



## Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

29. märts 2012\*

Käibemaks — Kuues direktiiv — Artikli 17 lõike 2 punkt b — Kolmandast riigist imporditud toote maksustamine — Siseriiklikud õigusnormid — Impordikäibemaksu mahaarvamise õigus — Tingimus — Käibemaksu tegelik maksmine maksu tasumise eest vastutava isiku poolt

Kohtuasjas C-414/10,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Conseil d'État' (Prantsusmaa) 30. juuli 2010. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 19. augustil 2010,

**Véleclair SA**

*versus*

**Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État,**

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees A. Tizzano, kohtunikud M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits ja J.-J. Kasel (ettekandja),

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: ametnik R. Šereš,

arvestades kirjalikus menetluses ja 12. oktoobri 2011. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Véleclair SA, esindaja: *avocat* É. Arcil,
- Prantsuse valitsus, esindajad: N. Rouam ja G. de Bergues,
- Saksamaa valitsus, esindajad: C. Blaschke ja T. Henze,
- Madalmaade valitsus, esindaja: C. Wissels,
- Portugali valitsus, esindajad: S. Jaulino, L. Ines Fernandes ja R. Campos Laires,
- Euroopa Komisjon, esindajad: D. Recchia, C. Soulay ja F. Dintilhac,

olles 17. novembri 2011. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

\* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

on teinud järgmise

### otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 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; edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 17 lõike 2 punkti b.
- 2 Taotlus esitati Véleclair SA ja ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État' (eelarve-, riigi rahanduse ja riigireformi minister) vahelises kohtuvaidluses seoses siseriiklike õigusnormidega, mille kohaselt saab impordikäibemaksu mahaarvamise õigust kasutada vaid siis, kui maksu tasumise eest vastutav isik on tegelikult selle maksu tasunud.

### Õiguslik raamistik

#### *Kuues direktiiv*

- 3 Kuuenda direktiivi artikli 10 lõige 1 sätestab:
  - „a) „Maksustatav teokoosseis“ on olukord, mille puhul on täidetud maksu sissenõutavaks muutumiseks vajalikud õiguslikud tingimused.
  - b) Maks muutub sissenõutavaks hetkest, kui maksuhalduril tekib seadusjärgne alus nõuda maksukohustuslaselt maksu tasumist, olenemata tasumise tähtaja edasilükkamise võimalusest.”
- 4 Kuuenda direktiivi artikli 10 lõiked 2 ja 3 täpsustavad:

„2. Maksustatav teokoosseis tekib ning maks muutub sissenõutavaks pärast kauba kättetoimetamist või teenuse osutamist.

[...]

Erandina eespool nimetatud sätetest võivad liikmesriigid ette näha, et maks muutub sissenõutavaks teatavate tehingute või teatavat liiki maksukohustuslaste puhul:

- hiljemalt arve või selle aset täitva dokumendi väljastamisel, või
- hiljemalt müügihinna kättesaamisel, või
- kui arvet või selle aset täitvat dokumenti ei väljastata või väljastatakse hiljem, kindlaksmääratud tähtaja jooksul alates maksustatava teokoosseisu kuupäevast.

3. Maksustatav teokoosseis tekib ja maks muutub sissenõutavaks kauba importimise hetkel. Kui kaup suunatakse ühendusse toomisel ühele artikli 7 lõikes 3 nimetatud protseduurile, tekib maksustatav teokoosseis ja maks muutub sissenõutavaks alles siis, kui nimetatud protseduure kauba suhtes enam ei kohaldata.

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.

Kui imporditud kaubale ühtki nimetatud ühenduse maksu ei kohaldata, võivad liikmesriigid maksustatava teokoosseisu tekke ning maksu sissenõutavaks muutumise suhtes kohaldada tollimakse reguleerivaid kehtivaid sätteid.”

5 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõiked 1 ja 2 sätestavad:

„1. Mahaarvamisõigus 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;

[...]”.

