KOHTUJURISTI ETTEPANEK

JÁN MAZÁK

esitatud 25. oktoobril 2007 [1]

I. Sissejuhatus

1. Oma 2. märtsi 2006. aasta määrusega esitas Bundesfinanzhof (liitvabariigi maksukohus; Saksamaa) Euroopa Kohtule küsimuse nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, [2] muudetud nõukogu direktiiviga 95/7/EÜ [3] (edaspidi „kuues direktiiv"), eriti selle artikli 15 tõlgendamise kohta.

2. Põhiliselt soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada saada, kas kuuenda direktiivi artikli 15 lõikes 2 sisalduvaid sätteid kolmandasse riiki toimuva ekspordi maksuvabastuse kohta tuleb tõlgendada nii, et need välistavad maksuvabastuse andmise õigluse põhimõttel liikmesriigi poolt juhul, kui maksuvabastuse tingimused ei ole küll täidetud, kuid maksukohustuslasel ei olnud võimalike ostjate pettuse tõttu võimalik nende puudumisest teada ka äritegevuses nõutava hoolsusega tegutsedes.

3. Nimetatud küsimus kerkis seetõttu, et mitme aasta jooksul olid Poola kodanikud pettuse teel nõudnud ja saanud Saksa supermarketilt „Netto" (edaspidi „Netto Supermarkt") tagasi käibemaksu väidetavalt ühendusest eksporditud kaupade eest, olles korjanud supermarketi parkimisplatsidelt, ostukorvidest ja prügikastidest ostukviitungeid ning võltsinud eksporditõendeid võltsitud blankettide ja võltsitud tollitemplite abil.

1 – Algkeel: inglise.

2 – EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23.

3 – Nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiv 95/7/EÜ, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ ja kehtestatakse uued lihtsustamismeetmed käibemaksu suhtes – teatavate erandite ulatus ja nende rakendamise kord (EÜT 1995, L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274).

II. Õiguslik raamistik

A. *Kuues direktiiv*

4. Kuuenda direktiivi artikkel 15, mis kannab pealkirja „Ekspordi ja sarnaste tehingute ning rahvusvahelise veo maksuvabastus", sätestab käesolevas asjas olulises osas järgmist:

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

[…]

2. sellise kauba tarnimine, mille lähetab või veab väljaspool riigi artiklis 3 määratletud territooriumi asuvasse sihtkohta väljaspool riigi territooriumi asuv ostja või tema nimel tegutsev isik, v.a kauba puhul, mida ostja veab ise lõbusõidulaevade ja eraisikutele kuuluvate õhusõidukite või muude erakasutuseks ettenähtud veovahendite seadistamiseks, tankimiseks ja proviandiga varustamiseks.

Reisijate isiklikus pagasis veetavate kaupade tarnimisel kehtib see vabastus tingimusel, et:

– reisija ei asu ühenduses,

– kaubad veetakse väljaspool ühendust olevasse sihtkohta kolme kuu jooksul tarne toimumise kuust,

– tarne koguväärtus, sealhulgas käibemaks, võrdub omavääringus rohkem kui 175 eküüga, kindlaks määratuna

direktiivi 69/169/EMÜ artikli 7 lõike 2 kohaselt; liikmesriigid võivad siiski vabastada tarne, mille koguväärtus on sellest summast väiksem.

Iga liikmesriik edastab komisjonile nende templitest näidisjäljendid, mida ta kasutab kolmanda lõigu teises taandes osutatud kinnitamiseks. Komisjon edastab selle teabe teiste liikmesriikide maksuhalduritele."

Teise lõigu kohaldamisel:

B. *Siseriiklikud õigusnormid*

5. Kuues direktiiv on Saksamaal rakendatud 1993. aasta Umsatzsteuergesetz'iga (käibemaksuseadus; edaspidi „UstG 1993").

– tähendab ühenduses mitteasuv reisija reisijat, kelle alaline asu- või elukoht ei paikne ühenduses. Käesolevas sättes tähendab alaline asu- või elukoht kohta, mis on sellisena märgitud passi, isikutunnistusele või muule isikudokumendile, mida tunnustab tarne toimumiskohaks olev liikmesriik,

6. Sätted ekspordi ja sarnaste tehingute käibemaksust vabastamise kohta sisalduvad UstG 1993 § 4 lõike 1 punktis a ja §-s 6.

