



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 17. novembril 2011¹

Kohtuasi C-414/10

Société Véléclair

versus

Ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Conseil d'Etat (Prantsusmaa))

Ühine käibemaksusüsteem — Kuues direktiiv — Impordikäibemaks —
Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus — Siseriiklikud õigusnormid, mis seavad sisendkäibemaksu
mahaarvamise õiguse sõltuvusse impordikäibemaksu tegelikust tasumisest

I. Sissejuhatus

1. Käesolev eelotsusetaotlus puudutab kuuenda käibemaksudirektiivi² tõlgendamist. Sisuliselt on tegemist küsimusega, kas liikmesriik võib seada sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse, mille annab nimetatud direktiiv³ maksukohustuslastele kauba importimisel, sõltuvusse impordikäibemaksu eelnevast tasumisest maksukohustuslase poolt.

2. Kõnealune küsimus kerkib kohtuvaidluses, milles ettevõtja esitab nõude tagastada sisendkäibemaksuna tema enda poolt tasumisele kuuluv impordikäibemaks, kuigi ta ei ole seda tasunud⁴ ega tasu ka edaspidi. Nimelt algatati ettevõtja suhtes maksejõuetusmenetlus ja riigi maksunõue on välistatud, kuna seda ei esitatud tähtaegselt.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

3. Kuuenda direktiivi artikkel 10 sätestab:

„1.

a) „Maksustatav teokoosseis” on olukord, mille puhul on täidetud maksu sissenõutavaks muutmiseks vajalikud õiguslikud tingimused;

1 — Algkeel: saksa.

2 — Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues 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; edaspidi „kuues direktiiv” või „direktiiv”).

3 — Artikli 17 lõike 2 punktis b.

4 — Société Véléclair eitas seda küll Euroopa Kohtu menetluses, ent eelotsusetaotluse kohaselt on tegemist alama astme kohtute sedastusega, mis tuleb järelikult aluseks võtta asjaolude hindamisel käesolevas menetluses.

b) Maks muutub sissenõutavaks hetkest, kui maksuhalduril tekib seadusjärgne alus nõuda maksukohustuslaselt maksu tasumist, olenemata tasumise tähtaja edasilükkamise võimalusest.
[...]

3. Maksustatav teokoosseis tekib ja maks muutub sissenõutavaks kauba importimise hetkel. [...]

Kui aga imporditud kaup on maksustatud ühise poliitika kohaselt kohaldatavate tollimaksude, põllumajandusmaksude või samaväärse toimega maksudega, tekib maksustatav teokoosseis ja maks muutub sissenõutavaks siis, kui tekib nimetatud ühenduse maksude teokoosseis ja nimetatud maksud muutuvad sissenõutavaks.

[...]”

4. Direktiivi artikkel 17 reguleerib mahaarvamisoiguse tekkimist ja kohaldamisala. Artikli 28f lõike 1⁵ redaktsioonis on see sõnastatud järgmiselt:

„1. Mahaarvamisoigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

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

a) käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud [temale teise maksukohustuslase poolt] tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt; [täpsustatud tõlge]

b) riigi territooriumile imporditud kaubalt tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks;

[...]

d) artikli 28a lõike 1 punkti a kohaselt tasumisele kuuluv käibemaks.

[...]”.

5. Artikkel 18 („Mahaarvamisoiguse kasutamise eeskirjad”) näeb ette järgmist:

„1. Mahaarvamisoiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane

a) artikli 17 lõike 2 punkti a kohase mahaarvamise korral omama artikli 22 lõike 3 kohaselt koostatud arvet;

b) artikli 17 lõike 2 punkti b kohase mahaarvamise korral omama impordidokumenti, milles ta on märgitud kaubaajaks või importijaks ning milles on näidatud või mille alusel on võimalik välja arvutada tasumisele kuuluva maksu summa;

[...]

2. Maksukohustuslane teeb mahaarvamise, lahutades vastava maksustamisperioodi tasumisele kuuluvast käibemaksu kogusummast maksu kogusumma, mille suhtes on samal perioodil tekkinud lõike 1 kohaselt teostatav mahaarvamisoigus.

[...]

5 — Lisatud nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiivi 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), artikli 1 punktiga 22.

3. Liikmesriigid määravad kindlaks tingimused ja protseduurid, mille kohaselt antakse maksukohustuslasele luba arvata maha muudel kui lõigetes 1 ja 2 sätestatud alustel.

[...].”

6. Artikli 20 („Mahaarvamise korrigeerimine”) lõige 1 sätestab:

„Esialgset mahaarvamist korrigeeritakse liikmesriikide kehtestatud korras eelkõige järgmistel juhtudel:

- a) mahaarvamine oli suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud;
- b) pärast tagasimakse tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid, eelkõige ostudest loobumise või hinnaalanduste saamise korral; korrigeerimist ei teostata siiski tehingute puhul, mille eest on osaliselt või täielikult tasumata, vara nõuetekohaselt tõendatud või kinnitatud hävimise, kaotuse või varguse korral ega ka artikli 5 lõikes 6 nimetatud väikese väärtusega kinkide tegemise ja näidiste jagamise korral. Liikmesriigid võivad siiski nõuda korrigeerimist tehingute puhul, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata, ning varguse puhul.”

