EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

7. detsember 2010 *

Kohtuasjas C-285/09,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Bundesgerichtshofi (Saksamaa) 7. juuli 2009. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 24. juulil 2009, kriminaalasjas

R-i süüdistuses,

menetluses osalesid:

Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof,

Finanzamt Karlsruhe-Durlach,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

koosseisus: president V. Skouris, kodade esimehed A. Tizzano, J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot ja A. Arabadjiev, kohtunikud E. Juhász, G. Arestis, U. Lõhmus (ettekandja), T. von Danwitz ja C. Toader,

kohtujurist: P. Cruz Villalón,
kohtusekretär: ametnik K. Malacek,

arvestades kirjalikus menetluses ja 5. mai 2010. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

– R, esindajad: *Rechtsanwalt* A. Parsch, *Rechtsanwalt* D. Sauer, *Rechtsanwalt* F. Kreilein, *Rechtsanwalt* C. Prinz ja *Rechtsanwalt* K.-F. Zapf,

– Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof, esindajad: M. Harms ja K. Lohse,

– Saksamaa valitsus, esindajad: M. Lumma ja C. Blaschke,

– Iirimaa, esindaja: D. O'Hagan, keda abistas *barrister* B. Doherty,

– Kreeka valitsus, esindajad: G. Kanellopoulos, Z. Chatzipavlou ja V. Karra,

– Euroopa Komisjon, esindaja: D. Triantafyllou,

olles 29. juuni 2010. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), mida on muudetud nõukogu 17. oktoobri 2000. aasta direktiiviga 2000/65/EÜ (EÜT L 269, lk 44; ELT eriväljaanne 09/01, lk 338), (edaspidi „kuues direktiiv") artikli 28c A osa punkti a tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud kohtuvaidluses kriminaalasjas, milles R-i süüdistatakse maksupettuses käibemaksu sissenõudmise valdkonnas.

Õiguslik raamistik

Kuues direktiiv

3 Kuuenda direktiivi artikli 2 kohaselt maksustatakse käibemaksuga kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb, samuti kauba import.

4 Kuues direktiiv sisaldab jaotist XVIa pealkirjaga „Liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamise üleminekukord", mis on kehtestatud nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiviga 91/680/EMÜ, millega täiendatakse maksupiiride kaotamise eesmärgil ühist käibemaksusüsteemi ning muudetakse direktiivi 77/388 (EÜT L 376, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160), ja mis sisaldab artikleid 28a–28n.

5 Kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 1 punkti a esimene lõik on sõnastatud järgmiselt:

„Käibemaksuga maksustatakse ka:

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

6 Õigus ühendusesisese kaubatarne maksuvabastusele on ette nähtud kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimeses lõigus, mis on sõnastatud järgmiselt:

„Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

a) kaubatarned, nagu on määratletud artiklis 5, mille müüja või müüja nimel tegutsev isik või kauba omandaja lähetab või veab ühenduse territooriumil väljapoole artiklis 3 nimetatud territooriumi teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule, kes sellena tegutseb muus liikmesriigis kui kauba lähetamise või veo lähteliikmesriik."

Siseriiklikud õigusnormid

7 1977. aasta maksuseadustik (Abgabenordnung 1977, *BGBl.* 1976 I, lk 613, ja 1977 I, lk 269) § 370 lõikes 1 on sätestatud:

„(1) Kuni viieaastase vangistuse või rahalise karistusega karistatakse isikut, kes

1) esitab maksuametile maksustamise jaoks oluliste asjaolude kohta ebaõigeid või puudulikke andmeid […],

[…]

ning vähendab sellega oma maksukoormust või saab endale või kolmandatele isikutele alusetuid maksusoodustusi."

8 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul on 1977. aasta maksuseadustiku § 370 täpselt määratlemata karistusõigusnorm, kuna see ei sisalda kõiki süüteokoosseisu tunnuseid. Seda tuleb täiendada materiaalse maksuõiguse sätetega, mis määravad kindlaks, missugused faktilised asjaolud on maksustamise jaoks olulised ja millistel tingimustel muutub maks sissenõutavaks. Sellest tulenevalt on maksu sissenõutavus tingimus, milleta maksupettus ei ole karistatav.