– esitatakse eksporditõendina arve või seda asendav dokument, mille on kinnitanud tollipunkt, mille kaudu kaubad ühendusest väljusid.

7. UstG 1993 § 4 lõike 1 punkti a kohaselt on UstG 1993 § 1 lõike 1 punkti 1 alla kuuluvad

tehingud, sealhulgas eksporditarned (UstG 1993 § 6), käibemaksuvabad.

8. UstG 1993 § 6 lõike 1 punkti 2 kohaselt on eksporditarnega tegemist juhul, kui ostja on tarne eseme vedanud või lähetanud kolmanda riigi territooriumile, välja arvatud UstG 1993 § 1 lõikes 3 nimetatud territooriumid, ning ta on välismaine ostja.

9. UstG 1993 § 6 lõike 4 kohaselt peab ettevõtja tõendama muu hulgas, et on täidetud sama paragrahvi lõikes 1 esitatud tingimused. Liitvabariigi rahandusministeerium võib Bundesrati nõusolekul näha määrusega ette, kuidas ettevõtja vastava tõendi esitab.

10. Ministeerium on UstG 1993 § 6 lõikes 4 antud volitust kasutanud Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung'i (käibemaksuseaduse rakendusmäärus; edaspidi „UstDV") § 8 lõikes 1. Selle sätte kohaselt peab eksporditarne puhul ettevõtja, kelle suhtes kõnealune määrus on kohaldatav, tõendama, et tema või ostja on tarne eseme vedanud või lähetanud kolmanda riigi territooriumile (eksporditõend). Tingimuste täitmine peab olema dokumentides üheselt ja kergesti kontrollitav.

11. Ühendusesiseste tarnete osas näeb UstG 1993 § 6a lõige 4 ette õiguspärase ootuse kaitse:

„Kui ettevõtja käsitleb tarnet käibemaksuvabana, ehkki lõikes 1 sätestatud tingimused ei ole täidetud, tuleb tarnet sellegipoolest lugeda käibemaksuvabaks, kui maksuvabastuse nõue põhineb ostja ebaõigetel andmetel ning ettevõtja ei saanud ka äritegevuses nõutava hoolsusega tegutsedes nende andmete ebaõigsust kindlaks teha. Sel juhul võlgneb maksmata maksusumma ostja."

12. Siseriiklik seadus ei näe ette samaväärset sätet õiguspärase ootuse kaitse kohta kolmandatesse riikidesse tehtavate eksporditarnete osas.

13. Saksamaa Abgabenordnung (üldine maksuseadustik; edaspidi „AO") sisaldab aga §-s 227 õigluse kohta järgmist üldsätet:

„Maksuhaldurid võivad osaliselt või täielikult loobuda maksunõuetest, kui maksu sissenõudmine oleks konkreetsel juhul ebaõiglane; samadel tingimustel võib juba makstud summad hüvitada või tasaarvestada."

III. Faktilised asjaolud, menetlus põhikohtuasjas ja eelotsuse küsimused

14. Põhikohtuasjas toimub kohtuvaidlus Netto Supermarkti (kui hageja ja apellatsioonkaebuse esitaja) ja Finanzamt Malchini (edaspidi „maksuamet") (kui kostja ja vastustaja) vahel võimaluse üle vähendada käibemaksu, mille maksuamet oli Netto Supermarktile arvestanud põhjusel, et eksporditarnete käibemaksuvabastuse tingimused ei olnud täidetud.

