



## Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kuues koda)

17. juuli 2014\*

Eelotsusetaotlus — Käibemaks — Kuues direktiiv 77/388/EMÜ — Direktiiv 2006/112/EÜ — Selliste kaupade impordi maksuvabastus, mis suunatakse mõnele muule ladustamisprotseduurile kui tolliprotseduur — Kohustus kaup lattu viia füüsiliselt — Täitmata jätmine — Kohustus tasuda käibemaksu hoolimata asjaolust, et see on pöördmaksustamise korra kohaselt juba tasutud

Kohtuasjas C-272/13,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Commissione tributaria regionale per la Toscana (Itaalia) 25. mai 2012. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 21. mail 2013, menetluses

**Equoland Soc. coop. arl**

*versus*

**Agenzia delle Dogane – Ufficio delle Dogane di Livorno,**

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

koosseisus: koja president A. Borg Barthet, kohtunikud E. Levits ja F. Biltgen (ettekandja),

kohtujurist: N. Jääskinen,

kohtusekretär: ametnik L. Carrasco Marco,

arvestades kirjalikus menetluses ja 9. aprilli 2014. aasta kohtuistungil esitatud,

arvestades kirjalikke seisukohti, mille esitasid:

- Equoland Soc. coop. arl, esindajad: advokaadid M. Turci, R. Vianello ja D. D'Alauro,
- Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* G. Albenzio,
- Hispaania valitsus, esindajad: M. J. García-Valdecasas Dorrego ja L. Banciella Rodríguez-Miñón,
- Euroopa Komisjon, esindajad: D. Recchia ja C. Soulay,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

\* Kohtumenetluse keel: itaalia.

### otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus käsitleb küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“) (muudetud nõukogu 14. veebruari 2006. aasta direktiiviga 2006/18/EÜ) (EÜT L 51, lk 12) artiklit 16, ning nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikleid 154 ja 157.
- 2 Taotlus on esitatud Equoland Soc. coop. arl (edaspidi „Equoland“) ja Agenzia delle Dogane – Ufficio delle Dogane di Livorno (Itaalia tolliameti Livorno tollibüroo, edaspidi „Ufficio“) vahelises kohtuvaidluses viimati nimetatud asutuse otsuse üle, millega kohustati Equolandi tasuma käibemaksu sellise kauba impordilt, mida ei ole füüsiliselt viidud maksulattu, olgugi et nimetatud äriühing on maksu pöördmaksustamise korra kohaselt juba tasunud.

### Õiguslik raamistik

#### *Liidu õigus*

- 3 Kuuenda direktiivi artikli 10 lõige 3 näeb ette:

„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 samavääarse toimega maksudega, tekib maksustatav teokoosseis ja maks muutub sissenõutavaks siis, kui tekib nimetatud ühenduse maksude teokoosseis ja nimetatud maksud muutuvad sissenõutavaks.

Kui imporditud kaupa ei ole maksustatud ühtegi nimetatud ühenduse maksuga, siis kohaldavad liikmesriigid tollimakse reguleerivaid kehtivaid sätteid maksustatava teokoosseisu ja maksu sissenõutavaks muutumise aja kohta.”

- 4 Kuuenda direktiivi artikli 16 lõige 1 sätestab direktiivi artiklist 28c tulenevas versioonis (edaspidi „kuuenda direktiivi artikli 16 lõige 1“):

„Ilma et see piiraks ühenduse muude maksustamissätete kohaldamist, võivad liikmesriigid, kui artiklis 29 sätestatud konsulteerimisest ei tulene teisiti, võtta erimeetmeid kõikide või mõningate allpool loetletud tehingute vabastamiseks maksust, tingimusel et need ei ole ette nähtud lõppkasutuseks ja/või -tarbimiseks ja et punktides A-E osutatud olukordade või protseduuride lõpetamisel võetav käibemaks võrdub maksusummaga, mis oleks kuulunud tasumisele, kui kõik need tehingud oleks maksustatud riigi territooriumil.

