EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

15. juuni 2006 *

Kohtuasjas C-494/04,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis esitati Hoge Raad der Nederlanden'i (Madalmaad) 26. novembri 2004. aasta otsusega, mis saabus Euroopa Kohtusse samal päeval, menetluses

Heintz van Landewijck SARL

versus

Staatssecretaris van Financiën,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees A.. Rosas, kohtunikud J.-P. Puissochet (ettekandja), S. von Bahr, U. Lõhmus ja A. Ó Caoimh,

* Kohtumenetluse keel: hollandi.

kohtujurist: M. Poiares Maduro,
kohtusekretär: R. Grass,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

— Heintz van Landewijck SARL, esindajad: advokaadid A. E. van der Voort Maarschalk ja R. Meijer,

— Madalmaade valitsus, esindajad: H. G. Sevenster ja C. M. Wissels,

— Saksamaa valitsus, esindajad: M. Lumma ja C. Schulze-Bahr,

— Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: K. Gross ja A. Weimar,

olles 16. veebruari 2006. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiivi 92/12/EMÜ aktsiisiga maksustatava kauba üldise korralduse ja selle kauba valdamise, liikumise

ning järele valve kohta (EÜT L 76, lk 1; ELT eriväljaanne 02/10, lk 186; edaspidi „aktsiisidirektiiv") ja 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; edaspidi „kuues direktiiv"), täpsemalt selle artikli 27 lõigete 1 ja 5 tõlgendamist.

2 Eelotsusetaotlus esitati äriühing Heintz van Landewijck SARL (edaspidi „Landewijck") ja Staatssecretaris van Financiën'i (rahanduse riigisekretär) vahelises kohtuvaidluses. Nimetatud äriühing taotles viimaselt nende rahasummade tagasimaksmist, mis ta oli tasunud maksumärkidelt, mis läksid kaduma enne, kui ta jõudis need kinnitada tubakatoodetele, mille jaoks need olid ette nähtud.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Aktsiisidirektiivi artikkel 6, mis sama direktiivi artikli 3 lõike 1 kohaselt kuulub kohaldamisele tubakatoodetele, sätestab:

„1. Aktsiis tuleb tasuda tarbimiseks ringlusse lubamise hetkest või juhul, kui registreeritakse artikli 14 lõike 3 kohaselt aktsiisiga maksustatav puudujääk.

Aktsiisiga maksustatava kauba tarbimiseks ringlusse lubamine on:

a) mis tahes viisil, sealhulgas eeskirjade vastaselt kõrvalekaldumine aktsiisi peatamise korrast;

b) toodete mis tahes viisil, sealhulgas eeskirjade vastaselt tootmine väljaspool aktsiisi peatamise korda;

c) nimetatud toodete mis tahes viisil, sealhulgas eeskirjade vastaselt importimine juhul, kui kaubale ei kohaldata aktsiisi peatamise korda.

2. Kohaldatavateks sissenõudmise tingimusteks ja aktsiisimääraks on need tingimused ja see määr, mida kohaldatakse kuupäeval, mil aktsiis tuleb liikmesriigis tasuda, kaup lubatakse tarbimiseks ringlusse või puudujääk registreeritakse. Aktsiisiga maksustatakse ja aktsiisi kogutakse iga liikmesriigi kehtestatud korras, kusjuures liikmesriigid kohaldavad siseriiklikku päritolu kaubale ja teiste liikmesriikide päritolu kaubale sama maksustamise ja maksukogumise korda."

4 Sama direktiivi artikli 14 lõige 1 sätestab:

„Volitatud laopidajad vabastatakse aktsiisist aktsiisi peatamise korra alusel tekkinud kahjude puhul, mille põhjuseks on juhuslikud sündmused või vääramatu jõud ning mille liikmesriigi pädev asutus on kindlaks teinud. Ka vabastatakse nad aktsiisi peatamise korra alusel aktsiisist kahjude puhul, mille tootmise, töötlemise, ladustamise ja vedamise käigus on põhjustanud kauba omadused. Iga liikmesriik kehtestab nimetatud maksuvabastuse andmise tingimused. Vabastust kohaldatakse samamoodi ka aktsiisiga maksustatava kauba aktsiisi peatamise korra alusel vedamisele artiklis 16 osutatud ettevõtjate poolt."

5 Sama direktiivi artikli 21 lõige 1 näeb ette:

„Ilma et see piiraks artikli 6 lõike 1 kohaldamist, võivad liikmesriigid nõuda, et nende territooriumil tarbimiseks ringlusse lubatud kaup oleks varustatud maksumärkide või maksustamise eesmärgil kasutatavate riiklike identifitseerimistähistega"

6 Sama direktiivi artikli 22 lõike 2 punkt d sätestab, et:

„aktsiisiga maksustatava kauba puhul, mis lubatakse liikmesriigis tarbimiseks ringlusse ning on seetõttu varustatud selle liikmesriigi maksumärgi või identifitseerimistähisega, võib tagasi maksta aktsiisi, mille peavad tagasi maksma nende liikmesriikide maksuhaldurid, kes on maksumärgid või identifitseerimistähised välja andnud, kui need välja andnud liikmesriigi maksuhaldur on veendunud, et nimetatud märgid või tähised on hävitatud."

