KOHTUJURISTI ETTEPANEK
CHRISTINE STIX-HACKL
esitatud 1. detsembril 2005 [1]

I. Sissejuhatus

1. Käesolevas eelotsusetaotluse menetluses palub Kreeka Symvoulio tis Epikrateias Euroopa Kohtul tõlgendada nõukogu kuuenda käibemaksudirektiivi 77/388/EMÜ [2] (edaspidi „kuues direktiiv") artiklit 15, mis käsitleb ekspordi ja sarnaste tehingute ning rahvusvahelise veo maksuvabastust seoses merelaevade tankimiseks ning proviandiga varustamiseks mõeldud kütuse transpordi prahtimislõivuga. Juhuks, kui maksuvabastus ei ole kasutatav, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, mil määral võib maksukohustuslasel tekkida õiguspärase ootuse kaitse põhimõtte alusel kaitsmist vääriv õiguspärane ootus maksuhalduse käitumise tagajärjel, mis takistaks käibemaksu nõudmist tagantjärele.

II. Õiguslik raamistik

A. *Ühenduse õigus*

2. Väljavõte kuuenda direktiivi artiklist 15 kõlab järgmiselt:

„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:

[...]

1 — Algkeel: saksa.

2 — Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 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).

4. järgmiste laevade tankimiseks ja proviandiga varustamiseks ettenähtud kauba tarnimine:

a) avamerel navigeerimiseks ja tasu eest reisijate vedamiseks või kaubandus-, tööstus- või kalastuseesmärgil kasutatavad laevad;

b) merepäästeks või -abiks või rannalähedaseks püügiks kasutatavad laevad, v.a viimaste proviant

[...]

5. lõike 4 punktides a ja b nimetatud merelaevade tarnimine, ümberehitamine, remont, hooldus, prahtimine ja rendile andmine ning nendes sisalduvate või kasutatavate seadmete, sh kalapüügiseadmete tarnimine, rendile andmine, remont ja hooldus;

[...]

8. lõikes 5 nimetamata teenuste osutamine, mis on otseselt vajalikud seoses nimetatud lõikes osutatud merelaevade või nende lastiga;

[...]"

B. *Siseriiklik õigus*

3. Kuues direktiiv võeti Kreeka õiguskorda üle seadusega nr 1642/1986, selle seaduse § 22 sätestab asjaomasel perioodil kehtinud redaktsioonis muu hulgas:

„Maksust on vabastatud:

a) kaubanduslikuks meresõiduks või kalapüügiks või mis tahes muus vormis käitlemiseks, lammutamiseks või relvajõudude ja üldisemalt riigi poolt kasutamiseks ettenähtud laevade või merepäästeks ja -abiks vajaminevate veesõidukite tarnimine ja importimine maksukohustuslase poolt, kelle suhtes kohaldatakse tavapärast käibemaksuskeemi, samuti merepäästeks vajaminevates laevades või veesõidukites sisalduvate või kasutatavate seadmete ja materjalide tarnimine

või importimine. Sinna hulka ei kuulu isiklikuks kasutamiseks ja lõbusõiduks või sportlikuks tegevuseks ettenähtud laevad;

[...]

c) punktide a ja b sätete kohaselt maksust vabastatud laevade, vee- ja õhusõidukite tankimiseks ja proviandiga varustamiseks ettenähtud kütuse, määrdeainete, toidu ja muu kauba tarnimine ja importimine. Sisekaubanduslikuks navigeerimiseks või muuks siseriiklikuks kasutamiseks ettenähtud laevade või veesõidukite puhul, samuti kalalaevade puhul, mille tööpiirkond jääb Kreeka territoriaalvetesse, on maksust vabastatud üksnes kütus ja määrdeained;

d) laevade prahtimine ja õhusõidukite rendile andmine eesmärgiga teostada maksustatavaid tehinguid või maksust vabastatud tehinguid koos tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusega. Maksust on vabastatud isiklikuks kasutamiseks ja lõbusõiduks või sportlikuks tegevuseks ettenähtud laevade või õhusõidukite prahtimine ja rendile andmine. Ettevõtluse raames kasutatavate laevade kasutamine turismieesmärkidel seaduse 438/1976 (FEK A' 256) mõttes on maksustamisest vabastatud, kui nad läbivad oma teekonnal ka välismaa sadamaid [...]. Viidatud alapunkt, mis puudutab laevu seaduse nr 438/1976 mõttes, kehtib ka ülejäänud laevade suhtes, mida kasutatakse ettevõtluse raames;

[...]"

III. Asjaolud, põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

4. Firma Elmeka tegevusala on oma tankeri kasutamine naftatoodete siseriiklikuks transpordiks erinevate vedelkütuseid turustavate prahtijate-tarnijate arvel.

5. Maksurevisjoni käigus, mis puudutas firma Elmeka raamatupidamisdokumente ja -kirjeid majandusaastate 1994, 1995 ja 1996 kohta, tuvastas siseriiklik pädev maksuamet, et nimetatud äriühingu üks prahtija-tarnija oli Panama äriühing Oceanic International Bunkering, mille tegevusala on naftatoodete ja määrdevahendite turustamine. Lisaks tuvastasid ametivõimud, et firma Elmeka ei märkinud nimetatud ettevõtjale esitatud arvetele käibemaksu kogu prahtimise eest seoses Kreekas asuvate laevade tankimiseks

ja proviandiga varustamiseks mõeldud naftatoodete transpordiga, põhjendusel et tegemist oli käibemaksust vabastatud tehingutega.