- A. Sellise kauba import, mis on mõeldud suunamiseks muule ladustamisprotseduurile kui tolliladustamisprotseduur;
- B. Sellise kauba tarnimine, mis on ette nähtud
  - a) tollile esitamiseks ja vajaduse korral ajutiseks ladustamiseks;

- b) suunamiseks vabapiirkonda või vabalattu;
- c) suunamiseks tolliladustamisprotseduurile või seestöötlemise protseduurile;

[...]

- e) riigi territooriumil suunamiseks muule ladustamisprotseduurile kui tolliladustamisprotseduur.

Käesolevas artiklis tähendavad muud laod kui tollilaod:

- aktsiisiga maksustatavate kaupade puhul nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiivi 92/12/EMÜ [aktsiisiga maksustatava kauba üldise korralduse ja selle kauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta (EÜT L 76, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 179)] artikli 4 punkti b tähenduses maksulaona määratletud kohti,
- toodete puhul, mida ei maksustata aktsiisiga, kohti, mille on sellistena määratlenud liikmesriigid. Siiski ei või liikmesriigid ette näha muid ladustamisprotseduure peale tolliladustamisprotseduuride juhtudel, kui asjakohased kaubad on mõeldud tarnimiseks jaemüügi etapis.

[...]”

- 5 Selle direktiivi artikkel 17 sätestab sama direktiivi artiklist 28f tulenevas versioonis:

„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:

[...]

- b) sellesse liikmesriiki imporditud kaupadelt tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks.

[...]”

- 6 Direktiivi 92/12 artikli 4 punkti b kohaselt on maksuladu „koht, kus volitatud laopidaja oma tegevuse käigus toodab, töötleb, valdab, võtab vastu või väljastab aktsiisiga maksustatavat kaupa aktsiisi peatamise korra alusel ning mille suhtes kehtivad mõningad selle liikmesriigi pädevate asutuste kehtestatud tingimused, kus maksuladu asub”.

#### *Itaalia õigus*

- 7 30. augusti 1993. aasta dekreetseadus nr 331, mis käsitleb mineraalõlide, alkoholi, alkoholsete jookide ja valmistubaka maksude ning käibemaksu valdkonna sätete ühtlustamist EMÜ direktiiviga kehtestatud sätetega ja sellisest ühtlustamisest tulenevate muudatustega, samuti sätteid, mis käsitlevad maksuküsimustes volitatud abieskuste korda, maksude tagastamise menetlusi, ILOR (kohalik tulumaks) kohaldamata jätmist ettevõtjate tulule summas, mis vastab otsestele tegevuskuludele, 1993. aastaks teatavatele kaupadele erakorralise tarbimismaksu kehtestamist ja muid maksusätteid (*GURI* nr 203, 30.8.1993), sätestab artikli 50*bis* lõikes 4:

„Käibemaksust on vabastatud järgmised tehingud:

[...]

- b) toimingud, mille käigus lubatakse vabasse ringlusse ühenduseväline kaup, mis on mõeldud käibemaksulattu viimiseks pärast sobiva, maksuga proportsionaalse tagatise esitamist. Tagatist ei pea esitama sertifitseeritud isikud [...] muudetud määruse (EMÜ) nr 2454/93 artikli 14a tähenduses ja isikud, kes on maksust vabastatud tolliseadustiku artikli 90 tähenduses ja kes on nimetatud Vabariigi Presidendi 23. jaanuari 1973. aasta dekreedis nr 43.”
- 8 Vastavalt 23. detsembri 1996. aasta seadusandliku dekreeidi nr 662 artikli 3 133. lõigu punktile q sätestab 18. detsembri 1997. aasta seadusandlik dekreet nr 471, mis käsitleb mittekriminaalsete maksukaristuste reformi otsuste maksude, käibemaksu ja maksude sissenõudmise valdkonnas (*Gazzetta ufficiale della Repubblica Italiana* nr 5 regulaarne lisa, 8.1.1998, edaspidi „seadusandlik dekreet 471/97”), artiklis 13:

