



## Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK  
ELEANOR SHARPSTON  
esitatud 12. juulil 2018<sup>1</sup>

**Kohtuasi C-495/17**

**Cartrans Spedition Srl**

*versus*

**Directia Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor  
Publice Prahova**

**Directia Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili  
Mijlocii**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Tribunalul Prahova (Prahova esimese astme kohus, Rumeenia))

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 146 lõike 1 punkt e ja artikkel 153 –  
Maksuvabastused – Kaupade ekspordiga seotud veeteenused – Tõend, et kaubad on eksporditud  
väljapoole liidu territooriumi – Süsteem, mis loodi tollikonventsiooniga rahvusvahelise kaubaveo  
kohta – TIR-märkmikud

1. Käesoleva eelotsusetaotlusega soovib Tribunalul Prahova (Prahova esimese astme kohus, Rumeenia) juhiseid selle kohta, kuidas tõlgendada nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ.<sup>2</sup> Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib kindlaks teha, kas riigisisene regulatsioon, mille kohaselt peab maksukohustuslane esitama konkreetsed dokumendid, et saada käibemaksuvabastus seoses teenuste (sealhulgas veeteenuste) osutamisega, kui need on otseselt seotud kaupade ekspordiga väljapoole liidu territooriumi, on kooskõlas käibemaksudirektiiviga. Lisaks küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et kui selliseid kaupu veeti rahvusvahelise maanteeveomärkmiku alusel vastavalt süsteemile, mis kehtestati tollikonventsiooniga TIR-märkmike alusel toimuva rahvusvahelise kaubaveo kohta, siis kas need dokumendid kujutavad endast tõendusmaterjali, mis tõendab, et asjaomased kaubad tõepoolest eksporditi.

### **Liidu õigusraamistik**

#### ***Käibemaksudirektiiv***

2. Artikkel 131 paikneb IX jaotises pealkirjaga „Maksuvabastused“ ning selles on sätestatud, et „peatükkidega 2–9 ette nähtud 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“.

<sup>1</sup> Algkeel: inglise.

<sup>2</sup> 28. novembri 2006. aasta direktiiv, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“). Vaidlusalused tehingud toimusid 2012. aasta märtsi ja 2014. aasta aprilli vahelisel ajal, viitan seetõttu sellele ajavahemikule kui „asjakohasele ajale“. Vt lisaks käesoleva ettepaneku punkt 15.

3. Artikkel 146 paikneb IX jaotise 6. peatükis („Eksporti maksuvabastused“). Artikli 146 lõike 1 punktis e on nende maksuvabastuste hulgas nimetatud „teenuste osutamine, sealhulgas veeteenused ja abitoimingud, kuid mitte artiklite 132 ja 135 alusel maksust vabastatud teenuste osutamine, kui teenused on otseselt seotud kaupade ekspordi või impordiga [...]“.

4. Artikli 153 kohaselt „vabastavad liikmesriigid 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*

5. Tolliseadustikus, mis kehtestati nõukogu määrusega (EMÜ) nr 2913/92<sup>3</sup>, on sätestatud tollieeskirjade ja -menetluste õigusraamistik liidu tolliterritooriumil. Artikli 4 punkti 16 alapunktide b ja h kohaselt hõlmas mõiste „tollikäitlus“ transiiti ja ekspordi. Artikli 4 punkti 17 kohaselt tähendas „tollideklaratsioon“ toimingut, millega isik avaldas ettenähtud vormis ja korras soovi suunata kaup teatavale tolliprotseduurile. Artikli 59 kohaselt tuli kõigi kaupade kohta, mis sooviti tolliprotseduurile suunata, esitada kõnealusele tolliprotseduurile vastav tollideklaratsioon. Muu hulgas ekspordiks või transiidiks deklareeritud ühenduse kaup kuulus tollijärelevalve alla alates tollideklaratsiooni aktsepteerimisest „kuni kauba väljaviimiseni [liidu] tolliterritooriumilt, selle hävitamiseni või tollideklaratsiooni kehtetuks tunnistamiseni“.

6. Artikli 91 lõike 1 punktides a ja b oli vastavalt sätestatud, et *välistransiidiprotseduur* võimaldas liiduvälisel kaubal ja liidu kaubal tolliterritooriumil ühest punktist teise liikuda. Kui kaubad liikusid vastavalt artikli 91 lõikes 1 kirjeldatule TIR-märkmiku alusel, siis oli see artikli 91 lõike 2 punkti b kohaselt lubatud liikumine, kui see liikumine: 1) algas või lõppes väljaspool liitu; 2) oli seotud kaubasaadetistega, mis tuli maha laadida tolliterritooriumil ja mida transporditi koos kolmandas riigis mahalaaditava kaubaga; või 3) toimus kahe Euroopa Liidus asuva punkti vahel kolmanda riigi territooriumi kaudu.

7. Artikkel 161 kandis pealkirja „Eksport“. Artikli 161 lõikes 1 oli sätestatud, et ekspordiprotseduur võimaldab liidu kaupa tolliterritooriumilt välja viia. Artikli 161 lõikes 2 oli sätestatud, et kõik ekspordiks mõeldud liidu kaubad suunatakse ekspordiprotseduurile, välja arvatud välistöötlemise protseduurile või transiidiprotseduurile suunatud kaubad.