15. Netto Supermarktil on mitu säästumarketit Saksa liidumaal Mecklenburg-Vorpommernis. Käibemaksu tagastamisega seoses otsustas poekett, et tagastab käibemaksu muudele kui ärireisijatele ainult juhul, kui templijäljend on poolenisti kviitungil ja tolliblanketil ning kui välisriigi kodanik esitab oma passi. See eeskiri võeti kasutusele enne, kui ilmus Bundesministerium der Finanzeni (Saksamaa Liitvabariigi rahandusministeerium) 18. märtsi 1999. aasta ringkiri muude kui ärireisijate eksporditarnete käibemaksuvabastuse kohta, mis sisaldas soovitusi seoses ärireiside eksporditõenditega.

16. Aastatel 1992–1998 tagastas Netto Supermarkt mõnele oma kliendile märkimisväärseid käibemaksusummasid, arvates ekslikult, et seaduslikud tingimused eksporditarnete käibemaksuvabastuseks on täidetud. Maksuameti hilisem uurimine paljastas, et Poola kodanikud olid esitanud Netto Supermarktile võltsitud tolliblanketid ning kasutanud teiste klientide ostukviitungeid, mis nad leidsid Netto poodide parklatest. Nad olid märgistanud võltsitud blanketid ja kasutatud kviitungid templiga, mis oli tolliasutuse originaaltempli võltsing.

17. Pettus avastati 1998. aastal, kui Netto Supermarkt võttis ühendust Hauptzollamt

Neubrandenburgiga (Neubrandenburgi kõrgem tollibüroo), et teha kindlaks, kas see sageli kasutatud tollitempel ja asjaomased dokumendid on võltsitud. Esialgu tunnistas kõrgema tollibüroo töötaja blanketid ja templi ehtsaks, kuid pärast edasist uurimist leidis büroo, et esitatud dokumendid on võltsitud.

18. Seejärel nõudis maksuamet Netto Supermarktilt käibemaksu tasumist aastate 1993–1997 ja 1998. aasta detsembri eest.

19. Maksuamet jättis oma 14. veebruari 2000. aasta otsusega rahuldamata Netto Supermarkti nõude vähendada aastate 1993–1998 eest tagantjärele nõutud käibemaksu.

20. Selle otsuse peale esitatud vastuväitega nõustuti vaid osaliselt. Ülejäänu lükati tagasi 3. mai 2000. aasta otsusega, milles maksuamet väitis eelkõige seda, et maksunõue ei olnud ebaõiglane ning et selle esitamine konkreetse juhtumi asjaolusid arvesse võttes ei olnud vastuolus seaduse põhimõttega. Maksuamet leidis, et Netto Supermarkt peab võtma osalise vastutuse käibemaksusummade põhjendamatu väljamaksmise eest, olgugi et edasise kahju hoidis ära tema enda kaalutletud tegevus.

21. Netto Supermarkt kaebas selle otsuse edasi Finanzgerichtile (maksukohus), kes jättis kaebuse rahuldamata.

22. Põhikohtuasjas pidi Bundesfinanzhof arutama Netto Supermarkti apellatsioonkaebust maksukohtu otsuse suhtes. Oma kaebuse toetuseks väidab Netto Supermarkt peamiselt seda, et maksukohus oleks pidanud Poola ostjatele tehtud tarneid käsitlema UstG 1993 § 6a lõike 4 kohaselt analoogia põhjal käibemaksuvabadena, seda enam, et maksu määramise tingimused AO-s sätestatud õigluse põhimõttel antava erandi kohaselt on täidetud.

23. Viidates muu hulgas Euroopa Kohtu praktikale seoses õiguspärase ootuse kaitse

ja heausksuse põhimõttega käibemaksuseaduste valdkonnas, kahtleb Bundesfinanzhof, kas eksporditarnete maksuvabastusest võib üldjuhul keelduda, kui tarniv ettevõtja ei saa ka äritegevuses nõutava hoolsusega tegutsedes kindlaks teha, et ostja poolt talle esitatud eksporditõend on võltsitud.

