

Kohtuasi C-489/09

Vandoorne NV

versus

Belgia riik

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Hof van beroep te Gent)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 11 C osa lõige 1 ja artikli 27 lõiked 1 ja 5 – Maksustatav summa – Lihtsustamismeetmed – Tubakatooted – Maksumärgid – Käibemaksu ühekordne kinnipidamine – Vahetarnija – Hinna täielik või osaline mittetasumine – Käibemaksu tagastamisest keeldumine

Kohtuotsuse kokkuvõte

Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Maksustatav summa – Siseriiklikud erimeetmed

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 11 C osa lõige 1 ja artikli 27 lõiked 1 ja 5)

Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta (muudetud direktiiviga 2004/7) artikli 11 C osa lõiget 1 ja artikli 27 lõikeid 1 ja 5 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, mis näevad ette tubakatoodetega seotud käibemaksu sissenõudmise lihtsustamise ja maksudest kõrvalhoidmise ning maksustamise vältimisega võitlemise eesmärgil selle maksu kogumise maksumärkide müügi teel ühekordse kinnipidamisega nende toodete tootjalt või importijalt ja mis välistavad järjestikuses tarneahelas hiljem osaleva vahetarnija õiguse käibemaksu tagastamisele juhul, kui ostja on jätnud nende toodete eest tasumata.

Kuuenda direktiivi artikli 27 lõige 1 võib takistada üksnes selliste meetmete vastuvõtmist, mis võivad olulises ulatuses mõjutada lõpptarbimisetapil tasumisele kuuluvat maksusummat. Isegi kui teatavate asjaolude puhul, nt kaupade kaduma minemise, kahjumiga müügi või õigusvastase müügi korral maksumärgil märgitust erineva hinnaga, võib tootjal või importijal eespool viidatud korra raames olla kohustus tasuda suurem käibemaksusumma kui see, mis tuleks tasuda ühise käibemaksuga maksustamise ühtlustatud süsteemi kohaldamise tulemusel, ei ole sellistel asjaoludel kujuneda võiva olukorra olemasolu siiski piisav leidmaks, et see kord võiks olulises ulatuses mõjutada lõpptarbimisetapil tasumisele kuuluvat maksusummat. Sisuliselt viitab lihtsustamismenetlus tunduvalt terviklikumale lähenemisviisile kui norm, mida ta asendab, ja ei vasta seega tingimata iga maksukohustuslase täpsele olukorrale.

Kuna vahetarnijad ei olnud kohustatud tasuma käibemaksu tubakatoodete tarnetelt, ei saa nad kuuenda direktiivi artikli 11 C osa lõike 1 alusel nõuda ostja poolt nende toodete hinna mittetasumise korral selle maksu tagastamist. Siinkohal ei ole oluline asjaolu, kas maksumärkide müügil tootja või importija poolt tasutud käibemaksusumma on majanduslikust vaatenurgast neile tarnijatele tehtud tarnete hinna sisse arvestatud või mitte. Selline asjaolu ei sea millegagi kahtluse alla tõsiasja, et käibemaksualaste õigusnormide kohaselt puudus nimetatud tarnijatelt maksuvõlg.

Lisaks, sellise lihtsustatud käibemaksu sissenõudmise korra raames, milles maksumärkide müügi

teel tootja või importija poolt tasutud käibemaksusumma ei ole seotud mitte iga tarnija poolt saadud tegeliku tasuga, vaid toodete hinnaga lõpptarbimisetapil, ei too vahetarnija nõude kaotus lepingupartneri vastu kaasa maksustatava summa vähendamist.

Lõpuks, kui lubada vahetarnijal sellise käibemaksu lihtsustamiskorra raames nõuda osaliselt või isegi täies ulatuses käibemaksusumma tagastamist juhul, kui ostja ei maksa tarnete eest, võib see samamoodi märkimisväärselt muuta keerulisemaks nii käibemaksu sissenõudmist kui ka aidata kaasa kuritarvitustele ja pettustele, samas kui vastavalt kuuenda direktiivi artikli 27 lõikele 1 on käibemaksu lihtsustatud sissenõudmine ning selliste kuritarvituste ja pettuste vältimine just nimelt selle korra eesmärk. Sellest tuleneb, et käibemaksu tagastamise õiguse välistamine sellise vahetarnija puhul juhul, kui ostja jätab talle tarnitud tubakatoodete eest tasumata, on tagajärg, mis on lahutamatult seotud korraga, mille eesmärk ja mõte vastavalt kuuenda direktiivi artikli 27 lõikes 1 määratletud kriteeriumidele on lihtsustada käibemaksu sissenõudmist ja võidelda neid tooteid puudutavatest maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega.