8. Artikli 163 lõike 1 kohaselt võimaldas *sisetransiidiprotseduur* liidu kaubal liikuda tolliterritooriumil ühest punktist teise kolmanda riigi territooriumi kaudu, ilma et selle tollistaatus muutuks. Selline liikumine võis toimuda muu hulgas TIR-märkmiku alusel (artikli 163 lõige 2).

9. Artikli 182a lõikes 1 oli sätestatud, et tolliterritooriumilt väljaviidava kauba kohta peab esitama kas tollideklaratsiooni või ülddeklaratsiooni, kui tollideklaratsioon ei ole nõutav.<sup>4</sup> Artikli 182b lõikes 1 oli sätestatud, et kui sellisele kaubale määratakse tollikäitlusviis, mille puhul on nõutav tollideklaratsioon, esitatakse selline tollideklaratsioon eksporditolliasutusele enne kauba tolliterritooriumilt väljaviimist. Artiklis 183 oli sätestatud, et tolliterritooriumilt väljaviidav kaup kuulub tolli järelevalve alla.

3 Nõukogu 12. oktoobri 1992. aasta määrus, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik (EÜT 1992, L 302, lk 1; ELT eriväljaanne 02/04, lk 307; edaspidi „tolliseadustik“). Seda määrust on mitu korda muudetud: asjakohasel ajal kehtis nõukogu 20. novembri 2006. aasta määrusega (EÜ) nr 1791/2006 (ELT 2006, L 363, lk 1) muudetud redaktsioon. Praegune redaktsioon sisaldub Euroopa Parlamendi ja nõukogu 9. oktoobri 2013. aasta määruses (EL) nr 952/2013, millega kehtestatakse liidu tolliseadustik (ELT 2013, L 269, lk 1).

4 Selle reegli erandid ei ole käesolevas asjas asjakohased.

## **TIR-konventsioon**

10. TIR-transiidisüsteem töötati pärast Teist maailmasõda välja ÜRO Euroopa Majanduskomisjoni (UNECE) egiidi all, elavdamaks sõjajärgse Euroopa majandust. Genfis 14. novembril 1975. aastal alla kirjutatud tollikonventsioon TIR-märkmike alusel toimuva rahvusvahelise kaubaveo kohta (TIR-konventsioon) kiideti tollase Euroopa Majandusühenduse poolt heaks nõukogu määrusega (EMÜ) nr 2112/78<sup>5</sup> ning on seega vahetult kohaldatav. TIR-konventsioon jõustus nüüdse Euroopa Liidu suhtes 20. juunil 1983.<sup>6</sup> Iga liidu liikmesriik ja Euroopa Liit ise on konventsiooniosaline. Konventsiooni konsolideeritud redaktsiooni tekst avaldati nõukogu otsuse 2009/477/EÜ lisas.<sup>7</sup>

11. TIR-konventsiooni artiklis 1 on mõiste „TIR-vedu“ määratletud kui kaupade vedu lähtetolliasutusest sihttolliasutusse TIR-protseduuri alusel. „TIR-märkmiku valdaja“ on isik, kellele on vastavuses TIR-konventsiooni asjakohaste sätetega välja antud TIR-märkmik ja kelle nimel on esitatud tollideklaratsioon TIR-märkmiku kujul, väljendades lähtetolliasutuses soovi suunata kaup TIR-protseduurile.<sup>8</sup> Artiklis 2 on sätestatud, et konventsiooni kohaldatakse kauba veol maanteesõiduki, autorongi või konteineriga vahepealse ümberlaadimiseta üle ühe või enama riigipiiri konventsiooniosalise lähtetolliasutuse ja teise või sama konventsiooniosalise sihttolliasutuse vahel, tingimusel et osa TIR-veost toimub maanteel.

12. Artikli 3 punkti b kohaselt peab vedudele andma tagatise vastavalt artiklile 6<sup>9</sup> tunnustatud ühing ja need veod peavad olema teostatud TIR-märkmiku alusel. Artiklis 4 on sätestatud, et vahetolliasutuses ei tule TIR-protseduuri alusel veetavalt kaubalt tasuda ega deponeerida impordi- või eksporditollimakse ega impordi- või ekspordimakse.

## **TIR transiidi käsiraamat**

13. Komisjoni transiidi käsiraamatus<sup>10</sup> on märgitud, et „TIR-märkmik on kaupade veo tollideklaratsioon. See tõendab tagatise olemasolu. TIR-märkmikke jaotab rahvusvaheline organisatsioon (käesoleval ajal Rahvusvaheline Maanteevedude Liit (IRU)) riiklikele garantiühingutele. TIR-märkmik kui tollideklaratsioon kehtib vaid ühe TIR-veo jaoks. See võetakse kasutusele lähtekoha riigis ning see võimaldab teha tollikontrolli lähte-, transiidi- ja sihtkoha osalisriigis“ (vt IX osa „TIR-menetus“ punkti 1.2 kolmas lõik).