24. Seega esitab Bundesfinanzhof Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas ühenduse õigusnormid kolmandatesse riikidesse toimuva ekspordi maksuvabastuse kohta välistavad õigluse põhimõttel liikmesriigi poolt maksuvabastuse andmise juhul, kui maksuvabastuse tingimused ei ole küll täidetud, kuid maksukohustuslasel ei olnud võimalik nende puudumisest teada ka äritegevuses nõutava hoolsusega tegutsedes?"

IV. Õiguslik analüüs

A. *Poolte peamised väited*

25. Käesolevas menetluses on esitanud kirjalikud märkused Saksa ja Poola valitsus, komisjon ja Netto Supermarkt.

26. Saksa ja Poola valitsus on seisukohal, et esitatud eelotsuse küsimusele tuleks vastata jaatavalt.

27. Saksa valitsus rõhutab, et kuuenda direktiivi artikli 15 lõike 2 sõnastuse kohaselt tuleb ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi. Kuna see säte näeb ette maksuvabastuse, tuleb seda kohaldada kitsalt. Liikmesriigid võivad maksuvabastuse anda ainult juhul, kui artikli tingimused on tegelikult täidetud ja tarnija seda tõendab.

28. Saksa valituse arvates kaalub ühine huvi võrdse maksustamise vastu põhimõtteliselt üles üksiku ettevõtja huvi eriviisilise kohtlemise vastu.

29. Veelgi enam, kuuenda direktiivi artikli 15 lõikes 2 sätestatud maksuvabastus teenib

ühtse siseturu loomise eesmärki. Õiguspärase ootuse kaitse põhimõtet, nagu see on sätestatud UstG 1993 § 6a lõikes 4 seoses ühendusesiseste tarnetega, ei või seega kohaldada analoogia põhjal eksporditarnete suhtes.

30. Saksa valitsus leiab ka, et Euroopa Kohtu praktika seoses õiguspärase ootuse kaitse (heausksuse) põhimõttega käibemaksuseaduste valdkonnas [4] ei ole käesolevas kohtuasjas asjakohane, sest viidatud juhtumitel oli Euroopa Kohtu eesmärk ära hoida ühe ja sama tehingu topeltmaksustamist, praegusel juhul tuleb aga tagada, et kõnealused tehingud üldse maksustatakse. Pigem toetab eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt viidatud Euroopa Kohtu praktika seoses impordi- ja ekspordimaksudest vabastamisega [5] seisukohta, et käesolevas kohtuasjas arutusel olev olukord ei õigusta tarnija maksust vabastamist. Sellise riski peab võtma ettevõtja, mitte riik.

31. Juhuks, kui Euroopa Kohus seda mõtteviisi ei toeta, esitab Saksa valitsus alternatiivse seisukoha, mille kohaselt võidakse anda maksuvabastus õiguspäraste ootuste kaitse ja heausksuse põhimõtte alusel ainult väga piiratud tingimustel, mis ei olnud aga käesolevas kohtuasjas arutusel oleval juhtumil täidetud, kuna nõutava hoolsusega tegutsedes oleks Netto Supermarkt võinud ära hoida kuus aastat väldanud pettuse.

32. Põhiosas Saksa valitsuse omadele sarnaste argumentidega on Poola valitsus seisukohal, et sellistel juhtudel, nagu on arutusel käesolevas kohtuasjas, ei saa anda maksuvabastust, kui tingimused maksuvabastuse kohaldamiseks eelkõige eksporditarnete puhul ei ole täidetud. Poola valitsus märgib, et kuuenda direktiivi artikli 15 lõige 2 ei luba erandit õigluse või äritegevuses nõutava hoolsuse põhimõttel. Arvesse tuleb võtta ka vajadust kaitsta riigieelarveid ning käibemaksust moodustuvaid Euroopa ühenduste omavahendeid.