(vt punktid 30, 31, 38–40, 43, 45, 46 ja resolutsioon)

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

27. jaanuar 2011(*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 11 C osa lõige 1 ja artikli 27 lõiked 1 ja 5 – Maksustatav summa – Lihtsustamismeetmed – Tubakatooted – Maksumärgid – Käibemaksu ühekordne kinnipidamine – Vahetarnija – Hinna täielik või osaline mittetasumine – Käibemaksu tagastamisest keeldumine

Kohtuasjas C-489/09,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Hof van beroep te Genti (Belgia) 17. novembri 2009. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saab Euroopa Kohtusse 30. novembril 2009, menetluses

Vandoorne NV

versus

Belgia riik,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja esimees J. N. Cunha Rodrigues, kohtunikud A. Arabadjiev, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh (ettekandja) ja P. Lindh,

kohtujurist: J. Mazák,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Vandoorne NV, esindaja: advokaat D. Blommaert,
- Belgia valitsus, esindajad: M. Jacobs ja J.-C. Halleux,
- Tšehhi valitsus, esindaja: M. Smolek,
- Euroopa Komisjon, esindajad: W. Roels ja M. Afonso,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada 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 20. jaanuari 2004. aasta direktiiviga 2004/7/EÜ (ELT L 27, lk 44; ELT eriväljaanne 09/02, lk 7; edaspidi „kuues direktiiv“), artikli 11 C osa lõiget 1 ja artikli 27 lõikeid 1 ja 5.

2 Taotlus on esitatud äriühingu Vandoorne NV (edaspidi „Vandoorne“) ja Belgische Staati (Belgia riik) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab viimase keeldumist tagastada nimetatud äriühingule käibemaks tubakatoodete tarnetelt, mille eest selle äriühingu lepingupartner on jätnud tasumata.

Õiguslik raamistik

Liidu õigusnormid

3 Kuuenda direktiivi artiklis 2 on sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse:

1. kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;
2. kaupade import.”

4 Selle direktiivi artikli 5 lõige 1 näeb ette:

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

5 Nimetatud direktiivi VII jaotis „Maksustatav teokoosseis ja maksu sissenõutavus” sätestab artiklis 10 järgmist:

„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. [...]”

6 Kuuenda direktiivi VIII jaotis „Maksustatav summa” sätestab artikli 11 C osa lõikes 1:

„Tühistamise, taganemise, ülesütlemise või osalise või täieliku mittetasumise korral või juhul, kui hinda alandatakse pärast tarne toimumist, vähendatakse maksustatavat väärtust sellele vastavalt ning liikmesriikide poolt kindlaksmääratud tingimustel.

Täieliku või osalise mittetasumise korral võivad liikmesriigid nimetatud reeglist siiski erandi teha.”

7 Selle direktiivi XV jaotises „Lihtsustamismenetlus” sisalduv artikkel 27 on sõnastatud järgmiselt:

„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 liikmesriigi poolt lõpptarbimisetapil kogutava maksutulu summat, välja arvatud tühises ulatuses.

[...]

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

8 Nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiiv 92/12/EMÜ maksustatava kauba üldise korralduse ja selle kauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta (EÜT L 76, lk 1, ELT eriväljaanne 09/01, lk 179), mida kohaldatakse tubakatoodetele, sätestab artikli 6 lõikes 1, et aktsiis tuleb tasuda tarbimiseks ringlusse lubamise hetkest, st eelkõige nende toodete tootmisel või importimisel väljaspool aktsiisi peatamise korda.

