

**Kohtuasi C-35/05**

**Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH**

*versus*

**Ministero delle Finanze**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Corte suprema di cassazione)

Kaheksas käibemaksudirektiiv – Artiklid 2 ja 5 – Välismaal asuvad maksukohustuslased – Alusetult tasutud maks – Tagastamise kord

Kohtuotsuse kokkuvõte

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

*(Nõukogu direktiiv 79/1072, artiklid 2 ja 5)*

2. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Maksu tasumise eest vastutavad isikud*

*(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 21 punkt 1)*

3. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Arvele alusetult märgitud maksu korrigeerimine*

*(Nõukogu direktiiv 77/388)*

1. Kaheksanda direktiivi 79/1072 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – välismaal asuvatele maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord artikleid 2 ja 5 tuleb tõlgendada nii, et tasumisele mittekuuluvat ja teenuse saaja arvele alusetult märgitud käibemaksu, mis seejärel tasuti teenuste osutamise koha liikmesriigi eelarvesse, ei saa nende sätete alusel tagastada.

Kaheksas direktiiv, mille eesmärk ei ole seada kahtluse alla kuuenda direktiiviga 77/388 (kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta) rakendatud süsteemi, sätestab ühes liikmesriigis tasutud käibemaksu tagastamise korra teises liikmesriigis asuvate maksukohustuslaste puhul. Selle eesmärk on niisiis ühtlustada käibemaksu tagastamise õigust, nagu on ette nähtud kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 3. Kaheksanda direktiivi artiklid 2 ja 5 viitavad sõnaselgelt kuuenda direktiivi artiklile 17. Kuna neil asjaoludel ei laiene mahaarvamisõigus nimetatud artikli 17 mõttes alusetult arvele märgitud ja maksuhaldurile tasutud käibemaksule, tuleb sedastada, et seda käibemaksu ei saa kaheksanda direktiivi sätteid arvestades tagastada.

(vt punktid 25–28, resolutiivosa punkt 1)

2. Välja arvatud kuuenda direktiivi 77/388 (kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta, muudetud direktiiviga 92/111) artikli 21 punktis 1 sõnaselgelt kirjeldatud juhud, tuleb teenuste osutamise koha liikmesriigi maksuhalduri ees

käibemaksu tasumise eest vastutava isikuna käsitada üksnes teenuse tarnijat.

(vt punkt 33, resolutiivosa punkt 2)

3. Neutraalsuse, tõhususe ja diskrimineerimiskeelu põhimõtetega ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt võib üksnes tarnija taotleda maksuametilt alusetult tasutud käibemaksusummade tagastamist ja teenuste saaja võib esitada tarnija vastu tsiviilhagi alusetult makstud summade tagasisaamiseks. Siiski tuleb liikmesriikidel tõhususe põhimõtte järgimiseks, juhul kui käibemaksu tagastamine osutub võimatuks või ülemäära keeruliseks, näha ette vajalikud meetmed, võimaldamaks teenuse saajal tagasi saada alusetult arvele märgitud maksu.

Otsese maksustamise alased siseriiklikud õigusnormid ei saa mõjutada teist küsimust, kuna otsese maksustamise süsteemil tervikuna puudub igasugune seos käibemaksusüsteemiga.

(vt punktid 42, 45, resolutiivosa punkt 3)

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

15. märts 2007 (\*)

Kaheksas käibemaksudirektiiv – Artiklid 2 ja 5 – Välismaal asuvad maksukohustuslased – Alusetult tasutud maks – Tagastamise kord

Kohtuasjas C-35/05,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel Corte suprema di cassazione (Itaalia) 23. juuni 2004. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 31. jaanuaril 2005, menetluses

Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH

*versus*

Ministero delle Finanze,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja esimees C. W. A. Timmermans, kohtunikud P. Kriš, J. Klučka, J. Makarczyk ja G. Arestis (ettekandja),

kohtujurist: E. Sharpston,

kohtusekretär: vanemametnik L. Hewlett,

arvestades kirjalikus menetluses ja 30. märtsi 2006. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH, esindaja: *avvocato* S. Pettinato,
- Itaalia valitsus, esindaja: I. M. Braguglia, keda abistas *avvocato dello Stato* G. De Bellis,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: M. Afonso ja M. Velardo ning A. Aresu,

olles 8. juuni 2006. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

## **otsuse**

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 6. detsembri 1979. aasta kaheksanda direktiivi 79/1072/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – välismaal asuvatele maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord (EÜT L 331, lk 11; ELT eriväljaanne 09/01, lk 79; edaspidi „kaheksas direktiiv“) artiklite 2 ja 5 tõlgendamist.