6. Kaebaja palus 21. juunil 1994. aastal Pireuse maksuametile laevanduse valdkonnas saadetud kirjas teavet selle kohta, kas ta on välismaale sõitvate laevade, tankimise ja proviandiga varustamise korral Pireuse sadamapiirkonna naftatöötlemistehastest pärit kütusega kohustatud vastavalt seadusele märkima käibemaksu äriühingule Oceanic International Bunkering väljastatud konossemendile (veokirjale) või oli ta seaduse nr 1642/1986 kohaselt maksust vabastatud ning kui see on nii, siis millise menetluse alusel. 24. juuni 1994. aasta kirjas vastas eelnimetatud ametkond, et kõnealune konossement oli käibemaksust vabastatud.

7. Põhjendusel, et pärast käibemaksuvabastuse kaotamist naftatoodetega seotud transporditeenustelt 1. jaanuaril 1993. aastal tuleb kaebaja osutatud teenused maksustada käibemaksuga, kuna need toimusid Kreeka territooriumil, tegi pädev maksuhaldur 5. juunil 1997. aastal kolme kõnealust aastat, nimelt 1. jaanuarist kuni 31 detsembrini 1994 (kohtuasi C-183/04), 1. jaanuarist kuni 31. detsembrini 1995 (kohtuasi C-182/04) ja 1. jaanuarist kuni 31. detsembrini 1996 (kohtuasi C-183/04) puudutavad otsused, millega kohustas kaebajat tasuma maksu põhisumma vahe, samuti iga kõnealuse aasta kohta ebatäpse deklaratsiooni esitamise eest täiendavad summad ning trahvi.

8. Kaebaja esitas nimetatud otsuste peale Dioikitiko Protodikeio Pireosele (Pireuse esimese astme halduskohus) kaebuse, mis jäeti rahuldamata. Selle otsuse peale esitas kaebaja apellatsioonkaebuse Dioikitiko Efeteio Pireosele (Pireuse teise astme halduskohus), mis tühistas esimese astme kohtu otsuse osaliselt. Apellatsioonikohus leidis seejuures põhimõtteliselt, et kui haldusasutuse vastutulelik käitumine tekitas maksukohustuslases kestva ja üldise kogemuse järgi õiguspärase ootuse, et tal puudub käibemaksu tasumise kohustus ja ta ei pea seda maksu tarbimiselt kajastama, siis ei ole nimetatud maksukohustuslane kohustatud seda maksu tasuma, kui hilisem maksustamine seaks ohtu tema ettevõtte majandusliku stabiilsuse. Kaebaja ei ole siiski tuginenud oma pankrotiohule. Lisaks otsustas Dioikitiko Efeteio, et käibemaksuvabastus kehtib vaid kütuse transpordile, mida sooritavad tarnijad ise, mitte tarnijate arvel toimuvale transpordile, millega tegeles kaebaja. Seega leidis Dioikitiko Efeteio, et kaebaja peab tasuma maksu põhisumma, kuid ei pea maksma täiendavaid summasid ega trahvi, sest ta järgis vaid maksuhalduri korraldusi.

9. Selle otsuse peale esitas kaebaja kassatsioonkaebuse Symvoulio tis Epikrateiasele (riigikohus). Selle menetluse raames esitas Symvoulio tis Epikrateias 3. märtsi 2004. aasta eelotsusetaotluses, mis saabus Euroopa Kohtu kantseleisse 19. aprillil 2004, järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta (direktiiv 77/388/EMÜ) artikli 15 lõike 4 punkti a, millele viitab sama direktiivi artikli 15 lõige 5, tuleb tõlgendada nii, et ta puudutab nii avamerel navigeerimiseks ja tasu eest reisijate vedamiseks kui ka kaubandus-, tööstus- või kalastuseesmärgil kasutatavate laevade prahtimist või puudutab see üksnes avamerel navigeerimiseks kasutatavate laevade prahtimist, arvestades seda, et viimasel juhul oleks seaduse nr 1642/1986 artikli 22 lõike 1 alapunkti d reguleerimisala direktiivi omast laiem osas, mis puudutab prahtimisega seotud laevade kategooriaid?

2. Kas kuuenda direktiivi artikli 15 lõike 8 alusel maksuvabastuse saamiseks peab teenuseid osutama laeva omanikule või võib neid teenuseid osutada ka kolmandale isikule, eeldusel et need oleks otseselt vajalikud sama artikli 15 lõikes 5 nimetatud laevadele, st artikli 15 lõike 4 punktides a ja b nimetatud laevadele?

3. Kas ja milliste eeskirjade kohaselt lubavad ühenduse käibemaksualased reeglid ja põhimõtted tagasiulatuvalt nõuda maksu maksukohustuslaselt, kes jättis kõnealusel perioodil teise lepingupoole maksusumma kajastamata ja seetõttu selle maksuhaldurile tasumata, kuna viimase käitumine oli temas tekitanud veendumuse, et tal puudus selle maksu kajastamise kohustus?"

