

**Kohtuasi C-696/20**

**Eelotsusetaotlus**

**Saabumise kuupäev:**

21. detsember 2020

**Eelotsusetaotluse esitanud kohus:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus)

**Eelotsusetaotluse kuupäev:**

30. juuni 2020

**Kaebaja:**

B

**Vastustaja:**

Dyrektor Izby Skarbowej w W.

---

**MÄÄRUS**

30. juuni 2020

Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) [...]

[...]

olles vaadanud **30. juuni 2020. aasta**

istungil **finantsasjade kolleegiumis**

läbi kassatsioonkaebuse, mille esitas **B, asukoht linnas H,**

**Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Varssavi vojevoodkonna halduskohtu)**

**16. mai 2017. aasta** otsuse peale [...],

mis tehti **B, asukoht linnas H,**

kaebuse asjas **Dyrektor Izby Skarbowej w W.**

11. septembri 2015. aasta otsuse peale nr [...]

2012. aasta aprilli eest tagastatava käibemaksu summa määramise kohta,

määrab:

1) Esitada Euroopa Liidu Kohtule Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 267 alusel [...] järgmine eelotsuse küsimus:

Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi [...], artikliga 41 ning proportsionaalsuse ja neutraalsuse põhimõtetega on vastuolus sellise riigisisese õigusnormi nagu 11. märtsi 2004. aasta [Lk 2] käibemaksuseaduse [...] artikli 25 lõike 2 kohaldamine maksukohustuslase poolt kaupade ühendusesisese soetamise tehingutele,

- kui kauba soetamine on soetajate poolt selle maksukohustuslase kauba lähetamise lõpu liikmesriigi territooriumil juba maksustatud,

- kui on kindlaks tehtud, et maksukohustuslase tegevus ei olnud seotud ühegi maksupettusega, vaid see oli tarneahela valesti identifitseerimise tulemus ja viimane on esitanud Poola käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri riigisisese, mitte ühendusesisese tarne jaoks?

2) [...] peatada menetlus käesolevas kohtuasjas kuni eespool sõnastatud eelotsuse küsimusele vastuse saamiseni. [Lk 3]

## PÕHJENDUS

I. Õiguslik raamistik

Liidu õigusnormid

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi [...]:

Artikkel 40

Kaupade ühendusesisese soetamise koht on koht, kus kaubad asuvad soetajale lähetamise või veo lõpus.

Artikkel 41

Ilma et see piiraks artikli 40 kohaldamist, loetakse artikli 2 lõike 1 punkti b alapunktis i nimetatud kaupade ühendusesisese soetamise kohaks selle liikmesriigi territoorium, kes väljastas käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, mille alusel soetaja kaubad soetas, kui soetaja ei tõenda, et soetamine on käibemaksuga maksustatud artikli 40 kohaselt.

Kui soetamine maksustatakse artikli 40 kohaselt käibemaksuga kaupade lähetamise või veo sihtliikmesriigis ning kaupu on eelnevalt maksustatud esimese lõigu kohaselt, siis vähendatakse vastavalt maksustatavat väärtust selles liikmesriigis, kus väljastati käibemaksukohustuslasena registreerimise number, mille alusel soetaja need kaubad soetas.

Riigisisene õigus

1. 11. märtsi 2004. aasta käibemaksuseaduse (ustawa o podatku od towarów i usług) sätted:

Artikkel 25

1. Kaupade ühendusesisene soetamine loetakse toimunuks selle liikmesriigi territooriumil, kus kaubad asuvad lähetamise või veo lõpus.

[Lk 4]

2. Ilma et see piiraks lõike 1 kohaldamist, juhul, kui artikli 9 lõikes 2 nimetatud soetaja on ühendusesisese kauba soetamisel esitanud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, mille on talle väljastanud muu liikmesriik kui liikmesriik, kus kaubad asuvad lähetamise või veo lõpus, loetakse kaupade ühendusesisene soetamine toimunuks ka selle liikmesriigi territooriumil, välja arvatud juhul, kui soetaja tõendab, et kaupade ühendusesisene soetamine:

1) on maksustatud selle liikmesriigi territooriumil, kus kaubad asuvad lähetamise või veo lõpus, või

2) loeti maksustatuks selle liikmesriigi territooriumil, kus kaubad asuvad nende lähetamise või veo lõpus, tulenevalt lihtsustatud korra kohaldamisest XII peatükis nimetatud ühendusesisese kolmnurktingu puhul.

