal kasutada õigust impordi käibemaksuvabastusele (vt analoogia alusel 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 54, ja 9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punkt 42).

48 Ent juhul, kui eelotsusetaotluse esitanud kohus peaks jõudma järeldusele, et asjaomane maksukohustuslane ei teadnud ega saanudki teada, et kõnealustele imporditehingutele järgnenud tarned olid seotud soetaja poolt toime pandud pettusega, ja et ta võttis kõik tema võimuses olnud mõistlikud meetmed selle pettuse vältimiseks, ei saa talle impordi maksuvabastuse kasutamist keelata.

49 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb eelotsuse küsimustele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti d tuleb tõlgendada nii, et olukorras, kus importiv ja tarniv maksukohustuslane on saanud impordi käibemaksuvabastuse loa alusel, mille pädev tolliasutus talle pärast eelkontrolli teostamist andis, tuginedes maksukohustuslase esitatud tõenditele, ei ole ta kohustatud tagantjärele käibemaksu tasuma, kui hilisema kontrolli käigus ilmneb, et maksuvabastuse sisulised tingimused ei olnud täidetud, välja arvatud juhul, kui objektiivsete tõendite alusel on tuvastatud, et kõnealune maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et põhikohtuasjas käsitletavatele imporditehingutele järgnenud tarned on seotud soetaja poolt toime pandud pettusega, ja et ta ei võtnud kõiki tema võimuses olnud mõistlikke meetmeid selle pettuse vältimiseks; see on asjaolu, mida peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.

Kohtukulud

50 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 (üheksas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, mida on muudetud nõukogu 25. juuni 2009. aasta direktiiviga 2009/69/EÜ, artikli 143 lõike 1 punkti d tuleb tõlgendada nii, et olukorras, kus importiv ja tarniv maksukohustuslane on saanud impordi käibemaksuvabastuse loa alusel, mille pädev tolliasutus talle pärast eelkontrolli teostamist andis, tuginedes maksukohustuslase esitatud tõenditele, ei ole ta kohustatud tagantjärele käibemaksu tasuma, kui hilisema kontrolli käigus ilmneb, et maksuvabastuse sisulised tingimused ei olnud täidetud, välja arvatud juhul, kui objektiivsete tõendite alusel on tuvastatud, et kõnealune maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et põhikohtuasjas käsitletavatele importehingutele järgnenud tarned on seotud soetaja poolt toime pandud pettusega, ja et ta ei võtnud kõiki tema võimuses olnud mõistlikke meetmeid selle pettuse vältimiseks; see on asjaolu, mida peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.

Allkirjad

i — Käesoleva otsuse eestikeelse teksti punkti 49 ja resolutsiooni on pärast selle elektroonilist avaldamist keeleliselt muudetud.