9 Nõukogu 27. novembri 1995. aasta direktiivi 95/59/EÜ muude tubakatoodete tarbimist mõjutavate maksude kohta peale käibemaksu (EÜT L 291, lk 40; ELT eriväljaanne 09/01, lk 283; edaspidi „tubakatoodete direktiiv”) artikkel 10 on sõnastatud järgmiselt:

„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.”

Siseriiklikud õigusnormid

10 Käibemaksuseadustiku artikli 77 lõike 1 punkt 7 on sõnastatud järgmiselt:

„Ilma et see mõjutaks 27. detsembri 2004. aasta programmiseaduse artikli 334 kohaldamist, tagastatakse kaubatarnelt, teenustelt või kauba ühendusesiselt soetamiselt tasutud käibemaks vastava summa ulatuses:

[...]

7° kogu müügihinna või selle osa tasumise nõude kaotamisel.”

11 Käibemaksuseadustiku artikli 58 lõige 1 sätestab:

„Belgiasse imporditud, Belgias artikli 25b tähenduses omandatud või toodetud tubakatoodetelt kuulub käibemaks tasumisele juhul, kui tubakatoodete maksustamise korda käsitlevate kohaldatavate õigusnormide kohaselt tuleb neilt kaupadelt tasuda Belgias aktsiisi. Maksu arvestatakse maksumärgil märgitud hinna, või kui hinda pole märgitud, siis aktsiisi arvestamise aluseks võetud maksustatava väärtuse alusel.

[...]

Sellisel viisil tasutud maks asendab maksu, millega maksustatakse tubakatoodete import, nende ühendusesisene omandamine ja tarnimine.

Kuningas määrab kindlaks tubakatoodete maksustamise viisid ning isikud, kes on kohustatud seda maksu tasuma.”

12 Käibemaksuseaduse artikli 58 lõige 1 kehtis kuuenda direktiivi vastuvõtmise ajal. Belgia Kuningriik teavitas selle direktiivi artikli 27 lõike 5 kohaselt komisjoni nimetatud sättest 19. detsembril 1977. See teatis oli sõnastatud alljärgnevalt:

„B. Maksu eelnev tasumine

1. Tubakatooted

Selleks et lihtsustada maksustamismenetluse kontrollimist antud sektoris, tuleb tubakatoodete importimisel ja tarnimisel tasuda nõuetekohast maksu samaaegselt aktsiisiga. Juhul kui tootja või importija ostab maksumärgid, siis tegelikult tasub müügihinnalt käibemaksu tarbija. Hilisemates etappides ei tasuta käibemaksu ega arvestata maksu maha. Tubakatoodete müümisel tuleb arvel ära näidata hinnas sisalduv käibemaksusumma.”

13 29. detsembri 1992. aasta kuninglik dekreet nr 13 tubakatoodete käibemaksuga maksustamise korra kohta (*Belgisch Staatsblad*, 31.12.1992, lk 28086) sätestab:

„Artikkel 1

Käibemaksu, mida kohaldatakse tubakatoodetele, sh tubakaga sarnastele toodetele, mis on Belgiasse imporditud, Belgias [käibemaksuseadustiku] artikli 25b tähenduses omandatud või toodetud, tuleb tasuda samaaegselt aktsiisiga.

[Käibemaksuseadustiku] artikli 58 lõike 1 kohaselt arvestatava maksu tasub aktsiisi tasumiseks kohustatud isik aktsiisi sissenõudmiseks õigustatud isikule.

[...]

Artikkel 2

Erandina käibemaksu tasumise korda reguleeriva kuningliku dekreeedi nr 1 artikli 5 punktidest 8 ja 9 peab tubakatoodete tarne kohta väljastatud arvetel märgitud hind sisaldama käibemaksu. Lisaks sellele peab arvel olema märges: „Tubakatooted: käibemaks kinnipeetud ja mittemahaarvatav”.

14 10. juuni 1997. aasta seadus aktsiisiga maksustatava kauba üldise korralduse ja selle kauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta (*Belgisch Staatsblad*, 1.8.1997, lk 19836) artikkel 6 sätestab, et aktsiis tuleb tasuda tarbimiseks ringlusse lubamise hetkest, st eelkõige nende toodete valmistamisel või importimisel väljaspool aktsiisi peatamise korda.