II. Põhikohtuasja asjaolud

Menetlus maksuametis

- 1 Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w R. määras 11. juuni 2015. aasta otsusega kindlaks kaebajale B asukohaga linnas R (edaspidi: „äriühing“) enamakstud käibemaksuna tagastatava summa 2012. aasta aprilli eest. Amet tuvastas, et äriühing Poola käibemaksukohustuslasena oli seotud vähemalt kolme ettevõtja vahel sõlmitud aheltingutega, mis hõlmasid ühte ja sama kaupa. Nende tehingute tulemusel andis esimene ettevõtja kauba otse üle (transportis) tarneahela viimasele ettevõtjale. Äriühing tegutses tarnija ja saaja vahendajana. Poolas ostis äriühing kaubad üksnes B-lt asukohaga linnas P (edaspidi „BOP“). Tehingud, milles äriühing osales, toimusid järgmiste skeemide alusel:

- I skeem: BOP Poola käibemaksukohustuslasena -> äriühing Poola käibemaksukohustuslasena -> Euroopa Liidu ettevõtja Euroopa Liidu käibemaksukohustuslasena

- II skeem: BOP Poola käibemaksukohustuslasena -> äriühing Poola käibemaksukohustuslasena -> esimene Euroopa Liidu ettevõtja/soetaja Euroopa Liidu käibemaksukohustuslasena -> teine Euroopa Liidu ettevõtja/saaja Euroopa Liidu käibemaksukohustuslasena

BOP-i tärned äriühingule luges äriühing riigisisesteks tärneteks, mis tuli maksustada 23% käibemaksuga. Seevastu oma tärned Euroopa Liidu saajatele kvalifitseeris äriühing 0% käibemaksumääraga ühendusesisesteks tärneteks, mis tõi kaasa äriühingule käibemaksu tagastamise. Olles analüüsinud [Lk 5] tärnete tingimusi ja kulgu ning transpordikorraldust, leidis maksuhaldur, et äriühing oli tarneahelas „mobiilset“ tärnet valesti tõlgendanud. Tulemusena defineeris maksuhaldur ümber eespool nimetatud tärnete toimumise, märkides, et „mobiilne“ tarne oli esimene BOP-i ja äriühingu vahel toimunud tarne, millele ta omistas kaupade ühendusesisese tarne staatuse BOP-i juures ja kaupade ühendusesisese soetamise staatuse äriühingu juures.

Seega pidas maksuhaldur ebaõigeks äriühingu tegevust osas, milles äriühing tõlgendas liikmesriikide lepingupartneritele tehtud tarneid kaupade ühendusesiseste tärnetena, mille käibemaksumäär on 0%, ning leidis, et neid tehinguid tuleb maksustada kauba sihtliikmesriikide territooriumil (väljaspool Poolat). Maksuhaldur märkis, et selleks peab äriühing end registreerima kauba sihtliikmesriigi territooriumil ja deklareerima seal kaupade ühendusesisese soetamise. Seevastu selles ahelas toimuv kauba edasimüük nende riikide lepingupartneritele tuleb neis riikides kehtivate sätete kohaselt maksustada juba kaubatarnena kauba sihtriigi territooriumil. Maksuhaldur leidis, et „mobiilse“ tarne ja kauba ühendusesisese tarne mõistete vale tõlgendamise tõttu ülehinnati ühendusesiseste tärnete väärtust äriühingu peetavas ühendusesiseste tärnete registris.

Lisaks märkis maksuhaldur, et BOP-i (esimene üksus tarneahelas) tehtud tärnete arvamine äriühingule „mobiilsete“ tehingute laadi tõttu mitte ainult ei tekita äriühingule kohustust deklareerida tärned sihtriigis, vaid kohaldatav on ka käibemaksuseaduse artikli 25 lõike 2 punkt 1. Et äriühing esitas kaupade ühendusesisese soetamise tehingu raames nende tärnete juures Euroopa Liidu Poola käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, mis oli muu kui kaupade veo sihtriigi välja antud number, siis oli ta kohustatud kohaldama Poolas käibemaksu deklareerimisel käibemaksuseaduse artikli 25 lõike 2 punkti 1.