33. Komisjon ja Netto Supermarkt on seevastu seisukohal, et ühenduse sätted eksporditarnete maksuvabastuse kohta ei välista sellistel juhtumitel nagu käesolev

4 – Euroopa Kohtu 13. detsembri 1989. aasta otsus kohtuasjas C-342/87: Genius Holding, EKL 1989, lk 4227, ning Euroopa Kohtu 19. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-454/98: Schmeink & Cofreth ja Strobel (EKL 2000, lk I-6973).

5 – Euroopa Kohtu 18. jaanuari 1996. aasta otsus kohtuasjas C-446/93: SEIM (EKL 1996, lk I-73); Euroopa Kohtu 13. novembri 1984. aasta otsus liidetud kohtuasjades 98/83 ja 230/83: Van Gend & Loos *vs.* komisjon (EKL 1984, lk 3763); vt ka Esimese Astme Kohtu 11. juuli 2002. aasta otsus kohtuasjas T-205/99: Hyper *vs.* komisjon (EKL 2002, lk II-3141).

vabastuse andmist õigluse põhimõttel. Nad nõustuvad sellega, et nõukogu 16. detsembri 1991. aasta koosoleku protokolli kantud avaldus direktiivi 77/388/EMÜ artikli 28c punkti A kohta, nagu seda on muudetud 16. detsembri 1991. aasta nn siseturudirektiiviga 91/680/EMÜ – ja millele viitab eelotsusetaotluse esitanud kohus [6] –, kajastab vaatamata sellele, et see käsitleb eelkõige ühtse siseturu loomist, ühenduse õiguse üldisi põhimõtteid ning pigem toetab, kui eitab seda seisukohta.

34. Nii komisjon kui ka Netto Supermarkt on seisukohal, [7] et kui tarnija on teinud maksupettuse vältimiseks kõik, mida võib äritegevuses nõutava hoolsusega tegutsevalt ettevõtjalt oodata, võib ta toetuda oma tegevuse seaduslikkusele ning teda ei tohiks panna vastutama kolmandate isikute sooritatud pettuste eest. Võttes arvesse juhtumi asjaolusid ja Netto Supermarkti panust kõnealuse pettuse avastamisse, on Netto Supermarkti maksuvabastuse tingimused õiguspärase ootuse kaitse põhimõttel ning – nagu komisjon lisab – proportsionaalsuse põhimõttel täidetud.

35. Lõpuks väidab Netto Supermarkt, et ühenduse eeskirjad impordi- ja ekspordimaksude kohta ei ole mitmes mõttes võrreldavad käibemaksusüsteemi kehtestavate eeskirjadega ning seepärast ei ole impordivõi ekspordimaksude tagasimaksmist või nendest vabastamist käsitlev kohtupraktika käesolevas kohtuasjas kohaldatav.

B. *Hinnang*

36. Eelotsusetaotluse küsimusele vastates tuleb esmalt märkida, et kuuenda direktiivi artiklis 15 sätestatud eeldused kolmandasse riiki veetud või lähetatud kaubatarnete maksust vabastamiseks on põhikohtuasjas käsitletud asjaoludel kahtlemata täitmata.

6 – Nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiv 91/680/EMÜ, millega täiendatakse maksupiiride kaotamise eesmärgil ühist käibemaksusüsteemi ning muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ (EÜT 1991, L 376, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160); viidatud lõik on järgmine: „Nõukogu ja komisjon on seisukohal, et üleminekumeetmete kohaldamine ei või mingil juhul viia selleni, et artikli 28c punktis A viidatud vabastusest keeldutakse juhul, kui hiljem selgub, et ostja on esitanud valeandmeid, ehkki maksustav isik on võtnud vajalikud meetmed, et vältida käibemaksueeskirjade ebaõiget kohaldamist tema ettevõttega seotud tarnete suhtes".

7 – Viidates muu hulgas Euroopa Kohtu 12. jaanuari 2006. aasta otsusele liidetud kohtuasjades C-354/03, C-355/03 ja C-484/03: Optigen jt (EKL 2006, lk I-483); Euroopa Kohtu 6. juuli 2006. aasta otsusele liidetud kohtuasjades C-439/04 ja C-440/04: Kittel (EKL 2006, lk I-6161), ja Euroopa Kohtu 11. mai 2006. aasta otsusele kohtuasjas C-384/04: Federation of Technological Industries jt (EKL 2006, lk I-4191).

