

Kohtuasi C-499/10

Vlaamse Oliemaatschappij NV

versus

FOD Financiën

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Rechtbank van eerste aanleg te Brugge)

Kuues käibemaksudirektiiv – Maksu tasumise eest vastutavad isikud – Solidaarselt vastutavad kolmandad isikud – Muu ladustamisprotseduur kui tolliladustamisprotseduur – Kauba hoiule võtnud laopidaja ja selle kauba maksukohustuslasest omaniku solidaarvastutus – Laopidaja heauskus ja temapoolse eksimuse ja hooletuse puudumine

Kohtuotsuse kokkuvõte

Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Maksu tasumise eest vastutavad isikud – Liikmesriigi õigus pidada maksu tasumise eest solidaarselt vastutavaks muud isikut kui maksu tasumise eest vastutav isik (kuuenda direktiivi artikli 21 lõige 3)

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 21 lõige 3)

Nõukogu kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta (muudetud nõukogu direktiiviga 2001/115/EÜ) artikli 21 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et see ei luba liikmesriikidel näha ette, et muu lao kui tollilao pidaja on kohustatud solidaarselt maksma käibemaksu, mida tuleb tasuda temale kuuluvast laost tasu eest tarnitud kaubalt selle kauba käibemaksukohustuslasest omaniku poolt, kui laopidaja on tegutsenud heas usus või kui talle ei saa süüks panna eksimust ega hooletust.

Siseriiklikud meetmed, mis *de facto* kehtestavad süüst sõltumatu solidaarvastutuse süsteemi, lähevad kaugemale sellest, mis on vajalik riigikassa õiguste tagamiseks. Seega tuleb muule kui maksu tasuma kohustatud isikule maksu tasumise kohustuse panemist, isegi kui see isik on volitatud laopidaja, võimaldamata tal maksu tasumise kohustusest vabaneda, kui ta tõendab, et ei ole seotud selle maksu tasumise eest vastutava isiku tegevusega, pidada proportsionaalsuse põhimõttega vastuolus olevaks. Nimelt on ilmselgelt ebaproportsionaalne pidada maksukohustuslast vastutavaks maksutulude laekumata jäämise eest, mille on põhjustanud kolmandate isikute tegevus, millele tal ei olnud mingit mõju.

Asjaolu, et muu kui maksu tasumise eest vastutav isik tegutses heas usus ja kogu pädevalt ettevõtjalt nõutava hoolsusega, et ta võttis kõik tema käsutuses olevad mõistlikud meetmed ja et tema osalemine maksupettuses on välistatud, tuleb arvesse võtta selle kindlaks tegemisel, kas seda isikut on võimalik kohustada solidaarselt tasumisele kuuluvat käibemaksu maksma.

(vt punktid 24, 26, 28 ja resolutsioon)

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

21. detsember 2011(*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Maksu tasumise eest vastutavad isikud – Solidaarselt vastutavad kolmandad isikud – Muu ladustamisprotseduur kui tolliladustamisprotseduur – Kauba hoiule võtnud laopidaja ja selle kauba maksukohustuslasest omaniku solidaarvastutus – Laopidaja heauskus ja temapoolse eksimuse ja hooletuse puudumine

Kohtuasjas C-499/10,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Belgia) 13. oktoobri 2010. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 19. oktoobril 2010, menetluses

Vlaamse Oliemaatschappij NV

versus

FOD Financiën,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: koja esimees J. Malenovský, kohtunikud G. Arestis (ettekandja) ja D. Šváby,

kohtujurist: V. Trstenjak,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 29. septembri 2011. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Vlaamse Oliemaatschappij NV, esindaja: *advocaat* T. Leeuwerck,
- Belgia valitsus, esindajad: M. Jacobs ja J.-C. Halleux,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja B. Burggraaf,

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 3; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) (muudetud nõukogu 20. detsembri 2001. aasta direktiiviga 2001/115/EÜ) (EÜT 2002, L 15, lk 24; ELT eriväljaanne 09/01, lk 338, edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 21 lõiget 3.