IV. Esimene eelotsuse küsimus

10. Et kindlaks teha, kas prahtimislõiv kütuse transpordilt kuulub kuuenda direktiivi artikli 15 lõigetes 5 või 8 ettenähtud maksuvabastuse alla, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus oma esimeses eelotsuse küsimuses põhiliselt teada, kas kuuenda direktiivi artikli 15 lõike 4 punktis a — millele viitavad mõlemad eelnevad lõiked —

esitatud kriteerium „kasutamine avamerel navigeerimiseks" puudutab neid laevu, mida kasutatakse tasu eest reisijate vedamiseks või ka neid selles sättes nimetatud laevu, mida kasutatakse kaubandus-, tööstus- või kalastuseesmärgil.

A. *Poolte peamised argumendid*

11. *Komisjon* leiab, et kuuenda direktiivi artikli 15 lõike 4 punkti a tingimused puudutavad laevu niivõrd, kuivõrd neid kasutatakse avamerel navigeerimiseks ja tasu eest reisijate vedamiseks kaubandus-, tööstus- või kalastuseesmärkidel. Kriteeriume tuleb seega kõikidele asjassepuutuvatele laevadele kohaldada kumulatiivselt.

12. *Kreeka valitsus* jagab seda arvamust.

13. *Itaalia valitsus* on seevastu arvamusel, et kuuenda direktiivi artikli 15 lõike 4 punkti a sätteid tuleb tõlgendada nii, et neis ettenähtud maksuvabastus puudutab esiteks laevu, mida kasutatakse avamerel navigeerimiseks ja tasu eest reisijate vedamiseks, ja teiseks laevu, mida kasutatakse kaubandus-, tööstus- või kalastuseesmärkidel.

B. *Hinnang*

14. Nagu komisjon enda seisukohavõtus esitas, viitab kuuenda direktiivi artikli 15 lõike 4 punkti a enamik keeleversioone küll sellele, et selle sätte alusel kuuluvad maksuvabastuse alla vaid laevad, mida on kasutatakse nii avamerel navigeerimiseks kui ka tasu eest reisijate vedamiseks kaubandus-, tööstus- või kalastuseesmärgil. Osa keeleversioone võimaldavad muu hulgas aga ka teist tõlgendust, mille kohaselt kuuluvad maksuvabastuse alla üksnes need tasu eest reisijate vedamiseks kasutatavad laevad, mida kasutatakse samas avamerel navigeerimiseks, seega ei anna ka erinevate keeleversioonide võrdlus, täpsemalt öeldes grammatiline tõlgendamine ühtset tulemust.

15. Kõnealuse sätte ülesehitus ja eesmärk [3] kinnitavad siiski avamerel navigeerimiseks kasutamise kriteeriumi kohaldamist igat tüüpi laevadele, mida nimetatud sättes mainitakse.

3 — Vt 24. veebruari 2000. aasta otsus kohtuasjas C-434/97: komisjon *vs.* Prantsusmaa (EKL 2000, lk I-1129, punkt 22) ning 27. märtsi 1990. aasta otsus kohtuasjas 372/88: Cricket St. Thomas (EKL 1990, lk I-1345, punkt 19).

16. Esiteks tuleb viidata sellele, et kuuenda direktiivi artikli 15 lõike 4 punkt b näeb eraldi ette maksuvabastuse laevadele, mida kasutatakse rannalähedaseks püügiks. Nagu Kreeka valitsus ka õigesti märkis, oleks see säte ülearune, kui avamerel navigeerimiseks kasutamise kriteerium puudutaks üksnes tasu eest reisijate vedamiseks kasutatavaid laevu ning kõik laevad, mida kasutatakse kalastuseesmärgil, oleksid käibemaksust vabastatud juba artikli 15 lõike 4 punkti a alusel.

17. Seda tõlgendust kinnitab lisaks vaieldava maksuvabastuse objekt ja eesmärk. Artikli 15 pealkirjast („Ekspordi ja sarnaste tehingute ning rahvusvahelise veo maksuvabastus") tuleneb, et kuuenda direktiivi artikli 15 sätetega soovitakse vabastada käibemaksust kauba tarnimine ja teenuste osutamine merelaevadele ning õhusõidukitele, mida kasutatakse rahvusvahelises liikluses. [4]

18. Kui „avamerel navigeerimiseks" kasutamise kriteerium puudutaks ainult reisijate vedamiseks kasutatavaid laevu, kuuluks maksuvabastuse alla terve rida laevasid, mis ei ole kunagi riigi territooriumilt lahkunud ning näiteks isegi laevad, mis liiklevad küll merel, kuid mida kasutatakse konkreetse liikmesriigi majandustsoonis vaid rannalähedaseks laevanduseks ja kalastamiseks, samuti laevad, mida kasutatakse üksnes siseriiklikus liikluses sisevetel või jõgedel tööstus- või kalastuseesmärkidel.

