EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

21. veebruar 2008 *

Kohtuasjas C-271/06,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Bundesfinanzhof'i (Saksamaa) 2. märtsi 2006. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 22. juunil 2006, menetluses

Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG

versus

Finanzamt Malchin,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts, kohtunikud G. Arestis (ettekandja), E. Juhász, J. Malenovský ja T. von Danwitz,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

kohtujurist: J. Mazák,
kohtusekretär: R. Grass,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

– Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG, esindajad: *Rechtsanwalt* V. Booten ja *Rechtsanwalt* J. Sprado,

– Saksamaa valitsus, esindajad: M. Lumma ja C. Blaschke,

– Poola valitsus, esindaja: E. Ośniecka-Tamecka,

– Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja: D. Triantafyllou,

olles 25. oktoobri 2007. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab 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), mida on muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ (EÜT L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274) (edaspidi „kuues direktiiv"), artikli 15 punkti 2 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG (edaspidi „Netto Supermarkt") ja Finanzamt Malchini (maksuhaldur, edaspidi „Finanzamt") kohtuvaidluses selle üle, et Finanzamt ei vabastanud Netto Supermarkti käibemaksu tasumisest aastatel 1995–1998.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigus

3 Kuuenda direktiivi artikkel 15 pealkirjaga „Ühendusest eksportimise ja samalaadsete tehingute ning rahvusvahelise veo maksuvabastus" sätestab:

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

[…]

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

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

– reisija ei asu ühenduses,

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

– tarne koguväärtus, sealhulgas käibemaks, võrdub omavääringus rohkem kui 175 [euroga], kindlaks määratuna direktiivi 69/169/EMÜ […] artikli 7 lõike 2 kohaselt; liikmesriigid võivad siiski vabastada tarne, mille koguväärtus on sellest summast väiksem.

Teise lõigu kohaldamisel:

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

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

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

[…]".

Siseriiklik õigus

4 Ühendusesiseste tarnete kohta sisaldab 1993. aasta Umsatzsteuergesetz'i (käibemaksuseadus; *BGBl.* 1993 I, lk 565, edaspidi „UStG") § 6a lõige 4 õiguspärase ootuse kaitset puudutavat sätet, mis on sõnastatud järgmiselt:

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

5 Saksa maksuõiguses ei leidu samasugust sätet õiguspärase ootuse kaitse kohta väljaspool ühendust tehtavate eksporditarnete osas.

6 Lisaks sätestab 1977. aasta Abgabenordnung'i (1977. aasta üldine maksuseadustik) § 227:

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

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

7 Netto Supermarkt, kellel on mitu säästumarketit Mecklenburg-Vorpommerni liidumaa lääneosas, tagastas aastatel 1992–1998 oma klientidele tuhandeid Saksa markasid, mida viimased olid maksnud käibemaksuna. Ta otsustas tagastada käibemaksu ka kolmandate riikide kodanikele, kui nad suudavad tõendada, et on muudel kui ärireisidel ostetud kauba ühendusest eksportinud, kusjuures seda tõendab esiteks tolli templijäljend poolenisti kviitungil ja poolenisti tolliblanketil, ning teiseks see, et välisriigi kodanik esitab oma passi.

8 Aastal 1998 palus Netto Supermarkt Hauptzollamt Neubrandenburgil (Neubrandenburgi kõrgem tollibüroo) kontrollida, kas tolliblanketid ja neile löödud tollitempel nr 73 on võltsitud. Esialgu andis see tollibüroo eitava vastuse, kuid teatas seejärel Netto Supermarktile, et edasisel kontrollimisel selgus, et tema esitatud dokumendid on võltsitud. Selle tulemusena tegi kontrolliosakond kindlaks, et Poola kodanikud võltsisid aastatel 1993–1998 suurel hulgal eksporditõendeid, kasutades võltsitud tolliblankette või kandes väidetavatele tõenditele võltsitud tollitempli. Nende abil taotleti käibemaksu tagastamist Netto Supermarktilt, kes taotlused rahuldas.