9 1999. aasta käibemaksuseadus (Umsatzsteuergesetz 1999, *BGBl.* 1999 I, lk 1270, edaspidi „UStG") § 1 lõike 1 kohaselt maksustatakse Saksamaal käibemaksuga maksukohustuslase poolt tasu eest kauba tarnimine ja teenuste osutamine riigi territooriumil.

10 UStG § 4 lõike 1 punktiga b, mis võtab üle kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a, on UStG § 1 lõike 1 punktis 1 nimetatud tehingute alla kuuluvad ühendusesisesed tarned käibemaksust vabastatud.

11 UStG § 6a lõige 1 sätestab:

„Tarne on ühendusesisene [artikli 4 punkti 1 alapunkt b], kui see vastab järgmistele tingimustele:

1) ettevõtja või soetaja veab või lähetab tarnitava kauba mujale ühenduse territooriumile;

2) soetaja on

a) ettevõtja, kes soetas tarnitava kauba majandustegevuses kasutamiseks,

b) juriidiline isik, kes ei ole ettevõtja või kes ei soetanud tarnitavat kaupa oma majandustegevuse tarbeks, või

c) muu soetaja uue sõiduki tarnimise korral;

ja

3) tarnitava kauba soetamine on maksustatud teises liikmesriigis asuva soetaja suhtes kehtivate käibemaksusätete alusel.

[…]”

12 UStG § 6a lõike 3 kohaselt peab ettevõtja tõendama sama artikli lõigetes 1 ja 2 sätestatud tingimuste täitmist. Bundesrati nõusolekul võib liitvabariigi rahandusminister määrusega kehtestada korra, kuidas ettevõtja need tõendid esitab.

13 UStG § 18a lõike 1 kohaselt peab maksuvabu ühendusesiseseid tarneid teostanud residendist ettevõtja esitama Bundeszentralamt für Steuernile (liitvabariigi maksuamet) maksudeklaratsiooni, milles on muu hulgas märgitud kauba soetaja käibemaksukohustuslasena registreerimise number. See deklaratsioon on aluseks ühendusesisese kaubavahetuse üle järelevalve teostamisel, kuna sellega on andmed registreeritud ja vajalikel juhtudel edastatud siseriiklikele ametiasutustele käibemaksuteabe vahetamise süsteemi kaudu.

14 UStG § 18b kohaselt deklareerib ettevõtja pädevale maksuametile andmed, mis on tema ühendusesiseste tarnete maksustamise aluseks. Vastavalt UStG § 10 lõike 1 teisele lausele on ühendusesisese tarne maksubaasiks üldjuhul netosumma, mille tarne saaja ettevõtjale üle kannab. Paragrahvis 18b nimetatud deklaratsiooniga teatab ettevõtja maksuametile, et tehtud tarned on UStG § 4 punkti 1 alapunkti b ja § 6a alusel maksust vabastatud, mistõttu ta ei ole kohustatud neilt tarnetelt käibemaksu tasuma.

15 Ühendusesisese tarne teostanud ettevõtja tõendamiskohustused on täpsemalt sätestatud 1999. aasta käibemaksu rakendusmääruses (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1999, *BGBl*. 1999 I, lk 1308, edaspidi „UStDV").

16 UStDV § 17a alusel on ettevõtja kohustatud esiteks asjakohaste dokumentide abil tõendama, et tarnitud kaup on veetud või lähetatud mujale liidu territooriumile (dokumentaalne tõend). Teiseks peab ta UStDV § 17c kohaselt oma raamatupidamises tõendama, et maksuvabastuse tingimused on täidetud, kusjuures ära tuleb näidata soetaja käibemaksukohustuslasena registreerimise number (raamatupidamisarvestuse tõend).

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

17 Portugali kodanik R oli ühe luksussõidukite müügiga tegeleva Saksamaa äriühingu juhataja. Vastavalt eelotsusetaotluses kirjeldatud faktilistele asjaoludele müüs see äriühing alates 2001. aastast üle 500 sõiduki aastas. Ostjad olid enamasti Portugalis asutatud automüüjad.

