

Kohtuasi C-433/08

Yaesu Europe BV

versus

Bundeszentralamt für Steuern

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesfinanzhof)

Kaheksas käibemaksudirektiiv – Välismaal asuvatele maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord – A lisa – Käibemaksu tagastamise taotlus – Mõiste „allkiri” tagastamise taotluses – Siseriiklik õigusnorm, mis nõuab maksukohustustase või tema seadusliku esindaja omakäelist allkirja, välistades volitatud isiku allkirja

Kohtuotsuse kokkuvõte

Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Välismaal asuvatele maksukohustuslastele käibemaksu tagastamine

(Nõukogu direktiiv 79/1072, A lisa)

Kaheksanda direktiivi 79/1072 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – välismaal asuvatele maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord A lisas toodud käibemaksu tagastamise taotluse näidises kasutatud mõiste „allkiri” on ühenduse õiguse mõiste, mida tuleb tõlgendada ühetaoliselt nii, et nimetatud taotlust ei pea allkirjastama tingimata maksukohustustlane ise, vaid sellele võib allkirja anda ka volitatud isik.

(vt punkt 29 ja resolutsioon)

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

3. detsember 2009(*)

Kaheksas käibemaksudirektiiv – Välismaal asuvatele maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord – A lisa – Käibemaksu tagastamise taotlus – Mõiste „allkiri” tagastamise taotluses – Siseriiklik õigusnorm, mis nõuab maksukohustustase või tema seadusliku esindaja omakäelist allkirja, välistades volitatud isiku allkirja

Kohtuasjas C-433/08,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Bundesfinanzhofi (Saksamaa) 13. augusti 2008. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 1. oktoobril 2008, menetluses

Yaesu Europe BV

versus

Bundeszentralamt für Steuern,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: kolmanda koja esimees K. Lenaerts neljanda koja esimehe ülesannetes, kohtunikud R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, G. Arestis (ettekandja) ja J. Malenovský,

kohtujurist: Y. Bot,

kohtusekretär: ametnik B. Fülöp,

arvestades kirjalikus menetluses ja 16. septembri 2009. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Yaesu Europe BV, esindaja: *Rechtsanwalt* B. Burgmaier,
- Saksamaa valitsus, esindajad: M. Lumma ja C. Blaschke,
- Austria valitsus, esindaja: C. Pesendorfer,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja: D. Triantafyllou,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 6. detsembri 1979. aasta kaheksanda direktiivi 79/1072/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – välismaal asuvatele maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord (EÜT L 331, lk 11; ELT eriväljaanne 09/01, lk 79; edaspidi „kaheksas direktiiv“) A lisa tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Madalmaades asuva äriühingu Yaesu Europe BV (edaspidi „Yaesu Europe“) ja Bundeszentralamt für Steuerni (föderaalne keskmaksuamet, edaspidi „Bundeszentralamt“) vahelises kohtuvaidluses seoses sellega, et viimatinimetatu jättis rahuldamata kõnealuse äriühingu poolt Saksamaal tasutud käibemaksu tagastamise taotluse.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Kaheksanda direktiivi põhjendused 3–5 on sõnastatud järgmiselt:

„[arvestades, et] tuleks kõrvaldada praegu liikmesriikides kehtivate kordade lahknevused, mis mõningatel juhtudel põhjustavad kaubandushäireid ja konkurentsimoonusi;

ühenduse normide kehtestamine kõnealuses valdkonnas oleks edasimineku isikute, kaupade ja teenuste liikumise tõhusa liberaliseerimise suunas, aidates lõpule viia majandusliku integratsiooni

protsessi;

nimetatud normid ei tohi kaasa tuua maksukohustuslaste kohtlemise erinevusi olenevalt liikmesriigist või territooriumist, kus see on registreeritud”.

4 Kaheksanda direktiivi artikli 3 punkt a sätestab:

„Tagastamiseks peab artiklis 2 nimetatud maksukohustuslane, kes ei tarni kaupu ega osuta teenuseid, mida võiks käsitada riigi territooriumil tarnitute või osutatutena:

a) esitama artikli 9 esimeses lõigus osutatud pädevale asutusele taotluse, mis on koostatud vastavalt A lisas toodud näidisele, lisades sellele arvete või impordidokumentide originaalid. Liikmesriigid teevad taotlejatele kättesaadavaks selgitava teatise, mis sisaldab igal juhul vähemalt C lisas sätestatud minimaalset teavet”.

5 Kaheksanda direktiivi artikkel 6 sätestab:

„Liikmesriigid ei kehtesta artiklis 2 nimetatud maksukohustuslaste suhtes artiklites 3 ja 4 nimetamata kohustusi, välja arvatud kohustus esitada teatavatel juhtudel andmeid, mis on vajalikud tagastamistaotluse põhjendatuse kontrollimiseks.”