„1. Igaüks, kes jätab ette nähtud tähtaegadel tervenisti või osaliselt tasumata ettemaksud, perioodilised maksed, tasaarveldusmaksed või deklaratsiooni alusel tasumisele kuuluva maksu osa, on kohustatud pärast perioodiliste maksete ja ettemaksude mahaarvamist, ka juhul, kui neid ei ole tasutud, tasuma halduskaristusena rahatrahvi, mille suurus on kuni 30% tasumata jäänud summast, isegi kui pärast sisuliste vigade või arvutusvigade parandamist, mis tuvastati iga-aastase deklaratsiooni kontrollimise käigus, ilmneb, et maksusumma on suurem või et mahaarvatav jääk on väiksem. Seadusega ette nähtud või maksuhalduri poolt heaks kiidetud kinnispandi või isikliku käenduse vormis täielikult tagatud laenude maksete puhul, mis on tehtud hiljemalt 15-päevase viivitusega, vähendatakse esimeses lauses nimetatud karistust, lisaks 18. detsembri 1997. aasta seadusandliku dekreeidi nr 472 artikli 13 lõike 1 punkti a sätetele, täiendavalt summani, mis vastab ühele viieteistkümnendikule iga viivitatud päeva eest. Sama karistust kohaldatakse juhul, kui kõrgem maks määratakse Vabariigi Presidendi 29. septembri 1973. aasta dekreeidi nr 600 artiklite 36bis ja 36ter ning Vabariigi Presidendi 26. oktoobri 1972. aasta dekreeidi nr 633 artikli 54 alusel.

2. Välja arvatud registreeritud määramiste korral, kohaldatakse karistust kõigil juhtudel, mil maks või osa sellest on ette nähtud tähtajaks jäetud tasumata.

3. Käesolevas artiklis sätestatud karistusi ei kohaldata juhul, kui maksed tehakse õigeaegselt muule maksubüroole, -keskusele või vastavale asutusele kui see, kellel on pädevus.”

### **Põhikohtuasja asjaolud ja eelotsuse küsimused**

- 9 Tuginedes eelotsusetaotlusele, Equolandi, Itaalia ja Hispaania valitsuse ning Euroopa Komisjoni kirjalikele seisukohtadele, võib põhikohtuasja vaidluse asjaolud kokku võtta järgmiselt.
- 10 Equoland importis 2006. aasta juunis Ufficio kaudu kolmandast riigist pärit kaubapartii. Tollideklaratsioonis oli märgitud, et kaup oli saadetud käibemaksu tasumiseks maksulattu. Seetõttu ei olnud antud tehingu kuupäeval nõutav käibemaksu tasumine impordil.
- 11 Importimisele järgneval päeval kandis selle maksulao haldaja, kuhu kaup oli saadetud, kauba laoregistrisse. Ometi ilmnes, et kaupa ei ole kunagi ladustatud füüsiliselt, vaid üksnes virtuaalselt ehk eespool nimetatud registrisse kandmise teel. Seejärel viidi kaup kohe maksuladustamisprotseduurilt välja ning käibemaks tasuti pöördmaksustamise teel, mille viis läbi Equoland.
- 12 Leides, et kuna kaupa ei viidud maksulattu füüsiliselt, ei olnud täidetud vajalikud tingimused, et lükata edasi käibemaksu tasumist impordilt. Ufficio hinnangul ei tasunud Equoland tasumisele kuulunud maksu ning ta nõudis seadusandliku dekreeidi nr 471/97 artikli 13 kohaselt käibemaksu tasumist impordilt, millele lisandub karistusmaks, mille suurus on 30% nimetatud summast.

