

## EUROOPA KOHTU OTSUS

5. mai 1982\*

[...]

Kohtuasjas 15/81,

mille esemeks on Euroopa Kohtule EMÜ asutamislepingu artikli 177 alusel Gerechtshof de 's-Hertogenbosch'i esitatud taotlus, millega soovitakse saada nimetatud kohtus pooleli olevas vaidluses järgmiste poolte vahel:

**Gaston Schul Douane Expediteur BV**

ja

**Roosendaal'i impordimaksude ja aktsiisi inspektor,**

eelotsust EMÜ asutamislepingu artiklite 13 ja 95 tõlgendamise kohta, samuti nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiivi 77/388 (kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas) artikli 2 punkti 2 kehtivuse kohta (EÜT L 145, lk 1),

EUROOPA KOHUS,

koosseisus: president J. Mertens de Wilmars, kodade esimehed G. Bosco, A. Touffait ja O. Due, kohtunikud P. Pescatore, Mackenzie Stuart, A. O'Keefe, T. Koopmans, U. Everling, A. Chloros ja F. Grévisse,

kohtujurist: S. Rozès,

kohtusekretär: A. Van Houtte,

on teinud järgmise

**otsuse**

[...]

1. Gerechtshof de 's-Hertogenbosch esitas 19. detsembri 1980. aasta kohtuotsusega, mis saabus Euroopa Kohtu kantseleisse 30. jaanuaril 1981, EMÜ

---

\* Kohtumenetluse keel: hollandi.

asutamislepingu artikli 177 alusel neli eelotsuse küsimust EMÜ asutamislepingu artiklite 13 ja 95 tõlgendamise kohta, samuti nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiivi 77/388 (kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas) artikli 2 punkti 2 kehtivuse kohta (EÜT L 145, lk 1).

2. Osühing Gaston Schul Douane Expéditeur BV, kes on ekspediitorfirma, importis 16. veebruaril 1979 Madalmaadesse kasutatud lõbusõidu- ja spordilaeva Madalmaades elava eraisiku korraldusel ja huvides, kes oli selle ostnud Prantsusmaal ühelt teiselt eraisikult. Madalmaade maksuamet kohaldas selle impordi suhtes 18%-list kumuleeruvat käibemaksu müügihinnalt, mis on tavaline määr, mida riigisiselt kohaldatakse vara raha eest tarnimise puhul. Põhikohtuasjas läbiviidava menetluse esemeks on selle maksu võtmine.

3. Madalmaade maksuamet lähtus Madalmaade 1968. aasta käibemaksuseadusest ja eelkõige selle artiklist 1. Selle õigusnormi järgi maksustatakse käibemaksuga esiteks kaupade tarneid ja teenuste osutamist riigi piires, mida teostavad kaubandusettevõtjad oma ettevõtete raames, ning teiseks kaupade importi. Selle õigusnormiga viiakse ellu nõukogu 11. aprilli 1967. aasta teise direktiivi 67/228 (kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta – ühise käibemaksusüsteemi struktuur ja kohaldamise viisid) (EÜT, lk 1303) artikkel 2, mis on sisuliselt ära toodud eespool mainitud nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388 artiklis 2.

4. Et kaebus lükati selle otsuse peale tagasi põhjendusega, et maksustamine toimus Madalmaade õigusaktide kohaselt, pöördus äriühing Gaston Schul Gerechtshof de 's-Hertogenbosch'i. Ta väidab, et maksustamine on vastuolus EMÜ asutamislepinguga, eelkõige esiteks artiklitega 12 ja 13 ning teiseks artikliga 95.

5. Et olla võimeline seda väidet hindama, esitaski Gerechtshof järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas kumuleeruvat käibemaksu, mida liikmesriik võtab siis, kui eraisik impordib mõnest teisest liikmesriigist kaupu, tuleb pidada imporditollimaksuga samaväärse mõjuga maksuks EMÜ asutamislepingu artikli 13 lõike 2 tähenduses, kui käibemaksu ei võeta juba selles liikmesriigis asuvate kaupade tarnimise korral eraisiku poolt?

