

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

ELEANOR SHARPSTON

esitatud 8. juunil 2006¹(1)

Kohtuasi C-35/05

Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH

versus

Ministero delle Finanze

Käesolevas asjas Itaalia Corte Suprema di Cassazione tõstatatud küsimused puudutavad abinõusid, mille abil võib maksukohustuslane saada tagasi käibemaksu, mille ta on tasunud tarnijale, kes oli selle ekslikult arvele märkinud ning maksuametile deklareerinud.

1. Kuuendast käibemaksudirektiivist⁽²⁾ tuleneb peamiselt, et tarnija, kes märgib kliendi arvele käibemaksu, peab selle deklareerima maksuametile olenemata sellest, kas see tuli arvele märkida või mitte. Kõnealuse direktiivi kohaselt võib maksukohustuslane arvata seoses maksustatavate tehingutega kasutatud sisendtarnetelt tasutud käibemaksu maha sellest käibemaksust, mida ta peab deklareerima oma müügitehingutelt.
2. Väljakujunenud kohtupraktika⁽³⁾ kohaselt ei laiene sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus maksule, mis kuulub tasumisele, kuna see on märgitud arvel, kuid mis muidu ei kuuluks tasumisele. Sellises olukorras tuleb siseriiklike õigusnormidega siiski võimaldada ekslikult tasutud (ja/või mahaarvatud) summade tagastamist.
3. Lisaks sellele kohaldatakse kuuenda direktiivi kohast mahaarvamise õigust üksnes juhul, kui maksukohustuslane teeb maksustatava tarne liikmesriigis, kus sisendkäibemaks tekkis, ja seega on ta kohustatud selles riigis deklareerima tasumisele kuuluvat käibemaksu, millest ta võib sisendkäibemaksu maha arvata.
4. Käesolevas asjas ei teinud maksukohustuslane, kellele esitatud arve (talle osutatud reklaamiteenuste eest) sisaldas ekslikult käibemaksu, müügitehinguid samas liikmesriigis. Sellist olukorda reguleerib tavaliselt kaheksas käibemaksudirektiiv,⁽⁴⁾ mille kohaselt sisendkäibemaksu ei arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha, vaid tagastatakse maksukohustuslasele.
5. Siseriiklik kohus soovib eelkõige teada, kas sellises olukorras a) võib ekslikult arvele märgitud ja tasutud käibemaksu tagastada kaheksanda direktiivi kohaselt isegi juhul, kui see ei oleks kuulunud mahaarvamisele kuuenda direktiivi alusel ja b) tuleb mitteresidendist maksukohustuslasel lubada esitada nõue otse maksu kogunud ametiasutusele või piisab sellest, kui maksukohustuslasel on õigus tegutseda kaudselt ja esitada nõue tarnijale, kes maksu arvele märkis (ja kes omakorda võib esitada nõude maksuametile).

Ühenduse käibemaksualased õigusnormid ja kohtupraktika

Olukord liikmesriigis vastavalt kuuendale direktiivile

6. Kuuenda direktiivi artikli 21 lõikes 1 oli käesoleva asja asjaolude asetleidmise ajal(5) asjakohases osas sätestatud:

„Käibemaksu tasumise eest vastutavad järgmised isikud:

1) siseriikliku süsteemi alusel:

a) maksukohustuslane, kes teeb maksustatavaid kauba- või teenusetarneid [...]

[...]

c) mis tahes isik, kes märgib arvele või selle aset täitvale dokumendile käibemaksu;

[...]”

7. Artikli 17 lõikes 2(6) on asjakohases osas sätestatud:

„Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast maksust maha arvata:

a) käibemaks, mis tuleb maksta või on makstud riigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või tarnib mõni teine maksukohustuslane; [(7)]

[...]”

8. Artikli 18 lõike 1 punkti a(8) kohaselt peab maksukohustuslasel olema mahaarvamise õiguse saamiseks artikli 22 lõike 3 punkti b kohaselt koostatud arve.(9) Kõnealune säte näeb ette, et arvel peab olema selgelt märgitud hind ilma maksuta ning kõnealune maks iga maksumäära järgi, aga ka võimalik maksuvabastus.

9. Artikli 20 lõike 1 punktis a on sätestatud, et esialgset mahaarvamist korrigeeritakse liikmesriikide kehtestatud korras eelkõige juhul, „kui mahaarvamine oli suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud”.

Kuuendat direktiivi käsitlev asjakohane kohtupraktika

10. Pretsedenti loovas kohtuasjas Genius Holding(10) oli tegemist olukorraga, kus alltöövõtja oli põhitöövõtjale esitatud arvele märkinud ekslikult käibemaksu. Vastavalt kõnealusel ajal kehtinud siseriiklikele õigusnormidele, mida kohaldati kooskõlas kuuenda direktiiviga, oli üksnes põhitöövõtja kohustatud tasuma maksu summalt, mille ta märkis tellimuse esitanud isikule esitatud arvele. Kerkis küsimus, kas tasumisele kuuluvat maksu võib artikli 21 lõike 1 punkti c kohaselt maha arvata üksnes seetõttu, et see märgiti arvele.

11. Euroopa Kohus uuris artikli 17 lõike 2 punkti a sõnastust eelkõige osas, milles see lahkes oma eelkäija, nõukogu teise direktiivi artikli 11 lõike 1 punkti a(11) sõnastusest ning kuuendat direktiivi käsitleva komisjoni ettepaneku artikli 17 lõike 2 punkti a sõnastusest.(12) Euroopa Kohus leidis, et maha võis arvata ainult tegelikult tasumisele kuuluvat käibemaksu, st maksu, mis vastab käibemaksuga maksustatavale tehingule või mida tasuti niivõrd, kuivõrd see kuulus tasumisele. Sellist tõlgendust kinnitas ka see, et maksukohustuslasel peab olema arve, millel kajastatakse igale tehingule vastavat käibemaksu, ning see, et on olemas korrigeerimismehhanism, mida

kohaldatakse juhul, kui esialgne mahaarvamine oli suurem või väiksem kui see, mida maksukohustuslasel oli õigus teha.(13)

12. Euroopa Kohus rõhutas, et „liikmesriigid peavad oma siseriiklikes õigussüsteemides nägema ette võimaluse korrigeerida arvele alusetult märgitud maksu, kui arve väljastaja tõendab oma heausksust”, ja otsustas, et „maha ei või arvata [...] maksu, mis kuulub tasumisele üksnes seetõttu, et see märgiti arvele”.(14) Mahaarvamismehhanismi ei saanud seega kasutada, kuid heas usus tehtud eksimuse parandamiseks peab olema kättesaadav mingi muu korrigeerimis- või parandismehhanism.

13. Kohtujurist Mischo väitis siiski oma ettepanekus,(15) et käibemaksu neutraalsuse põhimõtte tagamiseks peaks sellise maksuga alati kaasnema mahaarvamisõigus, kui selle arvele märkinud tarnija ei ole (pettusele viitavatel asjaoludel) jätnud seda maksuametile deklareerimata.

14. Kohtuasjas Schmeink & Cofreth(16) oli samuti tegemist olukorraga, kus käibemaks oli ekslikult arvele märgitud. Kõnealusel juhul ei märgitud summasid arvele siiski mitte heas usus, vaid pettuse eesmärgil. Sellest hoolimata oli Euroopa Kohus arvamusel, et heausksuse kriteerium ei ole selle korrigeerimiseks vajalik, kui tulude saamatajäämise oht on kõrvaldatud. Euroopa Kohus sedastas:

„1. Kui arve väljastaja on maksutulude saamatajäämise ohu õigeaegselt ja täielikult kõrvaldanud, tuleneb käibemaksu neutraalsuse põhimõttest, et arvel alusetult kajastatud käibemaksu saab korrigeerida, ilma et selle võiks teha sõltuvaks sellest, kas arve väljastaja tegutses heas usus.

2. Liikmesriigid peavad ette nägema arvel alusetult kajastatud käibemaksu korrigeerimise korra, tingimusel et selline korrigeerimine ei sõltu maksuameti kaalutusõigusest.”