5 25. juuli 1978. aasta määrus, millega kiidetakse heaks 14. novembri 1975. aasta Genfi tollikonventsioon TIR-märkmike alusel toimuva rahvusvahelise kaubaveo kohta (TIR-konventsioon) (EÜT 1978, L 252, lk 1; ELT eriväljaanne 02/01, lk 208).

6 TIR-konventsioon jõustus, kui kõik vajalikud formaalsused olid täidetud (vt määrus nr 2112/1978 artikkel 2 ning TIR-konventsiooni artiklid 52 ja 53). Euroopa Liidu suhtes konventsiooni jõustumise kuupäev on avaldatud Euroopa Ühenduste Teatajas pealkirjaga „14. novembril 1975. aastal Genfis alla kirjutatud tollikonventsiooni TIR-märkmike alusel toimuva rahvusvahelise kaubaveo kohta (TIR-konventsioon) jõustumine“ (EÜT 1983, L 31, lk 13).

7 28. mai 2009. aasta otsus, millega avaldatakse konsolideeritud kujul 14. novembri 1975. aastal Genfis alla kirjutatud tollikonventsioon TIR-märkmike alusel toimuva rahvusvahelise kaubaveo kohta (TIR-konventsioon), nagu seda on pärast nimetatud kuupäeva muudetud (ELT 2009, L 165, lk 1).

8 Vastavalt artikli 1 punktid a ja o.

9 Artiklis 6 on sätestatud, et iga konventsiooniosaline võib lubada väljastada TIR-märkmikke ning tegutseda käendajana, kui 9. lisa I osas sätestatud miinimumtingimused ja -nõuded on täidetud. Nende hulka kuuluvad mh: tõendus, et ühing on tegutsenud ametlikult transpordisektori huve esindava organisatsioonina vähemalt ühe aasta, tõendus rahalise olukorra kindluse ja organisatsioonilist suutlikkuse kohta, mis võimaldab täita konventsioonist tulenevaid kohustusi, ja tõendus, et ühingu töötajatel on teadmised konventsiooni nõuetekohaseks kohaldamiseks. Täiendavate nõuete kohaselt ei tohi ühingul olla raskeid ega korduvaid tolli- või maksualaste õigusaktide rikkumisi; peab olema sõlmitud kirjalik leping või mis tahes muu õigusdokument ühingu ja selle konventsiooniosalise riigi pädevate asutuste vahel, mille territooriumil ühing asub; ning muu hulgas peab ühing kohustuma järgima konventsioonis sätestatud kohustusi.

10 Transiidi käsiraamat (TIR-protseduur), 1. juuli 2009, TAXUD/1873/2007 – EN Final, mille on avaldanud Euroopa Komisjoni tolliseadustiku komitee transiidisektsioon (TIR). Euroopa Komisjonis on käimas transiidi käsiraamatu kaasajastamine. Nii on praegust redaktsiooni (TAXUD/A2/TRA/003/2016-EN), mis kannab 27. aprilli 2016. aasta kuupäeva, kirjeldatud kui „töödokument“.

## Riigisisene õigus

14. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib oma eelotsusetaotluses, et riigisisese õiguse kohaselt on käibemaksust vabastatud kauba ekspordimisega otseselt seotud veeteenused. Nimetatud kohus märgib, et asjakohasel ajal kehtivate eeskirjade kohaselt olid veeteenused käibemaksust vabastatud ainult siis, kui asjaomane maksukohustuslane suudab tõendada, et veetud kaubad ka tegelikkuses eksporditi, esitades selle tõendamiseks koos vabastuse taotlusega järgmised dokumendid: vedaja väljastatud arve, teenuse saajaga sõlmitud veoleping, spetsiaalsed veodokumendid ja dokumendid, millest ilmneb veetava kauba ekspordimine.

## Faktilised asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimused

15. Cartrans Spedition SRL (edaspidi „Cartrans“), kauba autoveeteenuseid vahendav ettevõtja, kelle peakorter on Rumeenias, osutas kolmel korral kaupade veoga seotud teenuseid Türgis 2012. aasta märtsist maini, kahel korral Gruusias 2012. aasta augustis, ühel korral Iraagis 2013. aasta veebruaris ning ühel korral Ukrainas 2014. aasta aprillis. Rumeenia pädev asutus koostas 13. augustil 2014. aastal revisjoniakti ning maksuotsuse, milles nõuti Cartransilt 16 203 Rumeenia leu (umbes 3650 euro) tasumist.

16. Pädev asutus leidis, et Cartrans ei olnud tõendanud, et veetud kaubad olid tegelikkuses eksporditud, kuna Cartrans ei esitanud ühtegi järgmistest nõutavatest riigisisestest dokumentidest: teenuse saajaga sõlmitud veoleping, spetsiaalsed veodokumendid ja dokumendid, millest ilmneb veetava kauba ekspordimine. Ainus, mida Cartrans tõendas, oli see, et ta oli osutanud välismaal eksporditajatele teatavaid veeteenused.