2. Kas eitava vastuse korral esimesele küsimusele tuleb kumuleeruvat käibemaksu, mida liikmesriik võtab siis, kui eraisik impordib mõnest teisest liikmesriigist kaupu, pidada riigimaksuks, mis on kõrgem kui see maks, millega maksustatakse samasuguseid kodumaiseid tooteid ning seda EMÜ asutamislepingu artikli 95 tähenduses, kui mingit käibemaksu ei võeta juba selles liikmesriigis asuvate kaupade tarnimise korral juhul, kui neid kaupu tarnib eraisik?

3. Kas jaatava vastuse korral ühele kahest eelnevast küsimusest tuleb nõustuda sellega, et kuuenda direktiivi (kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta) artikli 2 punkt 2 on vastuolus EMÜ asutamislepinguga ja järelikult kehtetu, sest see õigusnorm kohustab liikmesriike maksustama käibemaksuga teistest liikmesriikidest pärit kauba impordi korral, tegemata selles osas erandit juhul, kui eraisikud tarnivad kaupa, mida ei maksustataks kõnealuse maksuga, kui neid tarnitaks asjaomase liikmesriigi territooriumil?

4. Kas jaatav vastus kolmandale küsimusele eeldab, et liikmesriigil on keelatud maksustada käibemaksuga teisest liikmesriigist pärit ja eraisiku tarnitud kauba importi, kui selle kauba tarnimist liikmesriigi piires eraisiku poolt ei maksustata kõnealuse maksuga?“

6. Riikliku kohtu esitatud küsimustes tahetakse sisuliselt teada, kas EMÜ asutamislepinguga – eelkõige esiteks artiklitega 12 ja 13 ning teiseks artikliga 95 – on kooskõlas see, et liikmesriik võtab teisest liikmesriigist pärit ja mittemaksukohustuslase (edaspidi „eraisik“) tarnitud toodete puhul ühenduse direktiivide kohaselt käibemaksu kumuleeruva käibemaksu vormis?

7. Põhikohtuasja hageja vaidlustab selle maksu kokkusobivuse EMÜ asutamislepinguga, väites, et eraisiku võrreldavaid tarneid liikmesriigi piires ei maksustata käibemaksuga. Ta väidab lisaks, et käibemaksu võtmine teisest liikmesriigist pärit ja eraisiku tarnitavate toodete puhul annab alust käibemaksude kumuleerumiseks, võttes arvesse, et niisugusel juhul ei olevalt erinevalt maksukohustuslaste tarnetest eksportliikmesriigis võetava käibemaksu alandamist. Järelikult tuleb niisuguste toodete impordi korral võetavat käibemaksu pidada kas tollimaksuga samaväärse toimega maksuks või diskrimineerivaks riigimaksuks.

### **Ühine käibemaksusüsteem**

8. Et hinnata nende argumentide ulatust ja tuua juurde uusi elemente, mis on vajalikud esitatud küsimustele vastamiseks, tuleb lühidalt meenutada ühise käibemaksusüsteemi vormis väljatöötatud kumuleeruva käibemaksu süsteemi neid omadusi, mis on antud juhul asjakohased.

9. See ühine süsteem kehtestati EMÜ asutamislepingu artiklite 99 ja 100 alusel nõukogu 11. aprilli 1967. aasta esimese direktiiviga 67/227 kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta (EÜT, lk 1301). Seda täiendati nõukogu sama kuupäeva teise direktiiviga 67/228, mis asendati eespool nimetatud nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiiviga 77/388.

10. Esimese direktiivi artikli 2 järgi on ühise süsteemi põhimõte kohaldada kaupade ja teenuste suhtes üldist tarbimismaksu, mis on täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga, olenemata nende tehingute arvust, mis tehakse tootmise ja turustamise käigus enne maksustamisetappi. Iga tehingu puhul tuleb kumuleeruvat käibemaksu maksta siiski ainult nii, et sellest on maha arvatud käibemaksu

summa, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulutegurite pealt. Mahaarvamiste meetod on sisse seatud kuuenda direktiivi artikli 17 lõikega 2 nii, et sisendkaupadelt juba tasutud käibemaksu summa on lubatud maha arvata ainult maksukohustuslastel.