15. Kohtuasjas Karageorgou(17) käsitles Euroopa Kohus olukorda, kus riigile teenuseid osutanud isik oli käibemaksuna märkinud arvele summa, mida ei saanud liigitada käibemaksuks. Kõnealune olukord tulenes sellest, et asjaomased isikud uskusid ekslikult, et nad osutasid nimetatud teenuseid füüsilisest isikust ettevõtjana, kuigi tegelikult oli tegemist töösuhtega. Euroopa Kohus tugines kohtuotsustele Genius Holding ja Schmeink & Cofreth ning leidis, et artikli 21 lõike 1 punkt c ei takistanud sellise summa tagasimaksmist. Kõnealuse summa – mis ei saa mingil juhul olla käibemaks – korrigeerimine ei põhjusta käibemaksukorraga seoses mingisugust maksutulude saamatajäämise ohtu. Euroopa Kohus sedastas taas, et kuuendas direktiivis ei olnud sõnaselgelt sätestatud selliseid olukordi; ta oli arvamusel, et seni, kuni ühenduse seaduseandja ei ole kõnealust lünka täitnud, peavad lahenduse leidma liikmesriigid.(18)

16. Ühes käesolevas kohtuasjas esitatud märkustes viidatud kohtuotsuses käsitleti veidi teistsuguseid asjaolusid. Kohtuasjas Langhorst(19) oli talupidaja müünud sigu kariloomade vahendajatele. Ta ei esitanud siiski vahendajatele müügihinda kajastavat arvet, vaid vahendajad andsid temale kõnealuse summa peale kreditarve, millel nad olid ekslikult arvutanud kehtivast käibemaksumäärast suurema käibemaksu. Euroopa Kohus sedastas, et sellist kreditarvet võis pidada „arve aset täitvaks dokumendiks” ning et kreditarve saajat (nimelt talupidajat) tuli pidada käibemaksu sellesse dokumenti märkinud isikuks artikli 21 lõike 1 punkti c tähenduses, mistõttu ta oli kohustatud tasuma arvel märgitud maksu.(20)

Reklaamiteenuste osutamise koht

17. Kuuenda direktiivi artiklis 9 on sätestatud eeskirjad seoses teenuse osutamise kohaga selle direktiivi tähenduses. Artikli 9 lõike 2 punktis e on sätestatud:

„[...] allpool nimetatud teenuste osutamise korral väljaspool ühendust asuvatele klientidele või maksukohustuslastele, kes asuvad ühenduses, kuid mitte tarnijaga samas liikmesriigis, [on] teenuste osutamise kohaks kliendi tegevuskoht või teenuste kasutamise asukoht või nimetatud tegevuskoha või asukoha puudumise korral tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht:

[...]

– reklaamiteenused,

[...]”

18. Artikli 21 lõike 1 punkti b(21) kohaselt peavad „maksukohustuslased, kellele osutatakse artikli 9 lõike 2 punktiga e hõlmatud teenuseid [...], kui teenuseid osutab välismaal asuv maksukohustuslane”, tasuma kõnealustelt teenustelt käibemaksu.(22) „Liikmesriigid võivad siiski nõuda, et teenuse osutaja vastutaks maksu tasumise eest solidaarselt”.

Tagasimaksmine piiriüleste tarnete puhul kaheksanda direktiivi alusel

19. Eespool esitatud kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punktis a(23) käsitletakse sisendkäibemaksu mahaarvamist samas liikmesriigis tasumisele kuuluvast käibemaksust. Muude olukordadega seoses on artikli 17 lõigetes 3 ja 4(24) asjakohases osas sätestatud:

„3. Liikmesriigid annavad kõikidele maksukohustuslastele ka õiguse lõikes 2 nimetatud käibemaks maha arvata või tagasi saada, kui kaupa ja teenust kasutatakse:

a) seoses [...] tehingutega, mis oleksid kõlblikud maksu mahaarvamiseks,[(25)] kui need oleksid tehtud riigi territooriumil;

[...]

4. Lõikes 3 nimetatud käibemaks makstakse tagasi:

– maksukohustuslastele, kes ei asu riigi territooriumil, kuid asuvad teises liikmesriigis vastavalt [kaheksandas direktiivis] sätestatud üksikasjalikele rakenduseeskirjadele,

[...]”

20. Kaheksanda direktiivi artiklis 2 on sätestatud:

„Iga liikmesriik tagastab väljaspool riigi territooriumi registreeritud maksukohustuslasele, kes ei ole [on] registreeritud teise liikmesriigi territooriumil, vastavalt allpool toodud sätetele käibemaksu, mis on võetud tema poolt kõnealuse riigi territooriumil osutatud teenustelt või tarnitud vallasvaralt või kauba impordilt selle riigi territooriumile, kui kõnealuseid kaupu või teenuseid kasutatakse [kuuenda direktiivi] artikli 17 lõike 3 punkti[de]s a [...] nimetatud tehinguteks [...]” [täpsustatud tõlge]

21. Sama direktiivi artiklis 5 on sätestatud:

„Käesoleva direktiivi kohaldamisel peavad kaubad ja teenused, mille osas võib käibemaksu tagastada, vastama [kuuenda direktiivi] artiklis 17 sätestatud tingimustele, mida kohaldatakse liikmesriigis käibemaksu tagastamise puhul.

[...]”

Kokkuvõtte õigusnormide mõjust piiriülestele tarnetele

22. Eespool esitatud sätetest tuleneb, et kui liikmesriigis A asuv tarnija teeb selles liikmesriigis tarneid liikmesriigis B asuvale kliendile, (26) kes ei deklareeri käibemaksu liikmesriigis A, kuna tal ei toimu seal maksustatavaid müügitehinguid, siis reeglina on kliendil õigus saada tagasi tarnija poolt liikmesriigis A arvele märgitud käibemaks ning tal ei ole nende tarnetega seoses sisendkäibemaksu, mida võiks maha arvata liikmesriigis B tasumisele kuuluvast maksust.

23. Eriolukordades, mille suhtes kohaldatakse pöördmaksustamiskorda (näiteks siis, kui tegemist on reklaamiteenustega, mille osutamise kohaks tuleb pidada liikmesriiki B, mitte liikmesriiki A), ei tohiks siiski tarnija märkida käibemaksu arvele, mis esitatakse tarne eest liikmesriigis A. Selle asemel on klient kohustatud tasuma käibemaksu tarne eest liikmesriigis B ja ta võib selle sisendkäibemaksu maha arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust, mida ta peab deklareerima liikmesriigis B.

24. Kui tarnija märgib siiski käibemaksu kliendile esitatavale arvele liikmesriigis A (nagu oleks tarne tehtud liikmesriigis A) olukorras, kus oleks tulnud kohaldada pöördmaksustamiskorda (kuna tarne toimumise kohaks tuleb pidada liikmesriiki B), on see käibemaks arvele märgitud ekslikult. Täpselt nii juhtuski käesolevas asjas.

25. Kui klient maksab seejärel ekslikult arvele märgitud käibemaksu ära ja tarnija deklareerib selle nõuetekohaselt liikmesriigi A maksuametile, siis *ei ole* tehing kliendi jaoks „käibemaksu seisukohast neutraalne” ja liikmesriigi A maksuamet on saanud käibemaksu, mida ei oleks tulnud talle tasuda, kui klient ei suuda ekslikult tasutud käibemaksu tagasi saada a) tarnijalt või b) maksuametilt või kuni ta seda suudab.

Põhikohtuasi

Faktilised asjaolud ja menetluse taust

26. Eelotsusetaotluses esitatud üksikasjade ja Euroopa Kohtule esitatud märkuste põhjal võib kohtuasja faktiliste asjaolude kohta teha järgmise kokkuvõtte.

27. Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH (edaspidi „Reemtsma”) on äriühing, mille peamine tegevuskoht asub Saksamaal. Tal puudub Itaalias püsiv tegevuskoht.

28. 1994. aastal osutas Itaalia äriühing Reemtsmale reklaami- ja turustusteenuseid ning väljastas arve, millel oli märgitud käibemaks kogusummas 175 022 025 Itaalia liiri. (27)

29. Eelotsusetaotluse kohaselt olid need teenused käibemaksust vabastatud ja seega oli tegemist eksimusega, kui käibemaks märgiti arvele ja kui Reemtsma maksis selle esiteks Itaalia äriühingule ning Itaalia äriühing seejärel maksuametile.

30. Viidatud õigusnormidest (28) tundub, et kõnealused teenused ei olnud käibemaksuvabad selle kitsamas tähenduses, kuid et kõnealuste teenuste osutamise kohaks tuli kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kohaselt pidada Saksamaad, kus asus Reemtsma. Sellest hoolimata oli siiski tegemist eksimusega, kui käibemaks märgiti arvele ning tasuti Itaalias. Kuna kõnealune olukord kuulus pöördmaksustamiskorra kohaldamisalasse, oli Reemtsma kohustatud tasuma käibemaksu Saksamaal.