18 Alates 2002. aastast manipuleeris R andmetega, varjates sõidukite tegelike ostjate isikut, selleks et Portugali territooriumil asutatud edasimüüjad saaksid toime panna käibemaksupettusi selles liikmesriigis. See võimaldas tal sõidukeid müüa soodsama hinnaga ja saada seega suuremat kasumit.

19 Manipulatsioon seisnes oma äriühingu raamatupidamise tarbeks valearvete koostamises fiktiivsete ostjate nimele, kes olid esitatud tarnesaajatena. Arvele oli iga kord märgitud oletatava ostja ärinimi, tema käibemaksukohustuslasena registreerimise number, sõiduki, mis tegelikult tarniti teisele soetajale, nimetus, müügihind ning märge „UStG § 6a alusel maksust vabastatud ühendusesisene tarne", millega jäeti mulje, et käibemaks tasutakse Portugalis. Fiktiivsed ostjad olid Portugalis asutatud tegelikud ettevõtjad, kellest osa oli oma ettevõtte ärinime kasutamisest teadlik, osa aga mitte.

20 Tegelikud ostjad müüsid sõidukid omakorda Portugalis eraisikutest lõpptarbijatele, jättes varasema ühendusesisese soetamise Portugali maksuametile deklareerimata ja sellelt soetamiselt tasumisele kuuluva käibemaksu maksmata. Tegelikke ärisuhteid varjati lisaks veel muude vahenditega. Juhul kui lõpptarbija oli tarnimise ajal juba

teada, laskis R kõigepealt tema nimele välja anda CMR autoveo saatelehe. Seejärel koostas ta uue fiktiivse arve, millele oli ostjana märgitud lõpptarbija nimi ja millel oli sihilikult ebatäpne märge „kasumimarginaali maksustamine UStG § 25a alusel", mis kehtis kasutatud sõidukite suhtes.

21 Nii toimides müüs ja tarnis R-i juhitav ettevõte aastatel 2002 ja 2003 üle 1100 sõiduki ligikaudu 19 miljoni euro väärtuses. Mõlema aasta maksudeklaratsioonides näitas R neid tehinguid ühendusesiseste tarnetena, mis olid maksust vabastatud, ning Bundeszentralamt für Steuernile esitatud maksudeklaratsioonide „koondaruannetes" nimetas ta lepingupartneritena fiktiivseid ostjaid, et takistada tegelike ostjate tuvastamist Portugalis liidu tasandil toimiva käibemaksuteabe vahetamise süsteemi kaudu.

22 Pärast kriminaalmenetluse alustamist peeti R kahtlustatavana kinni 30. jaanuaril 2008. 17. septembri 2008. aasta otsusega karistas Landgericht Mannheim (Mannheimi piirkondlik kohus) teda kokku kolmeaastase vangistusega kahe maksupettuse toimepanemise eest, millega hoiduti kõrvale 2002. aastal rohkem kui 1 miljoni euro ja 2003. aastal rohkem kui 1,5 miljoni euro ulatuses käibemaksu tasumisest. See kohus leiab, et varjatud tarned Portugali ei ole ühendusesised tarned kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimese lõigu tähenduses. Nimelt on liidu õigusaktide tahtliku kuritarvitamise korral Saksamaal maksuvabastuse andmisest keeldumine põhjendatud. Kuna R ei täitnud oma kohustust koguda neilt tarnetelt Saksa käibemaksu, kanda see üle maksuametile ja deklareerida see oma iga-aastases maksudeklaratsioonis, siis on ta toime pannud maksupettuse.

23 R esitas kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule. Tema arvates ei kvalifitseerinud Landgericht Mannheim tehinguid õigesti, sest

tegemist on ikkagi käibemaksust vabastatud ühendusesiseste tarnetega tulenevalt asjaolust, et sõidukid tarniti tegelikult kutselistele vahendajatele Portugalis. Saksamaa käibemaksu tulu ei ole kunagi ohtu seatud, kuna maks oleks tulnud tasuda sihtriigis, nimelt Portugalis. Tõsiasi, et viimati nimetatud riigis ei ole maksu tasutud, ei oma tähtsust.