11. Kuuenda direktiivi artikkel 2, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga esiteks „kauba tarnimist või teenuste osutamist tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“ (punkt 1) ja teiseks „kauba importi“ (punkt 2), asetub sellesse üldisesse raamistikku. Selle direktiivi artikkel 4 määratleb maksukohustuslasena iga isiku, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 sätestatud majandustegevust, näiteks tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute tegevust, sealhulgas kaevandamine ja põllumajandus ning vabakutseline tegevus. „Kaubarne“ on artiklis 5 määratletud kui „materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek“, samal ajal kui „kauba import“ on artiklis 7 määratletud kui „kauba toomine riigi territooriumile“.

12. Kuues direktiiv ühtlustab ka mõisted „maksustatav teokoosseis“ ja „maksu sissenõutavus“ (artikkel 10) ning „maksustatav summa“ (artikkel 11). Maksuvabastused on ette nähtud nii tehingute puhul riigi territooriumil kui ka impordi puhul (artiklid 13 ja 14). Eksport ja sellesarnased tehingud on maksust vabastatud (artikkel 15).

13. Tuleb rõhutada, et need direktiivid ühtlustavad käibemaksusüsteemi ainult osaliselt. Ühenduse õiguse praeguses arengujärgus on liikmesriikidel vaba voli eelkõige määrata kindlaks kumuleeruva käibemaksu määr, kuid siiski tingimusel, et kauba importimisel kohaldatakse samaväärse kauba riigi territooriumi piires tarnimisel kohaldatavat maksumäära (kuuenda direktiivi artikkel 12).

14. Ühise käibemaksusüsteemi eespool meenutatud omaduste analüüs võimaldab sellest esiteks järeldada, et mis puudutab tehinguid liikmesriigi territooriumil, siis maksustatavaks teokoosseisuks on kauba tarnimine tasu eest maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb, samal ajal kui imporditehingute puhul on teokoosseisuks ainult kauba toomine liikmesriigi territooriumile, ükskõik, kas tehing tehakse või mitte, kas tehing tehakse tasu eest või tasuta ning kas selle teeb maksukohustuslane või eraisik.

15. Teiseks järeldub sellest, et kuigi eksporditarned ise on käibemaksust vabastatud, ükskõik, kas neid teostab maksukohustuslane või eraisik, on mahaarvamisõigust lubatud kasutada ainult maksukohustuslastel. Järelikult võib vabastada ekspordiliikmesriigi kogu käibemaksust ainult kauba, mida tarnivad ekspordiks maksumaksjad või mida tarnitakse ekspordiks ainult nende huvides; kaup, mida tarnivad ekspordiks eraisikud või mida tarnitakse ekspordiks nende huvides ning maksustatakse ikka võrdeliselt nende väärtusega ekspordimise hetkel. Võttes arvesse, et kõiki imporditarneid maksustatakse importriigi käibemaksuga, on niisugusel juhul tegemist nii eksport- kui ka importriigi käibemaksu kumuleerumisega.

16. Eelotsuse küsimusi tuleb arutada nendest ühise süsteemi elementidest lähtudes.

### **Esimene küsimus: EMÜ asutamislepingu artiklite 12 ja 13 tõlgendamine**

17. Esimeses küsimuses tahab Gerichtshof sisuliselt teada, kas käibemaksu võtmine teisest liikmesriigist pärit ja eraisiku tarnitavate toodete impordi korral, kui käibemaksu ei võeta siis, kui samasuguseid tooteid tarnib eraisiku importliikmesriigis, on kooskõlas EMÜ asutamislepingu artiklitega 12 ja 13.