31. Reemtsma taotles kõnealuse käibemaksu osalist tagastamist. Ei ole selge, miks taotleti vaid osalist tagastamist, kuid põhjus võib olla see, et Reemtsma ei kasutanud saadud teenuseid ainuüksi maksustatavate müügitehingute tegemiseks. Sel juhul oleks tagasisaamise õigus vaid

32. Maksuamet keeldus käibemaksu tagastamisest ja Reemtsma vaidlustas selle otsuse kohtus.

33. Tema hagi jäeti nii esimeses astmes kui ka apellatsioonistmes rahuldamata põhjusel, et maks oli seotud teenustega, mis olid käibemaksuvabad, kuna neid osutati teise liikmesriigi maksukohustuslasele.

34. Reemtsma pöördus seejärel Corte Suprema di Cassazione poole ja taotles apellatsioonikohtu otsuse läbivaatamist, väites, et siseriiklike õigusnorme on rikutud ja vääralt kohaldatud(30) ning et otsus ei ole piisavalt põhjendatud.

35. Corte Suprema kahtleb selles, kuidas tõlgendada Itaalia õigusnorme, võttes arvesse Euroopa Kohtu otsuseid Genius Holding, Langhorst, Schmeink & Cofreth ja Karageorgou. Seepärast palub ta Euroopa Kohtult eelotsust järgmistes küsimustes:

„1. Kas [kaheksanda direktiivi] artikleid 2 ja 5, niivõrd kuivõrd nendega seatakse käibemaksu tagastamine mitteresidendist omandajale või kliendile sõltuvusse tingimusest, et kaupu ja teenuseid kasutatakse maksustatavates tehingutes, tuleb tõlgendada nii, et tagastada võib ka tasumisele mittekuuluvat käibemaksu, mis on ekslikult arvele märgitud ja seejärel riigieelarvesse tasutud? Kas jaatava vastuse korral on [nimetatud] direktiivi eelmainitud sätetega vastuolus siseriiklik õigusnorm, mis välistab mitteresidendist omandajale/kliendile maksu tagastamise, tuginedes sellele, et kord juba arvestatud ja tasutud maks ei ole olemuselt mahaarvatav, olgugi et see ei kuulu tasumisele?

2. Kas üldiselt on võimalik ühisest käibemaksusüsteemist tuletada, et omandaja/klient peavad maksu tasuma riigieelarvesse? Kas selle süsteemi ja eelkõige käibemaksu neutraalsuse, tõhususe ja diskrimineerimiskeelu põhimõtetega on kooskõlas, et siseriikliku õiguse alusel ei anta käibemaksukohustuslasest omandajale/kliendile, kes on siseriiklike õigusaktide kohaselt kohustatud arveid väljastama ja maksma, õigust maksusumma tagastamisele maksuhaldurilt, kui tasumisele mittekuuluv maks kanti huvitatud isiku deebetisse ja tasuti? Kas käibemaksu – mis on saadud ühenduse õigust rikkudes – tagastamise valdkonna tõhususe ja diskrimineerimiskeelu põhimõtetega on vastuolus siseriiklik kord, nagu see tuleneb siseriiklike kohtute antud tõlgendustest ja millega lubatakse teenuste saajal lihtviisiliselt kaevata teenuste tarnija/osutaja, mitte aga maksuhalduri peale, olgugi et siseriiklikus õiguskorras on olemas analoogne sissenõudmise juhtum, kus maksumaksja poolt tasumisele kuuluvate otseste maksude tasumisel on nii maksumaksjal kui tema esindajal õigus taotleda nende tagastamist riigieelarvest?”

36. Kirjalikke märkusi esitasid Reemtsma, Itaalia valitsus ja komisjon. 30. märtsi 2006 kohtuistungil esitasid suulisi märkusi Itaalia valitsus ja komisjon.

Õiguslik hinnang

Esimene küsimus

37. Siseriikliku kohtu esimene küsimus käsitleb peamiselt seda, kas lähenemisviisi, mida on kohtuotsusest Genius Holding alates kasutatud kohtupraktikas kuuenda direktiivi kohaste mahaarvamiste puhul, tuleks järgida ka seoses käibemaksu tagastamisega kaheksanda direktiivi alusel.

38. Enne sellele küsimusele vastamist tuleb siiski uurida Reemtsma kahtlusi seoses sellega, kas kohtuotsuses Genius Holding esitatud seisukoht on endiselt kehtiv.

Kas kohtuotsus Genius Holding on endiselt kohaldatav?

39. Reemtsma usub, et kuuenda direktiivi artikli 21 lõike 1 punkti c sõnastus ei õigusta Euroopa Kohtu otsust kohtuasjas Genius Holding ning pealegi on see asendatud kohtuotsusega Langhorst. Ta tugineb viimati nimetatud kohtuotsuse lõigule, milles Euroopa Kohus sedastas, et kui maksukohustuslane, keda peetakse kreditarvele käibemaksu märkinud isikuks, ei oleks kohustatud sellel märgitud käibemaksu tasuma, „ei kuuluks osa arve aset täitval dokumendil märgitud käibemaksust maksukohustuslase poolt tasumisele, isegi kui [...] kaupade või teenuste saaja oleks võinud selle käibemaksu täielikult maha arvata [...]”.(31) See tähendab Reemtsma arvates kohtuotsuse Genius Holding seisukoha muutmist ja tagasipöördumist kõikehõlmava mahaarvamisõiguse juurde. Reemtsma rõhutab, et mahaarvamisõigus on peamine vahend, mis aitab tagada käibemaksu neutraalsuse aluspõhimõtte kohaldamist, ning et selle õiguse piiramine ei kuulu liikmesriikide pädevusse.(32)

40. Reemtsma püüab ka eristada käesolevat asja kohtuasjast Karageorgou. Isegi kui kõnealuse kohtuotsuse teoreetilised põhjendused olid korrektsed, tehti see kohtuotsus teistsuguste faktiliste asjaolude põhjal.(33) Käesolevas asjas kõne all olev summa ei saa olla üheaegselt nii käibemaks, mida selle arvele märkinud tarnija on artikli 21 lõike 1 punkti c kohaselt kohustatud tasuma, kui ka kliendi seisukohast vaadelduna muu summa.

41. Ma ei nõustu sellega, et kohtuotsus Langhorst seab kohtuotsuse Genius Holding kahtluse alla.

42. Lõik, millest Reemtsma jäeldab, et Euroopa Kohus on oma seisukohta muutnud, on osa vastusest kohtuasjas Langhorst esitatud teisele küsimusele, mis kõlab järgmiselt: kas maksukohustuslast, kes ei ole vaidlustanud arve aset täitvale krediitarvele märgitud käibemaksu summat, mis on maksustatava tehingu tõttu võlgnetavast summast suurem, võib pidada isikuks, kes on märkinud selle summa krediitarvele ja kes on seetõttu kohustatud selle summa tasuma kuuenda direktiivi artikli 21 lõike 1 punkti c tähenduses.

43. Euroopa Kohus andis sellele küsimusele samasuguse (kinnitava) vastuse, nagu oli soovitanud kohtujurist Léger, kelle analüüs põhines suurel määral kohtuotsusel Genius Holding.(34) Sellistes tingimustes on väga raske leida, et Euroopa Kohus on oma jäeldustes ütelnud lahti kohtuasjas Genius Holding võetud seisukohast, sest ta järgis nendes lihtsalt kohtujuristi jäeldusi, kuigi sõnastas need palju lühemalt ega viidatud nendes kohtuotsusele Genius Holding. Pealegi järgiti kohtuotsuses Genius Holding võetud seisukohta hiljem üsna selgelt nii kohtuotsuses Schmeink & Cofreth kui ka kohtuotsuses Karageorgou.

44. Kohtuotsuses Langhorst sisalduva lausega „kaupade või teenuste vastuvõtja oleks võinud selle käibemaksu täies ulatuses maha arvata” seoses tundub mulle selge, et Euroopa Kohus ei ütelnud, et vastuvõtjal oleks pidanud olema õigus ekslikult arvele märgitud maksu maha arvata. Euroopa Kohus nägi pigem ette, et ta oleks tegelikult võinud selle maha arvata ja et kui tarnija ei oleks kohustatud tasuma kogu arvel märgitud summat, võiks tekkida pettuse võimalus.