17. Cartrans vaidlustas selle hinnangu. Oma käibemaksuvabastuse nõude toetuseks esitas ta iga seitsme käibemaksurevisjoniga hõlmatud arve kohta TIR-märkmiku ja CMR-saatelehed, mille olid kinnitanud nende riikide tollid, kuhu Cartrans oli need kaubad ekspordimiseks vedanud.<sup>11</sup> Cartrans väitis, et need TIR-märkmikud sisaldavad nii andmeid veetavate kaupade kohta kui ka tolliasutuste kinnitusi kaupade ekspordimise kohta vastavatesse riikidesse ning et TIR-märkmikul on ilmselgelt tõendusjõud, kuna see on dokument, mis tõendab tollitransiidi toimumist lähtetolliasutusest sihttolliasutusse.

18. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et põhikohtuasja lahendamiseks on vaja tõlgendada käibemaksudirektiivi sätteid, mis käsitlevad ekspordimisel kohaldatavaid maksuvabastusi ja vahendajate pakutavaid teenuseid. Seetõttu on ta esitanud Euroopa Kohtule eelotsuse saamiseks järgmised küsimused:

- „1. „Kas kauba ekspordimisega seotud toimingute ja teenuste käibemaksust vabastamise kontekstis vastavalt nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivile 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, on sihtriigi tollis kinnitatud TIR-märkmik veetud kauba ekspordimist tõendav dokument, võttes arvesse seda tollitransiididokumenti puudutavaid norme, mille Euroopa Komisjoni maksunduse ja tolliliidu peadirektoraadi tolliseadustiku komitee transiidiosakond (TIR) on sätestanud transiidi käsiraamatus (TIR-protseduur) nr TAXUD/1873/2007?
2. Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, keelab artiklis 153 kohaldada maksustamistava, mis nõuab maksumaksjalt veetud kauba ekspordimise tõendamiseks eranditult ekspordideklaratsiooni, ja mille kohaselt keeldutakse andmast eksporditud kauba veeteenuste pealt käibemaksu mahaarvamise õigust, kui sellist deklaratsiooni ei ole, kuigi on olemas sihtriigi tollis kinnitatud TIR-märkmik?“

<sup>11</sup> Saan aru, et CMR-saateleht on dokument, mis tõendab kaupade autoveolepingu olemasolu, vastavalt Genfis 19. mail 1956. aastal alla kirjutatud rahvusvahelisele kaupade autoveolepingu konventsioonile. Kuna need dokumendid ei ole eelotsusetaotluse esitanud küsimuste aluseks, ei käsitle ma neid rohkem.

19. Kirjalikud seisukohad esitasid Cartrans, Rumeenia valitsus ja Euroopa Komisjon. Kohtuistungi pidamist ei nõutud ja seda ei peetud.

## Hinnang

### *Sissejuhatavad märkused*

20. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimused on esitatud eeldusel, et Cartrans soovib käibemaksuvabastust selle alusel, et ta osutas teise isiku huvides tegutsedes vahendajana teenuseid käibemaksudirektiivi artikli 153 tähenduses.<sup>12</sup> Eelotsusetaotluses kirjeldatakse Cartransi kui „kauba autoveoteenuseid vahendavat ettevõtjat“. Ent eelotsusetaotluse esitanud kohus ei selgita, kas Cartransi taotlus saada käibemaksuvabastus põhineb sellel, et ta osutas ise veoteenuseid ja abitoiminguid käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punkti e tähenduses, või sellel, et ta pelgalt tegutses selle direktiivi artiklis 153 nimetatud vahendajana.

21. Sõna „vahendaja“ ei ole käibemaksudirektiivi artiklis 153 määratletud. Tavalise tõlgenduse kohaselt, mis lähtub käibemaksudirektiivi eesmärgist, on vahendaja isik, kes tegutseb osapoolte vahel.<sup>13</sup> Autoveoteenuste kontekstis võib see hõlmata logistilise toe osutamist, koordineerides müüja kaupade liikumist ostjale, ning samuti, kuid mitte tingimata ka selliste teenuste osutamist, mis tagavad füüsiliselt kaupade liikumise lähtekohast sihtkohta. Vahendaja poolt osutatavate veoteenuste suhtes on käibemaksudirektiivi artikli 153 alusel kohaldatav spetsiaalne maksuvabastus, kui see isik veab kaubad väljapoole Euroopa Liitu asuvasse sihtkohta teise isiku arvel. Kuna eelotsusetaotluses puudub teave Cartransi täpse rolli kohta, siis peab eelotsusetaotluse esitanud kohus põhikohtuasjas tuvastama, kas Cartrans tegutses vahendajana teise isiku huvides või vedas asjaomaseid kaupu ise.

22. Igal juhul on artikkel 153 kohaldatav, kui maksukohustuslane osaleb tehingutes, millele viidatakse muu hulgas käibemaksudirektiivi 6. peatükis. Siin on 6. peatüki asjakohaseks sätteks artikli 146 lõike 1 punkt e. Seetõttu analüüsin esitatud küsimusi seda sätet silmas pidades.

### *Esimene ja teine küsimus*

23. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib kindlaks teha, kas olukorras, kus maksukohustuslane soovib saada käibemaksuvabastust selle alusel, et ta on osutanud teenuseid, mis on seotud Euroopa Liidust eksporditavate kaupade veoga, võivad liikmesriigid kehtestada tingimusi, mille kohaselt peab maksukohustuslane esitama teatavaid dokumente, tõendamaks, et asjaomased kaubad tõepoolest eksporditi, või kas TIR-märkmik võib olla selliseks tõendiks. Kuna need kaks küsimust puudutavad sama teemat, käsitlen neid koos.