7. Artikkel 21 („Ametiasutustele maksu tasumise eest vastutavad isikud”) sätestab järgmist:

„Käibemaksu tasumise eest vastutavad järgmised isikud:

[...]

2. impordi puhul: isik või isikud, kelle on määranud või tunnistanud vastutavaks liikmesriik, kuhu kaup imporditakse.”

8. Artikli 23 („Impordiga seotud kohustused”) lõige 2 sätestab:

„Eelkõige võivad liikmesriigid ette näha, et käibemaksu, mida peavad kauba importimisel tasuma maksukohustuslased või maksu tasumise eest vastutavad isikud või nimetatud kahte liiki isikute teatavad kategooriad, ei pea maksma kauba importimisel, tingimusel et selline maks märgitakse artikli 22 lõike 4 kohaselt esitatavasse deklaratsiooni.”

9. Direktiivi üleminekuperioodi reguleeriva artikli 28 lõige 3 sätestab:

„Lõikes 4 nimetatud üleminekuperioodil võivad liikmesriigid:

[...]

- d) jätkata artikli 18 lõike 2 esimese lõiguga ettenähtud viivitamatu mahaarvamise põhimõttest kõrvalekalduvate sätete kohaldamist;[...].”

B. Prantsuse õigus

10. Code général des impôts’ (üldine maksuseadustik, edaspidi „CGI”) 31. detsembri 1997. aasta redaktsiooni artikli 271 II osa lõige 1 sätestab:

„Kui kaupa või teenuseid kasutatakse nende maksustatavate tehingutega seoses ja tingimusel, et nendelt tehingutelt kuulub käibemaks mahaarvamisele, võivad maksukohustuslased maha arvata:

[...]

- b. impordilt tasutud maksusumma

[...].”

III. Asjaolud ja eelotsuse küsimus

11. Eelotsusetaotluse aluseks on äriühingu Société Véléclair ja Prantsuse rahandusministeeriumi vaheline kohtuvaidlus.

12. Ajavahemikul 1992–1995 importis Véléclair edasimüügi eesmärgil kolmandatest riikidest ühendusse jalgrattaid. Kuna tolliasutus leidis, et Véléclair on esitanud kauba päritolu kohta valeandmeid, määras ta nimetatud äriühingule tollivormistusjärgselt tollimaksu ja dumpinguvastase tollimaksu summas 4 miljonit eurot. Nimetatud summalt tuli omakorda tasuda 735 437 euro suurune impordikäibemaks.

13. Ajal, mil äriühingu suhtes algatati maksejõuetusmenetlus, ei olnud kõnealune maksusumma veel tasutud. 12. veebruari 1999. aasta määrusega sedastas pankrotikohtunik, et maksunõue on välistatud, kuna seda ei esitatud lõplikult 12 kuu jooksul arvates maksejõuetuse väljakuulutamisest.

14. Põhikohtuasjas esitab Véléclair käibemaksu tagasimaksmise nõude. Véléclair on nimelt seisukohal, et tollivormistusjärgselt määratud impordikäibemaks annab talle õiguse arvata asjaomane summa sisendkäibemaksuna maha.

15. Maksuhaldur leiab seevastu, et impordikäibemaks on mahaarvatav eeldusel, et maksukohustuslane on selle eelnevalt tasunud.

16. Viidatud asjaoludel esitas asja apellatsioonikohtuna menetlev Conseil d'Etat Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkt b lubab liikmesriigil, võttes eelkõige arvesse pettuse ohtu, seada impordikäibemaksu mahaarvamise õiguse sõltuvusse selle maksu tegelikust tasumisest maksu tasumise eest vastutava isiku poolt, kui impordikäibemaksu tasumise eest vastutav isik ja isik, kellel on mahaarvamise õigus, on – nagu Prantsusmaal – üks ja sama isik?“

17. Euroopa Kohtus toimunud menetluses osalesid Société Véléclair, Prantsuse, Saksamaa, Madalmaade ja Portugali valitsus ning Euroopa Komisjon, kusjuures Saksamaa, Madalmaade ja Portugali valitsus esitasid üksnes kirjalikud märkused.

IV. Õiguslik hinnang

18. Esmalt tuleb märkida, et käesolevas asjas kujunenud asjaolusid tuleb hinnata kuuenda direktiivi alusel, kuna need leidsid aset enne 31. detsembrit 2006, seega enne kuuenda direktiivi kehtetuks tunnistamist ja asendamist käibemaksudirektiiviga 2006/112/EÜ.

19. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust reguleerib kuuenda direktiivi artikkel 17. Nagu Euroopa Kohus on korduvalt märkinud, on mahaarvamiseõigus ühise käibemaksusüsteemi lahutamatu osa.⁶ Selle eesmärk on vabastada ettevõtja täielikult kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast⁷ ning põhimõtteliselt ei või seda seetõttu piirata.⁸ Iseäranis rakendub

6 — Vt 6. juuli 1995. aasta otsus kohtuasjas C-62/93: BP Soupergaz (EKL 1995, lk I-1883, punkt 18); 22. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-414/07: Magoora sp. zo. o. (EKL 2008, lk I-10921, punkt 28) ja 28. juuli 2011. aasta otsus kohtuasjas C-274/10: komisjon vs. Ungari (kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 43).

7 — 15. jaanuari 1998. aasta otsus kohtuasjas C-37/95: Ghent Coal Terminal (EKL 1998, lk I-1, punkt 15); 1. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-90/02: Bockemühl (EKL 2004, lk I-3303, punkt 39) ja 29. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-174/08: NCC Construction Danmark (EKL 2009, lk I-10567, punkt 27).

8 — Vt eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Magoora sp. zo. o., punkt 28; 15. juuli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-368/09: Pannon Gép Centrum (kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 37) ja eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus komisjon vs. Ungari, punkt 43.

see kohe kõikide maksude osas, millega koormati varem teostatud tehinguid.⁹ Sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse igasugune piiramine mõjutab maksukoormuse taset ning seda tuleb kohaldada kõikides liikmesriikides ühtemoodi. Seetõttu võib erandeid teha üksnes kuuendas direktiivis sõnaselgelt sätestatud juhtudel.¹⁰ Eelotsuse küsimusele vastamisel tuleb viidatud kohtupraktikat arvesse võtta.

20. Käesolevas asjas vaidlusalused siseriiklikud õigusnormid, mis seavad sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse sõltuvusse maksu eelnevast tasumisest, piiravad sisendkäibemaksu mahaarvamise võimalust märkimisväärselt.

21. Saksamaa, Prantsuse, Portugali ja Madalmaade valitsuse arvates on selline kord direktiivi kohaselt siiski lubatud. Käibemaksu neutraalsuse põhimõtte kõrval tuuakse põhjenduseks ka vastasel juhul tekkiv pettuse oht. Saksamaa, Madalmaade ja Portugali valitsus lähtuvad lisaks seosest direktiivi artikli 23 teise lõiguga. Nad leiavad, et direktiivi artikli 17 lõike 2 punkt b lubab liikmesriikidel seada sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus sõltuvusse käibemaksu eelnevast tasumisest kõikidel juhtudel, mil liikmesriik ei ole kasutanud artikli 23 teises lõigus ettenähtud võimalust ning impordikäibemaks kuulub järelikult tasumisele juba kauba importimisel.

22. Ma ei jaga seda arvamust. Järgnevalt näitan, et grammatiline, süstemaatiline ja teleoloogiline tõlgendus, eeskätt arvestades käibemaksu neutraalsuse põhimõtet, ei toeta Prantsusmaa CGI-s sisalduva õigusnormi kooskõla direktiiviga. Ei esine ka pettuse ohtu, mis nõuaks teistsugust tõlgendust, seega peab vastus eelotsuse küsimusele olema lõppkokkuvõttes põhimõtteliselt eitav. See ei välista siiski, et selline norm võib varasema õigusnormina jääda kohaldatavaks teataval üleminekuperioodil.

23. Eelotsuse küsimuse uurimise järel asun Saksamaa ja Madalmaade valitsuse väidete alusel uurima, kas sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus kaob, kui riigi käibemaksunõue on kustunud või kui seda ei saa enam maksmata panna.

A. Grammatiline tõlgendus

24. Juba sõnastusest ilmneb, et selline õigusnorm, nagu sisaldub Prantsuse CGI-s, ei ole kuuenda direktiiviga kooskõlas. Kõnealuse direktiivi artikli 17 lõike 1 kohaselt tekib mahaarvamise õigus mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal. Kauba impordi puhul on mahaarvatav maks direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti b kohaselt „imporditud kaubalt riigis tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks”.

25. „[K]äibemaks”, st impordikäibemaks muutub direktiivi artikli 10 lõike 3 kohaselt sissenõutavaks ajal, mil kaup tuuakse riigi territooriumile, või – juhul, kui imporditud kaup kuulub nagu käesoleval juhul maksustamisele tollimaksuga – ajal, mil tekib tollimaksuga maksustatav teokoosseis ja tollimaks muutub sissenõutavaks. Samal ajal tekib direktiivi artikli 17 lõike 1 kohaselt maksukohustuslasel mahaarvamise õigus. Ei direktiivi artikli 17 lõike 1 ega artikli 17 lõike 2 ei sea kõnealuse õiguse tekkimist sõltuvusse impordikäibemaksu eelnevast tasumisest maksukohustuslase poolt. Vastupidi, direktiivi artikli 17 lõike 2 punkt b räägib sõnaselgelt tasumisele kuuluvast impordikäibemaksust.

9 — Eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus BP Soupergaz, punkt 18; 30. septembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-392/09: *Uszodaépítő* (kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 34) ja eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus komisjon vs. Ungari, punkt 43.

10 — Eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus BP Soupergaz, punkt 18, ja eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Magoora sp. zo. o.*, punkt 28; vt ka eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus komisjon vs. Ungari, punkt 52.

