HEINTZ VAN LANDEWIJCK

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

M. POIARES MADURO

esitatud 16. veebruaril 2006[1] [1]

1. Selle eelotsusetaotlusega esitab Hoge Raad (Madalmaad) Euroopa Kohtule küsimuse seoses nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiivi 92/12/EMÜ aktsiisiga maksustatava kauba üldise korralduse ja selle kauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta[2] ja nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas[3] tõlgendamisega.

2. See kohtuasi puudutab selliste tubakatoodete maksustamist, millele ühelt poolt kohaldatakse käibemaksu ja teiselt poolt aktsiisi — maksu, mis on tuntud selle poolest, et see täidab riigikassat ja paradoksaalsel kombel paneb suitsetajaid suitsetamisest loobuma.

3. Täpsemalt on tegemist küsimusega, kas äriühing, kes turustab tubakatooteid ja kellel on õigus nõuda maksumärkide omandamiseks aktsiisi ja käibemaksuna tasumisele kuulunud summade tagasimaksmist või hüvitamist, juhul kui need maksumärgid läksid kaduma enne, kui need jõuti nimetatud tubakatoodetele kinnitada.

I. Õiguslik raamistik, põhikohtuasi ja Euroopa Kohtule esitatud eelotsuse küsimused

A. *Ühenduse õiguse asjakohased sätted*

4. 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 registreeri-

1 — Algkeel: portugali.

2 — EÜT L 76, lk 1; ELT eriväljaanne 02/10, lk 186 (edaspidi „direktiiv 92/12/EMÜ" või „aktsiisidirektiiv").

3 — EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23 (edaspidi „kuues direktiiv").

takse artikli 14 lõike 3 kohaselt aktsiisiga maksustatav puudujääk.

5. Sama direktiivi artikli 14 lõige 1 sätestab

Aktsiisiga maksustatava kauba tarbimiseks ringlusse lubamine on:

„1. Volitatud laopidajad vabastatakse aktsiisist aktsiisi peatamise korra alusel tekkinud kahjude puhul, mille põhjuseks on juhuslikud sündmused või väramatu 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."

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.

6. 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."

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."

7. 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 identifit-

seerimistähisega, 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."

8. Nõukogu 27. novembri 1995. aasta direktiivi 95/59/EÜ muude tubakatoodete tarbimist mõjutavate maksude kohta peale käibemaksu [4] artikkel 10 sätestab:

„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 haldus- või tehnilisi takistusi.

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

4 — EÜT L 291, lk 40; ELT eriväljaanne 09/01, lk 283 (edaspidi „tubakatoodete direktiiv").

9. 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."

10. Kuuenda direktiivi artikli 5 lõige 1 näeb lisaks ette, et „„[k]aubatarne" on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek".

11. Sama direktiivi artikkel 10 sätestab:

„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. [...]

[...]"

12. Sama direktiivi artikli 11 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 lõike 1 esimene lõik 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."

13. Lisaks sätestab kõnealuse direktiivi artikkel 27, mis käsitleb „lihtsustamismenetlust" [5]:

„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

5 — Enne nõukogu 20. jaanuari 2004. aasta direktiiviga 2004/7/EÜ (ELT L 27, lk 44; ELT eriväljaanne 09/02, lk 7) tehtud muudatusi kehtinud redaktsioon.

on ette nähtud maksustamismenetluse lihtsustamiseks, on need kooskõlas lõikes 1 sätestatud nõudega."

14. Nõukogu 26. juuni 1978. aasta üheksanda direktiivi 78/583/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta [6] artikli 1 kohaselt on teatavatel liikmesriikidel õigus rakendada kuues direktiiv hiljemalt 1. jaanuaril 1979.

B. *Madalmaade õigusnormid, põhikohtuasja asjaolud ja eelotsuse küsimused*

15. Aktsiisiseaduse (31. oktoobri 1991. aasta Wet op de accijns, *Staatsblad* 1991, 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."

16. Sama seaduse artikli 73 lõike 1 kohaselt „[peavad t]ubakatooted [...] importimise või tarbimiseks vabasse ringlusse lubamise hetkest olema varustatud seda tüüpi tubakatoodetele ette nähtud maksumärgiga."

17. Selle seaduse artikli 76 lõiked 1 ja 2 sätestavad:

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

2. Erandina artiklist 1 võib tasumise edasi lükata kas kuni maksumärkide tellimisele järgneva kolmanda kuu viimase päevani, juhul kui maksmise tagamiseks on esitatud tagatis."

6 — EÜT L 194, lk 16; ELT eriväljaanne 09/01, lk 69.

18. Äriühingul Heintz van Landewijck SARL (edaspidi „van Landewijck") on Luksemburgis tubakatoodete hulgimüügi ettevõte, mille jaoks tal on volitatud laopidaja litsents.

19. 6. oktoobril 1998 esitas van Landewijck Belastingdienst/Douane te Amsterdamile (Amsterdami maksu- ja tolliteenistus, edaspidi „inspektor") aktsiisiseaduse artikli 75 alusel kaks tubakatoodete maksumärkide tellimust.[7] Nende maksumärkide endale kättetoimetamiseks volitas ta äriühingut Securicor Omega.

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

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

7 — See sätestab, et aktsiisi maksumärke võib inspektorilt tellida muu hulgas tubakatoodete volitatud laopidaja ja ettevõtja, kes kinnitavad aktsiisi maksumärgid tubakatoodetele väljaspool Madalmaade territooriumi.

22. 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 10:00, et need pakid on kadunud.