7 Nõukogu 27. novembri 1995. aasta direktiivi 95/59/EÜ muude tubakatoodete tarbimist mõjutavate maksude kohta peale käibemaksu (EÜT L 291, lk 40; ELT eriväljaanne 09/01, lk 283; edaspidi „tubakatoodete direktiiv") artikli 10 kohaselt:

„1. Aktsiisi sissenõudmise eeskirjad tuleb harmoneerida hiljemalt lõppetapil. Eelnevate etappide jooksul tuleb aktsiisi sisse nõuda maksumärkide müügi teel.

Kui liikmesriigid nõuavad aktsiisi sisse maksumärkide müügi teel, peavad nad tegema oma maksumärgid kättesaadavaks teiste liikmesriikide tootjatele ja vahendajatele. Kui liikmesriigid nõuavad aktsiisi sisse teiste meetoditega, peavad nad selles osas tagama, et liikmesriikidevahelises kaubavahetuses ei esineks halduslõi tehnilisi takistusi.

2. Tubakatoodete tootjate ja importijate suhtes kehtib lõikes 1 sätestatud süsteem, mis puudutab aktsiisi sissenõudmise ja maksmise üksikasjalikke eeskirju."

8 Kuuenda direktiivi artikkel 2 sätestab:

„Käibemaksuga maksustatakse:

1) kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

2) kauba import."

9 Kuuenda direktiivi artikli 5 lõige 1 näeb ette:

„„Kaubatarne" on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek."

10 Sama direktiivi artikli 10 kohaselt:

„1. a) „Maksustatav teokoosseis" on olukord, mille puhul on täidetud maksu sissenõutavaks muutumiseks vajalikud õiguslikud tingimused.

b) Maks muutub sissenõutavaks hetkest, kui maksuhalduril tekib seadusjärgne alus nõuda maksukohustuslaselt maksu tasumist, olenemata tasumise tähtaja edasilükkamise võimalusest.

2. Maksustatav teokoosseis tekib ning maks muutub sissenõutavaks pärast kauba kättetoimetamist või teenuse osutamist.

[...]".

11 Sama direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti a kohaselt moodustab maksustatava summa kauba tarnimise puhul kõik tasuna käsitatav, mille tarnija ostajalt, kliendilt või kolmandalt isikult nimetatud tarnete eest on saanud või saab. Artikli 11 C osa lõige 1 näeb ette:

„Tühistamise, keeldumise või osalise või täieliku mittetasumise korral või juhul, kui hinda alandatakse pärast tarne toimumist, vähendatakse maksustatavat summat sellele vastavalt ning liikmesriikide poolt kindlaksmääratavatel tingimustel.

[...]"

12 Kõnealuse direktiivi artikkel 27 pealkirjaga „Lihtsustamismenetlus" sätestab:

„1. Nõukogu võib komisjoni ettepaneku põhjal ühehäälselt anda liikmesriigile loa võtta erimeetmed käesoleva direktiivi sätetest erandite tegemiseks eesmärgiga lihtsustada maksustamismenetlust või ära hoida teatavat liiki maksust kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist. Maksustamismenetluse lihtsustamiseks ettenähtud meetmed ei tohi mõjutada lõpptarbimisetapil tasumisele kuuluvat maksusummat, välja arvatud tühises ulatuses.

2. Liikmesriik, kes soovib lõikes 1 nimetatud meetmeid rakendada, teatab neist komisjonile ja esitab talle kogu asjakohase teabe.

[...]

5. Liikmesriigid, kes 1. jaanuaril 1977 kohaldavad lõikes 1 nimetatud liiki erimeetmeid, võivad need säilitada tingimusel, et nad teatavad neist 1. jaanuariks 1978 komisjonile, ning tingimusel, et kui nimetatud meetmed on ette nähtud maksustamismenetluse lihtsustamiseks, on need kooskõlas lõikes 1 sätestatud nõudega."

13 Nõukogu 26. juuni 1978. aasta üheksanda direktiivi 78/583/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta (EÜT L 194, lk 16; ELT eriväljaanne 09/01, lk 69; edaspidi „üheksas direktiiv") artikli 1 kohaselt on teatavatel liikmesriikidel õigus rakendada kuues direktiiv hiljemalt 1. jaanuaril 1979.

Madalmaade õigusnormid

14 31. oktoobri 1991. aasta aktsiisiseaduse (Wet op de accijns, Stb 1991, nr 561; edaspidi „aktsiisiseadus") artikkel 1 sätestab:

„1. Aktsiisiks nimetatava maksuga maksustatakse:

[...]

f. tubakatooted.