6 Kaheksanda direktiivi A lisas toodud käibemaksu tagastamise taotluse näidises on viimasel real, lisaks taotluse esitamise kohale ja kuupäevale, märgitud ilma täiendavate täpsustusteta sõna „allkiri”.

Siseriiklikud õigusnormid

7 2005. aasta käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz 2005, *Bundesgesetzblatt* 2005 I, lk 386) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „UstG”) § 18 lõige 9 on sõnastatud järgmiselt:

„[...] Tagastamistaotlus tuleb esitada kuue kuu jooksul alates selle kalendriaasta lõpust, mil tagastusnõue tekkis. Ettevõtja arvutab tagastatava käibemaksu summa välja ise ja tõendab sisendkäibemaksu summa arvete või impordidokumentide originaalide alusel. Tagastamistaotlusele kirjutab omakäeliselt alla ettevõtja. [...]”

8 Maksukorralduse seadustik (Abgabenordnung, edaspidi „AO”) § 79 lõige 1 „Õigus teha toiminguid” sätestab punktis 3, et juriidilised isikud, isikute ühendused ja varakogumid võivad seadusjärgse esindaja või volitatud isiku kaudu teha menetlustoiminguid.

9 AO § 150 lõige 3, mis sätestab maksudeklaratsioonide vormi ja sisu, on sõnastatud järgmiselt:

„Kui maksuseadused näevad ette, et maksudeklaratsioonile kirjutab omakäeliselt alla maksukohustuslane, võib maksukohustustase poolt volitatud isik deklaratsioonile alla kirjutada üksnes juhul, kui maksukohustuslane ei ole füüsilise või vaimse seisundi või pikema eemalviibimise tõttu võimeline deklaratsioonile alla kirjutama. Maksuhaldur võib nõuda deklaratsiooni omakäelist allkirjastamist pärast allkirjastamist takistavate asjaolude äralangemist.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

10 Yaesu Europe esitas 30. juunil 2006 ajavahemikus 2005. aasta jaanuarist kuni detsembrini Saksamaal tasutud sisendkäibemaksu tagastamise taotluse. Selle taotluse koostamisel kasutati nimetatud liikmesriigis selleks ette nähtud vormi, mille lahtris nr 9 on märges „omakäeline allkiri ja

äriühingu pitser”.

11 Nimetatud taotluse kaaskirjas märkisid Yaesu Europe'i juristid, kes on registreeritud Saksamaal ja kelle nimed on taotluses äriühingu allkirjaõiguslike esindajatena ära toodud, et nad allkirjastasid selle taotluse oma kliendi nimel. Selle kohta oli kõnealusele kirjale lisatud põhikohtuasja kaebuse esitaja seadusjärgse esindaja poolt antud „volitus esindamiseks sisendkäibemaksu tagastamise menetluses”, millega volitati kõnealuseid juriste põhikohtuasja kaebuse esitajat kõigis käibemaksu tagastamise menetluse toimingutes esindama.

12 Bundeszentralamt jättis 1. septembri 2006. aasta otsusega Yaesu Europe'i käibemaksu tagastamise taotluse rahuldamata põhjusel, et nimetatud taotlus ei olnud maksukohustuslase poolt omakäeliselt allkirjastatud, mis on vastuolus UstG § 18 lõikega 9.

13 Pärast tagajärjeta jäänud kaebuse esitamist pöördus Yaesu Europe kaebusega Finanzgerichti poole. Viimane nõustus Bundeszentralamti seisukohaga, leides, et UstG § 18 lõige 9 ei ole vastuolus kaheksanda direktiivi artiklitega 3 ja 6 ning et nimetatud direktiivi A lisas toodud mõistet „allkiri” tuleb käsitada nimelt maksukohustuslase enda allkirjana, kuna EÜ artikli 249 kolmas lõik jätab igal juhul Saksamaa seadusandjale vabaduse valida selle direktiivi rakendamise tagamiseks vajaliku vormi ja meetodi.

14 Yaesu Europe esitas seepeale Bundesgerichtshofile kassatsioonkaebuse, milles ta väidab sisuliselt, et Finanzgericht tõlgendas väärt kaheksanda direktiivi A lisas toodud taotluse näidises kasutatud mõistet „allkiri”, ja toob mitu näidet selliste liikmesriikide kohta, kes lubavad sõnaselgelt tagastamise taotluse allkirjastada volitatud isikul. Yaesu Europe on lisaks seisukohal, et kõnealust mõistet tuleb Euroopa ühenduses tõlgendada ühetaoliselt.