23. 23. novembri 1998. aasta kirjas teatas van 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 van Landewijck, et inspektor „arvestaks selles asjas maksetähtajale, s.o 31. jaanuarile 1999 eelnenud konkreetseid asjaolusid".

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

25. Nimetatud seaduse artikli 79 lõige 3 sätestab:

„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."

26. Nimetatud artikli 79 lõige 3 on rakendatud aktsiisiseaduse rakendusmääruse (20. detsembri 1991. aasta Uitvoeringsregeling accijns, nr WV 91/440, *Nederlandse Staatscourant* 1991, 252; edaspidi „rakendusmäärus") artikliga 52, mille 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".

27. Van Landewijck esitas inspektori otsuse peale vaide, mille viimane rahuldamata jättis. Selle rahuldamata jätmise otsuse peale Gerechtshof te Amsterdamile esitatud kaebus tunnistati samuti põhjendamatuks. See kohus leidis, et esiteks ei ole hageja piisavalt veenvalt tõendanud, et maksumärke ei ole enam olemas ja et oht, et neid kasutatakse, on tühine, ning seega ei saa neid maksumärke pidada kadumaläinuteks aktsiisiseaduse artikli 79 lõike 3 punkti b tähenduses.

28. Teiseks leidis Gerechtshof käibemaksuseaduse (28. juuni 1968. aasta Wet op de omzetbelasting 1968, *Staatblad* 1968, lk 329; edaspidi „käibemaksuseadustik") artikli 28 alusel, mille kohaselt tubakatooteid maksustatakse 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. [8]

29. Van Landewijck esitas seejärel kassatsioonkaebuse Hoge Raadile, kes otsustas 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

8 — See käibemaksuseadustiku artikkel 28 näeb ette, et tubakatooteid maksustatakse käibemaksuga korra kohaselt, mis on analoogne aktsiisiga maksustamise korraga. See sätestab, et neile toodetele kohaldatav käibemaksu määr on 19/119 jaemüügi hinnast, mis võetakse arvesse aktsiisi arvutamisel, ning et seda käibemaksu ei või vähendada.

esimeses küsimuses, on selle direktiiviga vastuolus?"

II. Analüüs

30. Esmapilgul tekitab see kohtuasi teatavat segadust. Van Landewijck kui tubakatoodete volitatud laopidaja on Hollandi õiguse kohaselt kutsutud osalema tubakatoodete aktsiisi ja selle käibemaksu tagasimaksmise taotlemise menetluses, mille lõppastmes maksavad kinni tarbijad. Sellega seoses on ta kohustatud tellima maksumärgid ja nende eest maksma ning kinnitama need tubakatoodetele, enne kui tubakatooted laost välja lähetatakse.

31. Kuigi ta maksis Madalmaade maksuhaldurile aktsiisi ja käibemaksu tubakatoodete eest, mis ei ole tema laost välja lähetatud, kästakse tal seesama võlg veel teist korda tasuda. Van Landewijck on toodete turustamiseks kohustatud maksma aktsiisi ja käibemaksu uuesti.

32. Võiks arvata, et tegemist on olukorraga, kus kehtib vanasõna „kes maksab valesti, maksab topelt". Kuid see pole nii. Nagu ka eelotsusetaotluse esitamise otsusest nähtub, ei ole kahtlust asjaolu osas, et van Landewijck maksis ära aktsiisi ja käibemaksu, mis on vastavalt Hollandi õigusele kõnealuste tubakatoodete turustamiseks kohustuslik. Topeltmaksustamine tuleneb siin asjaolust, et kuna maksumärgid, mis on tõendiks aktsiisi ja käibemaksu tasumise kohta, on kaduma läinud, siis on van Landewijck uute maksumärkide saamiseks, mis võimaldaks tal kõnealused tubakatooted laost välja lähetada, kohustatud neid makse veel kord maksma.

33. Uurimaks, kas niisugune kohustus on aktsiisi- ja käibemaksudirektiive arvestades lubatav, tuleb välja selgitada, kas neil maksumärkidel on iseseisev väärtus, mis eristab neid paberitest, mis üksnes tõendavad, et van Landewijck on inspektorile maksnud teatud rahasumma.

34. Selles osas on Madalmaade valitsus, Saksamaa valitsus, komisjon ja isegi van Landewijck ühel seisukohal, et on olemas risk, mis van Landewijcki väitel on küll väga väike, kuid siiski olemas, et kolmandad isikud, kes maksumärgid oma valdusse saavad, kasutavad neid õigusvastaselt. Need kolmandad isikud võivad maksumärgid kinnitada tubakatoodetele, mis on näiteks salakaup või kusagilt laost ilma

maksumärkideta varastatud,[9] nii et jääks mulje nagu oleks aktsiis ja käibemaks tasutud. Maksumärkide iseseisev väärtus tuleneb täpsemalt asjaolust, et kadumamineku korral võivad kolmandad isikud, kes need oma valdusse saavad, neid kasutada konkreetsetel õigusvastastel juhtudel. Sellist ohtu ei oleks, kui maksumärkide näol oleks tegemist üksnes dokumentidega, mis tõendavad teatud summa maksmist ühe teatud poole poolt teisele, kes on maksumärkidel täpselt määratletud. Siiski pole see nii, kuna maksumärkidel on vaid kolm tunnust, mis määravad konkreetse tubakatoote tüübi ja iseloomu (näiteks sigaretid või sigarid), pakkide arvu või koguse ja jaemüügihinna.