37. Samuti on selge, nagu ka Saksa ja Poola valitsus oma märkustes rõhutavad, et kõnealust maksuvabastust võib põhimõtteliselt anda ainult siis, kui maksuvabastuse tingimuste täitmine on tõendatud.

38. Käesoleva kohtuasja eripära seisneb aga selle kriminaalses taustas ja asjaolus, et pettused, mida sooritasid kolmandad isikud, (väidetavad) ostjad ja eksportijad, panid tarnija vääralt arvama, et eksporditarnete maksuvabastuse tingimused on täidetud.

39. Nii eelotsusetaotlusest kui ka esitatud küsimuse sõnastusest on selge, et eelotsusetaotluse esitanud kohus lähtub eeldusest, et Netto Supermarkt, s.o maksukohustuslane, on tegutsenud heauskselt ning et tal ei olnud võimalik isegi äritegevuses nõutava hoolsusega tegutsedes kindlaks teha, et maksuvabastuse tingimused ei olnud täidetud. Seda eelotsusetaotluse esitanud kohtu järeldust ei vaidlustata käesoleva menetluse raames.

40. Seega on esitatud küsimuse eesmärk teada saada, kas kirjeldatud asjaoludel, kus maksuvabastuse tingimused ei olnud tegelikult täidetud, võib liikmesriik õigluse põhimõttel maksukohustuslase sellegipoolest maksu tasumise kohustusest vabastada.

41. Alljärgnevatel põhjustel jagan ma Netto Supermarkti ja komisjoni seisukohta, et küsimusele, mis puudutab riski jagamist kolmanda isiku sooritatud pettuse puhul ning heauskselt tegutsenud maksukohustuslase kaitset, tuleks vastata jaatavalt.

42. Kuna kuuendas direktiivis ei ole sätet, mis reguleeriks selliseid olukordi, nagu on arutusel käesolevas kohtuasjas, tuleb esmalt meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt peavad liikmesriigid neile ühenduse direktiividega antud pädevuse teostamisel kinni pidama õiguse üldpõhimõtetest, mis on osa ühenduse õiguskorrast ja mille hulka kuuluvad muu hulgas õiguskindluse, proportsionaalsuse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtted. [8]

43. Konkreetsemalt on Euroopa Kohus seoses proportsionaalsuse põhimõttega juba

8 – Vt selle kohta muu hulgas 7. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas Federation of Technological Industries jt, punkti 29, ning Euroopa Kohtu 14. septembri 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-181/04 kuni C-183/04: Elmeka (EKL 2006, lk I-8167, punkt 31).

märkinud, et kuigi liikmesriigi jaoks on õigus-pärane püüda kaitsta riigikassa õigusi nii tõhusalt kui võimalik, ei või need meetmed minna kaugemale kui selle eesmärgi täitmiseks vajalik.[9]

44. Sellega seoses tuleb märkida, et ehkki tarnija on ühise käibemaksusüsteemi mõttes käibemaksukohustuslasena kohustatud maksma käibemaksu, jääb käibemaks kui tarbimismaks lõpuks lõpptarbija kanda.[10] Arusaadavalt käibemaksu maksmisest ise otsest kasu saamata ja selle vastu huvi omamata ning ilma, et saaks eeldada, et käibemaksu tasumine oleks nende jaoks majanduslikult mõttekas, tegutsevad maksukohustuslased riigi maksude kogujana[11] ning seega riigi rahakoti huvides.