6 Kuuenda direktiivi artikli 18 lõike 1 punkt b ja lõige 2 näevad ette:

„1. Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane:

[...]

b) artikli 17 lõike 2 punkti b kohase mahaarvamise korral omama impordidokumenti, milles ta on märgitud kaubasaajaks 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 mahaarvamisõigus.

[...]”.

7 Kuuenda direktiivi artikli 21 lõige 2 sätestab:

„Käibemaksu tasumise eest vastutavad järgmised isikud:

[...]

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

#### *Siseriiklikud õigusnormid*

8 Code général des impôts’ (üldine maksuseadustik, edaspidi „CGI”) artikli 271 II osa lõige 1 sätestab:

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

[...]

b) impordilt tasutud maksusumma.

[...]”.

9 CGI artikli 291 I osa lõike 2 punkt a täpsustab:

„Kauba import on:

a) kauba, mis ei pärine või ei ole saadetud Euroopa Ühenduse riigist või territooriumilt ning mis ei ole lubatud vabasse ringlusesse, Prantsusmaale sissetoomine [...]”.

10 CGI artikli 293 A lõige 1 sätestab:

„Importimisel tekib maksustatav teokoosseis ja maks muutub sissenõutavaks kauba importimise hetkel artikli 291 I osa lõike 2 tähenduses.

[...]

Maksu on kohustatud tasuma impordideklaratsioonis märgitud kauba tegelik saaja.

[...]”.

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus**

- 11 Véleclair importis aastatel 1992–1995 jalgrattaid, mille päritolumaaks deklareeris ta Vietnami. Prantsuse tolliasutus leidis seevastu, et tegelikult olid need jalgrattad pärit Hiinast ning koostas protokolliga vale päritolu deklareerimise kohta. Selle tulemusel nõuti Véleclairilt tollimaksude ja dumpinguvastaste tollimaksude tasumist ligikaudu 4 miljoni euro suuruses summas, kusjuures neilt maksudelt tuli tasuda käibemaksu 735 437 eurot.
- 12 Véleclair seda käibemaksu ei maksnud, millest tolliasutus teavitas maksuhaldurit, kellel tekkis seega selle äriühingu suhtes nõue. Pankrotikohtunik kuulutas oma 12. veebruari 1999. aasta määrusega selle nõude aegunuks, kuna seda ei esitatud lõplikult 12 kuu jooksul arvates Véleclairi saneerimismenetluse väljakuulutamisest. Seda otsust kinnitas viimases astmes Cour de cassation (kassatsioonikohus) oma 8. juuli 2003. aasta otsusega.
- 13 Véleclair esitas tagastustaotluse summas 723 503,37 eurot, mis vastas käibemaksu ettemaksule, mille ta võis enda arvates 31. detsembri 1997. aasta seisuga maha arvata seetõttu, et suurendati tasumata tollimaksult tasutavat impordikäibemaksu.
- 14 Maksuhaldur jättis selle taotluse rahuldamata, leides, et CGI sätete kohaselt sõltub impordikäibemaksu mahaarvamine selle eelnevast tegelikust tasumisest. Maksuhalduri niisugust seisukohta kinnitas esimeses astmes tribunal administratif d’Orléans (Orléans’i halduskohus). Kuna selle kohtuotsuse peale cour administrative d’appel de Nantes’ile (Nantes’i teise astme halduskohus) esitatud apellatsioonkaebus jäi samuti rahuldamata, esitas Véleclair kassatsioonkaebuse Conseil d’État’le (Riiginõukogu).
- 15 Véleclair väitis nimetatud kohtus, et tema mahaarvamise õigust ei saa teha sõltuvaks sellest, kas ta on eelnevalt tegelikult tasunud tema poolt tasumisele kuuluvat maksu, kuna CGI artikli 271 II osa lõike 1 punkti b sätted, mis näevad ette, et käibemaksu mahaarvamise õigus sõltub maksuhalduri poolsest maksu tegelikust sissenõudmisest ning mitte üksnes maksu sissenõutavaks muutumisest, on vastuolus kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti b sätetega.