15 3. aprilli 1997. aasta tubakatoodete maksustamiskorda käsitleva seaduse (*Belgisch Staatsblad*, 16.5.1997, lk 12105) artikkel 10a näeb ette, et aktsiis, eriaktsiis ja käibemaks tasutakse maksumärkide üleandmisel.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

16 Äriühing Vandoorne on registreeritud käibemaksukohustuslasena seoses tubakatoodete hulgimüügiga. Ta tegutseb nende toodete tarneaheas tootjate ja/või importijate ning edasimüüjate ja/või jaemüüjate vahendajana.

17 Euroopa Kohtule esitatud dokumentidest nähtub, et Vandoornele tema majandustegevuse tarvis tarnitud tubakatooted on juba varustatud maksumärkidega, mille on neile toodetele kinnitanud tarnijad, tootjad või importijad käibemaksuseadustiku artikli 58 lõike 1 ja kuningliku määruse nr 13 sätete alusel.

18 On selge, et selle kuningliku määruse artikli 2 kohaselt sisaldasid Vandoornele tehtud tarnete kohta esitatud arved märges „Tubakatooted: käibemaks kinnipeetud ja mittemahaarvatav” ja seetõttu ei olnud käibemaksusumma eraldi välja toodud. Need tarned, mida Vandoorne tegi oma lepingupartneritele, olid varustatud samasuguse märkega, mistõttu ei olnud ka nende puhul käibemaksusumma eraldi välja toodud.

19 Vandoorne palus 2006. aasta esimese kvartali kohta esitatud käibedeklaratsioonis maksuhalduril tagastada äriühingule Capitol BVBA (edaspidi „Capitol”) tarnitud tubakatoodetega seotud käibemaks tulenevalt nende tarnetega seotud võlanõude lõplikust kaotamisest nimetatud äriühingu pankroti tõttu, mis kuulutati välja 14. märtsil 2005.

20 Maksuhaldur jättis nimetatud taotluse rahuldamata põhjusel, et nende tarnetega seotud käibemaksu ei ole maha arvatud, kuna tootja tasus vastavalt käibemaksuseadustiku artikli 58 lõikele 1 kõnealuste toodetega seotud käibemaksu koos aktsiisiga ühekordse kinnipidamise teel.

21 Ka Rechtbank van eerste aanleg te Brugge jättis Vandoorne taotluse 8. oktoobri 2008. aasta otsusega põhjendamata tõttu rahuldamata.

22 Hof van beroep te Gent, kellele esitati apellatsioonkaebus, leidis sarnaselt Belgia riigile, et käibemaksuseadustiku artikli 58 lõike 1 ja kuningliku määruse nr 13 sätete kohaselt ei võetud antud juhul Vandoorne ja Capitoli vahelises vaidlusaluses turustusetapis käibemaksu, kuna käibemaks peeti samaaegselt aktsiisiga täies ulatuses kinni tootjalt või importijalt ning nimetatud äriühingutest esimesele tehtud tarnete kohta esitatud arvel märgitud hinnas ei olnud käibemaksu eraldi välja toodud, mistõttu käibemaksu maha ei arvatud. Arvel, mille Vandoorne esitas Capitoli, ei olnud käibemaksu eraldi välja toodud ning sellel oli märgitud, et käibemaks on kinni peetud ja see ei ole mahaarvatav. Seega näeb käibemaksuseadustiku artikli 77 lõige 1 ette üksnes „kaubatarnelt võetud” käibemaksu „tagastamise” võimaluse.

23 Nimetatud kohus küsib siiski, kas kuuenda direktiivi artiklis 27 ette nähtud lihtsustamismenetluse tulemusel võib selline vahetarnija jääda ilma õigusest käibemaksu tagasi saada, kui käibemaks sisaldub vahetarnija makstud hinnas. Isegi kui nimetatud süsteem toob kaasa selle, et käibemaks kaotab tootja või importija poolt maksumärgi paigaldamisega oma maksule omase iseloomu, ei või siiski jätta tähelepanuta seda, et käibemaksukoorem antakse igal järgmisel kauplemise etapil edasi täielikult ja ilma maksukohustuslase poolt mahaarvamise võimaluseta. Kui vahetarnija kaotab nõude oma lepingupartneri vastu, ei saa ta endale ka sellele vastavat käibemaksu, kuigi ta on selle summa tasunud oma tarnijale.