19. Tõlgendus, mille kohaselt ei ole artikli 15 lõike 4 punktiga a hõlmatud vaid avamerel navigeerimiseks kasutatavad laevad, ei ole minu arvates kooskõlas ka väljakujunenud kohtupraktikaga, mille kohaselt tuleb kitsalt tõlgendada maksuvabastusi, mis kujutavad endast erandeid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga maksukohustuslase poolt iga tasu eest teenuse osutamine. [5]

20. Eeltoodut arvestades teen ettepaneku vastata esimesele eelotsuse küsimusele, et kuuenda direktiivi artikli 15 lõike 4 punkt a, millele viitab sama direktiivi artikli 15 lõige 5, hõlmab ainult avamerel navigeerimiseks kasutatavaid laevu, mida kasutatakse tasu

4 — Komisjon kinnitas seda ühes hilisemas ettepanekus õhu- ja veesõidukite ning rongide pardatarvete käibemaksuga maksustamise täpsemaks regulatsiooniks: vt 23. jaanuari 1980. aasta ettepanek nõukogu direktiivi jaoks, mis puudutab õhu- ja veesõidukite ning rongide pardatarvete käibemaksuga maksustamise ühenduse õiguse eeskirju rahvusvahelises liikluses (ELT C 31, lk 10). Ettepaneku põhjendus ütleb, et kuues direktiiv „[sisaldab] artiklis 15 ettekirjutusi, mille järgi on teatud tingimustel maksustamisest vabastatud kauba tarnimine laevade ning õhusõidukite tankimiseks ja proviandiga varustamiseks rahvusvahelises liikluses".

5 — 20. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-212/01: Unterpertinger (EKL 2003, lk I-13859, punkt 34), 10. septembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-141/00: Ambulanter Pflegedienst Kügler (EKL 2002, lk I-6833, punkt 28), 5. juuni 1997. aasta otsus kohtuasjas C-2/95: Sparekassernes Datacenter (EKL 1997, lk I-3017, punkt 20) ja 15. juuni 1989. aasta otsus kohtuasjas 348/87: Stichting Uitvoering Financiële Acties (EKL 1989, lk 1737, punkt 13).

eest reisijate vedamiseks kaubandus-, töös-tus- või kalastuseesmärgil.

21. Lõpetuseks olgu märgitud, et siseriikliku kohtu pädevusse kuulub seda vastust silmas pidades otsustamine selle üle, kas Kreeka õiguse sätted prahitavate laevade kategooriate kohta vastavad kuuenda direktiivi nõuetele.

V. Teine eelotsuse küsimus

22. Teises eelotsuse küsimuses soovib eelotsuse taotluse esitanud kohus teada sisuliselt seda, kas kuuenda direktiivi artikli 15 lõikes 8 ettenähtud maksuvabastus eeldab, et teenused on osutatud laeva omanikule endale või võib teenus olla osutatud ka kolmandale isikule, juhul kui teenus on lõpptulemusena sellele merelaevale otseselt vajalik.

A. *Poolte peamised argumendid*

23. Nii *komisjoni* kui ka *Kreeka* ja *Itaalia valitsuse* arvates on kuuenda direktiivi artikli 15 lõike 8 alusel vabastatud käibemaksu tasumisest sellised teenused, mis on osutatud laevaomanikule endale.

B. *Hinnang*

24. Kõigepealt tuleb meelde tuletada, et käesoleva asja jaoks oluliseks käibeks on kütuse transporditoimingute osutamine laevade tankimiseks ja proviandiga varustamiseks, mida Elmeka osutab prahtijale-tarnijale Oceanic International Bunkering, kes müüb kütuse asjaomaste laevade omanikele. Järelikult ei osuta Elmeka teenust otse viimastele, vaid prahtijale-tarnijale, kes tarnib kütuse laevade omanikele artikli 15 lõike 4 punkti a alusel käibemaksuvabalt, kui kõik maksuvabastuse tingimused on täidetud.

25. Nagu menetlusosalised on märkinud, otsustas Euroopa Kohus kohtuasjas Velker, et artikli 15 lõikes 4 tankimiseks ja proviandiga varustamiseks ettenähtud kauba maksuvabastust kohaldatakse üksnes seoses kauba tarnimisega laeva operaatorile, kes kasutab neid kaupu tankimiseks ja proviandiga varustamiseks, ning seega ei saa seda laiendada kauba tarnimisele eelnevates turustamisetappides. [6]

6 — 26. juuni 1990. aasta otsus kohtuasjas C-185/89: Velker (EKL 1990, lk I-2561, punktid 22 ja 30).