2 Eelotsusetaotlus on esitatud äriühingu Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH (edaspidi „Reemtsma“) ja Ministero delle Finanze (rahandusministeerium) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab viimase keeldumist tagastada nimetatud äriühingule osaliselt käibemaks (edaspidi „käibemaks“), mida koguti talle Itaalias osutatud reklaami- ja turustusteenustelt.

## **Õiguslik raamistik**

### *Ühenduse õigusnormid*

3 Kaheksanda direktiivi artikkel 2 sätestab:

„Iga liikmesriik tagastab väljaspool riigi territooriumi registreeritud maksukohustuslasele, kes ei ole 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 direktiivi 77/388/EMÜ artikli 17 lõike 3 punktides a ja b nimetatud tehinguteks ja artikli 1 punktis b nimetatud teenuste osutamiseks.“

4 Kaheksanda direktiivi artikli 5 esimene lõik sätestab:

„Käesoleva direktiivi kohaldamisel peavad kaubad ja teenused, mille osas võib käibemaksu tagastada, vastama direktiivi 77/388/EMÜ artiklis 17 sätestatud tingimustele, mida kohaldatakse liikmesriigis käibemaksu tagastamise puhul.“

5 Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleerivate 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 14. detsembri 1992. aasta direktiiviga 92/111/EMÜ (EÜT L 384, lk 47; ELT eriväljaanne 09/01, lk 224; edaspidi „kuues direktiiv“), sätestab artikli 9 lõike 2 punktis e:

„[...] allpool nimetatud teenuste osutamise korral [...] 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,

[...]"

6 Kuuenda direktiivi artikkel 17 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

2. Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata:

a) käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud tema poolt teisele maksukohustuslasele tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt;

[...]

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

a) seoses artikli 4 lõikes 2 nimetatud majandustegevusega teises riigis tehtavate tehingutega, mis oleksid kõlblikud maksu mahaarvamiseks, kui need oleksid tehtud riigi territooriumil;

[...]"

7 Kuuenda direktiivi artikli 21 punkti 1 kohaselt:

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

a) maksukohustuslane, kes teeb maksustatavaid kauba- või teenusetarneid, välja arvatud üks punktis b nimetatud teenusetarnetest. Kui maksustatavaid kauba- või teenusetarneid teeb maksukohustuslane, kelle registrijärgne asukoht on väljaspool riigi territooriumi, võivad liikmesriigid vastu võtta korra, mille kohaselt on maksu kohustatud tasuma muu isik. Teiste seas võib nimetatud muuks isikuks määrata maksuesindaja või isiku, kellele maksustatav kauba- või teenuselarne tehakse. [...] Liikmesriigid võivad ette näha, et muu isik kui maksukohustuslane vastutab maksu tasumise eest solidaarselt;

b) isikud, kellele osutatakse artikli 9 lõike 2 punktiga e hõlmatud teenuseid, või asjaomase riigi territooriumil käibemaksukohustuslasena registreeritud isikud, kellele osutatakse artikli 28b C, D või E osas nimetatud teenuseid, kui teenuse osutajaks on välismaal asuv maksukohustuslane; liikmesriigid võivad siiski nõuda, et teenuse osutaja vastutaks maksu tasumise eest solidaarselt;

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

#### *Siseriiklikud õigusnormid*

8 Vabariigi Presidendi 26. oktoobri 1972. aasta dekreet nr 633, mis kehtestab ja reguleerib käibemaksu (*GURI* nr 1 regulaarne lisa, 11.11.1972, lk 1; edaspidi „presidendi dekreet nr 633/72”), mis võeti vastu kaheksanda direktiivi kohaldamiseks, sätestab artikli 17 lõikes 1:

„Maksukohustuslased – Maksu on kohustatud tasuma kõik isikud, kes teostavad maksustatavaid kauba- või teenusetarneid ja kes on kohustatud seda tasuma riigieelarvesse, kumulatiivselt kõikidelt tehingutelt, mille osas on vastavalt II jaotises sätestatud eeskirjadele ja tingimustele tehtud artiklis 19 ettenähtud mahaarvamine”.