26. Sõnastus „tasumisele kuuluv või tasutud” ei anna ka alust järeldada, et liikmesriikidel on selles osas valikuõigus, nagu väidab eeskätt Portugali valitsus. Direktiivi artikli 17 lõigetes 1 ja 2 on nimelt täpselt sätestatud mahaarvamiseõiguse tekkimise alused ja ulatus. Kõnealused sätted ei jäta liikmesriikidele kohaldamise osas mingit kaalutlusruumi.¹¹ Seda kinnitab ka asjaolu, et kui kuuenda direktiiviga on tahetud jätta liikmesriikidele kaalutlusruumi, siis on seda sõnaselgelt öeldud, näiteks artikli 10 lõike 2 kolmandas lõigus või artikli 11 B osa lõikes 6.

27. Direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti a käsitlev Euroopa Kohtu praktika, mis samuti lähtub käibemaksust, „mis tuleb tasuda või on tasutud”,¹² on selles osas ühetähenduslik. Euroopa Kohus otsustas alles hiljuti, et punktis a sätestatud juhul on mahaarvamiseõiguse tekkimine ja teostamine põhimõtteliselt sõltumatu sellest, kas tehingu eest on tasu koos käibemaksuga juba makstud või mitte.¹³ Samuti ei ole oluline, kas kõnealuste kaupadega seotud varasematelt müügitehingutelt tasumisele kuuluv käibemaks on riigikassasse üle kantud või mitte.¹⁴

28. Õige on küll see, et nagu menetluses osalevad valitsused märgivad, on käibemaksu tasuv isik ja mahaarvamiseõigust kasutav isik direktiivi artikli 17 lõike 2 punktis a viidatud juhul alati eri isikud, kuid käesolevas asjas on tegemist ühe ja sama isikuga. Sellegipoolest võib järeldus olla mõlemal juhul nii asjaolusid silmas pidades kui ka majanduslikust aspektist lähtudes ühesugune.

29. Nagu märgib Saksamaa valitsus oma kirjalikes märkustes, esineb ka kauba impordi puhul direktiivi artikli 21 punkti 2 alusel võimalus, et impordikäibemaksu tasumise eest vastutav isik ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust kasutav isik on kaks eri isikut. Ka sellisel juhul tuleb siiski tagada, et ühe isiku õigust arvata käibemaks maha ei piira asjaolu, et teine isik võib olla jätnud impordikäibemaksu tasumata. Selles mõttes vastab olukord direktiivi artikli 17 lõike 2 punktis a viidatud olukorrale.

30. Ka juhul, kui impordikäibemaksu tasumise eest vastutav isik ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust omav isik on üks ja sama isik, on olukord majanduslikus mõttes direktiivi artikli 17 lõike 2 punktis a viidatud olukorraga ikkagi võrreldav. Viidatud sättes reguleeritud siseriikliku tehingu puhul tuleb kauba tarnijal¹⁵ käibemaks riigikassasse tasuda olenemata sellest, kas tema klient on kaubatarne eest tasu koos käibemaksuga talle juba tasunud.¹⁶ Samuti maksukohustuslik klient võib aga käibemaksusumma, mille ta peab tasuma kauba tarnijale – kuid mida ta ei ole tegelikult veel tasunud –, riigile tasuda tulevast maksusummast vahetult maha arvata.¹⁷ See toob mahaarvamiseõigusega isikule kaasa eelise likviidsuse osas, mida direktiiv aktsepteerib.¹⁸

11 — Eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus BP Soupergaz, punkt 35; 10. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-33/03: komisjon vs. Ühendkuningriik (EKL 2005, lk I-1865, punkt 16) ja 23. aprilli 2009. aasta otsus kohtuasjas C-74/08: PARAT Automotive Cabrio (EKL 2009, lk I-3459, punkt 32).

12 — Muudes keeleversioonides, näiteks prantsuskeelses, ingliskeelses või itaaliakeelses versioonis on punktide a ja b sõnastused selles osas pealegi täielikult identsed: „la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquitée”, „value added tax due or paid”, „l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta”.

13 — Eespool 6. joonealuses märkuses viidatud 28. juuli 2011. aasta kohtuotsus komisjon vs. Ungari, punkt 48.

14 — 12. jaanuari 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-354/03, C-355/03 ja C-484/03: Optigen jt (EKL 2006, lk I-483, punkt 54) ja 6. juuli 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-439/04 ja C-440/04: Kittel ja Recolta Recycling (EKL 2006, lk I-6161, punkt 49).

15 — Selle all mõeldakse ettevõtjat, kes tarnib maksukohustuslasele kaupa või osutab teenust, mille eest tasub maksukohustuslane ettevõtjale ostuhinna koos käibemaksuga.

16 — Vt eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus komisjon vs. Ungari, punkt 46. Kui maksukohustuslane jätab tasu täielikult tasumata, tuleb kõne alla tarnija maksuvõla korrigeerimine, vt kuuenda direktiivi artikli 11 C osa lõige 1. Kõnealune korrigeerimine ei ole aga liikmesriikidele kohustuslik.