35. Tulenevalt maksumärkide iseseisvast väärtusest tekib käesoleval juhul nende kadumamineku puhul (ilma, et nende hävimine oleks kindel) probleem selles osas, kuidas jaguneb nende kuritarvitamise risk van Landewijcki ja Hollandi maksuhalduri vahel. Hollandi õigus lahendab selle probleemi samal moel nii aktsiisi kui käibemaksu osas. Kummalgi juhul ei võimalda ükski säte van Landewijckil saada kõnealusel juhul aktsiisina või käibemaksuna tasutud summasid tagasi või nõuda nende hüvitamist.

9 — Kohtuasjas C-435/03: British American Tobacco ja Newman Shipping, milles Euroopa Kohus tegi otsuse 14. juulil 2005 (EKL 2005, lk I-7077).

36. Vastavalt Hoge Raadi esitatud küsimuste järjekorrale alustan aktsiisi tagasimaksmisest keeldumise küsimusest. Seejärel käsitlen käibemaksu tagasimaksmisest keeldumist.

A. *Esimene küsimus*

37. Aktsiisi- ja tubakatoodete direktiivid ei käsitle maksumärkide kadumamineku riski jagunemise probleemi. Need direktiivid piirduvad üksnes sellega, et annavad vastavalt artiklis 21 ja artikli 10 lõikes 1 liikmesriikidele võimaluse kasutada maksumärke tubakatoodetelt aktsiisi kogumise vahendina.

38. Põhimõtteliselt ei välista miski, et liikmesriik sätestab normid, mis reguleerivad seda riski jagunemise ja sellest tulenevat hilisemat maksumärkide kuritarvitamise probleemi. Nii näeb Hollandi õigus ette, et välja arvatud aktsiisiseaduse artikli 79 lõikes 3 ja rakendusmääruse[10] artiklis 52 sätestatud

10 — Hollandi aktsiisiseaduse artikli 79 kohaselt oleks van Landewijckil juhul, kui oleks olnud tõendatud, et asjaomased maksumärgid olid hävitatud, olnud õigus tasutud aktsiisisummade tagasimaksmisele või hüvitamisele. See on arusaadav seetõttu, et sellisel juhul oleks maksumärkide kuritarvitamine välistatud, kuid lihtsalt kadumamineku korral see nii ei oleks.

juhtudel kannab maksumärkide kadumamineku ja sellest tuleneva kuritarvitamise riski nii nagu käesoleval juhul isik, kes maksumärgid tellis ning kelle nimel ja kelle jaoks need on PTT Post Filatelie'st välja võetud. Hollandi õiguse kohaselt on isik, kelle kontrolli all maksumärgid asuvad, kõige paremas olukorras vältimaks, et kuritarvitamise risk ei realiseeruks või vähemalt kaitsmaks end selle riski suhtes kindlustuse või mis tahes muu vahendi abil. Tõenäoliselt põhineb see riski jagunemist käsitlev norm loogikal, et vastutab isik, kes on maksumärkide üle järelevalve teostamiseks kõige paremas olukorras. [11]

39. Isegi kui näib ilmselge, et ühenduse seadusandja soovis jätta liikmesriikidele otsustusõiguse maksumärkide kadumamineku riski jagunemise osas, ei tähenda see siiski, et igasugune vastus sellele küsimusele on igal juhul kooskõlas aktsiisidirektiiviga ja ühenduse õiguse üldpõhimõtetega, eelkõige proportsionaalsuse põhimõttega.

40. Hageja väidab, et tulenevalt asjaolust, et maksumärke võivad pettuse eesmärgil kasutada üksnes kolmandad isikud, ei ole siin tegemist saamata jäänud aktsiisi suurenemisega riigikassa jaoks, kuna need, kes panevad toime seda sorti rikkumisi, ei kavatse kunagi maksta aktsiisi tubakatoodetelt, mida nad turustavad. Ma ei saa sellest loogikast aru.

41. On tõsi, et kui maksumärkide kadumamineku risk langeb temale, kannab van Landewijck suuremat majanduslikku kahju kui inspektor. Kuigi maksuhaldur kannab kaduma läinud maksumärkide kuritarvitamise riski, ei too see automaatselt kaasa kaduma läinud maksumärkide eest aktsiisi riigikassale laekumiste vähenemist, kuna ei ole täiesti kindel, et kõiki neid maksumärke kuritarvitatakse.

42. Kui leidub maksumärke, mis on õigusvastaseks kasutamiseks kättesaadavad, loob see ilmselgelt igal juhul võimaluse nende kuritarvitamiseks. Isegi kui jääme kõrgema või madalama tõenäosuse piiridesse (kuid igal juhul alla 100%) selle suhtes, et kuritarvitamine leiab tõesti aset, tähendab juba üksnes asjaolu, et on olemas maksumärgid, mis on kättesaadavad viidatud kuritarvitamiste jaoks, ikkagi kaotust riigikassa jaoks. Seetõttu aitab kaduma läinud maksumärkide eest makstud summade tagasimaksmisest keeldumine, nagu tuleneb Hollandi õigusnormidest, takistada riigikassa laekumiste vähenemisi.

11 — Ka sobiva kindlustuse arvutamise osas on see pool oluliselt soodsamas olukorras kui maksuamet pärast maksumärkide tellijale üleandmist.

43. On üldteada asjaolu, et tubakatoodete kaubandust mõjutab salakaubandus ning et nende toodete maksumärke otsitakse tubakatoodete ebaseadusliku müügi jaoks. On ilmne, et pettuste, aktsiisist kõrvalehoidumise või kuritarvituste ennetamine on eesmärgid, mille saavutamiseks võib liikmesriik otsustada maksumärkide korra kasuks. [12] Need eesmärgid on asjakohased selleks, et sätestada ka maksumärkide kadumamineku jaoks vastav regulatsioon, nagu käesolevas kohtuasjas.