- 2 Dyrektor Izby Skarbowej w W. tühistas oma 11. septembri 2015. aasta otsusega I astme maksuhalduri otsuse tervikuna ja määras 2012. aasta aprillikuu eest tagastamisele kuuluva enamakstud käibemaksu veidi suuremas summas. Otsuse muutmine ei olnud käesolevas küsimuses tõstatatud probleemi kontekstis

asjakohane. Sisuliselt jagas apellatsiooniorgan kõiki I astme maksuhalduri asjakohaseid faktilisi ja õiguslikke järeldusi.

Oluline on märkida, et ükski ametiasutus ei leidnud käesolevas asjas, et tehingud, milles äriühing osales, oleksid olnud seotud maksupettusega. Tehingud, mis tehti [Lk 6] kaubatarnete ahelas, olid käibemaksuga maksustatavad ning käibemaks tasuti igas käibe tekkimise etapis. Maksuhalduri seisukoha kujundas arvamus, et ühing tegi seda tehingu laadi vale tõlgendamise tõttu.

- 3 Eelotsuse küsimuse esitanud kohus jagas seisukohta, et äriühingu kohta kehtib käibemaksuseaduse artikli 25 lõike 2 punktis 1 sätestatud õigusnorm, sest äriühing esitas BOP-ilt kaupade soetamise tehingu puhul Poola käibemaksukohustuslase registreerimise numbrit, mis oli muu liikmesriigi kui kaupade veo sihtliikmesriigi number. Maksuhaldur leidis, et nii tekkis äriühingul kohustus deklareerida käibemaks Poolas, kuna ta ei ole tõendanud, et deklareeris kauba soetamiselt käibemaksu lähetamise või veo sihtliikmesriigi territooriumil.

Esimese astme kohtu otsus

- 4 Nimetatud äriühing esitas apellatsiooniorгани otsuse peale kaebuse Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie'le (Varssavi vojevoodkonna halduskohus), kes oma 16. mai 2017. aasta otsusega [...] jättis kaebuse rahuldamata ja tunnistas selles esitatud väited alusetuks.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Varssavi vojevoodkonna halduskohus) jagas maksuhalduri seisukohta, et äriühing tõlgendas vääralt aheltarnete toimumist, sealhulgas tehingut, mis oleks tulnud lugeda „mobiilseks tehinguks“. Kohus nõustus seisukohaga, et tehing BOP-i ja äriühingu vahel (esimene lüli tarneahelas) oli kaupade ühendusesisene tarne (ja mitte kaupade ühendusesisene soetamine, mille suhtes kohaldatakse 23% käibemaksumäära, m seda käsitles äriühing) ning et äriühingu ja tema kaubaajate vahelised tehingud olid tehtud väljaspool Poola territooriumi (äriühing käsitles neid 0% käibemaksumääraga kauba ühendusesisese tarne tehingutena), mille puhul äriühing oli kohustatud deklareerima kauba ühendusesisese soetamise. Samal ajal ei seadnud kohus kahtluse alla väidet, et äriühingult kaupade soetajad deklareerisid kauba ühendusesisest soetamist lähetamise lõpu riigis ning et käibemaksu ei vähendatud üldse.

Kohus jagas arvamust, et käibemaksuseaduse artikli 25 lõike 2 punkti 2 kohaldamine äriühingu suhtes on põhjendatud. Kohus viitas asjaolule, et maksuhalduri poolt tarnete laadi kontrollimise tulemusena tuleb asuda seisukohale, et äriühing ühendusesiselt kaupu soetava maksukohustuslasena, kes esitas maksukohustuslasena registreerimise numbrit, mille on väljastanud muu riik kui kaubatarne sihtriik, on põhjendanud olukorra, milles on kaks kaupade soetamise kohta: veo sihtriigis ja registreerimise riigis. Kuivõrd äriühing ei ole tõendanud, et ta ise deklareeris kauba soetamise [Lk 7] transpordi sihtriigis (kauba

saajatest tulenevatel põhjustel), siis käibemaksuseaduse artikli 25 lõike 2 kohaselt loetakse, et kauba ühendusesisene soetamine toimus Poolas.