24 Bundesgerichtshof (liitvabariigi ülemkohus) esitab eelotsusetaotluses seisukoha, et kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a tuleb tõlgendada nii, et tehinguga tavaliselt kaasnevate maksusoodustuste andmisest tuleb keelduda kõigile isikutele, kes on teinud neid tehinguid maksupettuse eesmärgil, juhul kui maksukohustuslane on kuritarvitusest või pettusest teadlik ning osaleb selles. See tuleneb esiteks sellest, et kuritarvitused on liidu õigusega keelatud ja see kehtib ka käibemaksu valdkonnas, ning teiseks nimetatud sätte ülesehitusest ja ulatusest ning kuuenda direktiivi eesmärkidest.

25 Mainitud kohus täheldab, et tal ei ole kunagi olnud kahtlusi kuuenda direktiivi tõlgendamisel tänu Euroopa Liidu Kohtu piisavalt selgele kohtupraktikale ning et ta on varem kahes analoogilises kohtuasjas keeldunud ühendusesisest tarnet maksust vabastamast.

26 Sellegipoolest nähtub kohtutoimikust, et samal ajal on Finanzgericht Baden-Württemberg (Baden-Württembergi maksukohus) R-i suhtes samadel asjaoludel algatatud maksumenetluses 11. märtsi 2009. aasta määruses esitanud vastuväiteid Bundesgerichtshofi tõlgendusele selles osas, mis puudutab maksuvabastuse andmisest keeldumist, ja on oma määrusega peatanud R-ile saadetud käibemaksuteadete täitmise. Finanzgericht on arvamusel, et ühenduse õiguses sätestatud kuritarvitamise keeldu ei saa siin kohaldada, kuna vaidlusalused tehingud on seletatavad muude teguritega

peale maksusoodustuste saamise soovi. Lisaks sellele olevat Bundesgerichtshofi käsitlus vastuolus käibemaksu neutraalsuse ja territoriaalsuse põhimõtetega.

27 Saksa kohtute hinnangute erinevust arvestades peab Bundesgerichtshof eelotsusetaotlust vajalikuks, kuna R võib vabaneda kriminaalkorras vastutusele võtmisest, kui asjaomased tehingud kvalifitseerida ühendusesiseseks tarneks, millele laieneb kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimeses lõigus sätestatud maksuvabastus. Sellisel juhul ei saaks Saksa ettevõtja osalemist Portugalis toime pandud maksupettuses karistada Saksa maksuõiguse sanktsioonidega, kuna ei ole tagatud kriminaalmenetluste vastastikune tunnustamine. Soetaja kohta valeandmete esitamine ei oleks enam kuritegu, vaid lihtsalt haldusõigusrikkumine, mille eest saab määrata trahvi kuni 5 000 eurot.

28 Neil asjaoludel otsustas Bundesgerichtshof menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a tuleb tõlgendada nii, et tuleb keelduda kaubatarnete käibemaksust vabastamisest nimetatud sätte tähenduses, kui tarne on küll tegelikult toimunud, kuid objektiivsete asjaolude alusel on tuvastatud, et maksukohustuslasest müüja:

a) teadis, et ta osaleb tarnega käibemaksupettuses, või

b) tegi toiminguid, mille eesmärk oli tegeliku soetaja isiku varjamine, selleks et võimaldada temal või kolmandal isikul panna toime käibemaksupettus?”

Eelotsuse küsimus

Vastuvõetavus

29 R vaidlustab eelotsusetaotluse vastuvõetavuse kahel põhjusel. Ta väidab esiteks, et eelotsusetaotluse esitanud kohus kirjeldas põhikohtuasja faktilisi asjaolusid vääralt, kuna ta leidis, et kasutatud sõidukid on müüdud „fiktiivsetele ettevõtjatele" või „varifirmadele", samas kui oli tegemist tegelike tarnetega tegelikele ettevõtjatele, mis olid kasumit teenivad tehingud ja vastasid turutingimustele. Kuna eelotsuse küsimus ei ole üldse seotud vaidluse aluseks olevate asjaoludega ega ole vaidluse lahendamiseks objektiivselt vajalik, on see vastuvõetamatu.