44. Maksumärkide kadumamineku riski jagunemise kord, mis võimaldaks sellisel juhul nagu käesolevas kohtuasjas maksumärkide tellijal, kelle nimel ja kelle jaoks need PTT Post Filatelie'st välja võeti, saada nende maksumärkide eest tasutud maksusummad tagasi või saada nende eest hüvitist, soodustaks kuritarvitusi. Maksumärkide tellijal ei oleks huvi kanda maksumärkide eest hoolt, kui nende lihtsa kadumamineku korral maksaks inspektor summad tagasi või hüvitaks need. Nagu rõhutab Madalmaade valitsus oma kirjalikes märkustes, võib maksumärkide tellija isegi tahtlikult maksumärgid ära kaotada, et saada siis maksusummad tagasi.

45. Hageja väidab, et kuritarvitamise oht on käesoleva kohtuasja asjaolude puhul niivõrd väike (tulenevalt eelkõige tema poolt kasutatava jaemüügihinna erinevusest, pärast maksumärkide kadumaminekut toimunud hinnatõusust ja hindade ümberarvestamisest euro kasutuselevõtuga seoses), et tellitud maksumärkide eest tasutud summade igasugusest tagasimaksmisest või hüvitamisest keeldumine oleks ebaproportsionaalne.

46. Selles osas meenutagem, et ühenduse õiguse üldpõhimõtete järgimise kohustus on kõigil liikmesriigi ametiasutustel, kelle ülesanne on kohaldada ühenduse õigust. [13] On kindel, et „Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt kuulub proportsionaalsuse põhimõte ühenduse õiguse üldpõhimõtete hulka" [14]. Seetõttu peavad liikmesriigid ühenduse õigusnorme kohaldades seda järgima. [15] Selgitamaks välja, kas Hollandi õiguses esinev aktsiisisummade tagasimaksmise või hüvitamise kord, mis on käesoleva eelotsuse küsimuse ese, on kooskõlas proportsionaalsuse põhimõttega, tuleb uurida, kas need meetmed, mida see kord rakendab, on seatud

12 — Vt aktsiisidirektiivi artikli 21 lõike 2 teise lõigu uus sõnastus, mis tuleneb nõukogu 22. detsembri 1994. aasta direktiivist 94/74/EÜ (EÜT L 365, lk 46; ELT eriväljaanne 09/01, lk 264) ja mis ütleb: „[o]lenemata võimalikest sätetest, mida nad võivad ette näha käesoleva artikli nõuetekohaseks rakendamiseks ning pettuste, aktsiisist kõrvalehoidumise või kuritarvituste vältimiseks, tagavad liikmesriigid, et nimetatud märgid või märgistus ei tõkestaks aktsiisistatava kauba vaba liikumist".

13 — Vt nt 26. aprilli 1988. aasta otsus kohtuasjas 316/86: Krücken (EKL 1988, lk 2213, punkt 22) ja 27. septembri 1979. aasta otsus kohtuasjas 230/78: Eridania (EKL 1979, lk 2749, punkt 31).

14 — 11. juuli 1989. aasta otsus kohtuasjas 265/87: Schräder (EKL 1989, lk 2237, punkt 21) ja hiljuti tehtud 10. märtsi 2005. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-96/03 ja C-97/03: Tempelman ja van Schaijk, (EKL 2005, lk I-1895, punkt 47).

15 — Vt selle kohta 18. mai 2000. aasta otsus kohtuasjas C-107/97: Rombi ja Arkopharma (EKL 2000, lk I-3367, punkt 65) ja 11. juuli 2002. aasta otsus kohtuasjas C-62/00: Marks and Spencer (EKL 2002, lk I-6325, punkt 44).

eesmärgi saavutamiseks sobivad ega ületa selle eesmärgi saavutamiseks vajalikku. [16]

47. Ühelt poolt on Hollandi tagasimaksmise kord sobiv vahend vältimaks maksumärkide kadumaminekut ja nende hilisema kuritarvitamise ohtu, kuna see võtab arvesse van Landewijcki kui isikut, kes on kõige paremas olukorras nende maksumärkide üle valve teostamiseks. Teiselt poolt ei ületa see kord piire, mis on vajalikud seatud eesmärgi saavutamiseks. Neid piire oleks ületatud, kui ei oleks ette nähtud mingit tagasimaksmise või hüvitamise võimalust olukorras, kus maksumärgid on vääramatu jõu või õnnetuse tõttu hävinud või muutunud kasutamiskõlbmatuks. Seetõttu tundub mulle, et Hollandi aktsiisisummade tagasimaksmise või hüvitamise kord maksumärkide kadumamineku korral on ühenduse õiguse üldpõhimõtetega ja eelkõige proportsionaalsuse põhimõttega igati kooskõlas.

48. Seetõttu soovitan Euroopa Kohtul vastata eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimesele küsimusele selliselt, et direktiivi 92/12 sätetega ei ole vastuolus see, kui liikmesriigid kohaldavad seadusega kehtestatud korda, millega nad omistavad rahalise vastutuse maksumärkide kadumamineku eest maksumärkide tellijale ja vastuvõtjale ning mille kohaselt on nad kohustatud maksumärkidelt nende tellimise hetkel tasutud aktsiisisumma tagasi maksma või hüvitama üksnes teatud juhtudel, s.o juhul, kui tellija ei ole kasutanud ega saa kasutada maksumärke, mis läksid kaduma enne, kui need jõuti aktsiisiga maksustatavatele kaupadele kinnitada. See seadusega kehtestatud kord on ka kooskõlas proportsionaalsuse põhimõttega.