2 Taotlus on esitatud Vlaamse Oliemaatschappij NV (edaspidi „VOM“) ja FOD Financiëni (föderaalne maksuasutus) vahelises kohtuvaidluses seoses käibemaksuga, mida tuleb tasuda sellel äriühingul tema kliendi poolt talle kuuluvast laost tehtud kütuse tarnetelt.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Kuuenda direktiivi artikli 16 lõike 1 esimese lõigu punkti B esimese lõigu punkti e esimene lõik selle direktiivi artikli 28c E osa punkti 1 esimesest taandest tulenevas versioonis sätestab, et liikmesriikidel on õigus teatud tingimustel vabastada käibemaksust sellise kauba tarnimine, mis on mõeldud suunamiseks muule ladustamisprotseduurile kui tolliladustamisprotseduur.

4 Kuuenda direktiivi artikli 16 lõike 1 teine lõik selle direktiivi artikli 28c E osa punkti 1 esimesest taandest tulenevas versioonis näeb ette, et erandina artikli 21 lõike 1 punkti a esimesest lõigust on esimese lõigu kohase maksu tasumise eest vastutav isik see, kelle tõttu kaubad ei ole enam hõlmatud selles lõikes loetletud protseduuride või olukordadega.

5 Kuuenda käibemaksudirektiivi artikkel 21 „Maksu tasumise eest vastutavad isikud“ sätestab direktiivi artiklist 28g tulenevas versioonis järgmist:

„1. Siseriikliku süsteemi alusel vastutavad käibemaksu tasumise eest järgmised isikud:

a) maksukohustuslane, kes teeb maksustatavaid kauba- või teenusetarneid, välja arvatud punktides b ja c nimetatud juhud.

Kui maksustatavat kauba- või teenusetarnet teostab maksukohustuslane, kelle registrijärgne asukoht ei ole riigi territooriumil, võivad liikmesriigid enda kehtestatavatel tingimustel ette näha, et maksu tasumise eest vastutab isik, kellele kaupu või teenuseid tarnitakse;

b) maksukohustuslane, kellele osutatakse artikli 9 lõike 2 punktiga e hõlmatud teenuseid, või isik, kes on käibemaksukohustuslasena registreeritud riigi territooriumil ja kellele osutatakse artikli 28b C, D, E ja F osaga hõlmatud teenuseid, kui teenuseid osutab maksukohustuslane, kelle registrijärgne asukoht ei ole riigi territooriumil;

c) kaubatarne saaja, kui järgmised tingimused on täidetud:

– maksustatav tehing on artikli 28c E osa punktis 3 sätestatud tingimustel tehtud kaubatarne,

– kaubatarne saaja on mõni muu maksukohustuslane või mittemaksukohustuslik juriidiline isik, kes on riigi territooriumil registreeritud käibemaksukohustuslasena,

– selle maksukohustuse väljastatud arve, kelle registrijärgne asukoht ei ole riigi territooriumil, vastab artikli 22 lõikele 3.

Liikmesriigid võivad siiski teha erandeid sellest kohustusest, kui maksukohustuslane, kelle

registrijärgne asukoht ei ole riigi territooriumil, on määranud selles riigis maksuesindaja;

d) isik, kes märgib arvele või seda asendavale dokumendile käibemaksu;

e) isik, kes teostab maksustatava ühendusesisese kaubahanke.

2. Erandina lõikest 1:

a) kui lõike 1 kohaselt maksu tasumise eest vastutav isik on maksukohustuslane, kelle registrijärgne asukoht ei ole riigi territooriumil, võivad liikmesriigid lubada tal määrata maksu tasumise eest vastutavaks isikuks maksuesindaja. See valikuvõimalus sõltub iga liikmesriigi kehtestatavatest tingimustest ja korrast;

b) kui maksustatava tehingu sooritab maksukohustuslane, kelle registrijärgne asukoht ei ole riigi territooriumil ja tema asukohariigiga puudub kokkulepe, mis käsitleb vastastikust abi, mis oma ulatuselt sarnaneb direktiivides 76/308/EMÜ ja 77/799/EMÜ ja halduskoostööd kaudse maksustamise (käibemaks) vallas käsitlevas nõukogu 27. jaanuari 1992. aasta määruses (EMÜ) nr 218/92 sätestatuga, võivad liikmesriigid ette näha, et maksu tasumise eest vastutab väljaspool riigi territooriumi asuva maksukohustuslase määratud maksuesindaja.