9 Presidendi dekreeidi nr 633/72 artikli 19 teine lõik sätestab:

„Maksu ei või maha arvata maksust vabastatud või maksuvabade tehingutega seotud kaupade või teenuste omandamisel või importimisel [...]”

10 Presidendi dekreeidi nr 633/72 artikkel 38b on sõnastatud järgmiselt:

„Maksudohustuslastel, kelle elu- või asukoht on Euroopa Majandusühendusse kuuluvas riigis ja keda ei ole artikli 35b kohaselt otsesõnu nimetatud ning kes ei ole määranud kaubandusesindajat artikli 17 teise lõigu mõttes, kes kohustuvad tasuma maksu liikmesriigis, kus on nende elu- või asukoht; kes ei ole teinud Itaalias tehinguid, välja arvatud transporditeenuste ja muude kõrvalteenuste osutamine, mis on artikli 9 mõttes maksuvabad, samuti artikli 7 neljanda lõigu punktis d märgitud teenuste osutamine, on õigus saada maksu tagasi perioodi eest, mis ei ületa ühte aastat, kui see maks on vastavalt artiklile 19 mahaarvatav, kui seda võeti vallasasjadelt ja imporditud või omandatud teenustelt, tingimusel, et selle kogusumma ei ole väiksem kui 200 eurot. [...]”

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused**

11 Asjaolud, nagu need on esitatud eelotsusetaotluses, võib kokku võtta järgmiselt.

12 Reemtsma on Saksamaal asuv äriühing, millel puudub Itaalias püsiv tegevuskoht. 1994. aastal osutas Itaalia äriühing talle reklaami- ja turustusteenuseid ning väljastas arve, millel oli märgitud käibemaks kogusummas 175 022 025 Itaalia liiri.

13 Käibemaks jäeti Reemtsma kanda, kes tasus selle Itaalia riigieelarvesse.

14 Seejärel palus Reemtsma osaliselt tagastada kaks käibemaksusummat, mille ta oli tasunud 1994. aastal ja mille puhul ta leidis, et ta oli need tasunud alusetult seetõttu, et kõnealuseid teenuseid osutati muus liikmesriigis kui Itaalia Vabariigis (antud juhul Saksamaal) asuvale maksukohustuslasele, mistõttu käibemaks kuulus tasumisele viimati nimetatud liikmesriigi.

15 Riigi maksuhaldur keeldus käibemaksu tagastamisest ning Reemtsma vaidlustas selle otsuse Itaalia kohtus. Tema hagi jäeti nii esimeses astmes kui ka apellatsioonistmes rahuldamata põhjusel, et väljastatud arved olid seotud reklaami- ja turustusteenustega, mis olid territoriaalsuse tingimuse täitmatajätmise tõttu käibemaksuvabad, kuna neid osutati teise liikmesriigi maksukohustuslasele.

16 Reemtsma pöördus Corte suprema di cassazione poole, kes – leides, et vaidluse lahendamiseks on vaja tõlgendada ühenduse õiguse eeskirju ja põhimõtteid – otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [...] kaheksanda direktiivi artikleid 2 ja 5, 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 maksuhalduri poolt, 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?”

## Eelotsuse küsimused

### *Esimene küsimus*

17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib esimese küsimusega sisuliselt seda, kas kaheksanda direktiivi artikleid 2 ja 5 tuleb tõlgendada nii, et tasumisele mittekuuluvat käibemaksu, mis märgiti ekslikult teenuste saaja arvele ning seejärel tasuti teenuste osutamise koha liikmesriigi eelarvesse, on lubatud tagastada.

18 Esmalt tuleb märkida, et ühine käibemaksusüsteem ei näe sõnaselgelt ette olukorda, kus see maks on märgitud arvele ekslikult.

19 Põhikohtuasja pooled ei ole vaidlustanud seda, et Reemtsmale osutatud teenuseid, mis hõlmasid reklaami- ja turustusteenuseid, ei maksustata käibemaksuga. Kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kohaselt on klientide puhul, kes asuvad ühenduses, kuid mitte tarnijaga samas liikmesriigis, reklaamiteenuste osutamise kohaks kliendi tegevuskoht või teenuste kasutamise asukoht. Põhikohtuasjas peeti teenuste osutamise kohaks Saksamaad.