45. Olen ühes punktis suurel määral nõus Reemtsma seisukohaga. Oleks ebaloogiline pidada valesti arvele märgitud summat üheaegselt nii käibemaksuks, mille tarnija peab kuuenda direktiivi artikli 21 lõike 1 punkti c kohaselt arvele märkima, kui ka muuks summaks, mida klient ei saa artikli 17 lõike 2 punkti a kohaselt maha arvata.

46. Reemtsma seisukoht kajastab suurel määral järeldusi, mida komisjon ja kohtujurist Mischo soovitasid Euroopa Kohtule kohtuasjas Genius Holding ja mille kohaselt tuleb käibemaksu, mida tarnija peab artikli 21 lõike 1 punkti c kohaselt arvele märkima, pidada ka maksuks, mis „tuleb maksta või on makstud” artikli 17 lõike 2 punkti a tähenduses. Kliendil peaks seetõttu olema õigus see maha arvata (tingimusel, et pettuse võimalus on välistatud, välistades sellised juhtumid, kus võidakse tõendada, et kõnealust summat ei ole tegelikult tasutud).

47. Tunnistan, et minu arvates tuleks seda järeldust süsteemi ühtsuse ja lihtsuse tõttu eelistada lähenemisviisile, mida Euroopa Kohus lõpuks kohaldas kohtuotsuses Genius Holding. Vahest oleks see järeldus olnud rohkem kooskõlas Euroopa Kohtu hilisema praktikaga karussellpettuse valdkonnas?

48. Karussellpettus on tõepoolest erinev olukord, kus käibemaks märgitakse kogu turustusahela lõikes õigesti arvele, kuid jäetakse ühes või mitmes etapis maksuametile tasumata. Euroopa Kohus oli kohtuotsuses Optigen(35) siiski arvamisel, et kui maksukohustuslane sooritab tehinguid, mis vastavad kuuendas direktiivis sätestatud objektiivsetele kriteeriumidele, ei saa tema õigusele sisendkäibemaks maha arvata avaldada mõju see, et turustusahelas mingi varasem või hilisem tehing on käibemaksupettus, millest ta ei ole ega saa olla teadlik. Tema sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse seisukohast ei ole tähtsust sellel, kas käibemaks kõnealuste kaupade varasemalt või hilisemalt müügilt on riigikassasse tasutud või mitte.

49. Mulle tundub, et kui mahaarvamisoigus püsib sellistes olukordades puutumatuna, oleks süsteem ühtsem, kui see õigus püsiks puutumatuna ka kohtuasjas Genius Holding käsitletud olukordades. Pealegi on Euroopa Kohus sõnaselgelt sedastanud, et kuuenda direktiivi artikli 20 lõike 1 punkti a kohane korrigeerimine eeldab selle tõendamist, et arve väljastanud isik tegutses algselt heas usus(36) või – kohtuotsuse Schmeink & Cofreth kohaselt – et maksutulu saamatajäämise oht on kõrvaldatud.(37) Sellist tingimust oleks võinud väga hästi kohaldada ka juhul, kui kliendil oleks endiselt olnud mahaarvamisoigus, mitte korrigeerimisoigus.

50. Ma ei tee siiski ettepanekut, et Euroopa Kohus peaks oma kohtuotsuse Genius Holding uuesti läbi vaatama. See otsus põhineb tunnustatud tõlgendamispõhimõtetel ja sellega saavutatakse – kuigi kohmakama menetluse kaudu – sama tulemus nagu kohtujuristi soovitatud lähenemisviisiga, ja see tulemus tundub olevat käibemaksu neutraalsuse seisukohast selgelt õige. Pealegi on otsus olnud enam kui 15 aasta jooksul väljakujunenud kohtupraktika ja kõigi põhjalike muudatustega kaasneks arvatavasti ebasoovitavalt suur segadus liikmesriikide käibemaksutavades.

51. Sellest tulenevalt leian, et kohtuasjas Genius Holding kohaldatud põhimõtte kohaldamisest teistsugusele olukorrale kohtuasjas Karageorgou ei saa teha mingit asjalikku järeldust. Seetõttu uurin järgnevalt seda, kas seda põhimõtet tuleks kohaldada ka kaheksanda direktiivi kohaldamisalasse kuuluvates olukordades.

Kas kohtuotsust Genius Holding tuleks kohaldada ka seoses kaheksanda direktiiviga?

52. Siseriiklik kohus märgib, et kui maks, mis ei kuulu tasumisele, on ekslikult arvele märgitud, ei ole kuuenda direktiivi kohase mahaarvamise välistamise põhjuseks sellise kliendi koormamine, kellel muidu oleks olnud mahaarvamise õigus, vaid pigem maksudest kõrvalehoidumise takistamine. Kaheksandas direktiivis on tagasisaamisõiguse piiramisel juhtumitega, kus mahaarvamine oleks olnud kuuenda direktiivi alusel lubatud, siiski teistsugune eesmärk. Eesmärk on jätta välja kliendid, kellel peaks lasuma maksukoormus (kas seetõttu, et nad on lõpptarbijad või seetõttu, et nende sisendtarneid kasutatakse käibemaksuvabade tehingute sooritamiseks). Eesmärkide erinevuse tõttu ei ole selge, kas tuleks kohaldada sama lähenemisviisi.
53. Reemtsma viitab samuti eesmärkide erinevusele. Ta leiab, et kaheksanda direktiivi kohase tagastamise välistamine on asjakohatu, kui kuuenda direktiivi kohane mahaarvamise keeld tuleneb lihtsalt sellest, et maks oli ekslikult arvele märgitud.
54. Itaalia valitsus märgib siiski, et käesolevas asjas on küsimus tarne eest esitatud arvele ekslikult märgitud käibemaksu tagastamises. Itaalia valitsuse sõnul ei saa kaheksanda direktiivi artiklites 2 ja 5 sätestatud korda kohaldada, kuna ei ole täidetud tingimus, et tehingud oleks olnud kõlblikud maksu mahaarvamiseks, kui klient oleks olnud Itaalia resident.(38)
55. Komisjoni sõnul tuleneb kohtuotsusest Debouche,(39) et kaheksanda direktiivi eesmärk ei ole seada kahtluse alla kuuenda direktiiviga kehtestatud süsteemi. Nagu kohtujurist Tesauro märkis oma kõnealuses kohtuasjas esitatud ettepanekus,(40) järgib käibemaksu tagastamine muu riigi territooriumil asuvatele maksukohustuslastele sama põhimõtet nagu asjaomases riigis asuvate maksukohustuslaste mahaarvamiseõigus ja seetõttu tuleb sellele kohaldada samu eeskirju. Seda kinnitab Euroopa Kohtu lähenemisviis kohtuotsuses Monte dei Paschi di Siena,(41) milles ta kohaldas kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 5 sätestatud suhtelise mahaarvamise eeskirju kaheksanda direktiivi kohasele tagastamisele.
56. Selles küsimuses nõustun Itaalia valitsuse ja komisjoni järeldusega.
57. Kaheksanda direktiivi artiklites 2 ja 5 sisalduvad viited kuuenda direktiivi artiklile 17 on vormilisel tasandil selged. Artiklis 2 on sätestatud käibemaksu tagasisaamise õigus, „kui kõnealuseid kaupu või teenuseid kasutatakse [kuuenda direktiivi] artikli 17 lõike 3 punkti[de]s a [...] nimetatud tehinguteks”. Artiklis 5 on sõnaselgelt sätestatud, et „kaubad ja teenused, mille osas võib käibemaksu tagastada, [peavad] vastama [kuuenda direktiivi] artiklis 17 sätestatud tingimustele, mida kohaldatakse liikmesriigis käibemaksu tagastamise puhul”.
58. Lisaks sellele võib sama sõnasõnalist tõlgendust nagu kohtuotsuses Genius Holding(42) kasutades märkida, et kuuendat direktiivi käsitleva komisjoni ettepaneku artikli 17 lõikes 3 viidati samal moel nagu ettepaneku artikli 17 lõike 2 punktis a maksukohustuslase „arvele märgitud” käibemaksule, kuid sõnastus muudeti viiteks „lõikes 2 viidatud” käibemaksule, kusjuures lõikes 2 kasutatud väljend „tema arvele märgitud” asendati väljendiga „tuleb maksta või on makstud”.
59. Pealegi pooldatakse komisjoni viidatud kohtupraktikas samalaadset kohtlemist.
60. Kõige olulisem on vahest siiski see, et tagastamis- ja mahaarvamissüsteemide ühtsus tundub olevat põhimõtteliselt soovitatav, kui just piiriülese turustusahela laadis ei ole sellist erinevust, mis eeldab erinevat kohtlemist. Sellist erinevust ei tundu olevat.
61. Kaheksanda direktiivi kohane tagastamismehhanism ei ole tõepoolest täiesti identne kuuenda direktiivi kohase mahaarvamismehhanismiga. Nende kahe direktiivi kohaldamisalasse kuuluvad olukorrad on siiski väga sarnased.