- 16 Neil asjaoludel otsustas Conseil d'État menetluse peatada ja esitada 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?”

### Eelotsuse küsimuse analüüs

- 17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega sisuliselt teada seda, kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti b tuleb tõlgendada nii, et see lubab liikmesriigil seada impordikäibemaksu mahaarvamise õiguse sõltuvusse selle maksu tegelikust tasumisest maksu tasumise eest vastutava isiku poolt, kui viimati nimetatud on ühtlasi see isik, kellel on mahaarvamise õigus.
- 18 Sellele küsimusele vastamiseks tuleb esiteks meelde tuletada, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti b sõnastuse kohaselt on maksukohustuslasel õigus maha arvata riigi territooriumile imporditud kaubalt „tasumisele kuuluv või tasutud” käibemaks.
- 19 Järelikult selle sätte sõnastus ise, mis kordab kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punktis a kasutatud sõnastust, mille kohaselt on maksukohustuslasel õigus arvata maha käibemaks, „mis tuleb tasuda või on tasutud” temale tarnitud või tarnitavalt kaubalt, näeb selgesti ette, et maksukohustuslasel olev maksu mahaarvamise õigus ei puuduta üksnes tema poolt tasutud käibemaksu, vaid ka tasumisele kuuluvat käibemaksu, st maksu, mis on veel maksmata.
- 20 Nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktides 56–58, viitab mõiste „tasumisele kuuluv” nimelt sissenõutavaks muutunud maksunõudele, mis eeldab seega, et maksukohustuslasel on selle käibemaksusumma tasumise kohustus, mida ta tahab sisendkäibemaksuna maha arvata.
- 21 Ühelt poolt tuleb veel lisada, et kui liidu seadusandja oleks tahtnud teha impordikäibemaksu mahaarvamise õigust sõltuvaks nimetatud käibemaksu tegelikust tasumisest, siis oleks ta seda saanud teha selgemini, näiteks jättes nimetatud artiklist 17 välja mõiste „tasumisele kuuluv”.
- 22 Teisalt tuleneb kuuenda direktiivi artikli 17 lõikest 1 koostoimes sama direktiivi artikli 10 lõikega 3, et käibemaksu mahaarvamise õigus tekib sõltumata asjaolust, kas imporditud kauba või kaupade eest tasumisele kuuluv maks on tasutud või mitte.
- 23 Sellest järeldub, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti b kohaselt ei saa impordikäibemaksu mahaarvamise õigus põhimõtteliselt sõltuda selle käibemaksu eelnevast tegelikust maksmisest.
- 24 Teiseks tuleb konstateerida, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti b sellist tõlgendust toetavad ka muud kuuenda direktiivi sätted.
- 25 Nimelt tuleb ühelt poolt kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti a, mis – nagu märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 19 – kasutab samuti mõisteid „tuleb tasuda või on tasutud”, mõista nii, et see, kas kõnealuste kaupadega seotud varasematelt või hilisematelt müügitehingutelt tasumisele kuuluv käibemaks on riigile üle kantud või mitte, ei mõjuta maksukohustuslase mahaarvamise õigust (vt selle kohta 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).
- 26 Teiselt poolt, nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 37, näeb kuuenda direktiivi artikkel 18 pealkirjaga „Mahaarvamiseõiguse kasutamise eeskirjad” lõike 1 punktis b üksnes ette, et impordikäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamiseks 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. Sellest järeldub, et isegi nimetatud mahaarvamise õiguse kasutamine ei sõltu impordikäibemaksu eelnevast tegelikust tasumisest.