- 5 Kohtuasja sisuliseks hindamiseks tuleb lisada, et äriühingule Poolas kauba ühendusesiseselt soetamiselt käibemaksu tagastamise küsimus ei olnud ainus põhikohtuasjas kõne all olev probleem. Pärast seda, kui maksuhaldurid olid hinnanud tarneahela kulgu, seadsid nad kahtluse alla ka äriühingu õiguse arvata maha sisendkäibemaks, mis on arvestatud ja tasutud BOP-ilt kauba soetamise arvetel, mida mõlemad ettevõtted käsitlesid riigisisese tarnena. Defineerides need tehingud ümber kauba ühendusesisesteks tarneteks, leidsid maksuhaldurid, et äriühingul ei ole õigust maha arvata sisendkäibemaksu, mis oli neil arvetel valesti näidatud. Samas jõudsid maksuhaldurid seisukohale, et nende arvete väljastaja oli kohustatud tasuma 23% käibemaksust, kuna äriühing kasutas nende tehingute puhul Poola käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit. See probleem ei ole eelotsuse küsimuse esemeks, kuid tuleb lisada, et kõnealuse õiguse tõlgendamise ja kohaldamise tagajärjel tuleb äriühingul kokku tasuda käibemaksu 46%.

Menetlus Naczelný Sąd Administracyjny's (Poola kõrgeim halduskohus)

- 6 Äriühing kaebas ülaltoodud otsuse täies ulatuses edasi, heites esimese astme kohtule ette, et kohus on rikkunud muu hulgas:
- käibemaksuseaduse artikli 25 lõige 2 punkti 1 koostoimes artikli 25 lõikega 1 nende sätete vale kohaldamisega, mis seisneb selles, et riigisiseses olukorras kasutati käibemaksuseaduse artikli 25 lõike 2 hüpoteesi (st juhul, kui vedu algab riigis, mis on väljastanud arvel märgitud käibemaksukohustuslase numbrit), kuigi tegemist on sättega, mida saab kohaldada üksnes ühendusesisestele tehingutele;
  - käibemaksuseaduse artikli 25 lõiget 2 ja direktiivi 2006/112 artiklit 41 koostoimes nõukogu rakendusmääruse (EL) nr 282/2011 artikliga 16 nende sätete vale tõlgendamisega, mis seisnes vääras järelduses, et käibemaksuseaduse artikli 25 lõiget 2 võib kohaldada olukorras, kus tehing on juba Poola territooriumil kaubatarnena maksustatud;
  - käibemaksuseaduse artikli 25 lõike 2 punkti 1 selle vale tõlgendamisega, mis seisnes vääras järelduses, et seda sätet võib kohaldada olukorras, kus tarded on maksustatud kaupade veo sihtriigis (sealhulgas muu isiku poolt kui käibemaksuseaduse artikli 25 lõike 2 punktis 1 nimetatud soetaja).

**[Lk 8]**

III. Põhjused, miks Naczelný Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) esitas eelotsuse küsimuse

- 7 Naczelný Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) leiab, et kassatsioonkaebuse väidete ühe osa lahendus eeldab ELTL ja direktiivi

2006/112/EÜ artikli 41 kohaldamise tõlgendamist proportsionaalsuse ja neutraalsuse põhimõtete kontekstis. [...] [viide ELTL artiklile 267].