3. Lõigetes 1 ja 2 osutatud juhtudel võivad liikmesriigid ette näha, et maksu tasumise eest vastutab solidaarselt mõni muu isik peale maksu tasumise eest vastutava isiku.

4. Importimisel tasub/tasuvad käibemaksu isik/isikud, kelle impordiliikmesriik on määranud käibemaksukohustuslaseks või keda ta sellisena tunnustab."

6 Nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiivi 92/12/EMÜ aktsiisiga maksustatava kauba üldise korralduse ja selle kauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta (EÜT L 76, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 179) artikli 4 punkti b määratluse kohaselt on „maksuladu” „koht, kus volitatud laopidaja oma tegevuse käigus toodab, töötleb, valdab, võtab vastu või väljastab aktsiisiga maksustatavat kaupa aktsiisi peatamise korra alusel ning mille suhtes kehtivad mõningad selle liikmesriigi pädevate asutuste kehtestatud tingimused, kus maksuladu asub”.

Siseriiklik õigus

7 Belgia käibemaksuseadustiku artikli 51a näeb ette:

„Muu ladustamisprotseduuri kui tolliladustamisprotseduuri puhul vastutavad laopidaja, isik, kes kaupa laost transpordib ja ka tema võimalik tellija riigi ees maksu tasumise eest solidaarselt maksu tasumise eest vastutava isikuga [...]"

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

8 VOM on teenuste osutaja, kes tagab oma klientidele laevadel saabuvate naftatoodete mahalaadimise, ladustamise ja veoautodele ümberlaadimise. Kliendid ladustavad tooted neis ladudes seni, kuni need müüakse lõpptarbijatele, kelleks on peamiselt jaemüügitanklad. Nende teenuste eest küsib VOM käideldud kütuse liitrite alusel teenustasu.

9 Seega käitab VOM „maksuladu” direktiivi 92/12 artikli 4 punkti b tähenduses. Laopidajana on tal õigus alates 7. septembrist 1999 saada luba, mis võimaldab tal asutada mineraalõli ladustamiseks muu ladu kui tolliladu.

10 Nimetatud loa alusel kohaldub selles laos ladustatavatele toodetele muu ladustamisprotseduuri kui tolliladustamisprotseduuri kohaselt käibemaksu peatamise kord. Kui

need tooted laost välja võetakse ja need ei kuulu enam muu ladustamisprotseduuri kui tolliladustamisprotseduuri kohaldamisalasse või tarnitakse tasu eest, kuulub neilt tasumisele käibemaks.

11 Ghebra NV (edaspidi „Ghebra”) tegutses kütuse hulgimüüjana ja ladustas oma naftatooteid VOM laos. 20. juunil 2003 kuulutati välja Ghebra maksujõuetus.

12 Maksuhalduri poolt läbi viidud kontrolli tulemusel koostati 7. veebruaril 2006 protokoll, millest nähtub, et 2003. aasta märtsis ja aprillis tegi Ghebra VOM laost tasu eest kütusetarneid. Kuna need tarned tehti muu ladustamisprotseduuri kui tolliladustamisprotseduuri kohaselt, kuulub neilt tasumisele käibemaks summas 2 133 005 eurot.

13 Pärast seda, kui Ghebra pankrotihaldur oli maksuhaldurile teatanud, et vara ebapiisavuse tõttu jääb Belgia riigil saamata käibemaks, väljastas maksuhaldur 11. aprillil 2006 VOM?ile adresseeritud maksuotsuse vastavalt Belgia käibemaksuseadustiku artikli 51a lõikele 3.