17 — On teada, et see on probleem eelkõige väikestele ja keskmise suurusega ettevõtetele. Komisjon käsitles seda teemat juba dokumendile „Greenpaper on the future of VAT – Towards a simpler, more robust and efficient VAT system” lisatud dokumendis (SEK (2010) 1455, lk 43 jj). Võimalikuks lahenduseks peetakse selles luba arvata sisendkäibemaksu maha alles pärast sisendkäibemaksu tegelikku tasumist. Kuuendas direktiivis sätestatud kehtiv kord ei näe sellist võimalust siiski ette.

18 — Täieliku tasumata jätmise korral ei näe direktiiv mahaarvamiseõiguse korrigeerimist põhimõtteliselt isegi ette, vt direktiivi artikli 20 lõike 1 punkti b esimene lause. Sellist korrigeerimist saab äärmisel juhul teha vaid liikmesriikide nõudmisel, vt direktiivi artikli 20 lõike 1 punkti b teine lause.

31. Maksukohustuslast ei mõjuta ka asjaolu, et tarnija jätab käibemaksu tasumata.¹⁹ Maksukohustuslane võib sisendkäibemaksu sellegipoolest maha arvata. Sellisel juhul, nagu ka käesolevas asjas kõnealuse impordi puhul, võib tekkida olukord, et riigil tuleb tagasi maksta maksusumma, mida ta ei ole veel kätte saanud. Seega on direktiivi artikli 17 lõike 2 punktile a olemuslikult omane, et maksukohustuslane võib parandada oma likviidust riigikassa või tarnija kulul.²⁰

32. Olukordade majanduslikku võrreldavust arvestades ei takista seega asjaolu, et punktis a reguleeritud siseriikliku tehingu puhul on maksu tasumise eest vastutav isik ja sisendkäibemaksu mahaarvamisõigusega isik kaks eri isikut, kandmast direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti a sõnastust „tuleb tasuda või on tasutud” käsitlevat ühetähenduslikku kohtupraktikat üle punkti b asjaomasele sõnastusele. Ka punkti b sõnastuse kohaselt tuleb mahaarvamisõigust tunnustada juba siis, kui impordikäibemaks kõigest kuulub tasumisele.

B. Süstemaatiline tõlgendus

33. Direktiivi ülesehitus ei nõua teistsugust tõlgendamist. Eelkõige ei jaga ma Saksamaa, Madalmaade ja Portugali valitsuse seisukohta, et sõnastus „tuleb tasuda” on seotud vaid juhtudega, mil liikmesriik on kasutanud kuuenda direktiivi artikli 23 teises lõigus ettenähtud võimalust.

34. Kuuenda direktiivi artikli 23 teise lõigu kohaselt võivad liikmesriigid ette näha, et sisendkäibemaksu ei pea maksma kauba importimisel, vaid see tuleb märkida esitatavasse käibedeklaratsiooni. Nii on võimalik impordikäibemaksu ja asjaomase sisendkäibemaksusumma vahetu tasaarvestamine. Menetluses osalevad valitsused väidavad, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimine olenemata impordikäibemaksu eelnevast tasumisest on õigustatud vaid sellisel juhul.

35. Kuigi selle väite aluseks olev huvi on arusaadav, ei räägi kuuendas direktiivis siiski miski selle kasuks, et artikli 17 lõike 2 punkti b sõnastus „tasumisele kuuluv” puudutab üksnes direktiivi artikli 23 teises lõigus viidatud juhtumeid.

36. Sellist järeldust ei luba teha ka asjaolu, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punktile b eelnenud õigusnorm, nimelt teise käibemaksudirektiivi²¹ artikli 11 lõike 1 punkt b mainib tasutud impordikäibemaksu vaid sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse raames, ja et kõnealune direktiiv ei sisaldanud kuuenda direktiivi artikli 23 teisele lõigule vastavat sätet.

37. Seda näitab eelkõige direktiivi artikkel 18, mis sätestab mahaarvamisõiguse kasutamise eeskirjad. Nimelt ei nõua kõnealune säte, et maksukohustuslane esitab tasumist tõendava dokumendi. Vastupidi, direktiivi artikli 18 lõike 1 punkti b kohaselt peab maksukohustuslasel olema vaid impordidokument, milles ta on märgitud kaubasaajaks või importijaks ning milles on näidatud või mille alusel on võimalik välja arvutada tasumisele kuuluva maksu summa. Seega ei saa ei mahaarvamisõiguse tekkimine ega kasutamine oleneda käibemaksu tegelikust tasumisest.

19 — Vt eespool 14. joonealuses märkuses viidatud kohtupraktika.

20 — Vt ka Ben Terra/Julie Kajus, Introduction to European VAT, 2011, Volume 1, peatükk 17.2, lk 1000.

21 — Nõukogu 11. aprilli 1967. aasta teine direktiiv 67/228/EMÜ käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühise käibemaksusüsteemi struktuur ja kohaldamiskord (EÜT 71, lk 1303).