24 Neil asjaoludel otsustas Hof van beroep te Gent menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas Belgia õigusnormid, eeskätt käibemaksuseadustiku artikli 58 lõige 1 koostoimes artikli 77 lõike 1 punktiga 7, on kooskõlas [...] kuuenda direktiivi [...] artikliga 27, mille kohaselt võivad liikmesriigid võtta lihtsustamismeetmeid, ja/või sama direktiivi artikli 11 C osa lõikega 1, mis näeb täieliku või osalise mittetasumise korral ette õiguse käibemaksu tagastamisele, kui need siseriiklikud sätted [...] näevad tubakatoodete tarnimisel ette käibemaksuga maksustamise lihtsustamise nii, et see maks peetakse ühekordselt kinni ja [...] ei anna tarneahelas olevatele maksukohustuslastest vahendajatele, kes on nende tubakatoodete eest käibemaksu maksnud, õigust selle maksu tagastamisele, kui nad on kaotanud kogu müügihinna või selle osa tasumise nõude?”

Eelotsuse küsimus

25 Sissejuhatuseks tuleb meenutada, et Euroopa Kohtul ei ole ELTL artikli 267 alusel algatatud menetluse raames õigust otsustada siseriikliku õigusakti sätete liidu õigusele vastavuse üle. Euroopa Kohtul on aga pädevus anda siseriiklikule kohtule selle õiguse tõlgendamise kõik juhtnöörid, mis võimaldavad siseriiklikul kohtul tema menetluses oleva kohtuasja lahendamiseks seda vastavust hinnata (vt eelkõige 5. juuli 2007. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-145/06 ja C-146/06: Fendt Italiana, EKL 2007, lk I-5869, punkt 30, ning 9. märtsi 2010. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-379/08 ja C-380/08: ERG jt, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 25).

26 Neil asjaoludel tuleb esitatud küsimust mõista nii, et eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib Euroopa Kohtult sisuliselt seda, kas kuuenda direktiivi artikli 11 C osa lõiget 1 ja artikli 27 lõikeid 1 ja 5 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis – nähes ette, et käibemaks peetakse ühekordselt kinni tubakatoodete tootjalt või importijalt maksumärkide müügi teel – välistavad järjestikuste tarnete ahelas hiljem osaleva vahetarnija õiguse saada käibemaks tagasi juhul, kui ostja jätab nende toodete eest maksmata.

27 Selle kohta tuleb meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 27 lõigetes 1 ja 5 sätestatud

siseriiklikke erimeetmeid, mis on lubatud selleks, et „lihtsustada maksustamismenetlust või ära hoida teatavat liiki maksust kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist” tuleb tõlgendada kitsalt ja need võivad kõrvale kalduda nimetatud direktiivi artiklis 11 sätestatud käibemaksuga maksustatava summa osas vaid sel määral, kui see eesmärgi saavutamiseks tingimata vajalik on (vt 10. aprilli 1984. aasta otsus kohtuasjas 324/82: komisjon vs Belgia, EKL 1984, lk 1861, punkt 29, ning 29. mai 1997. aasta otsus kohtuasjas C-63/96: Skripalle, EKL 1997, lk I-2847, punkt 24). Lisaks peavad erimeetmed olema nende poolt taotletava eesmärgi saavutamiseks vajalikud ja kohased ning mõjutama võimalikult vähe kuuendas direktiivis sätestatud eesmäärke ja põhimõtteid (19. septembri 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-177/99 ja C-181/99: Ampafrance ja Sanofi, EKL 2000, lk I-7013, punkt 60, ning 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-17/01: Sudholz, EKL 2004, lk I-4243, punkt 46).