26. Viidatud kohtuotsuse põhjendustes viitas Euroopa Kohus esmalt maksuvabastuste — mis moodustavad erandi „siseriiklikust" maksukohustusest — kitsa tõlgendamise vajadusele.[7] Lisaks leidis kohus, et tehingud, mis on seotud artikli 15 lõikes 4 mainitud laevade tankimise ja proviandiga varustamisega, on käibemaksust vabastatud tänu asjaolule, et nad on käsitatavad ekspordite-hingutena, mille suhtes kehtib artikli 15 lõikes 1 sätestatud maksuvabastus vaid eksporditavate kaupade lõplikule tarnimisele müüja poolt või tema arvel.[8]

27. Lõpuks tuleb viidata ka järgmistele Euroopa Kohtu kaalutlustele selles otsuses: „Maksuvabastuse laiendamine etappidele, mis eelnevad laeva operaatorile kaupade lõpptarnimisele, nõuaks, et liikmesriigid rakendaksid maksust vabastatud kaupade tarnimise lõppsihtkoha kindlakstegemiseks kontrolli- ja järelevalvemehhanisme. Need mehhanismid ei aita kaasa haldusmenetluse lihtsustamisele, vaid kujutaksid liikmesriikide ja asjaomaste ettevõtjate jaoks piiranguid, mis ei oleks kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 15 esimeses lauses sätestatud „[...] maksuvabastuse nõuetekohase ja arusaadava kohaldamisega""[9].

28. Minu arvates on nimetatud otsuse põhjendused ülekantavad teenuste maksuvabastusele kuuenda direktiivi artikli 15 lõike 8 mõttes. Puudub ka põhjus, miks peaks käesolevas asjas eristama käibemaksuvabastuste andmisel laevadele kaupade tarnimist ning teenuste osutamist.

29. Seetõttu olen ma Velkeri kohtuasja silmas pidades seisukohal, et analoogia alusel artikli 15 lõikes 4 sätestatud kaupade tarnimise juhuga laevade tankimiseks ja proviandiga varustamiseks tuleb ka artikli 15 lõike 8 alusel merelaevadele otseselt vajalikele teenustele maksuvabastuse saamiseks osutada neid teenuseid vahetult laevaomanikule.

30. Eeltoodut arvestades teen ettepaneku teisele eelotsuse küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 15 lõikes 8 sätestatud maksuvabastus eeldab, et teenus osutatakse laevaomanikule endale.

VI. Kolmas eelotsuse küsimus

31. Kolmandas küsimuses küsitakse sisuliselt seda, mil määral keelavad ühenduse

7 — Vt otsuse punktid 19 ja 20.
8 — Vt otsuse punktid 21 ja 22.
9 — Vt otsuse punkt 24.

õiguse käibemaksualased reeglid ja põhimõtted, eelkõige õiguspärase ootuse ja õiguskindluse põhimõtted, põhikohtuasja asjaolusid arvestades nõuda maksu tagasiulatuvalt.

A. *Poolte peamised argumendid*

32. *Komisjon* märgib siin, et nii Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika soodustavate haldusaktide tühistamise kohta kui asjassepuutuv kohtupraktika käibemaksualaste õiguspärase ootuse ja õiguskindluse põhimõtete kohta kinnitavad käesoleval juhul õiguspärase ootuse põhimõtte kasutamist maksukohustuslase kaitseks. Suulises menetluses lisas komisjon sellele vaatamata, et alles Kreeka valitsuse kirjalikes märkustes eelotsusetaotluse kohta esitatud asjaolu, et firmale Elmeka maksuvabastuse informatsiooni jaganud ametkond ei olnud selleks üldse pädev, võib tähendada kogu asjas teistsuguse seisukoha võtmise vajadust.

33. *Kreeka valitsus* lähtub sellest, et õiguspärase ootuse kaitse põhimõtte rakendatavus baseerub esiteks kaitsmist vääriva ootuse olemasolu ning teiseks seaduslikkuse põhimõtte omavahelisel kaalumisel. Ühenduse õiguse käibemaksualased normid ei keela käesoleval juhul käibemaksu tagasiulatuvat sissenõudmist, sest maksukohustuslase ootus toetub muu hulgas sellele, et küsitavat informatsiooni jagas kaebajale tema enda küsimuse peale maksuhaldur, kes ei olnud seaduse järgi sellele küsimusele vastamiseks pädev.

34. *Itaalia valitsus* leiab, et arvestades Euroopa Kohtu praktikat, eelkõige kohtuotsust Gemeente Leusden,[10] peaks esiteks õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtete kaalutlemine ning teiseks vajadus järgida ühenduse käibemaksualaseid norme tähendama, et sisse saab nõuda käibemaksu, aga mitte trahvi ja intressi.

B. *Hinnang*

35. Sissejuhatavalt tuleb meenutada, et ühenduse õigusnormide rakendamine toimub põhimõtteliselt siseriikliku õiguse formaalsete ja materiaalsete sätete järgi, toimudes siiski ühenduse õiguse ning ühenduse

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

õiguse üldpõhimõtete alusel tõmmatud piirides. [11]

36. Sama kehtib ka liikmesriikide ametkondade poolt käibemaksu määramise ning sissenõudmise osas. Kuues direktiiv ei reguleeri maksu tagantjärele määramist, mis on käesoleva kohtuasja esemeks. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib teada, kas või täpsemalt öeldes, mil määral on lubatud selline maksu määramine, arvestades eelkõige asjaolu, et maksuhalduri informatsiooni alusel oli maksukohustuslasel tekkinud ootus selles osas, et tema käive on maksuvaba.