2. Aktsiisi maksmise kohustus tekib artiklis 1 nimetatud kaupade importimise või tarbimiseks vabasse ringlusse lubamise hetkest."

15 Sama seaduse artikli 71 lõige 1 näeb ette:

„1. Üldise haldusmeetmega kinnitatud tingimustel makstakse aktsiisi summa vastava taotluse esitamisel tagasi aktsiisiga maksustatavate kaupade puhul, mis on aktsiisile allutatud, [juhul kui need kaubad]:

a. on kadunud;

b. on hävitatud haldusametniku järelevalve all;

c. on eksporditud kolmandasse riiki või neile on rakendatud ühendusevälisesse riiki ekspordi tolliprotseduuri;

d. on paigutatud seda tüüpi, aktsiisiga maksustatavatele kaupadele ettenähtud aktsiisilattu;

[...]"

16 Sama seaduse artikli 73 lõike 1 kohaselt:

„Tubakatooted peavad importimise või tarbimiseks vabasse ringlusse lubamise hetkest olema varustatud seda tüüpi tubakatoodetele ettenähtud maksumärgiga."

17 Sama seaduse artikli 75 lõike 1 kohaselt võivad tubakatoodete volitatud laopidaja ja ettevõtja, kes kinnitavad aktsiisi maksumärgid tubakatoodetele väljaspool Madalmaade territooriumi, tellida maksumärke maksuameti inspektorilt (edaspidi „inspektor").

18 Selle seaduse artikkel 76 sätestab:

„1. Maksumärkide nimiväärtusele vastava aktsiisi summa tasutakse maksumärkide tellimise hetkel.

2. Erandina artiklist 1 võib tasumise edasi lükata kas kuni maksumärkide tellimisele järgneva teise kuu viimase päevani, kui vastavad maksumärgid on ette nähtud kinnitamiseks sigareti- või suitsetamistubaka pakkidele, või kuni maksumärkide tellimisele järgneva kolmanda kuu viimase päevani, kui vastavad maksumärgid on ette nähtud kinnitamiseks sigaripakkidele või sigaritele üksikult, juhul kui maksmise tagamiseks on esitatud tagatis.

[...]".

19 Kõnealuse seaduse artikli 77 lõige 1 näeb ette:

„Antud perioodi deklaratsiooni esitamisel tasumisele kuuluvast aktsiisi summast lahutatakse summa, mis tasuti või mis muutus sissenõutavaks neile tubakatoodetele kinnitatavate maksumärkide tellimisel, mille aktsiisilaost lähetamise deklaratsioon on vormistatud sel perioodil."

20 Sama seaduse artikli 79 lõike 3 kohaselt:

„Minister kehtestab tema poolt kindlaksmääratavatele tingimustele ja piirangutele vastavad eeskirjad nende summade hüvitamiseks või tagastamiseks, mis tasuti või mis muutusid sissenõutavaks maksumärkide tellimisel, [kui need on]:

a. väljastatud neid tellinud ettevõtjale;

b. läinud kaduma õnnetusjuhtumi või vääramatu jõu tagajärjel, ilma et neid oleks kinnitatud müüdud või imporditud tubakatoodetele;

c. on hävitatud haldusametniku järelevalve all."

21 Viimane säte on rakendatud aktsiisiseaduse rakendusmääruse (uitvoeringsregeling accijns) artikliga 52.

22 Nimetatud artikli 52 kohaselt võib ettevõtja, kes on tellinud maksumärke, taotleda neile märkidele vastava maksusumma tagasimaksmist, kui need märgid on kaduma läinud õnnetusjuhtumi või vääramatu jõu tagajärjel, tingimusel et ta esitab tagasimaksmise taotluse ühe kuu jooksul pärast kadumaminekut ning et ta teatab kadumaminekust viivitamata inspektorile, tuues ära kadumamineku hetke, koha ja põhjuse. Sama artikli lõige 6 näeb ette, et tagasimaksmine toimub kaduma läinud maksumärkide puhul „üksnes ulatuses, milles aktsiisi summa on võimalik täpselt kindlaks määrata".

23 Lõpuks, 28. juuni 1968. aasta käibemaksuseaduse (Wet op de omzetbelasting, Stb 1968, nr 329; edaspidi „käibemaksuseadus") artikkel 28 kehtestab tubakatoodete käibemaksuga maksustamise korra, mis on analoogne aktsiisi summade sissenõudmise korraga. Nimetatud artikkel sätestab, et neile toodetele kohaldatav käibemaksumäär on 19/119 aktsiisi kindlaksmääramisel aluseks võetud jaemüügihinnast ning et seda käibemaksu ei saa maha arvata.

24 Madalmaade valitsuse sõnul kujutab kõnealuses artiklis 28 sätestatud erikord endast erandit ühenduse käibemaksusüsteemist. Selle korra eesmärk on esiteks lihtsustada käibemaksuga maksustamist, kuna seda arvestatakse ainult ühes tubakatoodete turustamise etapis ehk laost väljalähetamisel või importimisel kooskõlas aktsiisiga maksustamise korrale, ja teiseks võidelda pettusega, kuna jaemüügi etapp on maksustamise protsessist välja arvatud.