B. *Küsimused käibemaksu kohta*

49. Käibemaksuseadustiku artikkel 28 näeb ette tubakatoodete käibemaksuga maksustamise korra, mis on analoogne aktsiisi sissenõudmise korraga, s.o ühes etapis, käibemaksuga maksustatud toodete laost välja lähetamisel (või importimisel või ühendusesisesel omandamisel). Tasumisele kuuluv käibemaks tuleb sarnaselt aktsiisiga tasuda ühekordse summana aktsiisi maksumärkide kättesaamise hetkel ilma, et tellijal oleks õigust seda eelnevalt maha arvata.

50. See kord kujutab endast erandit (kuuenda direktiivi artikli 27 lõike 1 tähenduses) kuuenda direktiiviga kehtestatud ühenduse tavalisest käibemaksusüsteemist. Selle kohaselt nõutakse käibemaks sisse tubakatoodete tarnimise hetkel. Sellise erikorra eesmärk on esiteks lihtsustada käibemaksuga maksustamist, kuna seda arvestatakse ainult ühes tubakatoodete turustamise etapis ehk laost väljalähetamisel või importimisel kooskõlas aktsiisiga maksustamise

16 — Vt 7. detsembri 1993. aasta otsus kohtuasjas C-339/92: ADM Oehlenmühlen (EKL 1993, lk 1-6473, punkt 15) ja eespool viidatud kohtuotsus Tempelman ja van Schaijk, punkt 47.

korraga, ja teiseks võidelda pettusega, kuna jaemüügi etapp on maksustamise protsessist välja arvatud.

51. Euroopa Kohtule esitatud küsimused 2a ja 2b puudutavad käibemaksuseadustiku artikli 28 kohaldatavuse küsimust tulenevalt asjaolust, et käibemaksuga maksustamise erikorrast ei teatatud komisjonile kuuenda direktiivi artikli 27 lõikes 5 ette nähtud tähtaja jooksul, st 1. jaanuaril 1979.

1. Küsimus 2a

52. Esimene küsimus puudutab nimetatud korrast hilinenult komisjonile teatamist, mis toimus 12. juunil 1979.

53. Hageja väitel peaks ettenähtud tähtaja jooksul teatamata jätmine kaasa tooma samad tagajärjed kui üldse teatamata jätmine. Seetõttu on see erikord õigusvastane ning seda ei saa kohaldada isikutele, kes kõnealusele puudusele tuginevad. Asjaolu, et Madalmaad teatasid sellest erikorrast komisjonile ligi kuus kuud pärast tähtaja lõppu, on ei ole siinjuures asjakohane. Ma ei nõustu selle seisukohaga.

54. Kuuenda direktiivi artikli 27 lõige 5 ei sätesta formaalselt sanktsiooni selles sätestatud tähtaja ületamise eest. Neil asjaoludel tuleb esiteks võtta arvesse selle otsuse olemust ja eesmärki, mis tuli kõnealuse tähtaja jooksul teha, ning teiseks selle adressaadi olukorda, kelle huve on riivatud.[17]

55. Nõustun Madalmaade valitsusega ja komisjoniga, kelle väitel on kõnealune tähtaeg üksnes soovituslik. Sellise teatamise eesmärk ei ole saada komisjoni nõusolekut, vaid võimaldada tal neid meetmeid hinnata. Kuna teatamine siiski toimus ning komisjonil oli võimalik kõnealuseid erimeetmeid hinnata ja teha teatavaks oma arvamus nende kohta (ja seda tehes ei viidanud ta nende osas ühelegi probleemile), siis ei ole kahtlust

17 — Vt analoogia alusel 27. jaanuari 1988. aasta otsus kohtuasjas 349/85: Taani *vs.* komisjon (EKL 1988, lk 169, punkt 19), kus Euroopa Kohus ütles, et „selle tähtajaga seotud sanktsiooni puudumise tõttu ei või seda, võttes arvesse raamatupidamisarvestuse kontrollimise ja heakskiitmise otsust, mille peamine eesmärk on tagada, et liikmesriikide ametiasutuste poolt tehtud kulutused vastaksid ühenduse õigusnormidele, käsitleda soovitusliku tähtajana, välja arvatud liikmesriigi huvide kahjustamise korral".

nende kohaldatavuse suhtes. See oleks teisiti, kui komisjon ei oleks selle meetme suhtes oma arvamust avaldanud.

56. On selge, et erimeede, millest ei ole vastavalt artikli 27 lõikele 5 komisjonile teatatud, ei saa olla jätkuvalt kohaldatav. Nagu meenutab hageja oma kirjalikes märkustes, kinnitab 27. oktoobri 1992. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Saksamaa,[18] et „kuigi kuuenda direktiivi artikli 27 lõige 5 lubab liikmesriikidel, kes 1. jaanuaril 1977 kohaldavad lihtsustavaid erimeetmeid, neid säilitada, siis see võimalus on kehtib ainult teatud tingimustel, mille hulka kuulub kohustus teatada komisjonile neist meetmetest enne 1. jaanuari 1978"[19].