18. Euroopa Kohtu pidevast kohtupraktikast selgub, et tollimaksudega samaväärsete maksude keelamise puhul liikmesriikidevahelistes suhetes on silmas peetud kõiki makse, mida nõutakse impordi korral või tõttu ning millega maksustatakse spetsiifiliselt imporditud toodet, välja arvatud samasugust kodumaist toodet, ning mille tulemus on see, et omahinda muutes avaldavad need maksud kaupade vabale liikumisele samasugust piiravat mõju nagu tollimaks.

19. Tollimaksuga samaväärse toimega maksu põhiline omadus, mis eristab seda riigimaksust, on niisiis asjaolu, et esimesega maksustatakse eranditult imporditud toodet kui niisugust, samal ajal kui teisega maksustatakse imporditud ja kodumaiseid tooteid samaaegselt.

20. Euroopa Kohus on siiski tunnistanud, et rahaline koormus, millega maksustatakse mõnest teisest liikmesriigist imporditud toodet, samal ajal kui sellega ei maksustata samast või samasugust kodumaist toodet, ei kujuta endast samaväärse toimega maksu, vaid riigimaksu EMÜ asutamislepingu artikli 95 tähenduses, kui see on osa riigimaksude üldisest süsteemist, mida kohaldatakse süstemaatiliselt toodete kategooriate suhtes kooskõlas objektiivsete kriteeriumidega, millest lähtutakse sõltumata toodete päritolust.

21. Nendest kaalutlustest ilmneb, et niisugust tüüpi maksu puhul nagu see, mida osutab liikmesriigi kohus, ei ole olemas imporditollimaksuga samaväärse toimega maksu kõiki koostisosi EMÜ asutamislepingu artikli 12 ja artikli 13 lõike 2 tähenduses. Nimelt on niisugune maks osa ühisest käibemaksusüsteemist, mille struktuur ja kohaldamise põhitingimused on määratud kindlaks nõukogu ühtlustamisdirektiividega. Nendega on kehtestatud ühtne maksustamissüsteem, mis hõlmab süstemaatiliselt ja objektiivsete kriteeriumite järgi nii liikmesriigi territooriumil tehtud tehinguid kui ka imporditehinguid. Seejuures tuleb eelkõige märkida, et ühise süsteemi kohaselt maksustatakse sama kauba importi ja tarneid liikmesriigi territooriumil sama määraga. Järelikult tuleb vaidlusalust maksu pidada riigimaksude EMÜ asutamislepingu artikli 95 tähenduses üldise süsteemi lahutamatuks osaks ning selle kokkusobivust ühenduse õigusega tuleb hinnata nimetatud artikli raames ja mitte EMÜ asutamislepingu artikli 12 jj raames.

22. Esimesele küsimusele tuleb niisiis vastata, et käibemaks, mida liikmesriik võtab mõnest teisest liikmesriigist pärit ja eraisiku tarnitavate toodete impordi korral, kui niisugust maksu ei võeta samasuguste toodete tarnimise korral eraisiku

poolt importiva liikmesriigi territooriumil, ei ole imporditollimaksuga samaväärse toimega maks EMÜ asutamislepingu artikli 12 ja artikli 13 lõike 1 tähenduses.

### **Teine küsimus: artikli 95 tõlgendamine**

23. Teises küsimuses tahab Gerichtshof sisuliselt teada, kas käibemaksu võtmine teisest liikmesriigist pärit ja eraisiku tarnitava kauba impordi korral, kui niisugust maksu ei võeta samasuguste toodete tarnimise korral eraisiku poolt importliikmesriigi territooriumil, on kooskõlas EMÜ asutamislepingu artikliga 95.

24. Põhikohtuasja hageja arvab, et niisugune erinev kohtlemine on vastuolus EMÜ asutamislepingu artikliga 95, võttes esiteks arvesse, et see seab ebasoodsasse olukorda toodete tarnimise eraisikute vahel, kes elavad eri liikmesriikides, võrreldes toodete tarnimisega nende eraisikute vahel, kes elavad importliikmesriigis, ning teiseks, et see annab alust käibemaksu kumuleerumiseks seoses eraisikute poolt üle piiri tarnitud toodetega, millele vastupidiselt maksukohustuslaste tarnitud toodetele ei tehta ekspordi korral maksusoodustust.