C. Teleoloogiline tõlgendus

1. Neutraalsuse põhimõte

38. Mahaarvamisõigusega taotletud eesmärk kinnitab seni tehtud järeldust. Mahaarvamise eesmärk on tagada ettevõtjate majandustegevuse neutraalne maksustamine käibemaksuga.²² Prantsuse valitsuse arvates ohustab kõnealust neutraalset maksustamist aga asjaolu, et maksukohustuslane arvab sisendkäibemaksuna maha impordikäibemaksu, mida ta ei ole tegelikult veel tasunud, rikastudes seeläbi alusetult.

39. Tasumisele kuuluva impordikäibemaksu sisendkäibemaksuna mahaarvamine ei too üldjuhul siiski alati kaasa rikastumist, vähemalt mitte püsivat rikastumist. Nagu eespool juba märgitud, avaldab maksukohustuslase mahaarvamisõigus kahjulikku mõju äärmisel juhul riigi likviidsusele, ent see ei ole välistatud ka siseriiklike tehingute puhul. Mõlemal juhul korvab riigi kõnealuse ebasoodsa olukorra kaupade edasimüügilt tasutava käibemaksu sissenõutavaks muutumine, mis leiab põhimõtteliselt aset juba kauba tarnimise ajal. Müüja peab asjaomase summa deklareerima olenemata sellest, kas ta on kauba ostuhinna koos käibemaksuga juba kätte saanud.

40. Seoses käesoleva asjaga, milles riik ei saa oma maksunõuet enam maksuma panna, kuna maksejõuetusmenetluse algatamisest tulenevalt on maksunõue esitatud hilinemisega, tuleb rõhutada, et käesolev asi on äärmiselt eripärane ega saa seetõttu olla määrav vastamisel täiesti üldisele küsimusele, kas mahaarvamisõigust tohib seada sõltuvusse impordikäibemaksu eelnevast tasumisest.

41. Käibemaksu neutraalsuse põhimõte oleks kaupa importivate ettevõtjate puhul ohustatud just siis, kui selline õigusnorm, nagu näeb ette Prantsusmaa CGI, oleks kohaldatav piiranguteta. Maksukohustuslane peaks nimelt käibemaksu alati eelnevalt tasuma, seda vähemalt siis, kui asjaomane liikmesriik ei ole kasutanud direktiivi artikli 23 teises lõigus ettenähtud võimalust. Esmalt peaks maksukohustuslane tasuma imporditollimaksu tolliasutusele ja tasutud summa saaks ta maha arvata alles asjaomase maksustamisperioodi kohta koostatava käibedeklaratsiooniga, mis võidakse aga esitada alles palju hiljem.

42. Seeläbi halveneks maksukohustuslase likviidsus ning peale selle satuks maksukohustuslane ebasoodsamasse olukorda võrreldes teiste maksukohustuslastega, kes soetavad võrreldavaid kaupu siseturul või oma riigi territooriumil. Ühendusesisesel soetamisel toimub direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti d kohaselt nimelt algusest peale tasaarvestus ainult soetamiselt tasumisele kuuluva käibemaksu ja mahaarvatava sisendkäibemaksu vahel. Sellest tulenev ettevõtjate likviidsuse halvenemine on välistatud. Siseriiklike tehingute puhul on direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti a kohaselt koguni võimalik arvata sisendkäibemaksu maha käibedeklaratsioonis, kuigi mitte ühtegi selle aluseks olevatest arvetest ei ole tasutud ja järelikult ei ole sisseostetud kaupa käibemaksuga veel üldse koormatud.

43. Seega on selline õigusnorm, mis lubab sisendkäibemaksu maha arvata alles pärast impordikäibemaksu tasumist, neutraalsuse põhimõttega vastuolus.

22 — 22. veebruari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-408/98: Abbey National (EKL 2001, lk I-1361, punkt 24); 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-465/03: Kretztechnik (EKL 2005, lk I-4357, punkt 34) ja 22. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-277/09: RBS Deutschland Holdings (kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 38).

2. Pettuse oht

44. Maksudest kõrvalehoidumise, maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste vastane võitlus on kuuenda direktiivi tunnustatud eesmärk, mille saavutamist toetatakse. Õigussubjektid ei saa liidu õigusnorme ära kasutada pettuse või kuritarvituse eesmärgil. Kui maksuhaldur leiab, et mahaarvamisõigust on kasutatud pettuse eesmärgil, on tal õigus nõuda mahaarvatud summade hüvitamist tagantjärele ja siseriikliku kohtu pädevuses on keelduda mahaarvamise lubamisest, kui objektiivselt leiab tõendamist, et seda õigust kasutati pettuse kavatsusega.²³

45. Ei ole teada asjaolusid, mis lubaksid väita, et impordikäibemaksu sissenõudmise puhul on pettuse oht üldiselt suurem, mistõttu võib osutada vajalikuks seada sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus *igal* juhul sõltuvusse impordikäibemaksu eelnevast tasumisest. Nagu komisjon ja ka Véléclair õigusega märgivad, on kaupade tegeliku füüsilise toomisega liidu territooriumile tekkinud liikmesriikidele kergesti arusaadav ja ilmselge teokoosseis, mis on maksustamise alus. Pettuse võimalust vähendab ka impordidokument, mille maksukohustuslane peab mahaarvamisõiguse kasutamiseks esitama vastavalt direktiivi artikli 18 lõike 1 punktile b ja milles on ta märgitud käibemaksu tasumise eest vastutavaks isikuks ning mille põhjal on vähemalt võimalik välja arvutada tasumisele kuuluv summa.