30 Teiseks leiab R, et esitatud küsimus on hüpoteetiline, kuna ühel direktiivil ei saa olla vahetut õigusmõju kriminaalasjades. Selles osas viitab ta 8. oktoobri 1987. aasta otsusele kohtuasjas 80/86: Kolpinghuis Nijmegen (EKL 1987, lk 3969), 12. detsembri 1996. aasta otsusele liidetud kohtuasjades C-74/95 ja C-129/95: X (EKL 1996, lk I-6609, punkt 23) ja 3. mai 2005. aasta otsusele liidetud kohtuasjades C-387/02, C-391/02 ja C-403/02: Berlusconi jt (EKL 2005, lk I-3565, punkt 73 jj). Tema sõnul ei saa tõlgendust, mille eelotsusetaotluse esitanud kohus kavatseb kuuenda direktiivi põhjal tuletada, anda Saksa õiguses kehtivate asjassepuutuvate sätete järgi. Saksa konstitutsiooniõigus, eelkõige seaduslikkuse põhimõte kriminaalõiguses, seab kuuenda direktiiviga kooskõlas olevale tõlgendamisele piirid, kui tõlgendus peaks viima süüdimõistva otsuseni põhikohtuasjas.

31 Sellega seoses olgu meenutatud, et ELTL artikli 267 kohaselt on üksnes asja menetleval ja selle lahendamise eest vastutaval siseriiklikul kohtul kohtuasja eripära arvesse võttes õigus hinnata nii eelotsuse vajalikkust asjas otsuse langetamiseks kui ka Euroopa

Kohtule esitatavate küsimuste asjakohasust. Kui esitatud küsimused puudutavad liidu õiguse tõlgendamist või kehtivust, on Euroopa Kohus järelikult reeglina kohustatud otsuse langetama (vt selle kohta eelkõige 15. detsembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-415/93: Bosman, EKL 1995, lk I-4921, punkt 59; 19. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-454/98: Schmeink & Cofreth ja Strobel, EKL 2000, lk I-6973, punkt 37, ja 26. oktoobri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-97/09: Schmelz, EKL 2010, lk I-10465, punkt 28).

32 Seega saab Euroopa Kohus jätta liikmesriigi kohtu esitatud eelotsusetaotluse läbi vaatamata vaid siis, kui on ilmselge, et taotletaval liidu õiguse tõlgendusel ei ole mingit seost põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, kui probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikud faktilised ja õiguslikud asjaolud, et anda talle esitatud küsimustele tarvilik vastus (vt eelkõige 5. detsembri 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-94/04 ja C-202/04: Cipolla jt, EKL 2006, lk I-11421, punkt 25; 18. märtsi 2010. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-317/08–C-320/08: Alassini jt, EKL 2010, lk I-2213, punkt 26, ning eespool viidatud kohtuotsus Schmelz, punkt 29).

33 Käesolevas kohtuasjas see aga nii ei ole. Liikmesriigi kohus on esitanud Euroopa Kohtule faktilised ja õiguslikud asjaolud, mis on ilmselgelt seotud põhikohtuasja vaidlusesemega, samuti on ta selgitanud põhjusi, miks ta leiab, et kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a tõlgendus on talle otsuse langetamiseks vajalik.

34 Järelikult tuleb eelotsusetaotlus lugeda vastuvõetavaks.

Sisuline küsimus

35 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega sisuliselt selgitust, kas kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a tuleb tõlgendada nii, et sellistel asjaoludel, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kus kaubatarne teise liikmesriiki on küll tegelikult toimunud, kuid tarnija on seejuures varjanud tegeliku soetaja isikut, selleks et viimane saaks vastavalt ühendusesiseselt soetamiselt tasumisele kuuluva käibemaksu maksmisest kõrvale hoiduda, tuleb ühendusesisese kaubatarne käibemaksust vabastamisest keelduda.