- 13 Equoland esitas selle otsuse peale kaebuse Commissione provinciale di Livornole, väites et ta on täitnud oma kohustused käibemaksu osas pöördmaksustamise teel, kandes käibemaksu Agenzia delle Entratele (maksulaekumiste büroo) selle asemel, et kanda see Ufficiale. Järelikult ei ole seadusandliku dekreeidi nr 471/97 artikkel 13 sellises olukorras nagu on arutusel põhikohtuasjas kohaldatav.
- 14 Kuna tema kaebus jäeti rahuldamata, kaebas Equoland selle otsuse edasi Commissione tributaria regionale per la Toscanale, jäädes seisukohale, et maksu ümberarvutamise teade põhines üksnes asjaolul, et imporditud kaup ei olnud „füüsiliselt” maksulattu toodud, mistõttu ei tehtud ka mahaarvamist, kuna tarbimiseks ringlusse lubamise hetkel väljastas ta imporditud kauba ostmiseks sisearve ja tasus korrigeeritud käibemaksu. Lisaks väitis Equoland, et mitmes liikmesriigis on kauba „virtuaalne” toomine maksulattu õiguspärane.
- 15 Ufficio väidab esmalt, et käibemaksuladusid käsitlevate õigusnormide kohaldamine, mis peatab kohustuse tasuda maks importimise ajal ja võimaldab seda tasuda üksnes perioodilise deklaratsiooni esitamise hetkel, sõltub sellest, kas kaup on nimetatud lattu viidud „füüsiliselt”. Siseriiklikud õigusnormid nimelt nõuavad üheselt sellise kauba „füüsilist” lattu viimist, kuna käibemaksu kogumise edasilükkamine on tagatud vaid juhul, kui nimetatud kaup asub nõuetekohaselt volitatud laos.
- 16 Seejärel, käibemaksu neutraalsuse põhimõttele, mis puudutab üksnes selle maksu majanduslikku mõju tarbijatele, ei saa tugineda selleks, et jätta täitmata kohustus tasuda maks, kui maksustatav teokoosseis on olemas. Käesoleval juhul on selleks kauba importimine.
- 17 Lõpuks, kuna impordikäibemaks on piiriületamisega seotud maks, tuleb see arvutada ja sisse nõuda tollil, antud juhul Ufficional, mis pealegi lubab Euroopa Liidule makstava osa õigeaegset tasumist.
- 18 Asja menetlev eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et Ufficio kaitstav tõlgendus tähendab seda, et käibemaksu tuleks tasuda kaks korda pelgalt seetõttu, et täitmata jäeti kohustus, mida tuleks pidada puhtalt formaalseks. Seega võib sellise rikkumise eest karistuse ette näha autonoomselt juhul, kui kauba füüsiline viimine maksulattu peaks osutama kohustuslikuks, kuid mis ei tohiks viia selleni, et sellisele kaubale kohaldatakse käibemaksu, kui maksustatavat tehingut ennast ei ole tehtud.
- 19 Neil asjaoludel otsustas Commissione tributaria regionale per la Toscana menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas [kuuenda direktiivi] artikli 16 ja [käibemaksudirektiivi] artiklite 154 ja 157 kohaselt piisab sellest, kui imporditav kaup suunatakse mõnele muule ladustamisprotseduurile kui tolliprotseduur, st käibemaksulattu, et kohaldada impordikäibemaksust vabastamist ka siis, kui kaup viiakse lattu ainult dokumentide põhjal ja mitte füüsiliselt?
  2. Kas [kuuenda direktiiviga] ja [käibemaksudirektiiviga] on vastuolus praktika, mille kohaselt kohaldab liikmesriik käibemaksu importimisel hoolimata sellest, et see on tasutud – ekslikult või õigusliku aluseta – pöördmaksustamise korra kohaselt sisearve väljastamise ning samaaegse ostu-müügi registrisse kandmise teel?
  3. Kas käibemaksu neutraalsuse põhimõttega on vastuolus, kui liikmesriik soovib sisse nõuda käibemaksu, mis on juba tasutud pöördmaksustamise korra kohaselt sisearve väljastamise ning samaaegse ostu-müügi registrisse kandmise teel?”

### Eelotsuse küsimuste analüüs

- 20 Euroopa Kohtule esitatud dokumentide põhjal toimus põhikohtuasjas kõnealuse kauba import 2006. aasta juunis, mistõttu direktiiv 2006/112, mis jõustus alles 1. jaanuaril 2007, ei ole põhikohtuasjas *ratione temporis* kohaldatav.

- 21 Seega tuleb eelotsusetaotlust vaadelda nii, et see puudutab üksnes kuuenda direktiivi tõlgendamist.