46. Seega ei saa ka liikmesriikide viidatud pettuse ohuga õigustada seda, et direktiivi artikli 17 lõike 2 punktis b sätestatud õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust sisendkäibemaksuna maha nii tasutud kui ka tasumisele kuuluv impordikäibemaks on kasutatav üksnes juhul, kui käibemaks on tegelikult tasutud.

D. Vahejärelendus

47. Esitatud kaalutlustel tuleb kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti b tõlgendada nii, et liikmesriigil ei ole lubatud seada impordikäibemaksu mahaarvamise õigust sõltuvusse kõnealuse maksu tegelikust tasumisest maksukohustuslase poolt, ja seda ka siis, kui maksukohustuslane ja isik, kellel on mahaarvamisõigus, on üks ja sama isik.

E. Üleminekusätted

48. Portugali ja Saksamaa valitsus väidavad lisaks, et siseriiklikke õigusnorme, mis seavad impordikäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise sõltuvusse selle eelnevast tasumisest, võib kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 3 punkti d kohaselt vähemalt üleminekuperioodil kui varasemaid norme jätkuvalt kohaldada.

49. Kõnealuse sätte kohaselt võivad liikmesriigid lõikes 4 nimetatud üleminekuperioodil jätkata artikli 18 lõike 2 esimese lõiguga ettenähtud viivitamatu mahaarvamise põhimõttest kõrvalekalduvate sätete kohaldamist. Nagu näitab direktiivi artikli 18 pealkiri, kuulub küsimus, „millal” on kohaldamine lubatud, „mahaarvamisõiguse kasutamise eeskirjade” hulka. Üleminekuperiood ei olnud ajal, mil kuues direktiiv oli kohaldatav, lõppenud. Pigem sätestab ka direktiivi 2006/112/EÜ artikkel 372, et liikmesriigid, kes 1. jaanuaril 1978 kohaldasid artikli 179 esimese lõiguga ette nähtud kohese mahaarvamise põhimõttest kõrvalekalduvaid sätteid, võivad nende kohaldamist jätkata.

50. CGI artikkel 271 seab sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse sõltuvusse käibemaksu eelnevast tasumisest. Kui kõnealust sätet mõista nii, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust enne käibemaksu tasumist üldse ei tekigi, tuleb seda hinnata üksnes direktiivi artikli 17 alusel, mis reguleerib kõnealuse õiguse tekkimist ja kohaldamisala. Nagu eespool selgitasin, ei ole selline õigusnorm direktiiviga

23 — 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-255/02: Halifax jt (EKL 2006, lk I-1609, punktid 68–71) ja eespool 14. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kittel, punkt 54 jj ja seal viidatud kohtupraktika.

kooskõlas. Sellist sätet nagu CGI artikkel 271 saab aga mõista ka nii, et see reguleerib vaid mahaarvamisõiguse kasutamise aega ja seega on selle suhtes kohaldatav direktiivi artikli 18 lõike 2 esimene lõik koosmõjus artikli 28 lõike 3 punktiga d. Sellisel tõlgendamisel oleks maksukohustuslase jaoks samasugune toime nagu mahaarvamisõiguse tunnustamata jätmisel enne impordikäibemaksu tasumist. Ent õiguse kasutamise tähtaega lubab direktiiv seada sõnaselgelt hilisemaks tulenevalt varasema õigusnormi jätkuvast kohaldamisest üleminekuperioodil. Siseriiklik kohus peab kontrollima, kas CGI artikli 271 lõike II punkt 1 on tõlgendatav nii, et kõnealune säte reguleerib mahaarvamisõiguse kasutamise eeskirju direktiivi artikli 18 tähenduses, ja kas selle puhul on tegemist varasema õigusnormiga, mida kohaldati juba 1. jaanuaril 1978.

F. Kustunud maksunõue või maksunõue, mida ei saa enam maksta panna

51. Saksamaa ja Madalmaade valitsus asuvad käesolevas menetluses lõpuks seisukohale, et isegi juhul, kui pidada mahaarvamisõiguse tekkimiseks piisavaks vaid tasumisele kuuluvat impordikäibemaksu, kaob see õigus, kui riigi maksunõue on kustunud või kui seda ei saa enam maksta panna.