25 See kord kehtis 1. jaanuaril 1977. Kohaldades kuuenda direktiivi artikli 27 lõiget 5, teatas Madalmaade valitsus sellest komisjonile 12. juunil 1979.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

26 Landewijckil on Luksemburgis tubakatoodete hulgimüügi ettevõte, mille jaoks tal on volitatud laopidaja litsents.

27 6. oktoobril 1998 esitas ta Belastingdienst/Douane te Amsterdam'ile (Amsterdami maksu- ja tolliteenistus) aktsiisiseaduse artikli 75 alusel kaks tubakatoodete maksumärkide tellimust. Nende maksumärkide endale kättetoimetamiseks volitas ta äriühingut Securicor Omega.

28 9. oktoobril 1998 arvestas inspektor välja Landewijcki poolt nende kahe tehingu eest tasumisele kuuluvad summad, nimelt vastavalt 177 809,10 Hollandi kuldnat (140 575 Hollandi kuldnat aktsiisi ja 37 234,10 Hollandi kuldnat käibemaksu) ja 2 711 474,60 Hollandi kuldnat (2 202 857,50 Hollandi kuldnat aktsiisi ja 508 617,10 Hollandi kuldnat käibemaksu).

29 12. oktoobril 1998 võttis tellitud maksumärgid PTT Post Filatelie'st, mis on nüüd Geldnet Services BV, välja Securicor Omega nimel tegutsev kullerpostiettevõtja Smit Koerier.

30 17. detsembril 1998 Luksemburgi kindlustusandja Le Foyer poolt volitatud eksperdi koostatud protokollist nähtub, et Smit Koerier toimetas 13. oktoobril 1998 kell 19:40 kolm pakki maksumärke Utrechtis (Madalmaad) asuvasse Securicor Omega hoonesse ning et Securicor Omega tuvastas 14. oktoobril 1998 kell 10, et need pakid on kadunud.

31 23. novembri 1998. aasta kirjas teatas Landewijck inspektorile, et Smit Koerier'ile antud maksumärgid ei ole seniajani temani jõudnud, et neid ei saa seega kasutada, ning et Securicor Omega ei võta mingit vastutust nende kadumise eest. Samas kirjas palus Landewijck, et inspektor „arvestaks selles asjas maksetähtajale, s.o 31. jaanuarile 1999, eelnenud konkreetseid asjaolusid".

32 Inspektor käsitles nimetatud 23. novembri 1998. aasta kirja kui aktsiisiseaduse artikli 79 lõike 3 ja selle seaduse rakendusmääruse artikli 52 alusel vaidlusaluste maksumärkide eest Landewijcki poolt tasutud või tasumisele kuuluva summa hüvitamise või tagasimaksmise taotlust. Ta jättis selle taotluse 30. jaanuari 2001. aasta otsusega rahuldamata.

33 Inspektor jättis rahuldamata ka vaide, mis Landewijck selle otsuse peale esitas.

34 Selle rahuldamata jätmise otsuse peale Gerechtshof te Amsterdam'ile (Amsterdami apellatsioonikohus) esitatud kaebus tunnistati samuti põhjendamatuks. Kohus leidis, et esiteks ei ole hageja piisavalt veenvalt tõendanud, et maksumärke ei ole enam olemas ja et risk, et neid kasutatakse, on tühine, ning seega ei saa neid maksumärke pidada kaduma läinuteks aktsiisiseaduse artikli 79 lõike 3 punkti b tähenduses. Teiseks leidis Gerechtshof käibemaksuseaduse artikli 28 alusel, mille kohaselt maksustatakse tubakatooteid käibemaksuga sama korra kohaselt, mis kehtib aktsiisi suhtes, et käibemaksu tagasimaksmise taotlus tuleb jätta rahuldamata samadel põhjustel nagu need, mis on aktsiisi summade tagasimaksmisest keeldumise aluseks.

35 Landewijck esitas seejärel kassatsioonkaebuse Hoge Raad der Nederlanden'ile (Madalmaade ülemkohus). Viimane leidis, et Gerechtshof kohaldas õigesti aktsiisiseaduse artikli 79 lõike 3 punkti b. Samas ei olnud ta kindel, kas Landewijckile tagasimakse tegemisest või hüvitise maksmisest keeldumine põhikohtuasjas oli kooskõlas aktsiisidirektiivi teatavate sätetega, täpsemalt direktiivi artikli 6 lõike 1, artikli 14 ja artikliga 22.

36 Lisaks tõstatas Hoge Raad der Nederlanden küsimuse käibemaksuseaduse artikli 28 kohaldatavusest. Landewijck väidab, et selles sättes sisalduvast käibemaksuga maksustamise erikorrast ei teatatud komisjonile kuuenda direktiivi artikli 27 lõikes 5 ette nähtud tähtaja jooksul, ning et see on seega selle sättega vastuolus.