36 Küsimusele vastamiseks tuleb kõigepealt meelde tuletada, et võimaliku maksudest kõrvalehoidumise, maksustamise vältimise ja muude kuritarvituste vastane võitlus on kuuenda direktiiviga tunnustatud ja edendatud eesmärk (vt eelkõige 29. aprilli 2004. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-487/01 ja C-7/02: Gemeente Leusden ja Holin Groep, EKL 2004, lk I-5337, punkt 76, ning 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-255/02: Halifax jt, EKL 2006, lk I-1609, punkt 71).

37 Ühendusesisene kaubatarne on maksust vabastatud kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimese lõigu alusel, mis on osa selle direktiivi XVIa jaotises ette nähtud liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamise üleminekukorrast, mille eesmärk on viia maksutulu üle liikmesriiki, kus toimub tarnitud kauba lõpptarbimine (vt 27. septembri 2007. aasta otsused kohtuasjas C-409/04: Teleos jt, EKL 2007, lk I-7797, punkt 36; kohtuasjas C-146/05: Collée, EKL 2007, lk I-7861, punkt 22; kohtuasjas C-184/05: Twoh International, EKL 2007, lk I-7897, punkt 22, samuti 22. aprilli 2010. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-536/08 ja C-539/08: X ja fiscale eenheid Facet - Facet Trading, EKL 2010, lk I-3581, punkt 30).

38 Üleminekukorraga loodud mehhanism seisneb selles, et ühelt poolt vabastab lähteliikmesriik maksust tarne, millega kaasneb ühendusesisene lähetamine või vedu, koos õigusega selles liikmesriigis tasutud sisendkäibemaks maha arvata või tagasi saada, ja

teisalt maksustab sihtliikmesriik ühendusesisese soetamise. Nii tagab see mehhanism asjaomaste liikmesriikide suveräänse maksupädevuse selge piiritlemise (vt selle kohta 6. aprilli 2006. aasta otsus kohtuasjas C-245/04: EMAG Handel Eder, EKL 2006, lk I-3227, punktid 30 ja 40).

39 Sarnaselt muude mõistetega, mis määratlevad kuuenda direktiivi alusel maksustatavad tehingud (vt eelkõige 12. jaanuari 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-354/03, C-355/03 ja C-484/03: Optigen jt, EKL 2006, lk I-483, punkt 44, ja 6. juuli 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-439/04 ja C-440/04: Kittel ja Recolta Recycling, EKL 2006, lk I-6161, punkt 41), on ühendusesisese tarne ja soetamise mõisted oma olemuselt objektiivsed ning neid kohaldatakse sõltumata asjaomaste tehingute eesmärkidest või tulemustest (eespool viidatud kohtuotsus Teleos jt, punkt 38).

40 Ühendusesisese tarne kohta nähtub kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimesest lõigust täpsemalt, et selle mõistega on hõlmatud ning liikmesriikide kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, on maksust vabastatud kaubatarned, mille müüja või soetaja või nende nimel tegutsev isik lähetab või veab ühenduse territooriumil väljapoole liikmesriigi territooriumi teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule, kes sellena tegutseb muus liikmesriigis kui kauba lähetamise või veo lähteliikmesriik.

41 Euroopa Kohus on seda sätet tõlgendanud nii, et ühendusesisene tarne vabastatakse maksust vaid siis, kui õigus kaupa omanikuna käsutada on läinud soetajale üle ja kui tarnija tõendab, et kaup on lähetatud või veetud teise liikmesriiki ja kui selle lähetamise või veo tulemusel on kaup tarnimiskoha liikmesriigi territooriumilt füüsiliselt välja viidud (vt eespool viidatud kohtuotsused Teleos jt, punkt 42, ja Twoh International, punkt 23).