24. Rumeenia valitsus on seisukohal, et käibemaksudirektiiv lubab liikmesriikidel lükata maksuvabastuse taotluse käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punkti e alusel tagasi sellises olukorras nagu põhikohtuasjas. Cartrans ja komisjon vaidlevad sellele vastu.

25. Ka mina ei nõustu Rumeenia valitsusega.

<sup>12</sup> Mõistan, et teist eelotsuse küsimust, milles on küsitud õiguse kohta transporditeenuste osutamisel käibemaks „maha arvata“, tuleb mõista küsimusena õiguse kohta „maksuvabastusele“ ja seda kahel põhjusel. Esiteks ei kuulu asjaomased sätted konkreetselt käibemaksu mahaarvamisi käsitleva regulatsiooni hulka. Teiseks käsitleb eelotsusetaotlus selgelt reegleid, mis puudutavad käibemaksuvabastusi: selles ei mainita mahaarvamisi puudutavaid reegleid.

<sup>13</sup> 2. aprilli 1998. aasta kohtuotsus EMU Tabac jt, C-296/95, EU:C:1998:152, punkt 30.

26. Poolte vahel valitseb üksmeel kahes küsimuses. Esiteks, niivõrd kui käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktist e on ilmne, et see puudutab Euroopa Liidust väljuva ekspordi maksuvabastust, on see kooskõlas rahvusvahelise maksuõiguse põhimõttega, et kaupade ja teenuste tarbimist tuleb maksustada nende sihtkohas. Seega on igasugune eksporditegevus üldiselt käibemaksust vabastatud. Teiseks, kuna see säte võimaldab maksuvabastust, tuleb seda tõlgendada kitsalt.<sup>14</sup>

27. Käibemaksudirektiivi 6. peatükis („Ekspordi maksuvabastused“) sätestatud vabastused on kohustuslikud. Seega, kui maksukohustuslane suudab tõendada artikli 146 lõike 1 punkti e tähenduses veo- ja abiteenuste osutamist, tuleb ettenähtud maksuvabastust võimaldada. Kuivõrd sellekohane sõnaselge säte puudub, ei ole liikmesriikidele jäetud kaalutusõigust kehtestada täiendavaid sisulisi tingimusi.

28. Euroopa Kohtu praktikast on selge, et käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punkti e kohaldamiseks peab eksisteerima otsene seos kaupade veo vahel väljaspool Euroopa Liitu asuvasse sihtkohta ning asjaomaste teenuste vahel. Ehk teisisõnu, kõnealused teenused tuleb (olenevalt juhust) osutada vahetult selles sättes nimetatud kaupade eksportijale, importijale või saajale.<sup>15</sup> Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab neid küsimusi käesoleva asja faktiliste asjaolude uurimisel hindama.

29. Eelotsusetaotlusest on selge, et riigisiseste eeskirjade kohaselt on kaupade ekspordiga seotud veoteenus vabastatud käibemaksust ainult siis, kui asjaomane maksukohustuslane suudab esitada tõenditena järgmised dokumendid: vedaja väljastatud arve, teenuse saajaga sõlmitud veoleping, spetsiaalsed veodokumendid ja dokumendid, millest ilmneb veetava kauba ekspordimine (edaspidi „nõutavad dokumendid“).

30. Mulle näib, et riigisisene praktika, mille kohaselt peab maksukohustuslane tõendama, et veetud kaubad tõepoolest eksporditi, ei ole kooskõlas liidu õigusega. Käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktis e ei ole ühtki sellist nõuet sätestatud. Pigem on selles sätestatud tingimus, et teenuste, sealhulgas veoteenuste osutamine peab olema otseselt *seotud* kaupade ekspordiga.

31. Lisaks ma nõustun komisjoni väitega, et käibemaksudirektiivis ei ole ühtegi sätet, mis nõuaks, et maksukohustuslane peab esitama artikli 146 lõike 1 punktis e sätestatud maksuvabastuse kasutamiseks mingid konkreetsed tõendid.

32. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt esitatud riigisisese korra kirjeldusest on selge, et vaidlusalused riigisisese eeskirjad kujutavad endast puhtalt formaalseid nõudeid. Ent sellised vorminõuded, mida maksukohustuslane peab maksuvabastuse saamiseks järgima, ei või seada kahtluse alla liidu õiguses sätestatud õigust käibemaksuvabastusele, kui materiaalsoiguslikud tingimused käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punkti e kohaldamiseks on täidetud.<sup>16</sup>

33. Käibemaksudirektiivi artikli 131 kohaselt tuleb muu hulgas artikli 146 lõike 1 punktis e ette nähtud maksuvabastusi kohaldada, ilma et see piiraks muude liidu õigusnormide 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. Selle kaalutusõiguse kasutamisel kehtivad liikmesriikide suhtes liidu õiguse üldpõhimõtted, eelkõige õiguskindluse ja proportsionaalsuse põhimõte.<sup>17</sup>

14 29. juuni 2017. aasta kohtuotsus L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, punktid 18 ja 22.

15 29. juuni 2017. aasta kohtuotsus L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, punkt 23.