25. Menetluse poolteks olevad liikmesriigid ning nõukogu ja komisjon väidavad, et käibemaksu kumuleerumise kõrvaldamine ühenduse piires võib olla küll väga soovitatav, kuid seda saab teha vaid liikmesriikide maksusüsteemide järkjärgulise ühtlustamise teel kooskõlas EMÜ asutamislepingu artikliga 99 või 100 ning mitte artikli 95 kohaldamisega. Selle väite toetuseks öeldi, et käibemaksude kumuleerumine kaasneb asjaoluga, et kui riigimaksude puhul jäeti pädevus liikmesriikidele, säilitas EMÜ asutamisleping maksupiirid.

26. EMÜ asutamislepingu süsteemis on EMÜ asutamislepingu artikli 95 eesmärk tagada koos tollimaksude ja samaväärse toimega maksude kaotamist käsitlevate õigusnormidega toodete vaba liikumine ühenduse piires normaalsetes konkurentsitingimustes ning seda nii, et kõrvaldatakse ükskõik missuguses vormis kaitse, mis võib tuleneda diskrimineerivate riigimaksude kohaldamisest teistest liikmesriikidest pärinevate toodete suhtes.

27. EMÜ asutamislepingu artikkel 95 põhineb peamiselt nende riigimaksude, millega maksustatakse imporditud tooteid, võrdlemisel nendega, millega maksustatakse otseselt või kaudselt samasuguseid kodumaiseid tooteid. Selle õigusnormi õigeks kohaldamiseks tuleb neid tooteid võrrelda maksustamise seisukohast, võttes tootmise või turustamise igas järgus arvesse nii maksu määra kui ka selle alust ning selle võtmise viise.

28. EMÜ asutamislepingu artikkel 95 ei takista toote impordi käibemaksuga maksustamist, kui samasuguse toote tarnimist riigi territooriumil samuti maksustatakse. Niisiis tuleb arutada, kas toote impordi võib käibemaksuga maksustada juhul, kui samasuguse toote tarnimist riigi territooriumil, mis antud juhul on tarnimine eraisiku poolt, ei maksustata käibemaksuga.

29. Selles osas väidavad menetluse poolteks olevad liikmesriigid ning nõukogu ja komisjon, et käibemaksustamine on vastuvõetav tingimusel, et nii käibemaksu

määr kui ka selle alus ja selle võtmise viisid on samad nagu need, mida kohaldatakse juhul, kui samasugust toodet tarnib selle liikmesriigi territooriumil maksukohustuslane. Maksustamine asetaks ainult imporditud tooted samasugusesse olukorda nagu samasugused kodumaised tooted, mis puudutab nende kahe kategooria maksukoormust. Nimelt olevat kodumaised tooted maksustatud käibemaksuga juba liikmesriigi piires nende tarnimisel uuena. Et see maks avalduvat kasutatud kauba turuhinnas, olevat impordi korral kohaldatava käibemaksu tulemuseks üksnes see, et selle maksu jääk hüvitatakse ning nii kehtestatakse kodumaise ja välismaise toodangu võrdne kohtlemine ühendusesisese kaubavahetuse täieliku neutraalsuse huvides.

30. Põhikohtuasja hageja seevastu väidab, et võrdse kohtlemise põhimõtet on rikutud, võttes arvesse, et eraisikute imporditud tooteid maksustatakse eksportliikmesriigi käibemaksuga, sest nende suhtes ei tehta eksportimisel maksusoodustust.

31. Tuleb tõdeda, et ühenduse õiguse praeguses arengujärgus on liikmesriikidel artikli 95 alusel vaba voli hüvitada toodete impordi korral käibemaks, mida nad võtavad samasugustelt kodumaistelt toodetelt. Siiski on niisugune hüvitamine põhjendatud ainult siis, kui imporditud tooteid ei maksustata käibemaksuga juba eksportliikmesriigis, sest muidu osutub maksustamine importimisel tegelikult lisakoormuseks, mille korral maksustatakse imporditud tooted kõrgemalt kui samasugused kodumaised tooted.