52. Madalmaade valitsus märgib sellega seoses, et eelotsusetaotlusest ei ilmne, milline on hilinevad esitamisest tuleneva välistamise tagajärg, st kas maksuõlg on kustutatud või ei saa maksunõuet kõigest enam maksta panna. Kohtuistungil märkis Prantsuse valitsus, et tema arvates ja ilmselt ka eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates ei kustu maksunõue sellises asjas nagu käesolev, vaid teiseneb moraalseks kohustuseks. Nõue jääb seega alles, seda ei saa vaid enam kohtulikult maksta panna. Kui maksukohustuslane nõudesumma siiski tasub, siis on õiguslik alus selleks olemas.

53. Kõnealune Saksamaa ja Madalmaade valitsuse tõstatatud probleemistik läheb tegelikult eelotsuse küsimusest kaugemale. Et anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarvilik vastus, on aga otstarbekas seda lähemalt analüüsida.

54. Nagu nähtub direktiivi artikli 17 lõike 2 punktist b, „on maksukohustuslasel õigus [...] maha arvata imporditud kaubalt *tasumisele kuuluv* või tasutud käibemaks”.²⁴ Juba sõnastusest ilmneb, et selleks, et impordikäibemaksu saaks sisendkäibemaksuna maha arvata, ei piisa, et (veel tasumata) impordikäibemaks kuulus kunagi tasumisele. Pigem on oluline see, et impordikäibemaks tuleb tegelikult veel tasuda. Sellega seoses peab määrav olema aeg, millal tehakse lõplik otsus, kas sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, mida maksukohustuslane väidab endal olevat, on tegelikult olemas. Kui riigi maksunõue on selleks ajaks kustunud, ilma et seda oleks juba rahuldatud, ei saa enam olemas olla ka sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Sellist tõlgendust näeb ette ka sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse mõte ja eesmärk vabastada maksukohustuslane kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast.²⁵ Kui maksukoormus kaob, ei ole vajalik ka vabastamine sisendkäibemaksu mahaarvamise kujul.

55. Lisaks sellele tekib küsimus, kas impordikäibemaksu ei saa enam käsitada direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti b tähenduses „tasumisele” kuuluvana ka siis, kui riigi maksunõue – nagu ilmselgelt käesolevas asjas – on veel alles, kuid seda ei saa enam maksta panna. Vastust sellele küsimusele ei saa anda asjaomase siseriikliku õiguse alusel. Ühise käibemaksusüsteemi ühetaolise kohaldamise tagamiseks tuleb mõistet „tasumisele kuuluv” direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti b tähenduses tõlgendada pigem autonoomselt.²⁶

24 — Kohtujuristi kursiiv.

25 — Vt eespool 7. ja 22. joonealuses märkuses viidatud otsused.

26 — Vt 3. detsembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-433/08: Yaesu Europe (EKL 2009, lk I-11487, punkt 18) ja 10. märtsi 2011. aasta otsus kohtuasjas C-540/09: Skandinaviska Enskilda Banken (kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 19).

56. Mõiste „tasumisele kuuluv” ei ole oma sisu poolest vastuolus tõlgendusega, et mõiste eeldab riigi maksunõude õiguslikku maksmapandavust. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse mõtte ja eesmärgi kohaselt tundub selline tõlgendus just vajalikuna. Samamoodi nagu riigi maksunõude kustumisel tuleb ka nõude maksmapandavuse puudumise korral vabastada maksukohustuslane millestki, mida ta tegelikult üldse kandma ei pea.

57. Sellist tõlgendust toetab ka ühise käibemaksusüsteemi ühetaolise kohaldamise vajadus. Nimelt kui sellises asjas nagu käesolev oleks oluline, millise õigusliku tagajärje näeb asjaomane siseriiklik pankrotiõigus ette maksunõude hilinenud esitamise korral, siis ei oleks tagatud, et sarnaseid olukordi koheldakse ühetaoliselt.

58. Mõistet „tasumisele kuuluv” direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti b tähenduses tuleb seetõttu tõlgendada nii, et see eeldab, et maksukohustuslasel on õiguslikult maksmapandav kohustus tasuda käibemaks, mille mahaarvamist sisendkäibemaksuna ta taotleb. Kui see puudub, siis ei ole tal õigust arvata sisendkäibemaksuna maha impordikäibemaksu, mis on veel tasumata.

V. Ettepanek

59. Eeltoodud kaalutlustel teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Conseil d'Etat' esitatud eelotsuse küsimusele järgmiselt:

1. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkt b ei luba liikmesriigil seada impordikäibemaksu mahaarvamise õigust sõltuvusse kõnealuse maksu tegelikust tasumisest maksukohustuslase poolt, ja seda ka siis, kui maksukohustuslane ja isik, kellel on mahaarvamisõigus, on üks ja sama isik. Kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 3 punktis d toodud tingimustel võib liikmesriik sellise korra siiski säilitada üleminekuperioodiks.
2. Käibemaks kuulub kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti b tähenduses tasumisele üksnes siis, kui maksukohustuslasel on õiguslikult maksmapandav kohustus tasuda käibemaks, mille mahaarvamist sisendkäibemaksuna ta taotleb. Kui see puudub, siis ei ole tal õigust arvata sisendkäibemaksuna maha impordikäibemaksu, mis on veel tasumata.