*Esimene küsimus*

- 22 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub esimese küsimusega selgitada sisuliselt seda, kas kuuenda direktiivi artikli 16 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt sõltub nende õigusnormidega sätestatud impordikäibemaksu tasumise vabastus sellest, kas imporditud kaup, mis on suunatud käibemaksu tasumiseks maksulattu, on sinna viidud füüsiliselt.
- 23 Selle kohta tuleb esmalt meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 16 lõiget 1, kuivõrd tegu on selle direktiivi artikli 10 lõikes 3 toodud erandiga, mille kohaselt tekib maksustatav teokoosseis ja käibemaks muutub sissenõutavaks kauba impordimise hetkel, tuleb tõlgendada täht-tähelt.
- 24 Seejärel, liidu seadusandja on näinud ette, et liikmesriikidele artikli 16 lõikes 1 ette nähtud valikuõiguse kasutamiseks peab olema täidetud kaks sisulist tingimust: esiteks ei või kaup, mille importimine tuleb maksust vabastada, olla ette nähtud lõppkasutuseks ja/või -tarbimiseks ning teiseks, käibemaksusumma, mis kuulub tasumisele sellele kaubale kohaldatava tolliprotseduuri lõpetamisel, peab võrduma maksusummaga, mis oleks kuulunud tasumisele, kui kõik need tingimused oleks maksustatud riigi territooriumil.
- 25 Lõpuks, liikmesriikide sellise valikuõiguse kohaldamisel võivad viimased võtta erimeetmeid kuuenda direktiivi artikli 16 lõikes 1 sätestatud maksuvabastuse andmiseks.
- 26 Neil asjaoludel ja kuna kuuendas direktiivis ei ole muid asjakohaseid viiteid, siis on põhimõtteliselt liikmesriikide ülesanne määrata kindlaks tingimused, millele maksukohustuslane peab vastama, et saada nimetatud sätte alusel käibemaksu tasumise vabastust.
- 27 Samas tuleb lisada, et liikmesriigid on kohustatud eespool nimetatud pädevust teostama liidu õigust ja selle aluspõhimõtteid ning seega proportsionaalsuse põhimõtet järgides (vt kohtuotsus Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 28 Antud asjas, nagu nähtub eelotsusetaotlusest, nägi Itaalia seadusandja ette, et impordikäibemaksu tasumise vabastuse saamiseks on maksukohustuslane kohustatud imporditud kauba viima maksulattu füüsiliselt, kuivõrd kauba olemasolu peab tagama maksu hilisema kogumise.
- 29 Niisiis tuleb sedastada, et selline kohustus, vaatama oma formaalsele laadile, võimaldab tõhusalt saavutada taotletavad eesmärgid, milleks on tagada käibemaksu täpne kogumine ning vältida maksust kõrvelehooldumist, ega lähe kaugemale sellest, mis on vajalik nende eesmärkide saavutamiseks.
- 30 Seega tuleb esimesele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 16 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt sõltub nende õigusnormidega sätestatud impordikäibemaksu tasumise vabastus sellest, kas imporditud kaup, mis on suunatud käibemaksu tasumiseks maksulattu, on sinna viidud füüsiliselt.

*Teine ja kolmas küsimus*

- 31 Teise ja kolmanda küsimusega, mis tuleb analüüsida koos, palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada sisuliselt seda, kas kuuenda direktiivi tuleb tõlgendada nii, et lähtudes käibemaksu neutraalsuse põhimõttest on sellega vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt nõuab liikmesriik impordikäibemaksu tasumist, olgugi et see maks on juba tasutud pöördmaksustamise korra kohaselt sisearve väljastamise ning maksukohustuslase ostu-müügi registrisse kandmise teel.