37. Siin tuleb esmalt nentida, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on õiguspärase ootuse kaitse põhimõte osa ühenduse õiguskorrast, millest peavad kinni pidama nii ühenduse institutsioonid kui ka liikmesriigid ja iga liikmesriigi ametkond, mis tegeleb ühenduse õiguse rakendamisega. [12]

38. Sellest järeldas Euroopa Kohus esiteks, et siseriiklik õigus võib kaitsta õiguspärast ootust ning õiguskindlust sellises valdkonnas nagu ebaõiglaselt makstud ühenduse toetuse tagasinõudmine. Samas ei tohi siseriiklikud õigusnormid viia selleni, et ühenduse õiguse realiseerumine on praktiliselt võimatu või ülemäära raske; samuti tuleb siseriiklikku õigust kohaldada samamoodi nagu samaliigiliste, puhtalt siseriiklike vaidluste lahendamiseks ettenähtud menetluste korral. Pealegi tuleb täies ulatuses arvestada ka ühenduse huvidega. [13]

39. Teiseks on Euroopa Kohus reas otsustes hinnanud siseriiklikke meetmeid, eriti käibemaksu puudutavaid siseriiklikke õigusnorme otseselt õiguspärase ootuse kaitse ning õiguskindluse põhimõtete alusel. [14]

40. Nii tegi ta näiteks kindlaks, et kui isikule on juba kord pandud maksukohustus, siis ei saa seda tagasiulatuvalt enam ära võtta, v.a pettuse või kuritarvituse korral, ilma et sellega ei rikutaks õiguspärase ootuse kaitse ning õiguskindluse põhimõtteid, vastasel

11 — 9. oktoobri 2001. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-80/99, C-81/99 ja C-82/99: Flemmer jt (EKL 2001, lk I-7211, punkt 55) ja 21. septembri 1983. aasta otsus liidetud kohtuasjades 205/82–215/82: Deutsche Milchkontor GmbH jt (EKL 1983, lk 2633, punkt 17).

12 — Selle kohta mh 26. aprilli 1988. aasta otsus kohtuasjas 316/86: Krücken (EKL 1988, lk 2213, punkt 22), 1. aprilli 1993. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-31/91–C-44/91: Lageder jt (EKL 1993, lk I-1761, punkt 33), 3. detsembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-381/97: Belgocodex (EKL 1998, lk I-8153, punkt 26) ja 8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-396/98: Schlossstraße (EKL 2000, lk I-4279, punkt 44).

13 — Vt mh 20. märtsi 1997. aasta otsus kohtuasjas C-24/95: Alcan (EKL 1997, lk I-1591, punktid 24 ja 25) ja eespool 11. joonealuses märkuses viidatud otsus liidetud kohtuasjades 205/82–215/82, punktid 30–32.

14 — Vt mh 26. aprilli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-376/02: Stichting „Goed Wonen" (EKL 2005, lk I-3445, punkt 34), eespool 10. joonealuses märkuses viidatud otsus liidetud kohtuasjades C-487/01 ja C-7/02, punkt 69, eespool 12. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas C-396/98, punkt 44, ja eespool 12. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas C-381/97, punkt 26.

korral võetaks maksukohustuslaselt tagasiulatuvalt õigus tehtud investeeringutelt sisendkäibemaksu mahaarvamiseks. [15]

41. Viidatud kohtuasjades oli küsimuse all siiski see, kas siseriiklikud normid, täpsemalt öeldes nende muutmine võis luua kaitsmist vääriva ootuse. [16] Käesoleval juhul kerkib aga küsimus, kas ja kui, siis mil määral saab selline ootus rajaneda maksuhalduri vääral informatsioonil.

42. Minu arvates saab ka halduse tegevus olla põhimõtteliselt aluseks ühenduse õiguse järgi kaitstava ootuse tekkeks, kuna õiguspärase ootuse kaitse põhimõtet peab Euroopa Kohtu praktika järgi, nagu ma ka juba viitasin, [17] järgima iga ametkond, kelle pädevusse kuulub ühenduse õiguse rakendamine. Tuginedes ühenduse õigusest tuleneva õiguspärase ootuse kaitse põhimõtte kohaldatavusele seoses vääralt makstud toetustega, on Euroopa Kohus samuti lubanud kohaldada põhimõtteliselt siseriiklikke õiguspärase ootuse kaitset reguleerivaid norme, nagu ma ka juba nentisin. [18] Võimalik ootus tugineb toetuse asjades tüüpiliselt samuti riiklikul haldustegevusel.

43. Reas otsustes, mis puudutavad siseriiklike ametkondade eksitusi või vigu ühenduse õiguse kohaldamisel, on Euroopa Kohus teisest küljest nentinud, et „ühenduse õigust rikkuv liikmesriigi praktika ühe ettevõtja suhtes, kellele nii loodud olukord on soodne, ei loo talle õiguspärast ootust" [19].

44. Ma olen siiski seisukohal, et ka sellest kohtupraktikast ei järeldu, et sellisel juhul nagu käesoleval juhul ei esine kaitsmist väärivat ootust.

45. Sellise kohtupraktika aluseks on nimelt pigem kaalutlus, et liikmesriigi praktika, mis rikub „ühenduse õiguse konkreetset sätet", [20] ei tohi tänu õiguspärase ootuse kaitse põhimõttele tipneda ühenduse õigusnormide

15 — 8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-400/98: Breitsohl (EKL 2000, lk I-4321, punktid 34–38).