9 Aastal 1999 esitas Finanzamt Netto Supermarktile nõude täiendava käibemaksu tasumiseks aastate 1993–1998 eest vastavalt nende aastate tegelikule käibele.

10 Finanzamt jättis 14. veebruari 2000. aasta otsusega rahuldamata Netto Supermarkti taotluse nimetatud aastate eest tagantjärele nõutud käibemaksust vabastamiseks. Netto Supermarkt esitas rahuldamata jätmise otsuse peale vaide.

11 Finanzamt rahuldas selle vaide osaliselt oma 3. mai 2000. aasta otsusega. Ta andis käibemaksuvabastuse 1993. ja 1994. aasta eest, kuna nende aastate maksuteadete muutmine ei olnud enam lubatud, samuti vähendas ta intressi aastate 1993–1997 eest. Ülejäänud osas jättis Finanzamt Netto Supermarkti vaide rahuldamata põhjendusel, et viimane on kohustatud seda maksu tasuma, kuna ta ei suutnud esitada nõuetekohaseid eksporditõendeid, mis annaksid aluse käibemaksust vabastamisele. Finanzamti arvates oleks Netto Supermarkt pidanud eksporditõendite ehtsust juba varem kontrollima ja vajalikku hoolsust ilmutades oleks ta saanud ära hoida mitu aastat väldanud maksudest kõrvalehoidumise. Lisaks leidis ta, et kuigi Netto Supermarkt aitas kaasa asjaolude väljaselgitamisele, ei mõjuta see seik äriühingu poolt tasumisele kuuluva käibemaksu suurust.

12 Seejärel esitas Netto Supermarkt 3. mail 2000 kohtusse kaebuse vaide osalise rahuldamata jätmise otsuse peale, nõudes Finanzgerichti kaudu aastate 1995–1998 eest tagantjärele nõutud käibemaksust vabastamist. Finanzgericht jättis selle kaebuse rahuldamata.

13 Siis esitas Netto Supermarkt Bundesfinanzhofile kassatsioonkaebuse, milles ta rõhutab, et Finanzgericht oleks pidanud käsitama kauba tarnimist Poola päritolu ostjatele maksuvabana, tuginedes analoogia alusel siseriiklikule õigusnormile, mis käsitleb õiguspärase ootuse kaitset, millele on viidatud UStG § 6a lõikes 4, mis on ühendusesisestes suhetes kohaldatav norm. Netto Supermarkt tugineb selles kaebuses ka õigluse põhimõttele, mis on sätestatud 1977. aasta maksuseadustiku §-s 227.

14 Õiguspärase ootuse põhimõttest lähtudes leiab Bundesfinanzhof, et igal juhul jääb kahtlus küsimuses, kas ühenduse õiguse alusel võib ühendusest väljuvat eksporditarnet maksust vabastada, kui tarnija ei suuda isegi korraliku ettevõtja hoolsust ilmutades avastada, et ostja poolt talle esitatud eksporditõend on võltsitud, ja seda veel juhul, kui tarne maksust vabastamise tingimused ei ole objektiivselt täidetud, kuna ekspordi tõendamiseks esitatud dokumendid on võltsitud nagu käesolevas kohtuasjas.

15 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas ühenduse õigusnormid kolmandatesse riikidesse ekspordi maksuvabastuse kohta välistavad õigluse põhimõttel liikmesriigi poolt maksuvabastuse andmise juhul, kui maksuvabastuse tingimused ei ole küll täidetud, kuid maksukohustuslasel ei olnud võimalik sellest teada saada ka korraliku ettevõtja hoolsust ilmutades?"