57. See kohtpraktika ei puuduta siiski täpsemalt käesolevas kohtuasjas esitatud küsimust selle kohta, millised on pärast tähtaja lõppemist toimunud teatamise tagajärjed. Selline tähtaja ületamine ei saa jääda hilinenud valitsuse jaoks ilma tagajärgedeta, vastasel juhul muutuks kõnealuse erimeetme kohaldatavuse aspektist ebaoluliseks, kas teatada sellest enne 1. jaanuari 1979 või kuid või isegi aastaid hiljem. Seega on sellise tähtaja ületamise tagajärg see, et vaidlusalust erimeedet ei saa maksukohustuslase suhtes kohaldada või tema vastu sellele tugineda ajavahemikul tähtaja lõpust kuni hetkeni, kui pärast teatamist on komisjon teinud teatavaks oma arvamuse asjaomase meetme kohta, osutamata sellega seoses probleemidele.

58. Seega soovitan Euroopa Kohtul vastata küsimusele 2a selliselt, et kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 27 lõige 5 näeb ette soovitusliku tähtaja ning seda ei või tõlgendada selliselt, et üksikisik võib lasta kuulutada kohaldamatuks sellise maksustamise erikorra, nagu on sätestatud nimetatud lõikes, põhjendusega, et tähtaeg, mille jooksul peavad liikmesriigid sellisest maksustamise erikorrast komisjonile teatama, on möödunud, ning seda juhul, kui komisjonil oli reaalne võimalus asjaomast maksustamiskorda hinnata ja teha teatavaks oma arvamus selle kohta.

2. Küsimus 2b

59. Kuigi hilinenud teatamine ei muuda kohaldamatuks tubakatoodete käibemaksuga maksustamise erikorda, millest Madalmaade valitsus hilinenult teatas, ja kuigi komisjon ei toonud välja probleeme selles osas, tuleb siiski analüüsida, kas see erikord on kooskõlas artikli 27 lõikes 1 sätestatud nõuetega.

18 — C-74/91 (EKL 1992, lk I-5437, punkt 21).

19 — Sama teema kohta vaata kohtuotsus 5/84: Direct Cosmetics (EKL 1984, lk 617, punkt 22) ja 11. juuli 1991. aasta otsus kohtuasjas C-97/90: Lennartz (EKL 1991, lk I-3795, punkt 33), mis kinnitab, et „osas, milles meede ei ole kehtestatud kooskõlas artikliga 27, mis sätestab liikmesriikide teatamiskohustuse, ei või liikmesriigi maksuametid tugineda maksukohustuslase vastu sättele, mis teeb erandi kuuendast direktiivist".

60. Kuuenda direktiivi artikli 27 lõige 5 näeb ette, et maksustamismenetluse lihtsustamiseks ette nähtud meetmed peavad olema kooskõlas sama artikli lõikes 1 sätestatud konkreetsete nõuetega. Need meetmed „ei tohi mõjutada lõpptarbimisetapil tasumisele kuuluvat maksusummat, välja arvatud tühises ulatuses".

61. Vaieldamatult lihtsustab käibemaksu kogumine maksumärkide abil kogu oma ulatuses tubakatoodete käibemaksuga maksustamise menetlust, kuna maksu kogumine toimub ühes etapis. Lisaks arvutatakse käibemaks lõpptarbija poolt makstava hinna alusel. Nagu märgib komisjon oma märkustes, tähendab vaidlusalune maksustamise kord seda, et maksmisele kuuluv käibemaksu summa on seotud toodete hinnaga nende lõpptarbimisetapil, nagu nõuab artikli 27 lõige 1. Selle käibemaksuga maksustamise erikorra kohaselt, milles kasutatakse kohustuslikus korras aktsiisi maksumärke ja on keelatud müüa tubakatooteid tarbijatele maksumärgil märgitud jaemüügihinnast erineva hinnaga, jääb tasumisele kuuluva maksu summa põhimõtteliselt rangelt proportsionaalseks tubakatoodete jaemüügihinnaga, sõltumata tubakatoodete tootmise ja turustamise käigus asetleidnud tehingute arvust. Sellest korrast ei ilmne ühtegi puudust seoses kooskõlaga kuuenda direktiivi artikli 27 lõikes 1 sätestatud tingimustega.

62. Siiski märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et näiteks juhul, kui tooted jäävad müümata või lähevad edasimüümise või jaemüügi käigus kaduma või kui jaemüügis müüakse tubakatooteid (õigusvastaselt) maksumärkidel märgitust erineva hinnaga, tekitab kooskõla artikli 27 lõike 1 lõpuosas sätestatud eritingimusega kahtlusi. Neil erandlikel asjaoludel võib tootja olla sunnitud maksma rohkem käibemaksu võrreldes sellega, mida ta peaks maksma, kui kuuenda direktiiviga kehtestatud ühenduse tavaline käibemaksusüsteem oleks kohaldatav. Sellest tulenevalt võib õiguspäraselt esitada küsimuse, millist mõju avaldab selline erikord lõpptarbimise etapis makstavale maksusummale ning kas see ei ületa seda, mis on vajalik seatud eesmärkide saavutamiseks, s.o maksustamise lihtsustamiseks ja võitluseks pettuse, maksust kõrvalehoidumise või kuritarvituste vastu.