28 Antud asjas näib, et sarnaselt Madalmaade maksustamiskorrale, mis oli kõne all 15. juuni 2006. aasta otsuse kohtuasjas C-494/04: Heintz van Landewijck (EKL 2006, lk I-5381, punktid 24, 44, 54 ja 62) aluseks olnud asjas, on põhikohtuasjas arutusel olevates siseriiklikes õigusnormides sätestatud maksumärkide müügi teel käibemaksu kogumist võimaldava erikorra eesmärk ära hoida maksust kõrvalehoidumist ja kuritarvitusi, samuti lihtsustada maksustamismenetlust, mis toimub tänu erikorrale ühes toodete turustusetapis, nähes ette, et käibemaks tuleb tasuda samaaegselt aktsiisiga enne kuuenda direktiivi artiklis 10 ette nähtud maksustatava teokoosseisu tekkimist. See kord puudutab seega käibemaksu tasumise hetke selliselt, et see langeb kokku aktsiisi tasumisega (vt 14. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-435/03: British American Tobacco ja Newman Shipping, EKL 2005, lk I-7077, punktid 45 ja 46).

29 Lisaks on selge, et sarnaselt Madalmaade maksustamiskorrale, mida käsitleti eespool (punkt 55) viidatud kohtuotsuse Heintz van Landewijck aluseks olnud asjas, puudutab ka kõnealune kord – nagu tuleneb nii käibemaksuseadustiku artikli 58 lõikest 1 kui ka teavituse sisust, mille Belgia Kuningriik tegi vastavalt kuuenda direktiivi artikli 27 lõikele 5, mida korraldi käesoleva kohtuotsuse punktis 12 – tasumisele kuuluvat käibemaksusummat üksnes seoses kaupade hinnaga lõpptarbimisetapil, kuna nimetatud summa määratakse kindlaks vastavalt tarbija poolt makstavale jaehinnale.

30 Selle kohta tuleb meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 27 lõige 1 võib takistada üksnes selliste meetmete vastuvõtmist, mis võivad olulises ulatuses mõjutada lõpptarbimisetapil tasumisele kuuluvat maksusummat (vt 12. juuli 1988. aasta otsus kohtuasjas 138/86: Direct Cosmetics ja Loughtons Photographs, EKL 1988, lk 3937, punkt 52, ning eespool viidatud kohtuotsus Heintz van Landewijck, punkt 57).

31 Isegi kui teatavate asjaolude puhul, nt kaupade kaduma minemise, kahjumiga müügi või õigusvastase müügi korral maksumärgil märgitust erineva hinnaga, võib tootjal või importijal sellise nagu põhikohtuasjas arutusel oleva korra raames olla kohustus tasuda suurem käibemaksusumma kui see, mis tuleks tasuda ühise käibemaksuga maksustamise ühtlustatud süsteemi kohaldamise tulemusel, ei ole sellistel asjaoludel kujuneda võiva olukorra olemasolu siiski piisav leidmaks, et see kord võiks olulises ulatuses mõjutada lõpptarbimisetapil tasumisele kuuluvat maksusummat (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Heintz van Landewijck, punktid 56–58). Sisuliselt viitab lihtsustamismenetlus tunduvalt terviklikumale lähenemisviisile kui norm, mida ta asendab ja ei vasta seega tingimata iga maksukohustuslase täpsele olukorrale (eespool viidatud kohtuotsus Sudholz, punkt 62).

32 Seetõttu ei ole selline kord, nagu on kõne all põhikohtuasjas, vastuolus kuuenda direktiivi artikli 27 lõikes 1 määratletud tingimustega ja samadel põhjustel ei lähe see kaugemale sellest, mis on vajalik käibemaksuga maksustamise menetluse lihtsustamiseks ja maksudest kõrvalehoidumise ning maksustamise vältimiseks (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus

Heintz van Landewijck, punktid 58 ja 59).