45. Sellest seisukohast vaadatuna oleks minu arvates põhikohtuasjas käsitletud olukorras selgelt ebaproportsionaalne pidada maksukohustuslast vastutavaks maksutulude laekumata jäämise eest, mille on põhjustanud kolmandate isikute sooritatud pettused. Maksukohustuslaselt saab mõistagi oodata, et ta täidaks ühises käibemaksusüsteemis talle pandud ülesandeid nõutava hoolsusega ning et teda võiks pidada vastutavaks sellega seoses ilmnenud puuduste eest. Kuid väljaspool maksukohustuslase mõjuulatust ilmnevate puuduste puhul jääb liikmesriigi ülesandeks tagada – riigi rahakoti huvides – süsteemi üldine funktsioneerimine ning võimaliku maksudest kõrvalehoidumise, maksustamise vältimise ja muude kuritarvituste ennetamine. Seepärast peaks vastutuse tekkiva riski eest võtma ka liikmesriik.

46. Seda seisukohta toetab mitu Euroopa Kohtu otsust, millest – vaatamata teatavatele erinevustele faktilistes asjaoludes – ilmneb selgelt, et heauskselt tegutsev maksukohustuslane, kes ei osalenud rikkumises ja kes on võtnud kõik mõistlikud ennetusmeetmed, ei peaks vastutama kolmandate isikute sooritatud pettuste eest.[12]

9 – Vt selle kohta Euroopa Kohtu 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 43) ning 7. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas Federation of Technological Industries jt, punkt 30.

10 – Vt selle kohta muu hulgas Euroopa Kohtu 3. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-475/03: Banca popolare di Cremona (EKL 2006, lk I-9373, punktid 22 ja 28).

11 – Vt Euroopa Kohtu 20. oktoobri 1993. aasta otsus kohtuasjas C-10/92: Maurizio Balocchi (EKL 1993, lk I-5105, punkt 25).

12 – Vt selle kohta kohtujurist Kokott'i ettepanek kohtuasjas C-409/04: Teleos jt (EKL 2007, lk I-7797, punkt 77 ja 27. joonealune märkus).

47. Nõnda otsustas Euroopa Kohus kohtuasjas Optigen, et maksukohustuslase poolt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust tehingute puhul, mis iseenesest ei ole seotud käibemaksupettusega, ei mõjuta asjaolu, et kaubatarnete ahelas, kuhu nimetatud tehingud kuulusid, oli üks varasem või hilisem tehing seotud käibemaksupettusega, ilma et maksukohustuslane oleks sellest teadnud või võinuks teada. [13]

48. Samuti on Euroopa Kohus järgmisena otsustanud kohtuasjas Kittel, et „ettevõtjad, kes võtavad kõik mõistlikult ootuspärased meetmed, et nende tehingud ei oleks seotud ei käibemaksu tasumisest kõrvalehoidumise ega muu pettusega, peavad saama tugineda nende tehingute õiguspärasusele, kaotamata õigust sisendkäibemaksu maha arvata”. [14]

49. Selline tarnija nagu põhikohtuasjas, kellel ei olnud võimalik – nagu väidab eelotsusetaotluse esitanud kohus – isegi mitte äritegevuses nõutava hoolsusega tegutsedes kindlaks teha, kas maksuvabastuse tingimused on tegelikult täidetud, vastab kindlasti heauskse ja nõutava hoolsusega tegutsemise standardile, nagu seda on kirjeldatud eespool viidatud kohtupraktikas. Sellega seoses võib lisada, et eelotsusetaotlusest selgub, et isegi tolliasutused, kelle poole Netto Supermarkt pöördus, ei olnud esmapilgul võimelised kindlaks tegema, et esitatud dokumendid on võltsitud.

50. On tõsi, et nõukogu 16. detsembri 1991. aasta koosoleku protokolli kantud avaldus käsitleb maksukohustuslase õiguspäraste ootuste ja heausksuse kaitset seoses ühendusesiseste tarnetega. Sellest ei saa aga järeldada, nagu komisjon ja Netto Supermarkt on õigesti märkinud, et maksukohustuslasel ei võiks olla samaväärset kaitset seoses eksporditarnetega. Kuna eelkirjeldatud kaalutlustest selgub, et maksuvabastuse andmise põhjused sellistel juhtudel nagu käesolev põhinevad heauskselt tegutseva üksiku tarnija kaitsel, ei mõista ma, mil viisil peaks ühisturu rajamise eesmärk käibemaksu käsitlevate õigusaktide ühtlustamisel tähen-

13 – Vt selle kohta 7. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas Optigen jt, punktid 51 ja 52.