15 Olles jätnud käesolevas asjas kohaldamata AO § 79 lõike 1 punkti 3 ja § 150 lõike 3 ning kaheldes, kas UStG § 18 lõige 9 on kooskõlas ühenduse õigusega, otsustas Bundesfinanzhof menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas mõiste „allkiri”, mida kasutatakse [...] kaheksanda direktiivi [...] A lisas toodud näidises sama direktiivi artikli 3 punkti a kohaselt käibemaksu tagastamise taotluse esitamiseks, on ühenduse õiguse mõiste, mida tuleb tõlgendada ühetaoliselt?

2. Juhul kui vastus esimesele küsimusele on jaatav:

Kas mõistet „allkiri” tuleb mõista nii, et tagastamistaotlusele peab tingimata alla kirjutama maksukohustuslane isiklikult või juriidilise isiku puhul tema seaduslik esindaja, või piisab volitatud isiku (nt maksukohustuslase maksuesindaja või töötaja) allkirjast?”

Eelotsuse küsimused

16 Nimetatud küsimustega, mida tuleb käsitleda koos, küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt, kas kaheksanda direktiivi A lisas toodud näidisvormil märgitud käibemaksu tagastamise taotlusele antav „allkiri” on ühenduse õiguse mõiste, mida tuleb tõlgendada ühetaoliselt, ja kas sellisel juhul tuleb nimetatud mõistet käsitada nii, et kõnealune käibemaksu tagastamise taotlus peab olema tingimata allkirjastatud maksukohustuslase enda poolt või piisab sellest, kui nimetatud taotlusele kirjutab alla volitatud isik.

17 Selles küsimuses tuleb sissejuhatuseks märkida, et kaheksandas direktiivis ei ole antud kõnealuse mõiste „allkiri” määratlust ja et nimetatud direktiivis puudub igasugune viide selle kohta, et liikmesriikidel on õigus selle mõiste tähendust ja ulatust määratleda.

18 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleneb nii ühenduse õiguse ühetaolise kohaldamise

nõudest kui ka võrdsuse põhimõttest, et ühenduse õigusnorme, mis ei viita otseselt liikmesriikide õigusele määrata kindlaks nende tähendust ning ulatust, tuleb üldjuhul kogu Euroopa Ühenduses tõlgendada autonoomselt ja ühetaoliselt, võttes arvesse õigusnormi konteksti ja vastava regulatsiooniga taotletavat eesmärki (vt eelkõige 18. jaanuari 1984. aasta otsus kohtuasjas 327/82: Ekro, EKL 1984, lk 107, punkt 11; 19. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-287/98: Linster, EKL 2000, lk I-6917, punkt 43, ja 16. juuli 2009. aasta otsus kohtuasjas C-5/08: Infopaq International, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 27).

19 Võttes arvesse nii kaheksanda direktiivi pealkirja kui ka selle põhjenduste 3 ja 5 sõnastust, kehtivad need nõuded eriti kaheksanda direktiivi osas.

20 Kaheksanda direktiivi põhjendustest 3 ja 5 tuleneb, et selle direktiivi eesmärk on ühtlustada ühes liikmesriigis teise territooriumil registreeritud maksukohustuslase poolt tasutud käibemaksu tagastamise kord, kõrvaldades liikmesriikides kehtivate kordade lahknevused ja taotledes seda, et maksukohustuslasi ei koheldaks erinevalt olenevalt liikmesriigist, kus nad on registreeritud.

21 Kaheksanda direktiivi eesmärk on niisiis ühtlustada 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) artikli 17 lõikest 3 tuleneva käibemaksu tagasisaamise õiguse teostamise kord (vt eelkõige 13. juuli 2000. aasta otsus kohtuasjas C-136/99: Monte Dei Paschi Di Siena, EKL 2000, lk I-6109, punkt 20, ja 15. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-35/05: Reemtsma Cigarettenfabriken, EKL 2007, lk I-2425, punkt 26).

22 Sel eesmärgil näeb kõnealune direktiiv A lisas selgelt ette käibemaksu tagastamise taotluse näidisvormi, mille eesmärk on ühtlustada sellise taotluse läbivaatamise korda seoses ühes liikmesriigis teise liikmesriigi territooriumil registreeritud maksukohustuslase poolt tasutud käibemaksuga. Kuid seda ühtlustamise eesmärki on võimalik saavutada üksnes juhul, kui kõnealuses näidisvormis kasutatud mõistetel on kõikides liikmesriikides sama tähendus.

23 Seetõttu kujutab kaheksanda direktiivi A lisas toodud näidisvormis kasutatud mõiste „allkiri” endast ühenduse õiguse mõistet, millel peab kõikides liikmesriikides olema sama tähendus ja ulatus. Seega tuleb Euroopa Kohtul anda sellele mõistele ühenduse õiguskorras iseseisev ja ühetaoline tõlgendus.