32. See kontseptsioon tuleneb eelkõige EMÜ asutamislepingu artiklist 95, mis keelab kehtestada teiste liikmesriikide toodetele mitte ainult otseseid, vaid ka kaudseid riigimakse, mis on suuremad samasugustele kodumaistele toodetele kehtestatud otsestest või kaudsetest maksudest. Seda keeldu ei järgitaks, kui imporditud tooteid maksustataks käibemaksuga, mida kohaldatakse samasuguste kodumaiste toodete suhtes ilma, et võetaks arvesse käibemaksu summat, millega neid tooteid importimise hetkel ikka veel maksustatakse.

33. Niisugune tõlgendus on kooskõlas vajadusega võtta arvesse EMÜ asutamislepingu eesmärgi, mis on loetletud selle artiklites 2 ja 3 ning mille hulgas on eelkõige ühisturu rajamine. Ühisturu mõiste niisugusena, nagu Euroopa Kohus on seda oma pidevas kohtupraktikas käsitanud, tähendab ühendusesisese kaubavahetuse kõikide tõkete kõrvaldamist eesmärgiga liita liikmesriikide turud ühtseks turuks, kus valitsevad tingimused, mis on tõelise riikliku turu tingimustele nii lähedased kui võimalik. On tarvis, et selle turu eelised oleksid tagatud peale kutselise kaubanduse ka eraisikutele, kes juhtuvad sooritama üle liikmesriigi piiride ulatuvaid majandustehinguid.

34. Järelikult tuleb selleks, et hinnata, kas teisest liikmesriigist pärit ja eraisikute tarnitud toodete maksustamine on kooskõlas artikli 95 nõudmistega, kui samasuguste toodete tarnimist eraisikute poolt liikmesriigi territooriumil ei maksustata, võtta arvesse ka eksportliikmesriigis võetud käibemaksu. Kui eraisiku imporditud niisugust toodet, mille suhtes ei saanud seaduslikult kohaldada maksusoodustust selle eksportimisel, maksustatakse tegelikult ikka selle

importimise hetkel ühe osaga eksportliikmesriigis tasutud käibemaksust, tuleb importimisel nõutavat käibemaksu summat järelkult vähendada eksportliikmesriigi käibemaksu jäägi võrra, mis sisaldub importimise hetkel ikka veel toote väärtuses. Niimoodi mahaarvatav summa ei saa siiski olla suurem käibemaksu summast, mis tegelikult tasuti eksportliikmesriigis.

35. Menetluse poolteks olevad liikmesriigid esitasid selle tõlgenduse peale vastuväite, et eksportliikmesriigis tasutud käibemaksu on raske kontrollida, võttes arvesse, et nii käibemaks kui ka selle alus võivad aja jooksul muutuda.

36. Selles osas tuleb märkida, et seda, kas importimisel üldiselt võetava käibemaksu tühistamise või alandamise tingimused on täidetud, peab tõestama selle tühistamist või alandamist taotlev isik. Niisiis on importliikmesriigil vaba voli nõuda niisuguselt importijalt vajalike dokumentide esitamist, mis tõestavad eksportliikmesriigis võetud käibemaksu, mis tuleb ikka veel tasuda importimise hetkel.

37. Lisaks väitsid liikmesriigid, et sellise korra, mis tagab riigimaksude täieliku neutraalsuse ühendusesisese kaubavahetuse seisukohast, saab kehtestada ainult nii, et adressaatliikmesriigis kohaldatakse rangelt maksustamise põhimõtet, mis eeldab kõikide toodete täielikku maksudest vabastamist eksportimisel. Sellise lahenduse kasutamise, mis eeldab poliitilist valikut, pidavat aga otsustama ühenduse poliitilised institutsioonid.