37 Hoge Raad der Nederlanden tõstatas selles osas, eelkõige Euroopa Kohtu 27. oktoobri 1992. aasta otsuse kohtuasjas C-74/91: komisjon *vs.* Saksamaa (EKL 1992, lk I-5437) taustal küsimuse, kas nimetatud maksustamiskorrast

komisjonile hilinenult, s.o 12. juunil 1979, teatamine peaks kaasa tooma samad tagajärjed kui teatamata jätmine, st selle korra mittekohaldatavuse isikutele, kes kõnealusele puudusele tuginevad. Hoge Raad der Nederlanden lisas, et isegi eeldusel, et hilinenud teatamine ei muuda seda maksustamiskorda kohaldamatuks, tuleb ikkagi veel kindlaks teha, kas see kord on vastavuses kuuenda direktiivi artikli 27 lõike 1 nõuetega.

38 Neil asjaoludel otsustas Hoge Raad der Nederlanden menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas aktsiisidirektiivi tuleb tõlgendada selliselt, et liikmesriigid on kohustatud vastu võtma õigusnormi, mille alusel nad maksavad tagasi või hüvitavad sellistel juhtudel nagu käesolevas asjas maksumärkide tellimise hetkel makstud või sissenõutavaks muutunud aktsiisisummad, kui tellija (kes on volitatud laopidaja) ei ole kasutanud ega saa kasutada maksumärke, mis läksid kaduma enne, kui need jõuti aktsiisiga maksustatavatele kaupadele kinnitada, ning kui kolmandad isikud ei saanud ega saa neid märke seaduslikult kasutada, kuigi ei saa välistada, et kolmandad isikud võisid või võivad tulevikus neid kasutada, kinnitades märgid ebaseaduslikult turustatavatele tubakatoodetele?

2.a) Kas kuuendat direktiivi, täpsemalt selle artikli 27 lõikeid 1 ja 5 tuleb tõlgendada selliselt, et asjaolu, et Madalmaade valitsus teavitas komisjoni oma soovist säilitada tubakatoodete maksustamise erikord alles pärast seda, kui kuuenda direktiivi artikli 27 lõikes 5 sätestatud ja üheksanda direktiiviga pikendatud tähtaeg oli möödunud, tähendab, et juhul kui üksikisik tugineks tähtaja ületamisele pärast teavitamise toimumist, jääks selline maksustamise erikord kohaldamata isegi pärast teavitamise kuupäeva?

2.b) Kui vastus küsimusele 2.a on eitav, siis kas kuuendat direktiivi, täpsemalt selle artikli 27 lõikeid 1 ja 5 tuleb tõlgendada selliselt, et käibemaksuseaduse artiklis 28 sätestatud tubakatoodete maksustamise erikord peab jääma kohaldamata, kuna see ei ole kooskõlas direktiivi nimetatud sätetest tulenevate nõuetega?

2.c) Kui vastus küsimusele 2.b on eitav, siis kas kuuendat direktiivi, täpsemalt selle artikli 27 lõikeid 1 ja 5 tuleb tõlgendada selliselt, et käibemaksu tagasimaksmata jätmine asjaoludel, mida on kirjeldatud esimeses küsimuses, on selle direktiiviga vastuolus?"

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus

39 Aktsiisidirektiivi artikli 21 lõige 1 annab liikmesriikidele võimaluse varustada nende territooriumil tarbimiseks ringlusse lubatud kaup maksumärkidega. Samuti näeb tubakatoodete direktiivi artikli 10 lõige 1 ette, et aktsiisi sissenõudmise eeskirjade harmoneerimisele eelnevate etappide jooksul tuleb aktsiisi põhimõtteliselt sisse nõuda maksumärkide müügi teel.

40 Aktsiisidirektiivi artikli 22 lõike 2 punktis d on muu hulgas ette nähtud võimalus taotleda maksumärgid välja andnud liikmesriigi maksuhaldurilt aktsiisi tagasimaksmist tingimusel, et need välja andnud liikmesriigi maksuhaldur on veendunud, et nimetatud märgid on hävitatud.

41 Samas ei ole aktsiisidirektiivis ühtegi sätet, mis käsitleks selliste maksumärkide kadumaminemist. Seega tuleb asuda seisukohale, et see direktiiv jätab maksumärkide kadumaminemise tagajärgede määratlemise liikmesriikide hooleks. Kõnealust direktiivi ei saa seetõttu tõlgendada nii, et see takistab liikmesriikidel kehtestamast õigusnorme, mis maksumärkide kadumaminemise korral panevad rahalise vastutuse nende kadumise eest nende omandajale.