16 — Vt eespool 12. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas C-396/98, punkt 45.

17 — Vt eespool punkt 37.

18 — Vt eespool punkt 38.

19 — Vt eespool 12. joonealuses märkuses viidatud otsus liidetud kohtuasjades C-31/91–C-44/91, punkt 34, 16. novembri 1983. aasta otsus kohtuasjas 188/82: Thyssen (EKL 1983, lk 3721) ja 15. detsembri 1982. aasta otsus kohtuasjas 5/82: Maizena (EKL 1982, lk 4601, punkt 22).

20 — Vt eelkõige eespool 12. joonealuses märkuses viidatud otsus liidetud kohtuasjades C-31/91–C-44/91, punkt 35, ja eespool 12. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas 316/86, punkt 24.

täitmata jätmisega. Tuleb arvestada ka üldiste huvidega sellistes valdkondades nagu ühenduse toetused ning eksporditoetused, täpsemalt öeldes ühenduse omavahendid, milles liikmesriikidel puudub mõnikord loomulik omapoolne huvi ühenduse õigusnormide korrektseks kohaldamiseks. Et liikmesriigid ei saaks nurjata oma ühenduse õiguse vastase käitumisega ühenduse õiguse täielikku kohaldamist ettevõtjate suhtes, tuleb neil viidatud asjaoludel kohaldada õiguspärase ootuse kaitse põhimõtet kitsalt.

46. Olukord on teine käibemaksu sissenõudmisel, mis toimub esmajoones liikmesriikide huvides. Siin on väiksem oht, et liikmesriik kahjustaks oma ühenduse õiguse vastase praktikaga ühenduse õiguse täielikku kohaldamist, mis oleks soodne ettevõtjale ning kahjulik ühendusele. Selles kontekstis kerkib enam esile küsimus ettevõtjate õiguslikust kaitsest liikmesriikide haldustegevuse suhtes ühenduse õiguse täitmisel ja ei ole arusaadav, miks ei tohiks ettevõtja tugineda suhetes liikmesriigi ametkondadega ühenduse õiguses kehtivale õiguspärase ootuse kaitse põhimõttele.

47. Järelikult olen ma seisukohal, et õiguspärase ootuse kaitse põhimõtte valguses tõlgendatav kuues direktiiv võib põhimõtteliselt keelata nõuda maksu tagasiulatuvalt, kui siseriikliku maksuhalduri ebaõige vastus tekitas maksukohustuslases õiguspärase ootuse.

48. Euroopa Kohtu praktika järgi õiguspärase ootuse kaitse põhimõtte kohta on siiski eelduseks, et maksukohustuslane oli maksuvabastuse suhtes heauskne. [21]

49. Käesolevas asjas tuleb eriline tähendus omistada kahele aspektile, nimelt esiteks maksuinformatsiooni ebaõigsuse äratuntavusele ning teiseks sellele, kas haldustegevus oli selline, mis võis maksukohustuslases tekitada hea usu tema käibe maksuvabastuse kohta.

50. Maksuinformatsiooni ebaõigsuse äratuntavuse küsimuse kohta tuleb märkida, et Euroopa Kohus seab riigiabi küsimustes küll ettevõtjate õiguspärase ootuse kaitsele kõrged nõudmised sellega, et viimased võivad ainult siis toetuda õiguspärasele ootusele, kui

21 — Vt mh 16. juuli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-298/96: Ölmühle Hamburg (EKL 1998, lk I-4767, punkt 29) ja 19. septembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-336/00: Huber (EKL 2002, lk I-7699, punkt 59).

abi anti EÜ artiklis 88 sätestatud menetlust järgides. Kohus lähtub siin „hoolsast ettevõtjast", kes peab „tavaliselt" suutma „kindlaks teha, et kõnealust menetlust järgitakse" [22]. Samas tugineb Euroopa Kohus siin abi andmise menetluse aspektile, mis on veel küllaltki mõistetav, kuid käesoleval juhul on tegemist maksuvabastuse õiguspärasusega, st materiaalse aspektiga, mille õigsuses ei saa asjaomane ettevõtja lõppude lõpuks „kindlalt veenduda" [23].

51. Sellega seoses tuleb lisaks märkida, et vaieldav maksuvabastus, nagu selgub vastustest kahele esimesele eelotsuse küsimusele, lubab põhimõtteliselt mitmeid tõlgendusvõimalusi ja kuuenda direktiivi asjassepuutuvad sätted ei ole minu arvates nii „selged", et maksukohustuslane ei oleks tohtinud käesoleval juhul maksuhalduse informatsiooni sisulisele õigsusele heauskselt tugineda.