### III. Eelotsuse küsimus

- 8 Maksumenetluses kogutud tõendite analüüs näitab, et põhjendatuks tuleb lugeda maksuhalduri ja esimese astme kohtu järeldused, et äriühing käsitles vääralt nende tarnete kulgu, milles ta osales; „mobiilseks“ tarneks oli BOP-i ja äriühingu vahel toimunud tarne, mille puhul oli tegelikult tegemist kaupade ühendusesisese tarnega. Ka äriühing ei välista sellist hinnangut, kuid ta ei aktsepteeri järeldusi kontrollitud tehingute maksustamise viisi kohta.
- 9 Nende faktiliste järeldustega nõustumine toob kaasa äriühingu käibemaksuga maksustamise käibemaksuseaduse artikli 25 lõike 1 ja lõike 2 punkti 1 alusel, millega võetakse riigisisesse õigusesse üle direktiivi 2006/112 artikkel 41. Artiklist 41 tuleneb, et tegemist on „käibemaksukohustuslasena registreerimise numbriga, mille alusel kauba soetaja kauba soetas [kauba ühendusesisene soetamine]“, mis vastab Poola õigusnormidele, mille kohaselt soetaja on märkinud arvele käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, mille on väljastanud muu riik kui lähetamise või veo sihtriik „ühendusesisese kauba soetamisel“. Kohtuasjas on küsimus selles, et märkides arvele Poola käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, ei teinud äriühing seda mitte kaupade ühendusesisese soetamise tehingu jaoks, vaid riigisisese tehingu jaoks, milleks kvalifitseeritakse kaupade soetamine BOP-ilt. Kui lähtuda eeldusest, et see äriühingu põhjenduste subjektiivne element ei mõjuta viidatud sätete kohaldamist, tuleb siiski hinnata selle eksimuse tagajärgi. Põhikohtuasjas ei ole tõendatud, et äriühingu ja tema lepingupartnerite tegevus kujutas endast pettust või kuritarvitust. Tehingud nende senises versioonis olid nõuetekohaselt maksustatud. [Lk 9]
- 10 On tõsi, et selliste sätete nagu direktiivi 2006/112 artikkel 41 (varem kuuenda direktiivi artikli 28 punkti b A osa) kehtestamise eesmärk oli võidelda maksudest kõrvalehoidmisega. Tegemist oli selliste maksudest kõrvalehoidmise juhtude välistamisega, kus soetaja ei ole kauba ostmisel veel kindel, kus riigis lähetamine või vedu lõpeb. Kehtestatud õigusnorm võimaldab samuti välistada sellised maksukohustuse kohaldamata jätmise juhtumid, kus soetajal ei ole lähetamise või veo sihtliikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, kuid tal on samal ajal selline number teises liikmesriigis. Selline ülesehitus tagab ühtse käibemaksusüsteemi loomise ilma riskita, et tehingut ei maksustata kindlaksmääratud käibeetapis.
- 11 Samas toob kohustus maksustada kaupade ühendusesisene soetamine riigis, mis on väljastanud soetaja esitatud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, säilitades samas kauba veo lõppemise riigis maksustamise põhimõtte, kaasa selle, et sama tehingut, milleks on kaupade ühendusesisene soetamine, võib maksustada kahes liikmesriigis. Sellise tulemusega vastupidiselt mõjub aga kauba soetaja

võimalus deklareerida, et tehing on maksustatud artiklis 40 sätestatud reeglite kohaselt ehk veo sihtriigis

- 12 Käesolevas asjas ei ole vaidlust selle üle, et kõnealused tehingud maksustati veo lõpu riigis, aga seda ei teinud äriühing, kes käsitles neid kaupade ühendusesisese soetamisena, vaid kaupade saajad. Et käesolevas kohtuasjas menetlust läbiviivatel ametiasutustel puudub pädevus kontrollida kogu tarneahelat selle nõuetekohase maksustamise eesmärgil ja tuleb piirduda selle ühe osa heakskiitmisega, on tulemuseks olukord, kus rikutud ei ole mitte ainult käibemaksu neutraalsuse põhimõtet, vaid ka proportsionaalsuse põhimõtet. Asjaolu, et äriühingu kaupade ühendusesisest soetamist käsitlevas raamatupidamises ei ole võimalik kajastada teiste lepingupoolte poolt veo sihtriigis tasutud käibemaksu (arvestades, et maksuvõlg puudutab aastat 2012), toob kaasa ebaproportsionaalse maksukoormuse.
- 13 Ülaltoodud kahtlused seoses direktiivi 2006/112/EÜ artikli 41 tõlgendamisega neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtete kontekstis annavad aluse esitada ülaltoodud eelotsuse küsimus Euroopa Liidu Kohtule. **[Lk 10]**
- 14 Seoses eelotsuse küsimuse esitamisega peatas Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) kassatsioonimenetluse halduskohtumenetluse seadustiku (p.p.s.a.) artikli 124 lõike 1 punkti 5 alusel.