38. Kuigi niisuguse korra kehtestamine, mis on konkurentsi seisukohast täiesti neutraalne, sest tooted vabastataks eksportimisel täielikult maksudest, on nimelt ühenduse seadusandja ülesanne, ei võimalda EMÜ asutamislepingu artikkel 95 siiski kuni sellise korra kehtestamiseni importliikmesriigil kohaldada imporditud toodete suhtes oma käibemaksukorda viisil, mis on vastuolus selle õigusnormi põhimõtetega.

39. Lõpuks tuleb lükata ümber ka vastuväited, mis põhinevad võimalikel eksportliikmesriigi käibemaksu arvessevõtmisest tulenevatel tehnilistel ja haldusraskustel, samuti need, mis rajanevad vajadusel ennetada pettuslikke teid ja konkurentsi kahjustamist ühenduse piires. Esimest liiki vastuväited tuleb ümber lükata nimelt seetõttu, et seda, kas importimisel võetava käibemaksu tühistamise või alandamise tingimused on täidetud, peab tõestama selle tühistamist või alandamist taotlev eraisik. Teist liiki vastuväited on asjakohatud seepärast, et erineva käibemaksusumma võtmine kaotab soovi kahjustada kaubavahetust.

40. *Teisele küsimusele* tuleb niisiis vastata, et käibemaks, mida liikmesriik võtab mõnest teisest liikmesriigist pärit ja eraisiku tarnitavate toodete impordi korral, kui niisugust maksu ei võeta samasuguste toodete tarnimise korral eraisiku poolt importliikmesriigi territooriumil, on riigimaks, mis on suurem samasugustele kodumaistele toodetele kehtestatud riigimaksust EMÜ asutamislepingu artikli 95 tähenduses, sest arvesse ei ole võetud eksportliikmesriigis tasutud käibemaksu jääki, mis sisaldub veel toote väärtuses selle importimise hetkel. Selle maksu arvessevõtmise tõendamine on importija ülesanne.



### **Kolmas küsimus: kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 2 kehtivus**

41. Teine küsimus käsitleb kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 2 kehtivust, sest selles nähakse ette teisest liikmesriigist pärit ja eraisiku tarnitavate toodete käibemaksuga maksustamine importimisel.

42. EMÜ asutamislepingu artikli 95 nõuded on kohustuslikku laadi ning nende puhul ei ole lubatud teha erandit ühegi aktiga, mille võtab vastu mõni ühenduse institutsioon. Eelnevast selgub siiski, et see õigusnorm ei keela üldiselt maksustada käibemaksuga toodete importi, kui samasuguste toodete tarnimist importliikmesriigi territooriumil ei maksustata käibemaksuga, vaid see kohustab ainult võtma arvesse eksportliikmesriigi käibemaksu seda osa, mis tuleb tootelt veel tasuda selle importimisel.

43. Järelikult ei tule kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 2, mille kohaselt kauba importi maksustatakse, kehtetuks pidada. Tuleb ainult määrata kindlaks selle õigusnormi ulatus, tõlgendades seda nii, et see on kooskõlas EMÜ asutamislepinguga, nagu eespool näidatud.

44. Kolmandale küsimusele tuleb niisiis vastata, et nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388 artikli 2 punkt 2 on kooskõlas EMÜ asutamislepinguga ning seega kehtiv, sest seda tuleb tõlgendada nii, et see ei tee takistusi EMÜ asutamislepingu artiklist 95 tulenevale kohustusele võtta käibemaksu kohaldamisel mõnest teisest liikmesriigist pärit ja eraisiku tarnitavate toodete suhtes, kui niisugust maksu ei võeta samasuguste toodete tarnimise puhul eraisiku poolt importiva liikmesriigi territooriumil, arvesse eksportliikmesriigis tasutud käibemaksu jääki, mis sisaldub veel toote väärtuses selle importimise hetkel.