52. Mis puudutab haldustegevust kui sellist ning seda, kas see andis maksukohustuslasele aluse heauskselt arvata, et tema käive on maksuvaba, siis siseriikliku kohtu pädevuses on kontrollida, kas käesoleva asja konkreetseid asjaolusid arvestades võis maksukohustuslases heausksus tekkida. [24]

53. Kreeka valitsuse poolt suulises menetluses nimetatud asjaolu, et informatsiooni jagas maksuhalduse süsteemis amet, kes ei ole selleks pädev, saab maksukohustuslase heausksust välistada vaid siis, kui see oleks pidanud olema arusaadav keskmiselt hoolikale ettevõtjale ning kas see nii oli, selle üle peab otsustama siseriiklik kohus. Eksitust ametkonnasiseses pädevuse jaotuses ei saa minu arvates reservatsioonideta tõlgendada ettevõtja kahjuks.

54. Muuseas välistaks ka kiire eksimuse parandamine, täpsemalt öeldes maksuhalduse poolt informatsiooni jagaja pädevuse puudumise selgitamine maksukohustuslase heausksuse.

55. Eeltoodut arvestades teen ma ettepaneku vastata kolmandale eelotsuse küsimusele, et õiguspärase ootuse kaitse põhimõtte valguses tõlgendatav kuues direktiiv keelab nõuda maksu tagasiulatuvalt, kui siseriikliku mak-

22 — Vt mh 11. novembri 2004. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-183/02 P ja C-187/02 P: Daewoo Electronics ja Territorio Histórico de Álava *vs.* komisjon (EKL 2004, lk I-10609, punkt 44), 20. septembri 1990. aasta otsus kohtuasjas C-5/89: komisjon *vs.* Saksamaa (EKL 1990, lk I-3437, punkt 14) ja eespool 13. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas C-24/95, punkt 25.

23 — Tundub, et Euroopa Kohus ei kasuta ka ühtselt ranget hoolsuse mõõdupuud, vaid ehitab selle üles konkreetsele ettevõtja liigile, nagu „keskmiselt hoolas talupidaja": vt nt eespool 21. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas C-336/00, punkt 58, viimane taane; vt ka selles kohtuasjas kohtujurist Alberi 14. märtsi 2002. aasta ettepaneku punkt 119, mille järgi „ei saa talupidajale iseseisvaks informatsiooni hankimiseks kehtestada samasuguseid nõudeid nagu suurele äriühingule konkurentsiõiguse raames".

24 — Vt nt eespool 12. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas C-381/97, punkt 26.

suhalduri ebaõige informatsioon tekitas maksukohustuslases põhjendatult õiguspärase ootuse põhikohtuasjas kõnealuse käibe maksuvabastuse kohta. Arvestades põhikohtuasja konkreetseid asjaolusid, on siseriikliku kohtu kohustus kindlaks teha, kas tegemist on õiguspärase ootusega, mille eelduseks on maksukohustuslase tegutsemine heauskselt. Maksukohustuslase heausksuses ebaõiget informatsiooni jaganud maksuhalduse ameti pädevuse puudumise kohta tekib kahtlus ainult siis, kui siseriikliku kohtu arvates oleks see pidanud olema arusaadav keskmiselt hoolikale ettevõtjale. Maksukohustuslase heausksus võib olla välistatud lisaks ka sellistel asjaoludel nagu kiire eksimuse parandamine, täpsemalt öeldes maksuhalduse poolt informatsiooni jagaja pädevuse puudumise kiire selgitamine.

VII. Kohtukulude jaotus

56. Kohtule märkusi esitanud Kreeka ja Itaalia valitsuse, samuti komisjoni kulusid ei hüvitata. Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus.

VIII. Ettepanek

57. Eeltoodut arvestades teen ma ettepaneku vastata eelotsusetaotluses esitatud küsimustele järgmiselt:

1) Nõukogu kuuenda käibemaksudirektiivi 77/388/EMÜ artikli 15 lõike 4 punkt a, millele viitab sama direktiivi artikli 15 lõige 5, hõlmab ainult avamerel

navigeerimiseks kasutatavaid laevu, mida kasutatakse tasu eest reisijate vedamiseks kaubandus-, tööstus- või kalastuseesmärgil.

2) Kuuenda direktiivi artiklis 15 lõikes 8 sätestatud maksuvabastus eeldab, et teenus osutatakse laevaomanikule endale.

3) Õiguspärase ootuse kaitse põhimõtte valguses tõlgendatav kuues direktiiv keelab nõuda maksu tagasiulatuvalt, kui siseriikliku maksuhalduri ebaõige informatsioon tekitas maksukohustuslases põhjendatult õiguspärase ootuse põhikohtuasjas kõnealuse käibe maksuvabastuse kohta. Arvestades põhikohtuasja konkreetseid asjaolusid, on siseriikliku kohtu kohustus kindlaks teha, kas tegemist on õiguspärase ootusega, mille eelduseks on maksukohustuslase tegutsemine heauskselt. Maksukohustuslase heausksuses ebaõiget informatsiooni jaganud maksuhalduse ameti pädevuse puudumise kohta tekib kahtlus ainult siis, kui siseriikliku kohtu arvates oleks see pidanud olema arusaadav keskmiselt hoolikale ettevõtjale. Maksukohustuslase heausksus võib olla välistatud lisaks ka sellistel asjaoludel nagu kiire eksimuse parandamine, täpsemalt öeldes maksuhalduse poolt informatsiooni jagaja pädevuse puudumise kiire selgitamine.