16 9. veebruari 2017. aasta kohtuotsus Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 32.

17 9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punkt 27.

34. Õiguskindluse põhimõte nõuab, et õigusnormi tagajärjed peavad olema selle kohaldamisalasse kuuluvatele isikutele selged ja ennustatavad.<sup>18</sup> Euroopa kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb seda põhimõtet eriti rangelt järgida siis, kui tegemist on õigusnormidega, mis võivad tekitada rahalisi kohustusi.<sup>19</sup> Selles kontekstis on Euroopa Kohus otsustanud, 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.<sup>20</sup>

35. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib oma eelotsusetaotluses, et Rumeenia õiguses puudub õiguslik alus, milles oleks sõnaselgelt märgitud, mis liiki dokument või dokumendid võivad olla tõendiks, et veetud kaubad on eksporditud. Nimetatud kohtu kirjelduse kohaselt näib vaidlusalune riigisisene regulatsioon olevat kujunenud õigusnormide ja haldustavade koosmõjus. See kohus peab hindama, kas need eeskirjad on piisavalt selged ja täpsed, et vastata õiguskindluse üldpõhimõttele.

36. Mis puudutab proportsionaalsust, siis on Euroopa Kohus otsustanud, et selle põhimõtte kohaselt peavad liikmesriigid võtma meetmeid, mis võimaldades küll tulemuslikult jõuda riigisisese õigusega taotletava eesmärgini, kahjustavad võimalikult vähe asjasse puutuvates liidu õigusaktides sätestatud eesmärgi ja põhimõtteid.<sup>21</sup> Nii ei peaks riigisiseseid eeskirjad minema kaugemale sellest, mis on vajalik riigikassa säilitamiseks või kaitsmiseks.<sup>22</sup> Olukorras, kus maksuhaldur keeldus võimaldamast liidusise kaubatarne maksuvabastust, kuna asjaomased raamatupidamistõendid olid koostatud hilinenult, ega võtnud arvesse asjaolu, et materiaalsoiguslikud nõuded olid täidetud, otsustas Euroopa Kohus, et riigisiseseid eeskirjad läksid kaugemale sellest, mis on vajalik maksu nõuetekohase kogumise tagamiseks.<sup>23</sup> Minu arvates peaks see põhjenduskäik olema kohaldatav ka käesolevas asjas. Seega, kui maksukohustuslane vastab käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktis e sätestatud materiaalsoiguslikele tingimustele, siis ei või pelgata riigisisese õiguse vorminõuded neid tingimusi kõrvale lükata.

37. Seetõttu ei või neid riigisiseseid nõudeid kasutada viisil, mis kahjustavad käibemaksu neutraalsust, mis on üks liidu õigusega kehtestatud ühtse käibemaksusüsteemi aluspõhimõtteid.<sup>24</sup>

38. Neutraalse maksustamise põhimõte nõuab, et tarne tuleb käibemaksust vabastada siis, kui sisulised nõuded on täidetud ja seda isegi siis, kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõned formaalsed nõuded.<sup>25</sup> On teada vaid kaks juhtumit, mil formaalse tingimuse täitmata jätmine võib kaasa tuua käibemaksuvabastuse saamise õigusest ilmajäämise.<sup>26</sup> Üks neist on pettus.<sup>27</sup> Teine olukord, mille puhul võidakse maksuvabastusest keelduda on see, kui pädeva asutuse tähelepanu juhitakse asjaolule, et rikkumise tõttu on takistatud vajaliku tõendi esitamine selle kohta, et teatavad sisulised nõuded on täidetud.<sup>28</sup>

39. Põhikohtuasjas ei ole vaidlustatud asjaolu, et Cartrans osutas teenuseid käibemaksudirektiivi tähenduses ning et need teenused osutati väljaspool Euroopa Liidu territooriumi. Seda arvestades lähtub siseriiklik praktika, mille kohaselt pädev asutus ei uuri tõendeid, mis tõendavad, et asjaomased kaubad toimetati kätte kolmandas riigis asuvalle ostjale (või kaubasaajale), sisuliselt eeldusest, et maksuvabastust ei või anda.

18 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus Sudholz, C-17/01, EU:C:2004:242, punkt 34.

19 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Teleos jt, C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 48.

20 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 38.

21 18. novembri 2010. aasta kohtuotsus X, C-84/09, EU:C:2010:693, punkt 20.

22 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 20.

23 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 29.

24 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 26.

25 9. veebruari 2017. aasta kohtuotsus Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 36.

26 9. veebruari 2017. aasta kohtuotsus Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 38.

27 9. veebruari 2017. aasta kohtuotsus Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 39.

28 9. veebruari 2017. aasta kohtuotsus Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 42.