- 32 Selles osas tasub meenutada, et kui liikmesriigid, teostamaks neile kuuenda direktiivi artikli 16 lõikega 1 antud pädevusi, võtavad selliseid meetmeid nagu kohustus viia imporditud kaup füüsiliselt maksulattu, siis jääb liikmesriikidele pädevus valida karistused, mida nad peavad asjakohasteks (vt selle kohta kohtuotsus Rēdlihs, EU:C:2012:497, punkt 44).
- 33 Seega on õiguspärane, kui liikmesriik näeb impordikäibemaksu täpseks kogumiseks ja maksudest kõrvalehoidumise vältimiseks oma vastavas siseriiklikus õiguses ette asjakohased karistused, muutes karistatavaks selle, kui ei ole täidetud kohustust viia imporditud kaup maksulattu füüsiliselt.
- 34 Sellised karistused ei tohi siiski minna kaugemale sellest, mis on nende eesmärkide saavutamiseks vajalik (vt selle kohta kohtuotsused *Ecotrade*, C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, punktid 65–67; *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 67, ja Rēdlihs, EU:C:2012:497, punkt 47).
- 35 Hindamaks, kas asjaomane karistus on proportsionaalsuse põhimõttega kooskõlas, tuleb võtta arvesse selle rikkumise raskust, mille eest karistus määratakse ning karistuse suuruse kindlaksmääramise korda.
- 36 Esiteks, mis puudutab rikkumise raskust, siis tasub ühest küljest meenutada, et kohustus viia imporditud kaup maksulattu füüsiliselt kujutab endast – nagu on leitud käesoleva kohtuotsuse punktis 29 – formaalset nõuet.
- 37 Teisalt tuleb märkida, nagu rõhutas ka eelotsusetaotluse esitanud kohus, et selle kohustuse täitmata jätmine ei toonud kaasa – vähemalt põhikohtuasjas – impordikäibemaksu tasumata jätmist, kuna maksukohustuslane oli selle maksu juba pöördmaksustamise korra kohaselt tasunud.
- 38 Sellegipoolest võiks väita, et kuna imporditud kaupa ei viidud maksulattu füüsiliselt, kuulus käibemaks tasumisele impordi hetkel ning et tasumine pöördmaksustamise korra kohaselt kujutab endast käibemaksu hilinevad tasumist.
- 39 Nagu tuleneb Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, kujutab käibemaksu hilinevad tasumine endast üksnes formaalset rikkumist, mis ei mõjuta maksukohustuslase mahaarvamisõigust, kui puudub maksudest kõrvalehoidumise kavatsus või kahju riigieelarvele. Igal juhul ei saa käibemaksu hilinevad tasumist iseenesest käsitada maksudest kõrvalehoidumisena, mis eeldab esiteks, et asjaomase tehingu tulemus, vaatamata kuuenda direktiivi ja selle direktiivi üle võtnud siseriiklike õigusnormide asjaomaste sätetega ette nähtud tingimuste täitmisele, on maksusoodustuse saamine, mille andmine oleks vastuolus nende sätetega taotletava eesmärgiga, ja teiseks, et objektiivsetest asjaoludest peab olema võimalik järeldada, et kõnealuste tehingute peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine (vt selle kohta kohtuotsused *Halifax jt*, C-255/02, EU:C:2006:121, punktid 74 ja 75, ning *EMS-Bulgaria Transport*, EU:C:2012:458, punkt 74).
- 40 Teiseks, karistusmakse summa kindlaksmääramise korra kohta tuleb kõigepealt märkida, et nõue, mille kohaselt peab maksukohustuslane lisaks täiendavale 30%-le tasuma uuesti impordikäibemaksu, ilma et võetaks arvesse juba tehtud makset, jätab selle maksukohustuslase mahaarvamisõigusest sisuliselt ilma. Ühe ja sama tehingu maksustamine käibemaksuga kaks korda, lubades samas aga seda maksu maha arvata vaid ühe korra, jätab ülejäänud käibemaksukoorma maksukohustuslase kanda.
- 41 Ilma et oleks vaja analüüsida karistuse selle osa kooskõla proportsionaalsuse põhimõttega, piisab siinkohal, kui meenutada, et Euroopa Kohus on korduvalt leidnud, et võttes arvesse mahaarvamisõiguse ülekaalukat positsiooni ühises käibemaksusüsteemis, mille eesmärk on tagada täielik neutraalsus kõikide majandustegevuste maksukoormuse osas, mis eeldab, et maksukohustuslasele on võimalus arvata maha kogu oma majandustegevuse käigus tasumisele kuulunud või tasutud käibemaks, ei ole selline karistus, mis seisneb mahaarvamisõiguse andmisest keeldumises, kooskõlas

kuuenda direktiiviga juhtudel, mil ei ole tuvastatud maksudest kõrvalehoidumist ega kahju riigieelarvele (vt selle kohta kohtuotsused *Sosnowska*, C-25/07, EU:C:2008:395, punktid 23 ja 24, ning *EMS-Bulgaria Transport*, EU:C:2012:458, punktid 68 ja 70).