- 27 Kolmandaks tuleb täpsustada, et eespool esitatud tõlgendus on kooskõlas kuuenda direktiivi eesmärkidega, kuna see võimaldab tagada, et mahaarvamise õigus, mida ei saa põhimõtteliselt piirata, on lahutamatu osa käibemaksusüsteemist ja seda saab kasutada kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt makstava maksu osas (vt selle kohta 6. juuli 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-439/04 ja C-440/04: Kittel ja Recolta Recycling, EKL 2006, lk I-6161, punkt 47).
- 28 Peale selle on nimetatud tõlgendus neutraalse maksustamise põhimõtte järgimise tagamiseks kõige sobivam.
- 29 Selles osas tuleb meelde tuletada, et mahaarvamise süsteemi mõte on vabastada ettevõtja täielikult tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab seega kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusel et nimetatud tegevused oleksid põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatavad (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 30 Kuid nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 39–42 põhjalikumalt selgitas, tooks impordikäibemaksu mahaarvamise õiguse sõltuvusse seadmine asjaolust, kas nimetatud käibemaks on eelnevalt tegelikult tasutud, kaasa selle, et maksukohustuslasel lasub teatava aja vältel majanduslik koormus, mida tal ei peaks olema ning mille vältimine on just mahaarvamissüsteemi eesmärk.
- 31 Seda tõlgendust ei saa kummutada argumendiga, mille kohaselt tekib impordikäibemaksu eelneva tasumata jätmise korral käibemaksupettuse või kuritarvitamise oht.
- 32 Esiteks tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et maksudest kõrvalehoidumise, maksustamise vältimise ja muude võimalike kuritarvituste vastane võitlus on kuuenda direktiivi tunnustatud eesmärk, mille saavutamist toetatakse. Käibemaksu mahaarvamist taotleva isiku ülesanne on tõendada, et selle saamiseks ette nähtud tingimused on täidetud ning kui maksuhaldur leiab, et mahaarvamise õigust on kasutatud pettuse eesmärgil, on tal õigus nõuda mahaarvatud summade hüvitamist tagantjärele. Peale selle on siseriikliku kohtu pädevuses keelduda mahaarvamise lubamisest, kui toimiku objektiivsete materjalide põhjal on tõendatud, et seda õigust kasutati pettuse kavatsusega (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling, punktid 54 ja 55 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 33 Teiseks ei saa põhjendatult väita, et importimine kujutab endast tehingut, mille puhul esineb suurenenud pettuse või kuritarvitamise oht. Kauba importimine on tegelikult füüsiline akt, millel on tunnistajad ja mida saab pädev asutus kontrollida asjaomase kauba tollis viibimise tõttu.
- 34 Lõpuks ei suurenda ilmselt käibemaksupettuse ja kuritarvituste ohtu asjaolu, et impordikäibemaksu tasumise eest vastutav isik on ka see isik, kellel on nimetatud käibemaksu mahaarvamise õigus. Vastupidi, nagu väitis Euroopa Komisjon, siis asjaolu, et üks ja sama isik on üheaegselt nii käibemaksu tasumise eest vastutav isik kui ka mahaarvamise õigust omav isik, muudab selle olukorra sarnaseks olukorraga, mis esineb kuuendas direktiivis sätestatud käibemaksu pöördmaksustamise süsteemi raames. Nagu seda kordas ka liidu seadusandja nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1), põhjenduses 42, aitab see süsteem võidelda maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega teatavat liiki tehingute puhul.
- 35 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb vastata eelotsuse küsimusele, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti b tuleb tõlgendada nii, et see ei luba liikmesriigil seada impordikäibemaksu mahaarvamise õigust sõltuvusse selle maksu tegelikust eelnevast tasumisest maksu tasumise eest vastutava isiku poolt, kui viimati nimetatu on ühtlasi see isik, kellel on mahaarvamise õigus.

## Kohtukulud

- 36 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 (esimene koda) otsustab:

**Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 17 lõike 2 punkti b tuleb tõlgendada nii, et see ei luba liikmesriigil seada impordikäibemaksu mahaarvamise õigust sõltuvusse selle maksu tegelikust eelnevast tasumisest maksu tasumise eest vastutava isiku poolt, kui viimati nimetatu on ühtlasi see isik, kellel on mahaarvamise õigus.**

Allkirjad