63. Leian selles osas, et ei saa tugineda ilmselgelt erandlikele asjaoludele, nagu tubakatoodete müümata jäämine või õigusvastane müügitegevus, kus tubakatooteid müüakse maksumärkidel märgitust erineva jaemüügihinnaga, et teha üldist järeldust, et käibemaksu kogumine maksumärkide abil ühes etapis ja aktsiisiga koos on vastuolus artikli 27 lõikes 1 sätestatud nõudega, mille kohaselt ei tohi lihtsustamismeetmed „mõjutada lõpptarbimisetapil tasumisele kuuluvat maksusummat, välja arvatud tühises ulatuses". Samuti tuleb meenutada, et mitte igasugune hinnaerinevus ei muuda erimeedet artikli 27 lõikega 1 vastuolus olevaks,

vaid üksnes erinevus, mis ei ole tühise ulatusega. Hollandi erikorrast põhjustatud võimalike hinnaerinevuste erandlikkus ja asjaolu, et need ei toimu üldiselt ja süstemaatiliselt, ei võimalda tõendada, et need toovad kokkuvõttes kaasa lõpptarbimisetapis tühistest suuremad hinnaerinevused.

65. Kõnealuse maksumärkide abil käibemaksuga maksustamise erikorra eesmärk on lihtsustada maksustamist ning hoida ära pettusi ja maksust kõrvalehoidumisi. Kokkuvõttes järgib see nimetatud eesmärki, ületamata selle saavutamiseks vajalikku, ega too kaasa olulist takistust kuuenda direktiivi eesmärkide teostamisele.

66. Seega soovitan Euroopa Kohtul vastata eelotsusetaotluse esitanud kohtu kolmandale küsimusele, et kuuenda direktiivi artikli 27 lõikeid 1 ja 5 tuleb tõlgendada selliselt, et selline tubakatoodete käibemaksuga maksustamise erikord, nagu on sätestatud käibemaksuseadustiku artiklis 28, on kooskõlas nõuetega, mille need sätestavad, ning ei ületa kokkuvõttes maksustamismenetluse lihtsustamiseks ning pettuste ja maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikku.

64. Lisaks tuleb märkida, et vastavalt Euroopa Kohtu praktikale võivad direktiivi artikli 27 lõikes 5 sätestatud siseriiklikud erimeetmed, mille eesmärk on lihtsustada käibemaksu maksustamismenetlust või ära hoida pettust või maksust kõrvalehoidumist, „kehtestada erandeid ainult direktiivi artiklis 11 sätestatud käibemaksuga maksustatava summa osas rangete piirangute ulatuses, mis on vajalikud selle eesmärgi täitmiseks" [20]. Lubatud on ainult sellised meetmed, mis on „nende poolt taotletava eesmärgi saavutamiseks vajalikud ja kohased ning mõjutavad võimalikult vähe kuuendas direktiivis sätestatud eesmärke ja põhimõtteid" [21].

3. Küsimus 2c

67. Võrreldes eelmise küsimusega puudutab viimane Hoge Raadi küsimus konkreetsemalt käibemaksu tagasimaksmise ja hüvitamise korra kooskõla kuuenda direktiiviga, täpsemalt selle artikli 27 lõigetega 1 ja 5 olukorras,

20 — 10. aprilli 1984. aasta otsus kohtuasjas 324/82: komisjon *vs.* Belgia (EKL 1984, lk 1861, punkt 29), 29. mai 1997. aasta otsus kohtuasjas C-63/96: Skripalle (EKL 1997, lk I-2847, punkt 24) ja eespool viidatud kohtuotsus British American Tobacco ja Newman Shipping, punkt 4.

21 — 19. septembri 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-177/99 ja C-181/99: Ampafrance ja Sanofi (EKL 2000, lk I-7013, punkt 43) ja 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-17/01: Sudholz (EKL 2004, lk I-4271, punkt 46).

kus maksumärgid on esimeses küsimuses kirjeldatud asjaoludel kaduma läinud.

68. Nagu ka analüüsis, mille tegin eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt esitatud esimese küsimuse juures, mängib sellele viimasele küsimusele vastamisel keskset rolli asjaolu, et asjaomastel maksumärkidel on iseseisev väärtus ning nende kadumaminek toob kaasa reaalse ohu, et neid kasutatakse pettuse eesmärgil. Nagu ilmneb kahe ka eelmise küsimuse analüüsist, ei ole ühenduse õigusega käesoleval juhul vastuolus see, et tubakatoodetelt makstava käibemaksu summad kogutakse maksumärkide abil. Tulenevalt asjaolust, et nende juba varem nimetatud eriomaste omaduste ja neis sisalduva teabe tõttu on arusaadav, et nende kadumamineku riski jagunemine põhineb sellel, et vastutus pannakse märkide tellijale, kes sai need kätte ise või tema nimel ja tema jaoks tegutseva teise isiku kaudu, kuna tegemist on isikuga, kes on kõnealuste väärtuste valvamiseks kõige paremas olukorras.

69. Sellise maksumärkide kadumamineku riski jagunemise reegli kohaldamine toob van Landewijcki taolise ettevõtja jaoks, kes kaotas maksumärgid tahtmatult, kaasa väga olulisi rahalisi tagajärgi. Siiski tuleb sellist riski jagunemise reeglit, mis paneb riskivastutuse maksumärkide omandajale, kellel on nende üle tõhus kontroll, pidada üldiseks ja abstraktseks normiks. Rahaliste tagajärgede karistuslik iseloom poole suhtes, kes kannab riski, on vara kadumamineku riski jagunemise igasuguse normi loogiline tagajärg ärielus. See ei tähenda, et selline üldine norm oleks vastuolus kuuenda direktiiviga ja eelkõige artikli 27 lõigetega 1 ja 5.