62. Oletagem, et X ja Y on maksukohustuslased, kusjuures X on tehingus tarnija ja Y on klient. Vaid ühe liikmesriigiga piirnevas olukorras märgib X käibemaksu Y?le esitatavale arvele, kes arvab sama summa maha tasumisele kuuluvast maksust, mida ta peab deklareerima.

63. Kui X asub liikmesriigis A ja Y asub liikmesriigis B, kusjuures Y?l ei toimu liikmesriigis A mingeid maksustatavaid müügitehinguid, siis a) Y saab kaheksanda direktiivi alusel liikmesriigis A arvele märgitud käibemaksu tagasi ning käibemaksu summa, mille ta märgib oma klientidele esitatavatele arvetele ja mille ta deklareerib liikmesriigi B maksuametile, põhineb tarne eest saadud puhashinnal või b) olukorras, kus kohaldatakse kuuenda direktiivi kohast pöördmaksustamiskorda, ei märgi X arvele käibemaksu ja Y on kohustatud tasuma käibemaksu tarne eest liikmesriigis B, kuid ta võib selle ka maha arvata. Mõlemal juhul jätkub turustusahel seejärel tavapäraselt.

64. Kui X märgib Y?le tehingu eest esitatavale arvele ekslikult käibemaksu, kui Y tasub arve ja kui X deklareerib käibemaksu summa maksuametile, siis vastavalt kohtuotsusele Genius Holding on olukord ühe liikmesriigiga (liikmesriik A) piirneval juhul järgmine:

- X peab maksma ekslikult arvele märgitud summa Y?le tagasi;
- maksuamet peab kõnealuse summa X?le tagastama ja
- Y peab jätma selle summa maha arvamata (või kui see on juba maha arvatud, siis korrigeerima seda mahaarvamist vastavalt kuuenda direktiivi artikli 20 lõike 1 punktile a).

65. Kahte esimest nõuet kohaldatakse ka juhul, kui X ja Y asuvad eri liikmesriikides. Y ei oleks kaheksanda direktiivi kohasel juhul(43) ega kuuenda direktiivi kohase pöördmaksustamiskorra kohaldamisel(44) mingil juhul võinud maha arvata X?i poolt arvele märgitud käibemaksu, kuna kumbki olukord ei võimalda mahaarvamist. Seetõttu ei ole Y?l vastavalt õigust saada käibemaksu tagasi. Turustusahel jätkub ka sel juhul tavapäraselt.

66. Mõlema stsenaariumi puhul tagatakse käibemaksu neutraalsus(45) vahenditega, mis on põhiliselt samalaadsed (kuid mis on, nagu juba märkisin, keerukamad kui juhul, kui oleks lubatud mahaarvamine või tagastamine (vastavalt olukorrale)).

67. Lisaks sellele võib märkida, et ka kohtuasjas Genius Holding kõne all olnud siseriiklike õigusnormidega kehtestati pöördmaksustamiskord, kuigi pigem selline, mida nõukogu on kuuenda direktiivi artikli 27 alusel lubanud, mitte selline, mida käsitletakse kaheksandas direktiivis.(46) Võib pidada kummaliseks, et selle kohtuotsuse aluseks olevat põhimõtet tuleks kohaldada ühele pöördmaksustamise olukorrale, kuid mitte teisele.

68. Seetõttu leian, et lähenemisviisi, millest Euroopa Kohus lähtus kohtuotsuses Genius Holding kuuenda direktiivi kohaste mahaarvamiste puhul, tuleks kohaldada ka kaheksanda direktiivi kohaste tagastamiste puhul.

Teine küsimus

69. Kui Reemtsma olukorras oleval kliendil (st eespool esitatud näites Y) ei ole kuuenda direktiivi artikli 17 lõigete 3 ja 4 ega kaheksanda direktiivi kohaselt õigust saada käibemaksu tagasi, soovib siseriiklik kohus peamiselt teada, kas piisab, kui kliendil on õigus taotleda käibemaksu tagastamist tarnijalt (minu näites X), kes märkis käibemaksu arvele ja kes võiks omakorda taotleda selle tagastamist maksu sisse nõudnud maksuametilt, või kas kliendil peaks olema võimalik pöörduda taotlusega vahetult maksuameti poole.

70. Nagu Itaalia valitsus ja komisjon on märkinud, sisaldab see küsimus kolme osa, mille võib võtta kokku järgmiselt:

- a) Kas klienti võib üldiselt pidada isikuks, kes on kohustatud tasuma tehingult käibemaksu?
- b) Kas see on kooskõlas ühenduse käibemaksusüsteemiga (ja neutraalsuse, tõhususe ja võrdväärsuse või diskrimineerimiskeelu põhimõtetega), kui siseriiklikus õiguses ei lubata kliendil pöörduda taotlusega maksuameti poole, kui käibemaks, mis ei kuulunud tasumisele, on arvele märgitud ja tasutud?
- c) Kas vastus oleks erinev, kui muudes siseriiklikes õigusnormides (otsese maksustamise valdkonnas) lubatakse mõlemal poolel esitada suurel määral sarnastes olukordades ühine taotlus maksuametile?

71. Käsitle neid kolme osa kordamööda.

Kas klienti võib üldiselt pidada isikuks, kes on kohustatud tasuma tehingult käibemaksu?

72. Nagu Reemtsma märgib, võivad liikmesriigid kuuenda direktiivi artikli 21 lõike 1 punkti a(47) kohaselt ette näha, et „muu isik kui maksukohustuslane vastutab maksu tasumise eest solidaarselt” lisaks tarnijale. Artikli 22 lõike 8(48) kohaselt võivad liikmesriigid kehtestada „muid kohustusi, mida nad peavad vajalikuks maksu nõuetekohaseks kohaldamiseks ja kogumiseks ning pettuse vältimiseks”. Seetõttu on kuuenda direktiiviga kooskõlas, kui klient on üks käibemaksukohustuslastest.

73. Teisest küljest – nagu Itaalia valitsus märgib –, isegi kui ühenduse õiguse kohaselt võib klienti pidada solidaarselt vastutavaks maksu tasumise eest, siis Itaalia õiguses ei olnud 1994. aastal seda sätestatud (kuigi praegu on selline säte olemas).

74. Lisaks sellele, nagu komisjon põhjendatult märgib, on kuuenda direktiivi artikli 21 lõike 1 punkti a esimeses lõigus sätestatud üldnorm, mille kohaselt on tarnija see isik, kes on põhimõtteliselt kohustatud tasuma käibemaksu ja kellel on kohustused maksuameti ees. Ainsad erandid on need, mis on ette nähtud artikli 21 lõike 1 muudes sätetes (eelkõige pöördmaksustamiskord piiriüleste tehingute korral) või mida nõukogu on lubanud kuuenda direktiivi artikli 27 alusel (ja millega sellistel juhtudel kaasneb pöördmaksustamiskord konkreetses olukordades ühes liikmesriigis).(49)

75. Seetõttu nõustun Itaalia valitsuse ja komisjoni seisukohaga. Reemtsmal on õigus, kui ta märgib, et teatavates olukordades võivad liikmesriigid otsustada, et klient ja tarnija on solidaarselt vastutavad, ja et olukordades, millele kohaldatakse pöördmaksustamiskorda, on klient alati maksukohustuslane. Need on siiski erandid üldnormist, mille kohaselt peab tarnija deklareerima tehingult tasutava käibemaksu ametiasutusele. Sellest tulenevalt võib põhimõtteliselt vaid tarnija pöörduda taotlusega selle ametiasutuse poole seoses ekslikult tasutud maksuga.