20 Mis puutub kaheksanda direktiivi artiklisse 2, siis näeb see ette, et igal maksukohustuslasel, kes on registreeritud väljaspool selle riigi territooriumi, kus teenuseid osutatakse, on õigus tagasi saada käibemaks, mis on võetud tema poolt kõnealuse riigi territooriumil osutatud teenustelt, kui kõnealuseid kaupu või teenuseid kasutatakse eelkõige kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punktis a nimetatud teenuste osutamiseks. Kaheksanda direktiivi artikli 5 esimese lõigu kohaselt määratakse tagastamine kindlaks vastavalt kuuenda direktiivi artiklis 17 sätestatud tingimustele, mida kohaldatakse liikmesriigis käibemaksu tagastamise puhul.

21 Reemtsma arvates ei tähenda asjaolu, et käibemaksu tagastamise õigus piirdub mahaarvatava käibemaksuga, et alusetult arvele märgitud ja riigieelarvesse tasutud maksu ei võiks tagastada. Kuuenda direktiivi artikli 21 lõike 1 punkt c, mida Euroopa Kohus on tõlgendanud 17. septembri 1997. aasta otsuses kohtuasjas C-141/96: Langhorst (EKL 1997, lk I-5073), on vastuolus põhimõttega, mille kohaselt kohaldatakse mahaarvamise õigust üksnes tasumisele kuuluvate maksude osas. Ta leiab, et nimetatud maksu mahaarvamise õigus on üks põhilisi meetmeid, mis võimaldavad kinni pidada käibemaksu neutraalsuse põhimõttest ja seega ei saa sellist õigust piirata.

22 Itaalia valitsus ja Euroopa Ühenduste Komisjon leiavad seevastu, et ekslikult arvele märgitud käibemaksu tagastamise taotlemiseks ei ole vaja tugineda kaheksanda direktiivi artiklitele 2 ja 5, kuna puudub kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 2 ettenähtud tasutud maksu mahaarvamise õigus. Alusetult arvele märgitud ja maksuhaldurile tasutud käibemaksu mahaarvamise õigus on vastuolus 13. detsembri 1989. aasta otsusega kohtuasjas C-342/87: Genius Holding (EKL 1989, lk 4227).

23 Kõigepealt tuleb meenutada, et eespool viidatud kohtuotsuse Genius Holding punktis 13 sedastas Euroopa Kohus, et käibemaksu mahaarvamise õiguse teostamine piirdub üksnes tasumisele kuuluvate maksudega, st maksudega, mis vastavad käibemaksuga maksustatud tehingule või mis tasuti tasumisele kuulavas osas. Ta leidis niisiis, et mahaarvamiseõigus ei laiene tasumisele kuuluvale käibemaksule kuuenda direktiivi artikli 21 lõike 1 punkti c alusel üksnes seetõttu, et see on arvele märgitud (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Genius Holding, punkt 19). Euroopa Kohus on seda kohtupraktikat hiljem kinnitanud 19. septembri 2000. aasta otsuses kohtuasjas C-454/98: Schmeink & Cofreth ja Strobel (EKL 2000, lk I-6973, punkt 53) ja 6. novembri 2003. aasta otsusega liidetud kohtuasjades C-78/02–C-80/02: Karageorgou jt (EKL 2003, lk I-13295, punkt 50).

24 Neil asjaoludel tuleb uurida, kas eelmises punktis viidatud kohtupraktika on kaheksanda direktiivi raames kohaldatav.

25 Sellega seoses tuleb meenutada, et kaheksanda direktiivi eesmärk ei ole seada kahtluse alla kuuenda direktiiviga rakendatud süsteemi (vt eelkõige 26. septembri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-302/93: Debouche, EKL 1996, lk I-4495, punkt 18).