14 VOM esitas selle maksuotsuse peale 31. mail 2006 kaebuse Rechtbank van eerste aanleg te Bruggele.

15 Oma kaebuse põhjendusena väidab VOM eeskätt, et laopidaja solidaarvastutus lao kasutaja poolt tasumisele kuuluva käibemaksu tasumise eest Belgia käibemaksuseadustiku artikli 51a lõike 3 alusel ei ole kooskõlas liidu õiguse osaks oleva õiguskindluse üldpõhimõttega ja proportsionaalsuse üldpõhimõttega, kuna see kohaldub sõltumata sellest, kas laopidaja tegutseb heas usus või mitte. Ta lisab selles küsimuses, et laopidaja roll ladudele kohaldatava käibemaksu korra raames on passiivne, kuna see piirduv lao klientide käsutusse andmises kauba ladustamiseks ja tal ei ole võimalik kasutada mingeid õiguslikke ega finantsmeetmeid selleks, et kontrollida, kas kliendid on tegelikult käibemaksu tasunud või nõuda neilt selle tasumist. Euroopa Kohtu praktikale tuginedes leiab VOM, et kuna siseriiklikud õigusnormid ei võta muud isikut kui algselt maksu tasumise eest vastutavat isikut maksu tasumise eest solidaarselt vastutavaks pidamisel arvesse teavet, mis võib sellel isikul olemas olla maksu tasumisele kuulumise kohta, ja seega välistades tingimustest, mille kohaselt tuleb isikut pidada selle maksu tasumise eest solidaarselt vastutavaks, kõik hea usuga seotud kriteeriumid, lähevad siseriiklikud õigusnormid kaugemale sellest, mis on vajalik ja sobiv nendega taotletavate eesmärkide saavutamiseks.

16 FOD Financiën leiab, et Belgia käibemaksuseadustiku artikli 51a lõige 3 on proportsionaalsuse põhimõttega kooskõlas, et siseriiklikul kohtul tuleb kontrollida selle põhimõtte järgimist ja et solidaarvastutus on naftatoodete sektoris sobiv ja proportsionaalne meede.

17 Kuna Rechtbank van eerste aanleg te Brugge leiab, et tal on vaja vastust küsimusele, kas Belgia käibemaksuseadustiku artikli 51a lõige 3 on kooskõlas liidu õigusega ja eeskätt proportsionaalsuse põhimõttega, otsustas ta menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas liikmesriikidel on [kuuenda direktiivi artikli 21 lõike 3 alusel koosmõjus sama direktiivi artikli 16 lõike 1 esimese lõigu punkti B esimese lõigu punktiga e ja artikli 16 lõike 1 teise lõiguga] õigus määrata, et muu lao kui tollilao pidaja on tingimusteta solidaarselt vastutav maksu tasumise eest vastutava kauba omaniku poolt tasu eest tehtud tarnetelt tasumisele kuuluva maksu tasumise eest, isegi kui laopidaja on tegutsenud heas usus või talle ei saa süüks panna eksimust ega hooletust [...] ?”

Eelotsuse küsimus

18 Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kuuenda

direktiivi artikli 21 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et see lubab liikmesriikidel näha ette, et muu lao kui tollilao pidaja on kohustatud solidaarselt maksma käibemaksu, mis kuulub tasumisele tema laost tasu eest tarnitud kaubalt selle kauba käibemaksukohustuslasest omaniku poolt, isegi kui laopidaja on tegutsenud heas usus või kui talle ei saa süüks panna eksimust ega hooletust.

19 Tuleb meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 21 lõike 3 kohaselt võivad liikmesriigid põhimõtteliselt kehtestada meetmed, mille kohaselt vastutab maksu tasumise eest solidaarselt mõni muu isik peale selle artikli lõigetes 1 ja 2 sätestatud maksu tasumise eest vastutava isiku (vt 11. mai 2006. aasta otsus kohtuasjas C-384/04: Federation of Technological Industries jt, EKL 2006, lk I-4191, punkt 28).

20 Siiski peavad liikmesriigid neile liidu direktiividega antud pädevuse teostamisel kinni pidama õiguse üldpõhimõtetest, mis on osa liidu õiguskorrast, sealhulgas eelkõige õiguskindluse ja proportsionaalsuse põhimõtetest (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Federation of Technological Industries jt, punkt 29, ja 21. veebruari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-271/06: Netto Supermarkt, EKL 2008, lk I-771, punkt 18).