76. Kui mis tahes põhjusel kohaldatakse pöördmaksustamiskorda, on klient tõepoolest kohustatud tasuma tehingult käibemaksu. Seetõttu on kliendil põhimõtteliselt õigus taotleda ametiasutusele ekslikult tasutud maksu tagasimaksmist.(50) Lisaks sellele tundub, et põhikohtuasja menetluse põhjustanud olukord kuulus artikli 9 lõike 2 punkti e kohase pöördmaksustamiskorra kohaldamisalasse, nii et Reemtsmal peaks olema nii kohustus tasuda maksu kui ka õigus taotleda ekslikult tasutud maksu tagasimaksmist. Tuleb siiski meeles pidada, et kõnealuse korra kohaselt on Reemtsmal suhe oma liikmesriigi, st Saksamaa maksuametiga, mitte selle liikmesriigi maksuametiga, kus ta tarnija käibemaksu ekslikult arvele märkis ja

deklareeris, st Itaalia maksuametiga.

77. Vastaksin seetõttu teise küsimuse esimesele osale nii, et põhimõtteliselt tuleb vaid tarnijat pidada isikuks, kes on kohustatud tasuma tehingult maksuametile käibemaksu ja kellel on selle tulemusena õigus taotleda ekslikult tasutud maksu tagasimaksmist. Kui muu isik on kas ühenduse või lubatud siseriiklike õigusnormide alusel erandjuhul maksukohustuslane, siis see isik võib taotleda maksuametilt, millele ta oli kohustatud maksu tasuma, ekslikult tasutud maksu tagasimaksmist.

Kas see on lubatud, et siseriiklikus õiguses ei lubata kliendil pöörduda taotlusega maksuameti poole, kui käibemaks, mis ei kuulunud tasumisele, on arvele märgitud ja tasutud?

78. Olukorras, kus kuuenda direktiivi kohane mahaarvamine ega kaheksanda direktiivi kohane tagastamine ei ole kohaldatavad, on Itaalias ilmselt võimalik, et tarnija, kes on tehingute eest käibemaksu ekslikult arvele märkinud ja sisse nõudnud ning maksuametile tasunud, võib taotleda selle summa tagasimaksmist asjaomaselt ametiasutuselt, kuid sama tehingu klient võib taotleda selle summa tagastamist üksnes tarnijalt, esitades selleks tsiviilhagi.

79. Siseriikliku kohtu kahtlused seoses selle õiguskaitsevahendite süsteemiga puudutavad võrdväärsuse (või diskrimineerimiskeelu) ja tõhususe nõudeid ühenduse õiguses. Viimane neid nõudeid käsitlev seisukoht on esitatud kohtuotsuses MyTravel:(51) „Ühenduse õigusnormide puudumisel maksude tagastamise taotluste valdkonnas on iga liikmesriigi õiguskorra ülesandeks ette näha tingimused, millistel võib neid taotlusi esitada, kusjuures need tingimused peavad järgima võrdsuse ja tõhususe põhimõtteid, st need ei peaks olema ebasoodsamad siseriikliku õiguse sätetel põhinevaid sarnaseid kaebusi käsitlevate tingimustega võrreldes ega olema seatud viisil, mis muudaks praktiliselt võimatuks ühenduse õiguskorraga antud õiguste kasutamise.”

80. Reemtsma leiab, et tõhususe põhimõtte järgimiseks tuleb lubada kliendil pöörduda taotlusega otse maksuameti poole. Kui seda ei lubata, võib kujuneda vähemalt kaks olukorda, mis on selle põhimõttega vastuolus: tarnija võib olla maksejõuetu, kui klient esitab talle nõude, või tsiviilkohus võib kohustada tarnijat maksma käibemaksu kliendile tagasi, kuid maksukohus jätab rahuldamata tarnija nõude maksuameti vastu.

81. Komisjon tuletab meelde Euroopa Kohtu otsuseid ja eelkõige kohtuotsust Schmeink & Cofreth, mille kohaselt tuleb liikmesriikidel võimaldada käibemaksu arvele märkimises juhtunud eksituste parandamist, mis hõlmab nii arve korrigeerimist kui ka valesti tasutud maksu tagasimaksmist. Komisjon väidab, et see kohustus tuleneb neutraalsuse põhimõttest ja alusetu rikastumise keelust (käesoleval juhul kehtib see maksuameti kohta). Liikmesriigid võivad valida sobiva menetluse, tingimusel et järgitakse tõhususe põhimõtet. Olukord, kus tavaliselt vaid tarnija võib maksukohustuslasena taotleda maksuametilt maksu tagasimaksmist ja klient peab taotlema maksu tagasimaksmist tarnijalt tsiviilõiguse alusel, tundub olevat põhimõtteliselt aktsepteeritav. Kui maksutulu saamatajäämise oht on täielikult kõrvaldatud, võib tõhususe põhimõttest siiski tuleneda, et kliendil peab olema võimalus pöörduda taotlusega maksuameti poole, kui maksu tagasisaamine tavapärasest menetlust kasutades osutus „praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks” (Reemtsma juhtumi korral näiteks siis, kui tema Itaalia tarnijat ei olnud enam olemas). Diskrimineerimiskeelu põhimõtte eeldab, et liikmesriik, kes on lubanud oma territooriumil asuval kliendil esitada nõude maksuametile, peab andma sama nõude esitamise õiguse teises liikmesriigis asuval kliendile.

82. Itaalia valitsus nõustub komisjoni seisukohaga niivõrd, kuivõrd komisjon kinnitab Itaalias kasutusel oleva süsteemi seaduslikkust. Ta ei nõustu komisjoni seisukohaga selles, et kliendil peab olema õigus taotleda maksu tagasimaksmist otse maksuametilt, kui tema tsiviilnõuet tarnija vastu on mis tahes põhjusel võimatu täitmisele pöörata.

83. Leian siiski, et komisjoni analüüs on tervikuna veenev.

84. Esiteks tundub kirjelduse kohaselt Itaalias kohaldatav õiguskaitsevahendite süsteem olevat põhimõtteliselt kooskõlas ühenduse käibemaksusüsteemi käsitlevate õigusnormide ja kohtupraktikaga. Kui tarnija, kes on käibemaksu ekslikult arvele märkinud ja sisse nõudnud ning maksuametile tasunud, võib taotleda sellelt ametiasutusest asjaomase summa tagasimaksmist ja sama tehingu klient võib saada asjaomase summa tagasi tarnijalt tsiviilhagi kaudu, siis järgitakse käibemaksu neutraalsuse põhimõtet ja ekslikult tasutud maksu tagasisaamiseks esitatavate nõuete tõhususe põhimõtet.

85. Teiseks on selline süsteem põhimõtteliselt piisav. Kõigis olukordades, kus see süsteem võib anda eeldatud tulemuse – maksu täielik tagasimaksmine isikule, kellele on langenud ekslikult tasutud maksust tingitud maksukoormus –, ei ole vaja anda kliendi käsutusse täiendavaid õiguskaitsevahendeid maksuameti vastu. Sellest tulenevalt ei ole mingit vajadust lubada, et klient võib esitada otse maksuametile sellise taotluse, nagu Reemtsma on ilmselt üritanud esitada, *välja arvatud* juhul, kui õiguskaitsevahendite põhisüsteem on ära kasutatud, kuid see ei ole nõude sisu suhtes kõrvaliste faktilise asjaolude(52) tõttu andnud tavapärast tulemust.

86. Kolmandaks võib esineda juhtumeid, kus tulemus jääb selliselt saavutamata. Neil juhtudel peab olema kättesaadav mingi muu lahendus, et tagada käibemaksu neutraalsuse ja tõhususe põhimõtete järgimine. On raske ette näha mis tahes muud lahendust kui see, et kliendil, kes on kandnud kogu maksukoormuse seoses ekslikult arvele märgitud käibemaksuga, lubatakse pöörduda taotlusega otse selle maksuameti poole, mis rikastuks alusetult, kui võiks sellise käibemaksu endale jätta.

87. Sellega seoses käsitleti kohtuistungil kahte küsimust.

88. Ühest küljest väitis komisjon, et selliseid juhtumeid esineb harva ja on ebatõenäoline, et need avaldavad õiguskaitsevahendite põhisüsteemile olulist mõju, kuigi Itaalia valitsus väitis, et selliseid juhtumeid esineb tõenäoliselt palju sagedamini. Esinemissagedusel ei ole minu arvates siiski mingit tähtsust. Oluline on see, et kui selline olukord tekib, tuleb sellega tegeleda vastavalt neutraalsuse ja tõhususe nõuetele.