33 Vandoorne väidab käesolevas kohtuasjas esitatud kirjalikes märkustes, et nimetatud kord on vastuolus kuuenda direktiivi artikli 11 C osa lõike 1 ning artikli 27 lõigetega 1 ja 5, kuna see välistab hinna mittetasumise korral õiguse käibemaksu tagastamisele. Kuuenda direktiivi artikkel 27, mis erandina üldreeglit, mille kohaselt käibemaks nõutakse sisse igas majandustehingu etapis, võimaldab liikmesriikidel kehtestada käibemaksu ühekordse kinnipidamise korra, lubab maksudest kõrvalehoidumise ennetamise ja maksustamise vältimise eesmärgil üksnes käibemaksu sissenõudmise siseriiklikke lihtsustamismeetmeid. Kuna mis tahes erandeid tuleb tõlgendada kitsalt, ei saa selline erand kuidagi mõjutada muid käibemaksuga seotud õigusnorme nagu need, mis reguleerivad selle maksu tagastamist. Lisaks põhjustas võlanõude väidetav kadumine talle täpselt samasuguse kahju kui tavalisele maksukohustuslasele, kelle suhtes kohaldatakse käibemaksu jaotatud korda, kuna kõnealuse erikorra raames maksab iga vahenduslülil käibemaksu, mis sisaldub tubakatoodete tarnijale makstud hinnas.

34 Selle argumentatsiooniga ei saa nõustuda.

35 Nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 28, on selge, et sellise korra raames, nagu on arutusel põhikohtuasjas, peetakse käibemaksu tubakatoodetelt kinni maksumärkide müügi teel ühekordselt ja ennetavalt nende kaupade tootjalt või importijalt samaaegselt aktsiisiga enne kuuenda direktiivi artikli 10 kohase maksustatava teokoosseisu tekkimist.

36 Sellest nähtub, et sellised vahetarnijad, nagu põhikohtuasjas on Vandoorne, kes osalevad nende toodete järjestikuses tarneahelas pärast tootjat või importijat, ei pea oma tarnija poolt neile tehtud tarnetelt üldse tasuma sisendkäibemaksu, mis annaks õiguse seda maksu kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 kohaselt kohe ja täies ulatuses maha arvata ning samas ei ole nad nimetatud direktiivi artikli 10 lõike 2 tähenduses ostjale tehtud tarnete tegemisel ise käibemaksukohustuslased.

37 Sellises nagu põhikohtuasjas arutusel olevas olukorras on selge – nagu on juba märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 17 –, et vastavalt kuningliku määruse nr 13 artiklile 2, millele viitab käesoleva kohtuotsuse punkt 13, ei ole erinevate tarnete kohta esitatud arvetel käibemaksusummat eraldi märgitud, kuna arvetel on märgitud hind koos käibemaksuga, mille tootja või importija on tasunud ja neile on kantud märke „Tubakatooted: käibemaks kinni peetud ja mittemahaarvata”.

38 Neil asjaoludel, kuna vahetarnijad ei olnud kohustatud tasuma käibemaksu tubakatoodete tarnetelt, ei saa nad kuuenda direktiivi artikli 11 C osa lõike 1 alusel nõuda ostja poolt nende toodete hinna mittetasumise korral selle maksu tagastamist.

39 Siinkohal ei ole oluline, kas maksumärkide müügil tootja või importija poolt tasutud käibemaksusumma on majanduslikust vaatenurgast neile tarnijatele tehtud tarnete hinna sisse arvestatud või mitte. Selline asjaolu ei sea millegagi kahtluse alla tõsiasja, et käibemaksualaste õigusnormide kohaselt puudus nimetatud tarnijatel maksuvõlg.

40 Lisaks, sellise lihtsustatud käibemaksu sissenõudmise korra raames nagu põhikohtuasjas, milles maksumärkide müügi teel tootja või importija poolt tasutud käibemaksusumma ei ole seotud mitte iga tarnija poolt saadud tegeliku tasuga, vaid – nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 29 – toodete hinnaga lõpptarbimisetapil, ei too põhikohtuasjas kõne all oleva vahetarnija nõude kaotus lepingupartneri vastu kaasa maksustatava summa vähendamist.

41 Neil tingimustel tuleb sedastada, et ostja poolt tubakatoodete tarnete hinna mittetasumise korral kõnealusele vahetarnijale käibemaksu tagastamine mõjutab oluliselt, vastupidi kuuenda

direktiivi artikli 27 lõikes 1 sätestatud nõudele, lõpptarbimisetapil tasumisele kuuluvat maksusummat ja järelikult selles etapis sisse nõutud riigi maksutulused. Sellise olukorraga oleks eelkõige tegemist siis, kui käibemaksu tagastamise taotlus puudutaks kogu tubakatoodete tootja või importija poolt makstud summat, kuna nende poolt eelnevalt tasutud maksu võetakse tervikuna hinnalt, mida iga vahetarnija küsib oma lepingupartnerilt.