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

22 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 Federation of Technological Industries jt, punkt 30, ning Netto Supermarkt, punkt 20).

23 Selles küsimuses näeb põhikohtuasjas arutusel olev siseriiklik õigusnorm ette, et muu ladustamisprotseduuri kui tolliladustamisprotseduuri puhul vastutavad laopidaja, isik, kes kaup laost transpordib ja ka tema võimalik tellija riigi ees maksu tasumise eest solidaarselt maksu tasumise eest vastutava isikuga. Seega on muu lao kui tollilao pidaja kohustatud tasuma käibemaksu solidaarselt algselt käibemaksu tasumise eest vastutava isikuga ehk laopidaja kliendiga. See solidaarkohustus on sõnastatud tingimusteta nii, et see kohaldub laopidajale ka siis, kui ta on tegutsenud heas usus või talle ei saa süüks panna eksimust ega hooletust.

24 Ent Euroopa Kohus on juba sedastanud, et siseriiklikud meetmed, mis *de facto* kehtestavad süüst sõltumatu solidaarvastutuse süsteemi, lähevad kaugemale sellest, mis on vajalik riigikassa õiguste tagamiseks (vt eespool viidatud kohtuotsus Federation of Technological Industries jt, punkt 32). Seega tuleb muule kui maksu tasuma kohustatud isikule maksu tasumise kohustuse panemist, isegi kui see isik on volitatud laopidaja, kellel lasuvad direktiivis 92/12 ette nähtud konkreetsed kohustused, võimaldamata tal maksu tasumise kohustusest vabaneda, kui ta tõendab, et ei ole seotud selle maksu tasumise eest vastutava isiku tegevusega, pidada proportsionaalsuse põhimõttega vastuolus olevaks. Nimelt on ilmselgelt ebaproportsionaalne pidada maksukohustuslast vastutavaks maksutulude laekumata jäämise eest, mille on põhjustanud kolmandate isikute tegevus, millele tal ei olnud mingit mõju (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Netto Supermarkt, punkt 23).

25 Seevastu ei ole liidu õigusega vastuolus nõuda, et muu kui maksu tasumise eest vastutav isik võtaks kõik meetmed, mida temalt võib mõistlikult nõuda, et tagada see, et tema sooritatav tehing ei too kaasa tema osalemist maksupettuses (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Federation of Technological Industries jt, punkt 33; Teleos jt, punkt 65, ja Netto Supermarkt, punkt

24).

26 Seega tuleb asjaolu, et muu kui maksu tasumise eest vastutav isik tegutses heas usus ja kogu pädevalt ettevõtjalt nõutava hoolsusega, et ta võttis kõik tema käsutuses olevad mõistlikud meetmed ja et tema osalemine maksupettuses on välistatud, arvesse võtta selle kindlaks tegemisel, kas seda isikut on võimalik kohustada solidaarselt tasumisele kuuluvat käibemaksu maksma (vt kohtuotsused Teleos jt, punkt 66, ja Netto Supermarkt, punkt 25).

27 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb hinnata, kas need tingimused on põhikohtuasjas täidetud.

28 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb esitatud küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 21 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et see ei luba liikmesriikidel näha ette, et muu lao kui tollilao pidaja on kohustatud solidaarselt maksma käibemaksu, mida tuleb tasuda temale kuuluvast laost tasu eest tarnitud kaubalt selle kauba käibemaksukohustuslasest omaniku poolt, kui laopidaja on tegutsenud heas usus või kui talle ei saa süüks panna eksimust ega hooletust.

Kohtukulud

29 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 (seitsmes koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (muudetud nõukogu 20. detsembri 2001. aasta direktiiviga 2001/115/EÜ) artikli 21 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et see ei luba liikmesriikidel näha ette, et muu lao kui tollilao pidaja on kohustatud solidaarselt maksma käibemaksu, mida tuleb tasuda temale kuuluvast laost tasu eest tarnitud kaubalt selle kauba käibemaksukohustuslasest omaniku poolt, kui laopidaja on tegutsenud heas usus või kui talle ei saa süüks panna eksimust ega hooletust.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: hollandi.