89. Teisest küljest väitis Itaalia valitsus, et õiguskaitsevahend, millega võidakse takistada maksuameti alusetut rikastumist, kui käibemaks on tasutud ekslikult, peaks olema kättesaadav üksnes juhul, kui on kättesaadav ka vastav õiguskaitsevahend, millega saab takistada riigikassa alusetut vaesumist, kui käibemaksu, mis kuulub nõuetekohaselt tasumisele, ei tasuta. Argument põhineb ilmselt sellel, et klient võiks muul juhul mingil kujul alusetult rikastuda. See argument on minu arvates siiski väär. Kui tarnija on märkinud käibemaksu kliendile esitatud arvele ja selle temalt sisse nõudnud, kuid ei ole seda maksuametile deklareerinud, ei ole klient alusetult rikastunud (kuigi tarnija võis tõesti alusetult rikastuda ja/või sooritada pettuse). Kui tarnija ei ole märkinud käibemaksu kliendile maksustatava tehingu eest esitatud arvele ega seda temalt sisse nõudnud, siis ei või klient – kui ta on ise maksukohustuslane – käibemaksu maha arvata ja seega ei ole ta alusetult rikastunud, ja/või võidakse leida, et ta on osalenud skeemis, millega petetakse maksuametit, olenemata sellest, kas ta on klient või lõpptarbija. Viimasel juhul võib siseriiklikes õigusnormides õigustatult sätestada nii kriminaalkaristused kui ka kõnealuse summa maksmise kohustuse.

90. Nõustun komisjoni seisukohaga, et võrdväarsuse põhimõtte eeldab, et liikmesriik, kes lubab tema territooriumil asuval kliendil taotleda maksu tagasimaksmist otse maksuametilt, peab andma sama nõude esitamise õiguse teises liikmesriigis asuvale kliendile. Euroopa Kohtule ei ole siiski teatatud, kas see on Itaalias nii.

91. Sellest tulenevalt leian, et kui tehingu tarnija, kes oleks olnud kohustatud tasuma käibemaksu, kui see oleks kuulunud tasumisele, on märkinud arvele ja tasunud maksuametile käibemaksu, mis ei kuulunud tasumisele, on käibemaksu neutraalsuse põhimõtte ja ühenduse õiguse vastaselt sisse nõutud maksude tagasimaksmist käsitlevate siseriiklike õigusnormide tõhususe põhimõtte kohaselt põhimõtteliselt piisav, kui siseriiklik kord võimaldab tarnijal taotleda sellelt ametiasutusest asjaomase summa tagasimaksmist ja sama tehingu kliendil saada asjaomane summa tagasi tarnijalt tsiviilhagi kaudu. Kui selline tsiviilhagi ei saa siiski nõude sisu suhtes kõrvaliste faktiliste asjaolude tõttu olla edukas, tuleb käibemaksu neutraalsuse põhimõtte, tõhususe põhimõtte ja maksuameti alusetu rikastumise keelu kohaselt näha siseriiklike õigusnormidega ette vahendid, mille abil võib klient, kes on kandnud ekslikult arvele märgitud summaga seoses maksukoormust, saada asjaomase summa maksuametilt tagasi. Kui sellise tehingu kliendil, kes asub kõnealuses liikmesriigis, on nõude esitamise õigus, peab selline õigus olema igal juhul ka teises liikmesriigis asuval kliendil.

Kas hinnangut mõjutab see, kui muude otsest maksustamist reguleerivate siseriiklike õigusnormidega lubatakse mõlemal poolel esitada suurel määral sarnastes tingimustes ühine nõue maksuameti vastu?

92. Tundub, et kui tööandja on ekslikult pidanud tulumaksu kinni ja tasunud selle maksuametile, võivad Itaalia õigusnormide kohaselt nii tööandja kui ka töötaja taotleda maksuametilt selle tagasimaksmist. Eelotsusetaotluse esitanud kohus on mures, et see võib olla vastuolus ühenduse õiguses sätestatud võrdväarsuse põhimõtte või diskrimineerimiskeeluga, kui kõnealune ühine või emma-kumma käsutuses olev õiguskaitsevahend on kättesaadav sellises olukorras, kuid mitte tarnijale ega kliendile põhikohtuasjas kõne all olevas käibemaksuolukorras.

93. Komisjon märgib, et Euroopa Kohtule ei ole esitatud täielikku teavet otsest maksustamist reguleerivate Itaalia õigusnormide kohta ja leiab üldiselt, et otsese maksustamise valdkonnas kujunenud olukord ei sarnane tõenäoliselt käibemaksu valdkonnas kujunenud olukorraga. Käibemaksu valdkonnas on üksnes tarnijal otsene õigussuhe maksuametiga. Otsese maksustamise süsteem ei ole tõepoolest kuidagi seotud käibemaksusüsteemiga. Kuna diskrimineerimiskeeld kehtib üksnes sarnastes olukordades, ei ole see seega käesolevas asjas asjakohane.

94. Selles küsimuses olen täiesti nõus komisjoni seisukohaga.

Ettepanek

95. Eespool esitatud kaalutlustel teen ettepaneku vastata Corte Suprema di Cassazione esitatud küsimustele järgmiselt:

1. Nõukogu kaheksanda direktiivi 79/1072/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – välismaal asuvatele maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord artikleid 2 ja 5 tuleb tõlgendada nii, et käibemaks, mis kuulub tasumisele üksnes seetõttu, et see on märgitud arvele, ei vasta kõnealuses direktiivis sätestatud tagastamistingimustele.

2. Põhimõtteliselt tuleb üksnes tarnijat pidada isikuks, kes on kohustatud tasuma maksuametile

tehingult käibemaksu ja kellel on sellest tulenevalt õigus taotleda ekslikult tasutud maksu tagasimaksmist. Kui muu isik on kas ühenduse või lubatud siseriiklike õigusnormide alusel erandjuhul maksukohustuslane, siis võib see isik taotleda maksuametilt, millele ta oli kohustatud maksu tasuma, ekslikult tasutud maksu tagasimaksmist.

3. Kui tarnija, kes oleks olnud kohustatud tasuma käibemaksu, kui see oleks kuulunud tasumisele, on märkinud arvele ja tasunud maksuametile käibemaksu, mis ei kuulunud tasumisele, on käibemaksu neutraalsuse põhimõtte ja ühenduse õiguse vastaselt sisse nõutud maksude tagasimaksmist käsitlevate siseriiklike õigusnormide tõhususe põhimõtte kohaselt põhimõtteliselt piisav, kui siseriik kord võimaldab tarnijal taotleda sellelt ametiasutuselt asjaomase summa tagasimaksmist ja sama tehingu kliendil saada asjaomane summa tagasi tarnijalt tsiviilhagi kaudu. Kui selline tsiviilhagi ei saa siiski nõude sisu suhtes kõrvaliste faktiliste asjaolude tõttu olla edukas, tuleb käibemaksu neutraalsuse põhimõtte, tõhususe põhimõtte ja maksuameti alusetu rikastumise keelu kohaselt näha siseriiklike õigusnormidega ette vahendid, mille abil võib klient, kes on kandnud ekslikult arvele märgitud summaga seoses maksukoormust, saada asjaomase summa maksuametilt tagasi. Kui sellise tehingu kliendil, kes asub kõnealuses liikmesriigis, on nõude esitamise õigus, peab selline õigus olema igal juhul ka teises liikmesriigis asuval kliendil.

4. See, et siseriiklike õigusnormide kohaselt võivad nii maksu kinni pidanud isik kui ka isik, kellelt maks kinni peeti, taotleda maksuametilt ekslikult kinnipeetud ja tasutud otsese maksu tagasimaksmist, ei ole põhimõtteliselt oluline, kui hinnatakse sellise olukorra vastavust võrdväärsuse põhimõttele, kus üksnes tarnija, mitte tehingu klient, võib taotleda maksuametilt ekslikult arvele märgitud ja tasutud käibemaksu tagasimaksmist.

1 – Algkeel: inglise.

2 – Nõukogu 17. mai 1977. aasta 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; direktiivi on korduvalt muudetud; edaspidi „kuues direktiiv”).

3 – Vt 13. detsembri 1989. aasta otsus kohtuasjas C-342/87: Genius Holding (EKL 1989, lk 4227), 19. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-454/98: Schmeink & Cofreth (EKL 2000, lk I-6973) ja 6. novembri 2003. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-78/02–C-80/02: Karageorgou jt (EKL 2003, lk I-13295), mida on üksikasjalikumalt käsitletud punktis 11 jj.