40. Mulle näib, et vaidlusalune riigisisene regulatsioon läheb kaugemale maksu korrektseks kogumiseks vajalikust järgmistel põhjustel. Esiteks märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et kui maksukohustuslane ei suuda esitada nõutavaid dokumente oma maksuvabastuse taotluse põhjendamiseks, siis jäetakse tema taotlus rahuldamata. Selline tagajärg ei ole kooskõlas neutraalse maksustamise põhimõttega, kuivõrd käibemaksustamine ei toimu kaupade sihtkohas, vaid selle asemel nende transiidi ajal.<sup>29</sup> Teiseks kohaldatakse vaidlusaluseid riigisiseseid eeskirju nii, et kui vorminõudeid ei ole järgitud, siis pädev asutus isegi ei kaalu, kas käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktis e sätestatud maksuvabastuse materiaalõiguslikud tingimused *on tegelikult täidetud*. Kolmandaks ei nähtu eelotsusetaotlusest, et vorminõuete täitmata jätmine loetakse tingimata pettuseks või et nende eeskirjade rikkumine takistaks pädeval asutusel tuvastamast, kas materiaalõiguslikud tingimused olid täidetud.

41. Sellest tuleneb, et ilma uurimata, kas kohaldatavates liidu õigusnormides ette nähtud materiaalõiguslikud tingimused on täidetud, ei või liikmesriigi ametivõimud põhimõtteliselt keelduda võimaldamast käibemaksuvabastust pelgalt selle tõttu, et asjaomane maksukohustuslane ei ole esitanud teatavaid konkreetseid dokumente selle tõendamiseks, et asjaomased kaubad on tõepoolest eksporditud.

42. Kas TIR-märkmikku tuleks pidada otsustavaks tõendiks selle kohta, et asjaomased kaubad eksporditi?

43. Kõik kolm menetlusosalist on ühel meelel selles, et tolliseadustiku kohaselt on ekspordi ja transiidi tollirežiim eraldiseisvad.

44. Cartrans väidab, et veeteenuseid osutavalt maksukohustuslaselt ei peaks nõudma kaupade ekspordimise tõendamiseks ekspordideklaratsiooni esitamist. See on nii, kuna veeteenuseid osutav isik saab vastavalt TIR-korrale tõendada ainult transiiti. Rumeenia valitsus väidab, et asjaolu, et tolliasutus on kinnitanud TIR-märkmiku, ei tõenda iseenesest, et kõnealused kaubad veeti ja eksporditi väljapoole Euroopa Liitu. Komisjon märgib, et TIR-süsteem kinnitab, et kaubad on veetud nende sihtkohta. Seda arvestades ei saa TIR-märkmik asendada ekspordi tollideklaratsiooni, mis tõendab, et asjaomased kaubad on suunatud ekspordile.

45. Mulle näib, et menetlusosalistel on õigus selles, et tolliseadustikust tulenevalt on transiidi ja ekspordi tollirežiim eraldiseisvad.<sup>30</sup>

46. Oma ettepanekus kohtuasjas BGL esitas kohtujurist Léger<sup>31</sup> kasuliku ülevaate TIR-konventsioonist, mis on liidu õiguskorra osa vastavalt otsusele 2009/477. Nagu ta selgitas, hõlbustab konventsioon rahvusvahelisi kaubavedusid maanteesõidukitega: see lihtsustab ja ühtlustab halduslikke tolliformaalsusi, mida tuleb piiridel täita. Kaubasaadetisi kontrollitakse teepealsete või sihtkoha kontrollide asemel ainult ühe korra lähtekoha tolliasutuses (välja arvatud rikkumiskahtluste korral). Oluliseks teguriks on see, et selliste kaupadega seoses ei tule maksta impordi- või ekspordimaksude ja -lõivude tagatise. Veetavate kaupadega peab kogu teekonna jooksul kaasas olema ühtne saatedokument – TIR-märkmik, mille on välja andnud lähtekoha tolliasutus ning mille alusel kontrollitakse veo õiguspärasust. Tolliasutuste poolt vedajale määratavate võimalike lõivude ja maksude tasumise peab tagama konventsiooniosalise ametivõimude tunnustatud ühing. Seda tagatist tagab omakorda IRU ja rühm Šveitsi kindlustusettevõtjaid.<sup>32</sup>

29 Vt käesoleva ettepaneku punkt 37.

30 Vt käesoleva ettepaneku punktid 6–8.

31 C-78/01, EU:C:2003:14, punktid 4–7.

32 Vt käesoleva ettepaneku punktid 11 ja 13.



47. TIR-märkmikke trükib IRU ja neid jaotavad vedajate garantiühingud, mis kasutavad neid rea andmete kogumiseks, peamiselt veetavate kaupade kohta. Iga TIR-märkmik kujutab endast topeltlehtede (koopiad nr 1 ja 2) komplekti. Vedamise alguses kontrollib lähtekoha tolliasutus veose, tuvastades eelkõige, et selles olevad kaubad vastavad TIR-märkmikus deklareeritule, ja paigaldab sellele tollitõkendi. Seejärel täidab tolliasutus kasutaja esitatud TIR-märkmiku esilehe, eemaldab koopia nr 1, allkirjastab vastava lõigendi ja tagastab märkmiku kasutajale. Punktis, kus saadeti lahkub territooriumilt, mille ta on läbinud, kontrollib vahetolliasutus tollitõkendi seisundit, eemaldab koopia nr 2, allkirjastab vastava lõigendi ja tagastab TIR-märkmiku kasutajale. Seejärel saadab ta koopia nr 2 lähtekoha tolliasutusele, mis kontrollib, et see vastab koopiale nr 1. Kui koopia nr 2 ei sisalda märkusi TIR-veoetapi õiguspärasuse suhtes, siis loetakse see läbitud territooriumil lõpetatuks. Kui aga koopia nr 2 on märkusi või see ei jõua sihtkoha tolliasutusse, siis loetakse, et selle TIR-veoetapi puhul on asjaomasel territooriumil eeskirju eiratud. Selle tagajärjel on selle territooriumi ametivõimudel õigus nõuda lõive ja makse, mis muutuvad seeläbi sissenõutavaks. Sellist menetlust korratakse igas läbitavas riigis, välja arvatud Euroopa Liidu liikmesriikide vahel, kuna nad moodustavad ühtse tolliterritooriumi.<sup>33</sup>