24 Selles küsimuses tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktikast tulenevalt peab ühenduse õiguse sätte tõlgendamisel arvestama mitte üksnes sätte sõnastust, vaid ka konteksti ning selle õigusaktiga taotletavaid eesmärke, mille osaks säte on (vt 17. novembri 1983. aasta otsus kohtuasjas 292/82: Merck, EKL 1983, lk 3781, punkt 12; 1. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-34/05: Schouten, EKL 2007, lk I-1687, punkt 25, ja 12. veebruari 2009. aasta otsus kohtuasjas C-466/07: Klarenberg, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 37).

25 Esiteks tuleb meenutada, et kaheksanda direktiivi A lisa sõnastuses endas puudub viide selles kasutatud mõiste „allkiri” tähenduse kohta. Nimetatud lisa nõuab üksnes „allkirja” olemasolu ega sisalda täiendavaid täpsustusi konkreetsete tunnuste kohta – nagu see, kas tegemist peab olema maksukohustuslase enda allkirjaga –, erinevalt muudest nimetatud lisas kasutatud mõistetest, nagu nimi või tegevusala, mille juurde on sõnaselgelt märgitud sõna „taotleja”.

26 Lisaks tuleneb kaheksanda direktiivi artikli 3 punktist a, et maksukohustuslane peab esitama käibemaksu tagastamise taotluse, mis on koostatud vastavalt A lisas toodud näidisele. Sama direktiivi artiklist 6 tuleneb, et liikmesriigid ei või kehtestada maksukohustuslaste suhtes artiklites 3 ja 4 nimetatata kohustusi, välja arvatud kohustus esitada teatavatel juhtudel andmeid, mis on

vajalikud tagastamistaotluse põhjendatuse kontrollimiseks. Seega, mis puudutab kõnealuses näidises kasutatud mõistet „allkiri”, siis on nimetatud artikliga 6 vastuolus see, kui maksukohustuslase suhtes rakendatakse muid nõudeid kui nimetatud näidises ette nähtud nõuded, näiteks maksukohustuslase omakäelise allkirja nõuet.

27 Sellist kontekstipõhist tõlgendust toetab ka kaheksanda direktiivi eesmärk kõnesolevat korda ühtlustada, nagu nähtub käesoleva otsuse punktides 19–22. Selle direktiivi A lisas ette nähtud käibemaksu tagastamise taotluse näidisevormi kehtestamisega seatud eesmärki on võimalik saavutada üksnes siis, kui nimetatud lisas sisalduvatel mõistritel on kõikides liikmesriikides sama tähendus ja ulatus, mis ei ületa selles lisas konkreetset sätetatud nõudeid. Kui liikmesriigid võiksid esitada maksukohustuslastele muid nõudmisi peale nimetatud näidisevormis sisalduvate nõuete, näiteks maksukohustuslase omakäelise allkirja nõude, tähendaks see kõnealuse eesmärgiga vastuolus olevate vorminõuete kehtestamist.

28 Lisaks tuleb täpsustada, et kuigi erinevalt nõukogu 17. novembri 1986. aasta kolmeteistkümnendast direktiivist 86/560/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühenduse territooriumil registreerimata maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord (EÜT L 326, lk 40; ELT eriväljaanne 09/01, lk 129) ei näe kaheksas direktiiv sõnaselgelt ette võimalust määrata volitatud isik, ei tulene sellest siiski, et kaheksas direktiiv välistab selle, et nimetatud direktiivi A lisas toodud näidisevormile vastavale taotlusele võib alla kirjutada volitatud isik.

29 Eeltoodud kaalutlustest lähtudes tuleb esitatud küsimustele vastata, et kaheksanda direktiivi A lisas toodud käibemaksu tagastamise taotluse näidises kasutatud mõiste „allkiri” on ühenduse õiguse mõiste, mida tuleb tõlgendada ühetaoliselt nii, et nimetatud taotlust ei pea allkirjastama tingimata maksukohustuslane ise, vaid sellele võib allkirja anda ka volitatud isik.

Kohtukulud

30 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva 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 6. detsembri 1979. aasta kaheksanda direktiivi 79/1072/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – välismaal asuvatele maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord A lisas toodud käibemaksu tagastamise taotluse näidises kasutatud mõiste „allkiri” on ühenduse õiguse mõiste, mida tuleb tõlgendada ühetaoliselt nii, et nimetatud taotlust ei pea allkirjastama tingimata maksukohustuslane ise, vaid sellele võib allkirja anda ka volitatud isik.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.