4 – Nõukogu 6. detsembri 1979. aasta kaheksas direktiiv 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).

5 – Artikli 21 praeguse teksti leiab sama direktiivi artiklis 28g, mis viidi sisse nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiviga 91/680/EMÜ, millega täiendatakse maksupiiride kaotamise eesmärgil ühist käibemaksusüsteemi ning muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ (EÜT L 376, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160) ja mida on seejärel korduvalt muudetud. Käesolev kohtuasi on seotud 1994. aastal tasutud käibemaksuga. Tõlul artikli 21 lõike 1 punktis c sisaldunud säte sisaldub praegu artikli 21 lõike 1 punktis d. Otsustasin esitada kuuenda direktiivi sätteid mitte nende numbrilises järjestuses (milles need niikuinii enam direktiivis ei esine), vaid järjestuses, mis aitab kõnealuseid õigusnorme käesoleval juhul paremini mõista.

6 – Sisaldub praegu artiklis 28f, mis viidi samuti sisse direktiiviga 91/680 ja mida on samuti hiljem muudetud.

7 – Käesoleva kohtuasja asjaolude toimumise ajal kehtinud redaktsioonis viitasid sõnad „riigi territooriumil” või sellele vastavad sõnad, mis viidi sisse direktiiviga 91/680, mitmes keeleversioonis, sealhulgas inglise, prantsuse, itaalia ja hispaania keeles, tarnija kohustusele. Saksakeelses versioonis viitasid need siiski kohale, kus maksu tuli tasuda või tasuti, ning hollandikeelses versioonis kohale, kus tarne tehti. 10. aprilli 1995. aasta direktiiv 95/7/EÜ, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ ja kehtestatakse uued lihtsustamismeetmed käibemaksu suhtes – teatavate erandite ulatus ja nende rakendamise kord (EÜT L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274), mis jõustus 1. jaanuaril 1996, on viinud kõik keeleversioonid kooskõlla saksakeelse versiooniga. Seega on artikli 17 lõike 2 punkti a eestikeelse versiooni sõnastus praegu järgmine: „käibemaks, mis tuleb maksta või on makstud *riigi territooriumil* kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või tarnib mõni teine maksukohustuslane” (kohtujuristi kursiiv).

8 – Artiklis 28f, mida ei ole pärast direktiivi 91/680 vastuvõtmist muudetud.

9 – Artiklis 28h, sellisena nagu see viidi sisse direktiiviga 91/680 ja nagu seda kohaldati käesoleva asja asjaolude toimumise ajal; seda sätet on seejärel muudetud.

10 – Viidatud 3. joonealuses märkuses.

11 – Nõukogu 11. aprilli 1967. aasta teine direktiiv 67/228/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta – ühise käibemaksusüsteemi ülesehitus ja rakendamiseeskirjad (EÜT 71, lk 1303). Artikli 11 lõike 1 punktis a oli sätestatud: „Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase ettevõtte tarbeks, lubatakse maksukohustuslasel tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata: a) käibemaks, mis *kajastub* temale tehtud kaubatarnete ja temale osutatud teenuste *arvetel*” (kohtujuristi kursiiv).

12 – EÜT C 80, lk 1. Ettepaneku artikli 17 lõike 2 punktis a oli sätestatud: „Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatava äritegevuse tarbeks, lubatakse maksukohustuslasel tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata) käibemaks, mis *kajastub vastavalt artikli 22 lõikele 3* temale tehtud kaubatarnete või temale osutatud teenuste *arvetel*” (kohtujuristi kursiiv).

13 – Kohtuotsuse punktid 12–16.

14 – Kohtuotsuse punktid 18 ja 19 ning resolutsioon.

15 – Komisjon on oma märkustes esitanud sama seisukoha; Euroopa Kohus võttis aluseks lähenemisviisi, mida pooldasid Madalmaade, Saksamaa ja Hispaania valitsus. Vt eelkõige kohtujuristi ettepaneku punktid 17–27.

16 – Viidatud 3. joonealuses märkuses, kohtuotsuse punktid 58 ja 59.

17 – Viidatud 3. joonealuses märkuses.

18 – Kohtuotsuse punktid 42 ja 48–53.

19 – 17. septembri 1997. aasta otsus kohtuasjas C-141/96 (EKL 1997, lk I-5073).

20 – Kohtuotsuse punktid 8, 9, 24, 27 ja 28.

21 – Artiklis 28g, sellisena nagu see viidi sisse direktiiviga 91/680 ja nagu seda kohaldati käesoleva asja asjaolude toimumise ajal; seda sätet on seejärel muudetud.

- 22 – Seda nimetatakse sageli pöördmaksustamiskorraks.
- 23 – Käesoleva ettepaneku punkt 8.
- 24 – Artiklis 28f.
- 25 – Joonealune märkus kehtib üksnes ingliskeelse versiooni kohta.
- 26 – Korduse vältimiseks kasutan mõistet „klient” tähistamaks maksukohustuslast, kellele maksustatavaid kaubatarneid tehakse või teenused osutatakse ning kes kasutab neid oma maksustatavate tehingute teostamiseks, et eristada sellist isikut kliendist, kes on lõpptarbija.
- 27 – Ligikaudu 91 000 eurot.
- 28 – Vabariigi Presidendi 1972. aasta dekreeidi nr 633 (edaspidi „presidendi dekreet nr 633/72”) artikli 7 lõike 4 punktid d ja e.
- 29 – 13. juuli 2000. aasta otsus kohtuasjas C-136/99: Monte Dei Paschi Di Siena (EKL 2000, lk I-6109).
- 30 – Presidendi dekreeidi nr 633/72 artikkel 19, milles on sätestatud mahaarvamisoigus, ning sama dekreeidi artikkel 38*bis*, mis käsitleb eelkõige tasumisele kuuluvat käibemaksu ületava sisendkäibemaksu tagasimaksmist. Artiklis 38*ter* on vastavalt kaheksandale direktiivile sätestatud sellise käibemaksu tagastamine teises liikmesriigis asuvatele käibemaksukohustuslastele, mis kuuluks artikli 19 kohaselt mahaarvamisele.
- 31 – Kohtuotsuse punktid 27 ja 28.
- 32 – Reemtsma viitab 21. septembri 1988. aasta otsusele kohtuasjas 50/87: komisjon vs. Prantsusmaa (EKL 1988, lk 4797, punktid 16 ja 17) ja 11. juuli 1991. aasta otsusele kohtuasjas C-97/90: Lennartz (EKL 1991, lk I-3795, punkt 27).
- 33 – Arvel märgitud summat ei saanud teisisõnu üldse liigitada käibemaksuks, sest tarnija oli töötaja seisundis: vt eespool punkt 16.
- 34 – Vt ettepaneku punkt 52 jj.
- 35 – 12. jaanuari 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-354/03, C-355/03 ja C-484/03: Optigen jt (EKL 2006, lk I-483, vt eelkõige punktid 51–54).
- 36 – Kohtuotsus Genius Holding, punkt 18.
- 37 – Kohtuotsus Schmeink & Cofreth, punktid 56–63.
- 38 – Vt kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkt a.
- 39 – 26. septembri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-302/93 (EKL 1996, lk I-4495, punkt 18).
- 40 – Ettepaneku punkti 7 kolmas lõik, lk I-4500.
- 41 – Viidatud 29. joonealuses märkuses.
- 42 – Vt eespool punkt 12.

43 – Liikmesriigis A tehtavate tarnete korral.

44 – Selliste tarnete korral, mille tegemise kohaks tuli pidada liikmesriiki B.

45 – Kuna X maksab käibemaksu tagasi Y-le ja nõuab seejärel selle summa tagasi liikmesriigi A maksuametilt.

46 – Vt kohtuotsuse punkt 5.

47 – 1994. aastal kehtinud redaktsioonis.

48 – Artiklis 28h.

49 – Nagu kohtuasjas Genius Holding kõne all olnud siseriiklik norm.

50 – Kasutan mõistet „tagasimaksmine” üldises tähenduses, et eristada seda kaheksanda direktiivi kohasest erilisest tagastamismenetlusest.

51 – 6. oktoobri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-291/03 (EKL 2005, lk I-8477, punkt 17).

52 – Näiteks tarnija maksejõuetus.