48. See visand TIR-süsteemi põhijoontest kinnitab, et kinnitatud TIR-märkmiku eesmärk ei ole tõendada, et asjaomased kaubad tegelikkuses eksporditi. Pigem näitab see süsteem, et „TIR-märkmik on kaupade veo tollideklaratsioon. See tõendab tagatise olemasolu.“<sup>34</sup>

49. Kuivõrd transiidi tollirežiim (mille üheks osaks on TIRiga hõlmatud tegevused) ja ekspordi tollirežiim on eraldiseisvad,<sup>35</sup> siis ei saa TIR-märkmik asendada tollideklaratsiooni, mis antakse kaupade lahkumisel liidu tolliterritooriumilt vastavalt tolliseadustiku artiklis 182a sätestatule.<sup>36</sup>

50. Põhikohtuasjas peab maksukohustuslane selleks, et kasutada käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktis e võimaldatud maksuvabastust, tõendama *teenuse* (sealhulgas veoteenuse) *osutamist*, mis *on otseselt seotud kaupade ekspordimise või importimisega*.

51. Minu arvates ei pea selline maksukohustuslane nagu Cartrans seetõttu hakkama tõendama seda, et asjaomased kaubad tõepoolest eksporditi. Ta peab tõendama, et osutatud veoteenused olid *otseselt seotud* kaupade ekspordiga. Selle fakti tõendamise korda liidu eeskirjad ei reguleeri ning see on lõppkokkuvõttes riigisiseste ametiasutuste ülesanne, mille üle teostavad järelevalvet riigisisised kohtud. Ning ehkki TIR-märkmik ei pruugi tingimata olla otsustav tõend ekspordi kohta, näib see minu meelest siiski olevat asjakohane dokument selle hindamisel, kas osutatud veoteenused on otseselt seotud nende kaupade ekspordiga, mida asjaomane maanteeveoettevõtja vedas. Kui puuduvad tõendid, et TIR-märkmikuga hõlmatud kaupu tegelikult *ei* eksporditud, näib see olevat mulle tugev tõend, mis toetab käibemaksuvabastuse nõuet käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punkti e alusel.<sup>37</sup>

33 Kohtujurist Légeri ettepanek kohtuasjas BGL, C-78/01, EU:C:2003:14, punktid 7 ja 8.

34 Vt TIR transiidi käsiraamat, lk 7.

35 Vt käesoleva ettepaneku punkt 45.

36 Vt käesoleva ettepaneku punkt 9.

37 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Teleos jt (C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 37), milles Euroopa Kohus otsustas, et ühendusesisese tarnimise või omandamise kindlaksmääramine peab toimuma objektiivsete elementide alusel, nagu asjaomase kauba füüsiline liikumine liikmesriikide vahel. Seda põhjenduskäiku ei saa siin kohaldada, kui maksukohustuslane suudab tõendada, et asjaomased kaubad viidi füüsiliselt Euroopa Liidu territooriumilt välja.

## Ettepanek

52. Eeltoodud kaalutlustest lähtudes olen seisukohal, et Euroopa Kohus peaks vastama Tribunalul Prahova (Prahova esimese astme kohus, Rumeenia) küsimustele järgmiselt:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 146 lõike 1 punkti e ja artiklit 131 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus riigisisene regulatsioon, mis nõuab konkreetsete dokumentide esitamist, tõendamaks, et maanteeveoteenuseid osutava maksukohustulase poolt väljaspool Euroopa Liidu territooriumi asuvasse sihtkohta veetud kaubad tõepoolest eksporditi. Pädevate ametiasutuste kohustus on riigisiseste kohtute järelevalve all analüüsida ja hinnata iga konkreetse juhtumi tõendeid. Nende tõendite hulka võivad kuuluda TIR-märkmikud, mida on kirjeldatud tollikonventsioonis TIR-märkmike alusel toimuva rahvusvahelise kaubaveo kohta, mis on lisatud nõukogu 28. mai 2009. aasta otsusele 2009/477/EÜ, millega avaldatakse konsolideeritud kujul 14. novembri 1975. aastal Genfis alla kirjutatud tollikonventsioon TIR-märkmike alusel toimuva rahvusvahelise kaubaveo kohta (TIR-konventsioon), nagu seda on pärast nimetatud kuupäeva muudetud, et tuvastada, kas asjaomased kaubad lahkusid füüsiliselt Euroopa Liidu territooriumilt ning seega, kas osutatud veoteenused olid otseselt seotud kaupade ekspordiga.