26 Muu hulgas on kaheksanda direktiivi eesmärk sätestada ühes liikmesriigis tasutud käibemaksu tagastamise kord teises liikmesriigis asuvate maksukohustuslaste puhul. Selle eesmärk on niisiis ühtlustada käibemaksu tagastamise õigust, nagu on ette nähtud kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 3 (vt eelkõige 13. juuli 2000. aasta otsus kohtuasjas C-136/99: Monte Dei Paschi Di Siena, EKL 2000, lk I-6109, lk 20). Nagu tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktist 20, viitavad kaheksanda direktiivi artiklid 2 ja 5 sõnaselgelt kuuenda direktiivi artiklile 17.

27 Kuna neil asjaoludel ei laiene mahaarvamiseõigus nimetatud artikli 17 mõttes alusetult arvele märgitud ja maksuhaldurile tasutud käibemaksule, tuleb sedastada, et seda käibemaksu ei saa kaheksanda direktiivi sätteid arvestades tagastada.

28 Eespool nimetatud kaalutlusi arvesse võttes tuleb esimesele küsimusele vastata, et kaheksanda direktiivi artikleid 2 ja 5 tuleb tõlgendada nii, et tasumisele mittekuuluvat ja teenuse saaja arvele alusetult märgitud käibemaksu, mis seejärel tasuti teenuste osutamise koha liikmesriigi eelarvesse, ei saa nende sätete alusel tagastada.

### *Teine küsimus*

29 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib teise küsimusega sisuliselt seda, kas sellises olukorras, nagu on kirjeldatud põhikohtuasjas, piisab, kui teenuste saajal oleks õigus taotleda käibemaksu tagastamist tarnijalt, kes märkis talle käibemaksu ekslikult arvele ja kes võiks omakorda taotleda selle tagastamist maksuhaldurilt, või kas teenuste saajal peaks olema võimalik pöörduda taotlusega vahetult maksuhalduri poole. See küsimus jaguneb kolmeks osaks.

30 Esiteks küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt seda, kas teenuste saajat saab üldjuhul käsitada käibemaksu tasumise eest vastutava isikuna teenuste osutamise koha liikmesriigi maksuameti ees.

31 Sellega seoses tuleb meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 21 lõike 1 punkti a kohaselt vastutab käibemaksu tasumise eest siseriikliku süsteemi alusel „maksukohustustlane, kes teeb maksustatavaid kauba- või teenusetarneid, välja arvatud üks punktis b nimetatud teenusetarneid”. Artikkel 21 kehtestab seega põhimõtte, mille kohaselt on üksnes teenuse tarnija see, kes on käibemaksu tasumise eest vastutav ning kellel on maksuameti ees kohustused. Siiski on erandid sellest põhimõttest samas sättes ammendavalt loetletud, muid erandeid võib Euroopa

Liidu Nõukogu lubada kuuenda direktiivi artikli 27 alusel. Seega, kui maksustatavat kauba- või teenusetarnet teostab maksukohustuslane, kes asub välismaal, võivad liikmesriigid kehtestada sätteid, mille kohaselt kuulub maks tasumisele teise isiku poolt, kelleks võib olla maksustatavate teenuste saaja.

32 Seega isegi kui Reemtsma oleks võinud sellises olukorras nagu põhikohtuasjas, mil kohaldatakse kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punktis e ettenähtud rahalise kohustuse ülekandmise mehhanismi, taotleda käibemaksu tagastamist maksu tasumise eest vastutava isikuna, tuleb meenutada – nagu ka kohtujurist on märkinud oma ettepaneku punktis 77 –, et selle mehhanismi raames on Reemtsma seotud oma asukohariigi maksuametiga, milleks on antud juhul Saksamaa Liitvabariik, mitte selle liikmesriigi maksuametiga, kus teenuse tarnija käibemaksu alusetult arvele märkis ja deklareeris, milleks on Itaalia Vabariik.

33 Järelikult tuleb teise küsimuse esimesele osale vastata, et – välja arvatud kuuenda direktiivi artikli 21 punktis 1 sõnaselgelt kirjeldatud juhtudel – tuleb teenuste osutamise koha liikmesriigi maksuhalduri ees käibemaksu tasumise eest vastutava isikuna käsitada üksnes teenuse tarnijat.

34 Teiseks küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtult, kas ühise käibemaksusüsteemi ning neutraalsuse, tõhususe ja mittediskrimineerimise põhimõtetega on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mis ei anna teenuste saajale õigust saada maksuametilt tagasi käibemaksu, kui see maks ei kuulu tasumisele, kuigi tasuti sellegipoolest teenuse saaja poolt teenuste osutamise koha liikmesriigi maksuametile.