14 – 7. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas Kittel, punkt 51, viitega 7. joonealuses märkuses viidatud otsusele kohtuasjas Federation of Technological Industries jt. Euroopa Kohus on seevastu oma otsuses kohtuasjas Genius Holding (viidatud 4. joonealuses märkuses), eriti selle punktis 18, ning oma otsuses kohtuasjas Schmeink & Cofreth ja Strobel (viidatud 4. joonealuses märkuses), punkt 61, leidnud, et juhul, kui käibemaks on arvele kirjutatud ebakorrektselt, võib maksutulude laekumata jäämise eest pidada vastutavaks arve väljaandjat, kui ta ei ole tegutsenud heauskselt.

dama seda, et samasuguse kaitse andmine eksporditarnete puhul ei ole võimalik.

51. Selline vahetegemine ühenduse õiguses võib hoopis panna ettevõtjad, kes teevad kas pakutatavate kaupade laadist, geograafilisest asukohast või mõnest muust põhjusest tulenevalt olulisel määral eksporditarneid, märkimisväärselt ebasoodsamasse olukorda võrreldes ettevõtjatega, kes tegelevad peamiselt ühendusesiseste tarnetega.

52. See võib minu arvates minna isegi vastuollu võrdse kohtlemise põhimõttega, kui kohustada heauskselt tegutsevaid maksukohustuslasi sellistel asjaoludel, nagu on arutusel käesolevas kohtuasjas, maksma maksu eksporditarnetelt, kui samadel, kolmandate isikute sooritatud pettusega seotud asjaoludel oleks ühendusesisestelt tarnetelt neile antud maksuvabastus.

53. Lõpuks, seoses Saksa valitsuse viitega Euroopa Kohtu praktikale tolliõiguse valdkonnas olen ma komisjoni ja Netto Supermarktiga samal arvamusel, et tulenevalt ühenduse tollimaksusüsteemi struktuuri, ülesande ja eesmärgi erinevustest võrreldes kuuendas direktiivis sätestatud ühise käibemaksusüsteemiga ei ole Euroopa Kohtu poolt eelnevas valdkonnas tuvastatud asjaolusid võimalik üle kanda maksukohustuslase konkreetsele olukorrale seoses käibemaksusüsteemiga, näiteks varasemaid järeldusi kahtluse alla seades. [15]

54. Eeltoodud kaalutlustest tuleneb, et ühenduse õigusnormid kolmandatesse riikidesse toimuva ekspordi maksuvabastuse kohta ei välista maksuvabastuse andmist õigluse põhimõttel liikmesriigi poolt sellistel juhtudel, nagu on arutusel käesolevas kohtuasjas, kui maksuvabastuse tingimused ei ole küll täidetud, kuid maksukohustuslasel ei olnud võimalik nende puudumisest teada ka äritegevuses nõutava hoolsusega tegutsedes.

15 – Vt selle kohta 12. joonealuses märkuses viidatud kohtujurist Kokotti ettepanek kohtuasjas Teleos jt, eriti punkt 80.

V. Ettepanek

55. Eespool öeldust tulenevalt teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata esitatud küsimusele järgmiselt:

Sellises olukorras, nagu on arutusel põhikohtuasjas, tuleb nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, muudetud nõukogu direktiiviga 95/7/EÜ, tõlgendada nii, et see ei takista maksuvabastuse andmist õigluse põhimõttel liikmesriigi poolt juhul, kui maksuvabastuse tingimused ei ole küll täidetud, kuid maksukohustuslasel ei olnud võimalik nende puudumisest teada ka äritegevuses nõutava mõistliku hoolsusega tegutsedes.