Eelotsuse küsimus

16 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimus seisneb sisuliselt selles, kas kuuenda direktiivi artikli 15 punkti 2 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui liikmesriik vabastab käibemaksust kauba eksporditarne ühendusest väljapoole, kui maksuvabastuse tingimused ei ole täidetud, kuid maksukohustuslasel ei olnud võimalik sellest teada saada ka korraliku ettevõtja hoolsust ilmutades, kuna ostja esitatud eksporditõend oli võltsitud.

17 Kuuenda direktiivi artikli 15 lause esimesest osast nähtub, et liikmesriikidel on õigus kehtestada tingimused, mille alusel vabastatakse maksust kauba eksporditarned ühendusest väljapoole. Samas sättes on ühtlasi täpsustatud, et liikmesriigid võtavad need tingimused vastu selleks, et „ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi".

18 Siiski on oluline meenutada, et ühenduse direktiividega liikmesriikidele antud pädevust teostades peavad nad järgima õiguse üldpõhimõtteid, mis on osa ühenduse õiguskorrast ja mille hulka kuuluvad ka õiguskindluse ja proportsionaalsuse põhimõtted nagu ka õiguspärase ootuse kaitse põhimõte (vt selle kohta 18. detsembri 1997. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96: Molenheide jt, EKL 1997, lk I-7281, punktid 45–48; 11. mai 2006. aasta otsus kohtuasjas C-384/04: Federation of Technological Industries jt, EKL 2006, lk I-4191, punkt 29, samuti 14. septembri 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-181/04–C-183/04: Elmeka, EKL 2006, lk I-8167, punkt 31).

19 Eelkõige proportsionaalsuse põhimõtte kohta on Euroopa Kohus juba selgitanud, et selle põhimõtte kohaselt peavad liikmesriigid võtma meetmeid, mis võimaldades küll saavutada siseriikliku õigusega taotletud eesmärki, kahjustavad võimalikult vähe asjassepuutuvates ühenduse õigusaktides seatud eesmärke ja põhimõtteid (vt eespool viidatud kohtuotsus Molenheide jt, punkt 46, ja 27. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-409/04: Teleos jt, EKL 2007, lk I-7797, punkt 52).

20 Kuigi on õiguspärane, et liikmesriigi võetud meetmed kaitsevad parimal võimalikul moel riigikassa õigusi, ei või need siiski minna kaugemale, kui on selle eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Molenheide jt, punkt 47, ja Federation of Technological Industries jt, punkt 30).

21 Selles osas tuleb märkida, et käibemaksu valdkonnas tegutsevad tarnijad maksukogujatena riigile ja riigikassa huvides (vt 20. oktoobri 1993. aasta otsus kohtuasjas C-10/92: Balocchi, EKL 1993, lk I-5105, punkt 25). Tarnijad on kohustatud maksma käibemaksu, kuigi lõppkokkuvõttes jääb see tarbimist koormav maks ikkagi lõpptarbija kanda (vt 3. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-475/03: Banca popolare di Cremona, EKL 2006, lk I-9373, punktid 22 ja 28).

22 Sel põhjusel lubab kuuenda direktiivi artiklis 15 sätestatud maksudest kõrvalehoidumise ennetamise eesmärk mõnikord seada tarnija kohustustele kõrgendatud nõudeid. Siiski peab kolmanda isiku toime pandud maksudest kõrvalehoidumise korral jagunema tarnija ja maksuhalduri vaheline risk vastavalt proportsionaalsuse põhimõttele (eespool viidatud kohtuotsus Teleos jt, punkt 58).

23 Nii ei saa see olla juhul, kui maksusüsteem paneb tarnijale kogu vastutuse käibemaksu tasumise eest, sõltumata tema osalemisest ostja poolt toimepandud maksudest kõrvalehoidumises (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Teleos jt, punkt 58). Nagu märgib kohtujurist oma ettepaneku punktis 45, oleks ilmselgelt ebaproportsionaalne pidada maksukohustuslast vastutavaks maksutulude laekumata jäämise eest, mille on põhjustanud kolmandate isikute sooritatud pettused, millele tal ei olnud mingit mõju.