35 Reemtsma arvates tähendab tõhususe põhimõtte seda, et siseriiklikud õigusnormid ei takista käibemaksu tagastamise õiguse teostamist summade puhul, mis on tasutud kohaldatavaid õigusnorme rikkudes. Nimetatud põhimõtet võiks rikkuda teenuse tarnija maksejõuetus või tsiviil- ja maksukohtute võimalikud vastuolulised lahendid.

36 Komisjon soovib peab vastuvõetavaks sellist maksusüsteemi, nagu on rakendatud Itaalias, mille kohaselt võib esiteks üksnes teenuse tarnija põhimõtteliselt taotleda maksuhaldurilt käibemaksu tagastamist ja teiseks teenuste saaja nõuda teenuse tarnijale alusetult tasutud summa tagastamist vastavalt tsiviilõiguse sätetele. Selles osas on liikmesriikidel vabadus valida menetlus, mida nad peavad tagastamise tagamisel kohaseks, tingimusel et peetakse kinni tõhususe põhimõttest. Selle põhimõtte rakendamine nõuaks seega, et teenuse saajal oleks võimalik kaevata nimetatud ametkonna peale, kui tagastamine osutub sisuliselt võimatuks või ülemäära keeruliseks.

37 Selle kohta tuleb märkida, et ühenduse õigusnormide puudumisel maksude tagastamise taotluste valdkonnas on iga liikmesriigi õiguskorra ülesandeks ette näha tingimused nende taotluste esitamiseks, kusjuures need tingimused peavad järgima võrdsuse ja tõhususe põhimõtteid, st need ei peaks olema ebasoodsamad siseriikliku õiguse sätetel põhinevatest sarnaseid kaebusi käsitlevatest tingimustest ega olema seatud viisil, mis muudaks ühenduse õiguskorraga antud õiguste kasutamise praktiliselt võimatuks (vt selle kohta 17. juuni 2004. aasta otsus kohtuasjas C-30/02: Recheio – Cash & Carry, EKL 2004, lk I-6051, punkt 17, ja 6. oktoobri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-291/03: MyTravel, EKL 2005, lk I-8477, punkt 17).



38 Samuti tuleb meenutada, et kuuendas direktiivis ei ole ette nähtud ühtki sätet, mis puudutaks arve väljastaja poolt alusetult tasutud käibemaksu korrigeerimist. Kuues direktiiv määratleb artiklis 20 üksnes tingimused, mis tuleb täita selleks, et sisendkäibemaksu mahaarvamist saaks korrigeerida seoses isikuga, kellele kaupa tarniti või teenust osutati. Neil asjaoludel on põhimõtteliselt liikmesriikide ülesanne kindlaks määrata tingimused, millal võib alusetult tasutud käibemaksu korrigeerida (vt eespool viidatud kohtuotsus Schmeink & Cofreth ja Strobel, punktid 48 ja 49).

39 Arvestades kahes eelmises punktis meenutatud kohtupraktikat, tuleb põhimõtteliselt nõustuda, et selline süsteem nagu põhikohtuasjas kõnealune, kus esiteks võib teenuse tarnija taotleda ekslikult maksuhaldurile tasutud käibemaksu tagastamist ja teiseks võib teenuste saaja esitada tarnija vastu tsiviilhagi alusetult tasutud summade tagasisaamiseks, on kooskõlas neutraalsuse ja tõhususe põhimõtetega. Selline süsteem võimaldab teenuse saajal, kes oli kohustatud ekslikult arvele märgitud maksu tasuma, saada alusetult tasutud summad tagasi.

40 Sellega seoses tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb vastavasisuliste ühenduse õigusnormide puudumise korral kehtestada liikmesriikide menetlusautonoomia põhimõtte kohaselt iga liikmesriigi sisemises õiguskorras menetluskord, et tagada isikutele ühenduse õigusest tulenevate õiguste kaitse (vt eelkõige 16. mai 2000. aasta otsus kohtuasjas C-78/98: Preston jt, EKL 2000, lk I-3201, punkt 31, ja 19. septembri 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-392/04 ja C-422/04: i-21 Germany ja Arcor, EKL 2006, lk I-8559, punkt 57).