70. Käesolevas asjas käsitletav kord, mille kohaselt ei maksta tagasi kadumaläinud, kuid hävitamata maksumärkide eest tasutud summasid, võib praktikas tuua kaasa samade tubakatoodete käibemaksuga topeltmaksustamise. Siiski on selline kord põhjendatud põhjustega, mis suures osas langevad kokku esimesele küsimusele antud vastusega. Sellisel juhul on ka maksumärkide kadumamineku ja sellest tuleneva võimaliku kuritarvitamise riski jagunemise kord põhjendatud, kuna „pettuse, maksudest kõrvalehoidumise ning muude kuritarvituste vastane võitlus on kuuenda direktiivi tunnustatud ja soositud eesmärk" [22].

71. Jääb veel viimane küsimus. Komisjon ja hageja arvavad, et eespool viidatud kohtuot-

22 — 29. aprilli 2004. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-487/01 ja C-7/02: Gemeente Leusden ja Holin Groep (EKL 2004, lk I-5337, punkt 76).

sus British American Tobacco on käesoleva kohtuasja analüüsis asjakohane ning annaks aluse vastata küsimusele 2c jaatavalt. Kuna selles kohtuotsuses ütles Euroopa Kohus, et tubakatoodete varguse puhul laost ei ole tegemist kaupade tarnimisega kuuenda direktiivi tähenduses, siis laieneb seesama järeldus ka neile kaupadele ette nähtud maksumärkide kadumaminekule või vargusele.

72. Ma ei jaga seda arvamust. Eespool viidatud kohtuotsuses British American Tobacco oli Belgia õigusnormide tagajärg see, et tubakatoodete vargust käsitleti maksustamist kaasa toova asjaoluna kuuenda direktiivi tähenduses. Euroopa Kohus ütles selle kohta, et liikmesriik ei saa lisada kuuendas direktiivis toodud maksustatavate asjaolude kategooriatele aktsiisiga maksustatavate toodete vargust. [23]

73. Käesoleva kohtuasja faktilised asjaolud ja kõnealused Hollandi õigusnormid erinevad oluliselt eespool viidatud kohtuasja British American Tobacco omadest. Viimati nimetatud kohtuasjas ei olnud erimeetmed põhjendatud loogikaga, et tubakatoodete omanik peab neid valvama. See oleks täiesti üleliigne omaniku puhul, kes, välja arvatud juhul, kui teda on põhjust kahtlustada pettuses ja varguses osalemises, püüab loomulikult vältida tubakatoodete kadumaminekut, millest piisab, et innustada teda kõnealuseid tooteid valvama. Maksumärkide kadumamineku korral ei oleks maksumärkide saaja vastutuse sellise põhimõtte normi puudumise korral, nagu on kehtestanud Madalmaade valitsus, maksumärkide saajal motivatsiooni neid valvata, kui maksumärkide võimalik kadumaminek ilma nende hävitamiseta tooks kaasa nende ostmisel tasutud summade tagasimaksmise või hüvitamise. Selline erinevus võimaldab ümber lükata argumendi, mille kohaselt tuleneb kohtuasjast British American Tobacco, et van Landewijckil peab käesolevas kohtuasjas olema õigus saada maksmisele kuuluva käibemaksuna tasutud summad tagasi või olema õigus nende hüvitamisele.

74. Seetõttu arvan, et Euroopa Kohus peaks vastama küsimusele 2c selliselt, et aktsiisi maksumärkide omandamisel tasutud käibemaksusummade tagasimaksmise kohustuse puudumine ei ole sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas vastuolus kuuenda direktiivi artikli 27 lõigetega 1 ja 5.

23 — Vt punkt 42 ja punkt 48.

III. Ettepanek

75. Toodud kaalutlustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Hoge Raadi esitatud küsimustele järgmiselt:

1. Nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiivi 92/12/EMÜ sätetega ei ole vastuolus see, kui liikmesriigid kohaldavad seadusega kehtestatud korda, millega nad omistavad rahalise vastutuse maksumärkide kadumamineku eest maksumärkide tellijale ja vastuvõtjale ning mille kohaselt on need liikmesriigid kohustatud maksumärkidelt nende tellimise hetkel tasutud aktsiisisumma tagasi maksma või hüvitama üksnes sellistel juhtudel nagu käesolevas kohtuasjas. See seadusega kehtestatud kord on ka kooskõlas proportsionaalsuse põhimõttega.

2. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/399/EMÜ artikli 27 lõige 5 näeb ette soovitusliku tähtaja ning seda ei või tõlgendada selliselt, et üksikisik võib lasta kuulutada kohaldamatuks sellise maksustamise erikorra, nagu on sätestatud nimetatud lõikes, põhjendusega, et tähtaeg, mille jooksul peavad liikmesriigid sellisest maksustamise erikorrast komisjonile teatama, on möödunud, ning seda juhul, kui komisjonil oli reaalne võimalus asjaomast maksustamiskorda hinnata ja teha teatavaks oma arvamus selle kohta.

3. Kuuenda direktiivi 77/388 artikli 27 lõikeid 1 ja 5 tuleb tõlgendada selliselt, et selline tubakatoodete käibemaksuga maksustamise erikord, nagu on sätestatud käibemaksuseadustiku artiklis 28, on kooskõlas nõuetega, mille need sätestavad, ning ei ületa kokkuvõttes maksustamismenetluse lihtsustamiseks ning pettuste ja maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikku.

4. Aktsiisi maksumärkide omandamisel tasutud käibemaksusummade tagasimaksmise kohustuse puudumine ei ole sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas vastuolus kuuenda direktiivi artikli 27 lõigetega 1 ja 5.