42 Samuti on Euroopa Kohus nentinud, et pärast liikmesriikide vahel piirikontrolli kaotamist on maksuhalduril keeruline kindlaks teha, kas kaup on nimetatud liikmesriigi territooriumilt füüsiliselt välja viidud. Seetõttu viib maksuhaldur kontrolli läbi peamiselt maksukohustuslaste esitatud tõendite ja maksudeklaratsioonide alusel (eespool viidatud kohtuotsused Teleos jt, punkt 44, ja Twoh International, punkt 24).

43 Ükski kuuenda direktiivi säte ei näe siiski otseselt ette, millised tõendid peab maksukohustuslane käibemaksuvabastuse saamiseks esitama, sest see küsimus, nagu nähtub kuuenda direktiivi artikli 28c A osa sissejuhatavast lauseosast, kuulub liikmesriikide pädevusse (eespool viidatud kohtuotsus Collée, punkt 24).

44 Niisiis on selle sätte kohaselt ühest küljest liikmesriikide ülesandeks kehtestada tingimused, millistel on ühendusesisesed tarned maksust vabastatud, et tagada maksuvabastuste nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi.

45 Siiski on liikmesriigid oma pädevuse teostamisel kohustatud järgima õiguse üldpõhimõtteid, mis on osa liidu õiguskorrast ja mille hulka kuuluvad muu hulgas õiguskindluse ja proportsionaalsuse põhimõtted ning õiguspärase ootuse kaitse (vt selle kohta 18. detsembri 1997. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96: Molenheide jt, EKL 1997, lk I-7281, punkt 48; 11. mai 2006. aasta otsus kohtuasjas C-384/04: Federation of Technological Industries jt, EKL 2006, lk I-4191, punktid 29 ja 30, ning 21. veebruari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-271/06: Netto Supermarkt, EKL 2008, lk I-771, punkt 18). Mis puudutab täpsemalt proportsionaalsuse põhimõtet, siis selle kohta on Euroopa Kohus juba öelnud, et selle põhimõtte kohaselt ei tohi meetmed, mida liikmesriikidel on võimalik võtta, minna kaugemale sellest, mis on vajalik eesmärkide saavutamiseks, st maksu täpseks sissenõudmiseks ja

maksupettuste vältimiseks (vt eelkõige 29. juuli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-188/09: Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, EKL 2010, lk I-7639, punkt 26).

46 Teisest küljest tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimeses lõigus sätestatud maksuvabastuse saamiseks on kauba tarnija kohustatud tõendama, et on täidetud selle sätte kohaldamise tingimused, kaasa arvatud liikmesriikide kehtestatud tingimused, mille eesmärk on tagada maksuvabastuste nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Twoh International, punkt 26).

47 Eelotsusetaotlusest nähtub, et R nõudis põhikohtuasjas õigust käibemaks maha arvata olukorras, kus tarnitud kaup oli küll Saksamaa territooriumilt tegelikult välja viidud, kuid maksuhaldurile ühendusesiseste tehingute tõendamiseks esitatud arvetes ja maksudeklaratsioonides olid tahtlikult esitatud sisult ebaõiged andmed. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul varjas R nende arvete abil tegelike soetajate isikut, selleks et nad saaksid kõrvale hoiduda Portugalis toimunud ühendusesiseselt soetamiselt tasumisele kuuluva käibemaksu maksmisest.

48 Valearvete või valedeklaratsioonide esitamine nagu igasugune muu tõenditega manipuleerimine võib takistada maksu täpset sissenõudmist ja seega kahjustada ühise käibemaksusüsteemi tõrgeteta toimimist. Need teod on veelgi ohtlikumad, kui need on toime pandud liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamise üleminekukorra raamides, mis toimib, nagu on juba meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 42, maksukohustuslaste esitatud tõendite alusel.

49 Seega ei takista liidu õigus liikmesriikidel pidada nõuetele mittevastavate arvete koostamist maksupettuseks ja keelduda sel juhul maksuvabastuse andmisest (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Schmeink & Cofreth ja Strobel, punkt 62, ja 3. märtsi 2004. aasta määrus kohtuasjas C-395/02: Transport Service, EKL 2004, lk I-1991, punkt 30).