41 Nagu ka komisjon õigustatult väitis, võivad juhul, kui käibemaksu tagastamine osutub võimatuks või ülemäära keeruliseks, eelkõige tarnija maksejõuetuse korral, nimetatud põhimõtted nõuda, et teenuste saajal peab olema võimalik esitada tagastamistaotlus vahetult maksuametile. Tõhususe põhimõtte järgimiseks tuleb liikmesriikidel ette näha meetmed ja vajalik menetluskord, võimaldamaks teenuse saajal tagasi saada alusetult arvele märgitud maksu.

42 Järelikult tuleb teise küsimuse teisele osale vastata, et neutraalsuse, tõhususe ja mittediskrimineerimise põhimõtetega ei ole vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mille kohaselt võib üksnes tarnija taotleda maksuametilt alusetult tasutud käibemaksu summade tagastamist ja teenuste saaja võib esitada tarnija vastu tsiviilhagi alusetult makstud summade tagasisaamiseks. Siiski tuleb liikmesriikidel tõhususe põhimõtte järgimiseks juhul, kui käibemaksu tagastamine osutub võimatuks või ülemäära keeruliseks, näha ette vajalikud meetmed, võimaldamaks teenuse saajal tagasi saada alusetult arvele märgitud maksu.

43 Kolmandaks küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtult, kas võrdvärsuse ja diskrimineerimiskeelu põhimõtetega on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mis võimaldavad teenuste saajal kaevata üksnes tarnija ja mitte maksuameti peale, samas kui siseriiklikus maksustamissüsteemis esineb olukord, kus alusetult sissenõutud summadega seoses on nii maksu kogumise kui maksu tasumise eest vastutaval isikul võimalik kaevata maksuameti peale.

44 Sellisel juhul piisab, kui sedastada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on diskrimineerimiskeeld ühenduse õiguse üldise võrdsuspõhimõtte konkreetne väljendus, mis tähendab seda, et sarnaseid olukordi ei tohi kohelda erinevalt ega erinevaid olukordi ühetaoliselt, kui selline kohtlemine ei ole objektiivselt põhjendatud (vt eelkõige 18. mai 1994. aasta otsus kohtuasjas C-309/89: Codorniu vs. nõukogu, EKL 1994, lk I-1853, punkt 26, ja 17. juuli 1997. aasta otsus kohtuasjas C-354/95: National Farmer's Union jt, punkt 61).

45 Antud juhul puudub otsese maksustamise süsteemil tervikuna igasugune seos

käibemaksusüsteemiga. Järelikult ei saa otsese maksustamise alased siseriiklikud õigusnormid mõjutada teise küsimuse teise osa vastust.

## **Kohtukulud**

46 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:

- 1. Nõukogu 6. detsembri 1979. aasta 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 tasumisele mittekuuluvat ja teenuse saaja arvele alusetult märgitud käibemaksu, mis seejärel tasuti teenuste osutamise koha liikmesriigi eelarvesse, ei saa nende sätete alusel tagastada.**
- 2. Välja arvatud nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (mida on muudetud nõukogu 14. detsembri 1992. aasta direktiiviga 92/111/EMÜ) artikli 21 punktis 1 sõnaselgelt kirjeldatud juhud, tuleb teenuste osutamise koha liikmesriigi maksuhalduri ees käibemaksu tasumise eest vastutava isikuna käsitada üksnes teenuse tarnijat.**
- 3. –Neutraalsuse, tõhususe ja diskrimineerimiskeelu põhimõtetega ei ole vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mille kohaselt võib üksnes tarnija taotleda maksuametilt alusetult tasutud käibemaksu summade tagastamist ja teenuste saaja võib esitada tarnija vastu tsiviilhagi alusetult makstud summade tagasisaamiseks. Siiski tuleb liikmesriikidel tõhususe põhimõtte järgimiseks, juhul kui käibemaksu tagastamine osutub võimatuks või ülemäära keeruliseks, näha ette vajalikud meetmed, võimaldamaks teenuse saajal tagasi saada alusetult arvele märgitud maksu.**

**–Otsese maksustamise alased siseriiklikud õigusnormid ei saa mõjutada teise küsimuse teise osa vastust.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: itaalia.