42 Ka ei saa liikmesriigi vastavaid õigusnorme pidada proportsionaalsuse põhimõttega vastuolus olevateks.

43 Liikmesriigi õigusnormid, mille alusel maksumärkide omandajal oleks õigus taotleda nende hinna tagasimaksmist, tooksid kaasa kuritarvituste ja pettuste soodustamise ohu. Samas on selliste kuritarvituste ja pettuste vältimine just nimelt üks ühenduse õiguse eesmärke.

44 Niisiis aitavad sellised liikmesriigi õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mis panevad maksumärkide kadumise korral rahalise vastutuse nende kadumise eest nende omandajale, vältida nende märkide kasutamist pettuse eesmärgil. Lisaks ei lähe sellised liikmesriigi õigusnormid kaugemale sellest, mis on vajalik nimetatud eesmärgi saavutamiseks, kuna nad ei välista tagasimaksmise või hüvitamise võimalust teistel asjaoludel, näiteks maksumärkide kadumaminemisel õnnetusjuhtumi või vääramatu jõu tagajärjel.

45 Argument, et kaduma läinud maksumärkide kuritarvitamise risk on põhikohtuasja asjaoludel minimaalne, ei mõjuta eelotsusetaotluse esitanud kohtule antava vastuse sisu, kuna kuritarvitamise risk ei ole olematu.

46 Seetõttu tuleb esimesele küsimusele vastata, et ei aktsiisidirektiiv ega proportsionaalsuse põhimõte ei takista liikmesriikidel kehtestamast õigusnorme, milles ei ole ette nähtud aktsiisi summade tagasimaksmine selliste asjaolude esinemisel nagu põhikohtuasjas, pannes seega rahalise vastutuse maksumärkide kadumaminemise eest nende omandajale.

Teise küsimuse punkt a

47 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib selles küsimuses sisuliselt, kas asjaolu, et liikmesriik on teavitanud komisjoni oma soovist säilitada tubakatoodete maksustamise erikord pärast seda, kui kuuenda direktiivi artikli 27 lõikes 5 sätestatud ja üheksanda direktiiviga pikendatud tähtaeg oli möödunud, tähendab, et selline maksustamise erikord tuleks jätta kohaldamata isegi pärast teavitamise kuupäeva.

48 On õige, et Euroopa Kohus on juba otsustanud, et kuuendas direktiivis sätestatud erandit kehtestavale meetmele, mis on vastu võetud selle direktiivi artikli 27 lõikes 2 ette nähtud teavitamiskorda järgimata, ei saa tugineda vaidluses maksukohustuslasega (vt selle kohta muu hulgas 13. veebruari 1985. aasta otsus kohtuasjas 5/84: Direct Cosmetics, EKL 1985, lk 617, punkt 37, ja 11. juuli 1991. aasta otsus kohtuasjas C-97/90: Lennartz, EKL 1991, lk I-3795, punkt 33). Teavitama jätmise korral ei saa nõukogu seda vastavalt kuuenda direktiivi artikli 27 lõikele 1 heaks kiita.

49 Samas ei ole käesoleval juhul tegemist uue, nõukogule heakskiitmiseks esitatud erandit sätestava meetmega, vaid 1. jaanuaril 1977 kehtinud erimeetmega, mille säilitamiseks on liikmesriik vastavalt kuuenda direktiivi artikli 27 lõikele 5 soovi avaldanud, vaatamata direktiivi kohaldamisele. Hollandi valitsus on niisiis 12. juunil 1979 teavitanud komisjoni oma soovist säilitada käibemaksuseaduse artiklis 28 ettenähtud maksustamiskord. Lisaks ei leidnud komisjon kuuenda direktiivi artikli

34 alusel esitatud 14. septembril 1983 esimeses nõukogule esitatud aruandes ühise käibemaksusüsteemi kohaldamise kohta (KOM(83) 426 (lõplik)), et kõnealune maksustamiskord oleks vastuolus kuuenda direktiivi artikli 27 lõikes 1 määratletud tingimusega, nimelt et meetmed ei tohi mõjutada lõpptarbimisetapil tasumisele kuuluvat maksusummat, välja arvatud tühises ulatuses.

50 Samas, erandit sätestavast meetmest hilinenult teatamisel ei tarvitse olla samasugused tagajärjed kui teatamata jätmisel. Kuuenda direktiivi artikli 27 lõige 5 ei näe teatamistähtaja rikkumise korral ette mingeid sanktsioone. Lisaks ei ole ettenähtud teatamise eesmärk mitte komisjoni heakskiidu saamine, vaid vastava meetme teadmiseks võtmine ja selle hindamine. Neil asjaoludel ei saa teatamistähtajast kinni pidamata jätmist lugeda selliseks oluliseks menetlusnormi rikkumiseks, mis tooks kaasa hilinenult teatatud erimeetme kohaldamatuse.

51 Seetõttu tuleb teise küsimuse punktile a vastata, et kuuenda direktiivi artikli 27 lõiget 5 tuleb tõlgendada nii, et teatamistähtajast kinni pidamata jätmist ei saa lugeda selliseks oluliseks menetlusnormi rikkumiseks, mis tooks kaasa hilinenult teatatud erimeetme kohaldamatuse.