50 Maksuvabastuse andmisest keeldumine juhul, kui on rikutud siseriiklikus õiguses sätestatud kohustust, antud juhul kohustust tuvastada ühendusesisese tarne adressaadiks oleva soetaja isik, avaldab hoiatavat mõju, mille eesmärk on tagada selle kohustuse täitmine ja ära hoida kõik maksupettused ja maksustamise vältimised (vt analoogia alusel mahaarvatava käibemaksu osalise kinnipidamise kohta eespool viidatud kohtuotsus Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, punkt 28).

51 Sellest järeldub, et sellistel tingimustel, nagu on arutusel põhikohtuasjas, võib ühendusesisese tarne lähteliikmesriik keelduda maksuvabastuse kohaldamisest, tuginedes oma pädevusele, mis talle kuulub kuuenda direktiivi artikli 28c A osa alusel, ja taotledes eesmärki tagada maksuvabastuste nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi.

52 Sellegipoolest, kui on tegemist erijuhtudega, mil on kaalukad põhjused eeldada, et asjassepuutuvale tarnele vastavalt ühendusesiseselt soetamiselt võib käibemaks jääda sihtkoha liikmesriigis tasumata, ja seda vaatamata asjaomaste liikmesriikide maksuametite vastastikusele abistamisele ja halduskoostööle, siis on lähteliikmesriik üldjuhul kohustatud keelduma maksuvabastuse andmisest kauba tarnijale ja nõudma temalt tagantjärgi maksu tasumist, et asjaomane tehing ei jääks täiesti maksustamata. Vastavalt ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõttele kohaldatakse käibemaksu igale tootmise või turustamisega seotud tehingule, arvates eelnevalt maha käibemaksu, mis on otseselt koormanud erinevaid hinnakomponente (vt eelkõige eespool viidatud

kohtumäärus Transport Service, punktid 20 ja 21; eespool viidatud kohtuotsused Optigen jt, punkt 54, ja Collée, punkt 22).

53 Seonduvalt proportsionaalsuse põhimõttega olgu märgitud, et sellega ei ole vastuolus, kui tarnijat, kes osaleb maksupettuses, kohustatakse tagantjärele tasuma käibemaksu tema poolt tehtud ühendusesiseselt tarnelt, kuna tema osavõtt maksupettuses on määrava tähtsusega asjaolu, mida tuleb siseriikliku meetme proportsionaalsuse kontrollimisel arvesse võtta.

54 Ka ei muuda käesoleva kohtuotsuse punktis 51 tehtud järeldust küsitavaks ei neutraalse maksustamise ega õiguskindluse põhimõtted ega ka õiguspärase ootuse kaitse põhimõte. Neile põhimõtetele ei saa nimelt põhjendatult tugineda maksukohustuslane, kes on tahtlikult osalenud maksupettuses ja seadnud ohtu ühise käibemaksusüsteemi toimimise.

55 Kõiki eespool esitatud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et sellistel asjaoludel, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kus ühendusesisene kaubatarne on küll tegelikult toimunud, kuid tarnija on seejuures varjanud tegeliku soetaja isikut, selleks et viimane saaks käibemaksu maksmisest kõrvale hoiduda, võib ühendusesisese tarne lähteliikmesriik, tuginedes pädevusele, mis talle kuulub kuuenda direktiivi artikli 28c A osa sissejuhatava lauseosa alusel, selle tehingu maksust vabastamisest keelduda.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (suurkoda) otsustab:

Sellistel asjaoludel, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kus ühendusesisene kaubatarne on küll tegelikult toimunud, kuid tarnija on seejuures varjanud tegeliku soetaja isikut, selleks et viimane saaks käibemaksu maksmisest kõrvale hoiduda, võib ühendusesisese tarne lähteliikmesriik, tuginedes pädevusele, mis talle kuulub nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (muudetud nõukogu 17. oktoobri 2000. aasta direktiiviga 2000/65/EÜ) artikli 28c A osa sissejuhatava lauseosa alusel, selle tehingu maksust vabastamisest keelduda.

Allkirjad