42 Nagu komisjon oma kirjalikes märkustes välja tõi, on võimalik, et tulenevalt nende toodete omadustest saab neid veel kord müüa lõpptarbijatele, nagu tegi põhikohtuasjas pankrotistunud ostja esindaja. Sellega kaasneb oht, et vastuolus ühise käibemaksusüsteemi põhimõttega võidakse neid tooteid tarbida nii, et nende eest tasumisele kuuluv maks jääb osaliselt või isegi täies ulatuses riigikassale maksmata.

43 Lisaks tuleb märkida, et kui lubada vahetarnijal sellise korra raames nõuda osaliselt või isegi täies ulatuses käibemaksusumma tagastamist juhul, kui ostja, kes näiteks tunnistab oma maksejõuetust, ei maksa tarnete eest, võib see samamoodi märkimisväärselt muuta keerulisemaks nii käibemaksu sissenõudmist kui ka – nagu märkisid Belgia Kuningriik ja Tšehhi Vabariik oma kirjalikes märkustes – aidata kaasa kuritarvitustele ja pettustele, samas kui vastavalt kuuenda direktiivi artikli 27 lõikele 1 on käibemaksu lihtsustatud sissenõudmine ning selliste kuritarvituste ja pettuste vältimine just nimelt selle korra eesmärk (vt analoogia alusel eespool viidatud kohtuotsus Heintz van Landewijck, punktid 43, 62 ja 65, ning 13. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-374/06: BATIG, EKL 2007, lk I-11271, punkt 39).

44 Nagu Euroopa Kohus on juba märkinud, on sigaretiturg ebaseadusliku kaubanduse arenemiseks iseäranis soodne (vt 10. detsembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-491/01: British American Tobacco (Investments) ja Imperial Tobacco, EKL 2002, lk I-11453, punkt 87; 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-222/01: British American Tobacco, EKL 2004, lk I-4683, punkt 72, ning eespool viidatud kohtuotsus BATIG, punkt 34).

45 Sellest tuleneb, et käibemaksu tagastamise õiguse välistamine sellise vahetarnija puhul nagu Vandoorne, juhul kui ostja jätab talle tarnitud tubakatoodete eest tasumata, on tagajärg, mis on lahutamatult seotud põhikohtuasjas kõne all oleva korraga, mille eesmärk ja mõte vastavalt kuuenda direktiivi artikli 27 lõikes 1 määratletud kriteeriumidele on lihtsustada käibemaksu sissenõudmist ja võidelda neid tooteid puudutavatest maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega.

46 Seega tuleb esitatud küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 11 C osa lõiget 1 ja artikli 27 lõikeid 1 ja 5 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis näevad ette tubakatoodetega seotud käibemaksu sissenõudmise lihtsustamise ja maksudest kõrvalehoidumise ning maksustamise vältimisega võitlemise eesmärgil selle maksu kogumise maksumärkide müügi teel ühekordse kinnipidamisega nende toodete tootjalt või importijalt ja mis välistavad järjestikuses tarneahelas hiljem osaleva vahetarnija õiguse käibemaksu tagastamisele juhul, kui ostja on jätnud nende toodete eest tasumata.

Kohtukulud

47 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 (teine koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 11 C osa lõiget 1 ja artikli 27 lõikeid 1 ja 5

tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis näevad ette tubakatoodetega seotud käibemaksu sissenõudmise lihtsustamise ja maksudest kõrvalehoidmise ning maksustamise vältimisega võitlemise eesmärgil selle maksu kogumise maksumärkide müügi teel ühekordse kinnipidamisega nende toodete tootjalt või importijalt ja mis välistavad järjestikuses tarneahelas hiljem osaleva vahetarnija õiguse käibemaksu tagastamisele juhul, kui ostja on jätnud nende toodete eest tasumata.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: hollandi.