Teise küsimuse punkt b

52 Teise küsimuse punktis b soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas selline maksumärkide abil käibemaksuga maksustamise erikord, nagu see on ette nähtud põhikohtuasjas kohaldatavas Madalmaade õiguses, on kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 27 lõigetes 1 ja 5 sätestatud nõuetega ning kas see ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik maksustamismenetluse lihtsustamise või teatavat liiki maksust kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise ärahoidmise eesmärkide saavutamiseks.

53 Euroopa Kohus on juba otsustanud, et kuuenda direktiivi artikli 27 lõikes 5 sätestatud siseriiklikke erimeetmeid direktiivi sätetest erandi tegemiseks „eesmärgiga lihtsustada käibemaksu maksustamismenetlust või ära hoida teatavat liiki maksust kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist" tuleb tõlgendada kitsalt (vt selle kohta 10. aprilli 1984. aasta otsus kohtuasjas 324/82: komisjon *vs.* Belgia, EKL 1984, lk 1861, punkt 29). Nad võivad kehtestada erandeid ainult direktiivi artiklis 11 sätestatud käibemaksuga maksustatava summa osas rangete piirangute ulatuses, mis on vajalikud selle eesmärgi täitmiseks (vt selle kohta 29. mai 1997. aasta otsus kohtuasjas C-63/96: Skripalle, EKL 1997, lk I-2847, punkt 24). Lisaks peavad need olema nende poolt taotletava eesmärgi saavutamiseks vajalikud ja kohased ning mõjutama võimalikult vähe kuuendas direktiivis sätestatud eesmärke ja põhimõtteid (19. septembri 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-177/99 ja C-181/99, Ampafrance ja Sanofi, EKL 1999, lk I-7013, punkt 60).

54 Käesoleval juhul on maksumärkide abil käibemaksuga maksustamist võimaldava erikorra eesmärgiks ja tulemuseks maksumenetluse lihtsustamine, mis tänu sellele erikorrale leiab aset üksnes toodete turustamise ühes etapis.

55 Lisaks puudutab kõnealune kord tasumisele kuuluvat käibemaksusummat üksnes seoses kaupade hinnaga lõpptarbimisetapil vastavalt kuuenda direktiivi artikli 27 lõike 1 nõuetele.

56 On tõsi, et teatavate asjaolude puhul, nt kaupade kadumaminemise, kahjumiga müügi või õigusvastase müügi korral maksumärgil märgitust erineva hinnaga, võib tootjal olla kohustus tasuda suurem käibemaksusumma kui see, mis tuleks tasuda ühise käibemaksuga maksustamise süsteemi kohaldamise tulemusel.

57 Sellistel asjaoludel kujuneda võiva olukorra olemasolu ei ole siiski piisav leidmaks, et maksumärkide abil käibemaksu sissenõudmise erikord ei ole kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 27 lõikes 1 määratletud nõuetega. See artikkel takistab üksnes

selliste meetmete vastuvõtmist, mis võivad olulises ulatuses mõjutada lõpptarbimisetapil tasumisele kuuluvat maksusummat.

58 Samas ei paista nende asjaolude laad, mille korral maksumärkide abil käibemaksu sissenõudmise erikord võib kaasa tuua maksustamise erinevused lõpptarbimisetapil, olevat selline, mis annaks alust asuda seisukohale, et see kord võiks olulises ulatuses mõjutada lõpptarbimisetapil tasumisele kuuluvat maksusummat. Selline kord ei ole järelikult vastuolus kuuenda direktiivi artikli 27 lõikes 1 määratletud tingimustega.

59 Samadel põhjustel ei lähe see kaugemale sellest, mis on vajalik käibemaksuga maksustamise menetluse lihtsustamiseks.

60 Seetõttu tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 27 lõikeid 1 ja 5 tuleb tõlgendada nii, et selline maksumärkide abil käibemaksuga maksustamise erikord, nagu on ette nähtud Madalmaade käibemaksuseaduse artiklis 28, on kooskõlas direktiivi nimetatud sätetes ettenähtud nõuetega ning see ei lähe kaugemale sellest, mis on maksustamismenetluse lihtsustamiseks vajalik.

Teise küsimuse punkt c

61 Viimases küsimuses soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtult teada, kas kuuendat direktiivi, täpsemalt selle artikli 27 lõikeid 1 ja 5 tuleb tõlgendada selliselt, et käibemaksu tagasimaksmata jätmine asjaoludel, mida on kirjeldatud esimeses küsimuses, on nimetatud direktiiviga vastuolus.

62 Nagu on välja toodud eespool punktis 44, aitavad liikmesriigi õigusnormid, mis panevad maksumärkide kadumise korral rahalise vastutuse nende kadumise eest nende omandajale, vältida nende märkide kasutamist pettuse eesmärgil. Lisaks ei lähe sellised liikmesriigi õigusnormid kaugemale sellest, mis on nimetatud eesmärgi saavutamiseks vajalik, kuna nad ei välista tagasimaksmise või hüvitamise võimalust teistel asjaoludel, näiteks maksumärkide kadumaminemisel õnnetusjuhtumi või vääramatu jõu tagajärjel.