24 Nagu Euroopa Kohus on leidnud, ei ole aga ühenduse õigusega vastuolus nõue, et tarnija võtaks kõik meetmed, mida temalt võib mõistlikult nõuda, tagamaks, et tema sooritatav tehing ei too kaasa tema osalemist maksudest kõrvalehoidumises (vt eespool viidatud kohtuotsus Teleos jt, punkt 65 ja viidatud kohtupraktika).

25 Seega on tõsiasjad, et tarnija tegutses heas usus, et ta võttis kõik meetmed, mida temalt võis mõistlikult oodata, ning et tema osalemine maksudest kõrvalehoidumises on välistatud, olulised otsustamaks, kas tarnijat on võimalik kohustada maksma käibemaksu tagantjärele (vt eespool viidatud kohtuotsus Teleos jt, punkt 66).

26 Samuti oleks õiguskindluse põhimõttega vastuolus see, kui liikmesriik, kes on kehtestanud tingimused ühendusest väljuva eksporditarne maksust vabastamiseks, määrates eeskätt kindlaks pädevatele ametiasutustele esitatavate dokumentide loetelu, ja kes kiitis esmalt heaks tarnija esitatud dokumendid kui tõendid, mis annavad õiguse maksuvabastuseks, võiks hiljem kohustada seda tarnijat maksma nimetatud tarnega seotud käibemaksu, kui selgub, et kuna omandaja on toime pannud maksudest kõrvalehoidumise, millest tarnija midagi ei teadnud ega pidanudki teadma, siis ei ole maksuvabastuse tingimused tegelikult täidetud (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Teleos jt, punkt 50).

27 Sellest järeldub, et tarnijal peab olema võimalik uskuda, et sõlmitav tehing on seaduslik, riskimata kaotada oma õigust käibemaksust vabastamisele, kui nagu põhikohtuasjas ei ole tal ka korraliku ettevõtja hoolsust ilmutades võimalik teada saada, et maksuvabastuse tingimused ei ole tegelikult täidetud, kuna ostja esitatud eksporditõendid olid võltsitud.

28 Ühtlasi tuleb lisada, et vastupidi Saksamaa valitsuse väitele ei saa sellises olukorras nagu põhikohtuasjas eeltoodud kaalutlusi vaidlustada, tuginedes tolli käsitlevale Euroopa Kohtu praktikale, mille kohaselt ettevõtja, kes ei suuda tõendada, et impordi- või eksporditollimaksu vähendamise tingimused on täidetud, vastutab selle tagajärgede eest, kuigi ta on heauskne. Nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 53, ei ole seda kohtupraktikat võimalik üle kanda maksukohustuslase

konkreetsele olukorrale seoses kuuenda direktiiviga kehtestatud ühise käibemaksusüsteemiga, kuna see süsteem ja ühenduse tollimaksu sissenõudmise kord erinevad oma struktuurilt, ülesannetelt ja eesmärkidelt.

29 Eelnevatest kaalutlustest lähtudes peab esitatud küsimusele vastama, et kuuenda direktiivi artikli 15 punkti 2 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus, kui liikmesriik vabastab käibemaksust kauba eksporditarne ühendusest väljapoole, kui maksuvabastuse tingimused ei ole täidetud, kuid maksukohustuslasel ei olnud võimalik sellest teada saada ka korraliku ettevõtja hoolsust ilmutades, kuna ostja esitatud eksporditõend oli võltsitud.

Kohtukulud

30 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine

käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, mida on muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ, artikli 15 punkti 2 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus, kui liikmesriik vabastab käibemaksust kauba eksporditarne Euroopa Ühendusest väljapoole, kui maksuvabastuse tingimused ei ole täidetud, kuid maksukohustuslasel ei olnud võimalik sellest teada saada ka korraliku ettevõtja hoolsust ilmutades, kuna ostja esitatud eksporditõend oli võltsitud.

Allkirjad