- 42 Teiseks nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et erinevalt sellest, mida väitis Itaalia valitsus kohtuistungil, võimaldab kuuenda direktiiviga ette nähtud pöördmaksustamise kord võidelda maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega teatavat liiki tehingute puhul (vt kohtuotsus *Véleclair*, C-414/10, EU:C:2012:183, punkt 34).
- 43 Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul ei ole põhikohtuasjas tegemist maksudest kõrvalehoidumise või kõrvalehoidumise kavatsusega, ei saa karistuse seda osa, mis seisneb juba tasutud käibemaksu uue makse tegemises, ilma et teistkordne makse annaks mahaarvamisõiguse, pidada käibemaksu neutraalsuse põhimõttega kooskõlas olevaks.
- 44 Seejärel, mis puudutab karistuse seda osa, mis seisneb maksu suurendamises kindla protsendi võrra, siis piisab kui meenutada, et Euroopa Kohus on juba leidnud, et selline karistuse suuruse kindlaksmääramise kord – jätmata võimalust karistust suurendada või vähendada – võib minna kaugemale sellest, mis on vajalik maksu täpseks kogumiseks ja maksudest kõrvalehoidumiseks (vt selle kohta kohtuotsus *Rëdlihs*, EU:C:2012:497, punktid 45 ja 50–52).
- 45 Antud juhul, võttes arvesse protsendimäära, mida kasutati siseriiklike õigusnormidega ette nähtud suurendamiseks, ja asjaolu, et seda ei olnud võimalik kohandada vastavalt iga juhtumi konkreetsetele asjaoludele, ei ole välistatud, et see karistuse suuruse kindlaksmääramise ja seetõttu sellele vastav osa võib osutada ebaproportsionaalseks (vt kohtuotsus *Rëdlihs*, EU:C:2012:497, punkt 52).
- 46 Lõpetuseks tuleb lisada, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt võib viivitusintresside tasumine endast kujutada kohast karistust formaalse kohustuse rikkumise eest, kui see ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik taotletavate eesmärkide – milleks on maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmine ja käibemaksu nõuetekohane kogumine – täitmiseks (vt kohtuotsus *EMS-Bulgaria Transport*, EU:C:2012:458, punkt 75).
- 47 Samas oleks selline karistus ebaproportsionaalne, kui maksukohustuslaselt nõutud viivitusintresside kogusumma vastaks mahaarvatava maksu summale ja jätaks maksukohustuslase mahaarvamisõigusest sisuliselt ilma.
- 48 Igal juhul on üksnes eelotsusetaotluse esitanud kohus pädev andma lõpliku hinnangu selle kohta, kas põhikohtuasjas kõnealune karistus on proportsionaalne või mitte.
- 49 Eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb teisele ja kolmandale küsimusele vastata, et kuuendat direktiivi tuleb tõlgendada nii, et lähtudes käibemaksu neutraalsuse põhimõttest on sellega vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt nõuab liikmesriik impordikäibemaksu tasumist, olgugi et see maks on juba tasutud pöördmaksustamise korra kohaselt sisearve väljastamise ning maksukohustuslase ostu-müügi registreerimise teel.

## Kohtukulud

- 50 Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtu pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamise seotud kulud, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.



Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kuues koda) otsustab:

1. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ, kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (muudetud nõukogu 14. veebruari 2006. aasta direktiiviga 2006/18/EÜ) artiklit 16 lõiget 1 selle direktiivi artiklist 28c tulenevas versioonis tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt sõltub nende õigusnormidega sätestatud impordikäibemaksu tasumise vabastus sellest, kas imporditud kaup, mis on suunatud käibemaksu tasumiseks maksulattu, on sinna viidud füüsiliselt.
2. Kuuendat direktiivi 77/388 (muudetud direktiiviga 2006/18) tuleb tõlgendada nii, et lähtudes käibemaksu neutraalsuse põhimõttest on sellega vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt nõuab liikmesriik impordikäibemaksu tasumist, olgugi et see maks on juba tasutud pöördmaksustamise korra kohaselt sisearve väljastamise ning maksukohustuslase ostu-müügi registrisse kandmise teel.

Allkirjad