63 Lisaks ei kajasta maksumärgid korrektselt väljendudes mitte nende omandaja maksuvõlga, vaid neil on iseseisev väärtus. Seetõttu on põhjendatud, et maksumärkide omandaja kaitseb ennast nende kadumise riski vastu ning kannab vajadusel sellise riski rahalisi tagajärgi, isegi kui see võib teatud tingimustel viia kahekordsele käibemaksuga maksustamisele samade toodete eest.

64 Viimaks, ja vastupidiselt komisjoni ja Landewijcki väidetele, ei ole vastust kõnealusele küsimusele võimalik tuletada lahendusest, mida Euroopa Kohus kasutas 14. juuli 2005. aasta otsuses kohtuasjas C-435/03: British American Tobacco ja Newman Shipping (EKL 2005, lk I-7077). Selles otsuses leidis Euroopa Kohus esiteks, et vargus ei ole kauba tarnimine tasu eest kuuenda direktiivi artikli 2 tähenduses ning seetõttu ei saa vargust kui sellist käibemaksuga maksustada, ning teiseks, et seda analüüsi ei mõjuta asjaolu, et käsitletavad kaubad on aktsiisiga maksustatavad.

65 Samas ei mõjuta maksumärkide kadumaminemine, erinevalt kaupade vargusest, mingil moel maksustatavat summat kui sellist. Tubakatooteid, mille jaoks maksumärgid telliti, võib endiselt turustada ning käibemaksu, nagu ka aktsiisi summade võlg võib veel tekkida. Lisaks on, nagu eespool tõdetud, põhjendatud ajendada maksumärkide omandajat kaitsma end nende kadumise eest, samal ajal kui tõenäoliselt ei ole vajalik ajendada kaupade omanikku oma kaupade järele valvama ning kaitsma end nende varastamise riski eest.

66 Komisjoni ja Landewijcki väited, et eespool viidatud kohtuotsus British American Tobacco ja Newmann Shipping kinnitab eriti seisukohta, et maksumärkide kadumaminemise korral tekib õigus nõuda makstud käibemaksusummade tagasimaksmist või hüvitamist, ei ole seetõttu põhjendatud.

67 Viimasele küsimusele tuleb seega vastata, et aktsiisi maksumärkide omandamisel tasutud käibemaksusummade tagasimaksmise kohustuse puudumine ei ole sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas vastuolus kuuenda direktiivi artikli 27 lõigetega 1 ja 5.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

1. **25. veebruari 1992. aasta direktiiv 92/12/EMÜ aktsiisiga maksustatava kauba üldise korralduse ja selle kauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta ega proportsionaalsuse põhimõte ei takista liikmesriikidel kehtestamast õigusnorme, milles ei ole ette nähtud aktsiisi summade tagasimaksmine maksumärkidelt, mis läksid kaduma enne, kui need jõuti kinnitada tubakatoodetele, mille jaoks need olid ette nähtud, kui selline kadumine ei ole õnnetusjuhtumi või vääramatu jõu tagajärg, ning ei ole kindlaks tehtud, et maksumärgid on hävitatud või muudetud lõplikult kasutamiskõlbmatuks, pannes seega rahalise vastutuse maksumärkide kadumaminemise eest nende omandajale.**

2. **Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 27 lõiget 5 tuleb tõlgendada nii, et teatamistähtajast kinnipidamata jätmist ei saa lugeda**

selliseks oluliseks menetlusnormi rikkumiseks, mis tooks kaasa hilinenult teatatud erimeetme kohaldamatuse.

3. **Kuuenda direktiivi 77/388 artikli 27 lõikeid 1 ja 5 tuleb tõlgendada nii, et selline maksumärkide abil käibemaksuga maksustamise erikord, nagu on ette nähtud 28. juuni 1968. aasta käibemaksuseaduse (Wet op de omzetbelasting) artiklis 28, on kooskõlas direktiivi nimetatud sätetes ette nähtud nõuetega ning see ei lähe kaugemale sellest, mis on maksustamismenetluse lihtsustamiseks vajalik.**

4. **Aktsiisi maksumärkide omandamisel tasutud käibemaksusummade tagasimaksmise kohustuse puudumine ei ole juhul, kui need maksumärgid läksid kaduma enne, kui need jõuti kinnitada tubakatoodele, mille jaoks need olid ette nähtud, kui selline kadumine ei ole õnnetusjuhtumi või vääramatu jõu tagajärg ning ei ole kindlaks tehtud, et maksumärgid on hävitatud või muudetud lõplikult kasutamiskõlbmatuks, vastuolus kuuenda direktiivi 77/388 artikli 27 lõigetega 1 ja 5.**

Allkirjad