### **Neljas küsimus: EMÜ asutamislepingu artikli 95 tõlgendamine**

45. Neljas küsimus käsitleb oma sõnastuse kohaselt ainult kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 2 võimaliku kehtetuse tagajärgi. Selle analüüsist selgub siiski, võttes eelkõige arvesse vastuseid kolmele esimesele küsimusele, et liikmesriigi kohtunik peab sisuliselt silmas EMÜ asutamislepingu artikli 95 vahetut õigusmõju ning selle vahetu õigusmõju tagajärgi liikmesriigi õigusaktidele ja nende kohaldamise tingimustele.

46. Euroopa Kohtu pideva kohtupraktika kohaselt on selles õigusnormis kehtestatud diskrimineerimise keeld, mis kujutab endast selget ja tingimusteta kohustust, mis ei ole seotud ühegi tingimusega ning mille elluviimiseks või mõjuks ei ole ühenduse institutsioonidel või liikmesriikidel vaja vastu võtta mingit akti. See keeld avaldab niisiis vahetut õigusmõju ja tekitab eraisikutele individuaalseid õigusi, mida liikmesriikide kohtud on kohustatud kaitsma.

47. Et see õigusnorm Euroopa Kohtu tõlgenduses piirab teisest liikmesriigist pärit ja eraisiku tarnitavate toodete käibemaksuga maksustamise tingimusi importimisel, on liikmesriigid kohustatud seda järgima ning jätma kohaldamata

kõik siseriiklikus seaduses sätestatud võimalikud õigusnormid, mis on sellega vastuolus.

48. Neljandale küsimusele tuleb niisiis vastata, et EMÜ asutamislepingu artikkel 95 keelab liikmesriikidel võtta käibemaksu teisest liikmesriigist pärit ja eraisiku tarnitavate toodete impordi korral, kui niisugust maksu ei võeta samasuguste toodete tarnimise korral eraisiku poolt importiva liikmesriigi territooriumil, kui ei ole võetud arvesse eksportliikmesriigis tasutud käibemaksu jääki, mis sisaldub veel toote väärtuses selle importimise hetkel.

### **Kohtukulud**

Euroopa Kohtule märkusi esitanud Madalmaade, Prantsusmaa ja Itaalia valitsuse, samuti nõukogu ja komisjoni kohtukulud ei hüvitata. Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus liikmesriigi kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus.

Esitatud põhjendustest lähtudes

### **EUROOPA KOHUS,**

vastates *Gerechthof de 's-Hertogenbosch*'i 19. detsembri 1980. aasta kohtuotsusega esitatud eelotsuse küsimustele, otsustab:

**1. Käibemaks, mida liikmesriik võtab mõnest teisest liikmesriigist pärit ja eraisiku tarnitavate toodete impordi korral, kui niisugust maksu ei võeta samasuguste toodete tarnimise korral eraisiku poolt importiva liikmesriigi territooriumil, ei ole imporditollimaksuga samaväärse toimega maks EMÜ asutamislepingu artikli 12 ja artikli 13 lõike 1 tähenduses.**

**2. Käibemaks, mida liikmesriik võtab mõnest teisest liikmesriigist pärit ja eraisiku tarnitavate toodete impordi korral, kui niisugust maksu ei võeta samasuguste toodete tarnimise korral eraisiku poolt importliikmesriigi territooriumil, on riigimaks, mis on suurem samasugustele kodumaistele toodetele kehtestatud riigimaksust EMÜ asutamislepingu artikli 95 tähenduses, sest arvesse ei ole võetud eksportliikmesriigis tasutud käibemaksu jääki, mis sisaldub veel toote väärtuses selle importimise hetkel. Selle maksu arvessevõtmise tõendamise on importija ülesanne.**

**3. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388 artikli 2 punkt 2 on kooskõlas EMÜ asutamislepinguga ning seega kehtiv, sest seda tuleb tõlgendada nii, et see ei tee takistusi EMÜ asutamislepingu artiklist 95 tulenevale kohustusele võtta käibemaksu kohaldamisel mõnest teisest liikmesriigist pärit ja eraisiku tarnitavate toodete suhtes, kui niisugust maksu ei võeta samasuguste toodete tarnimise puhul eraisiku poolt importiva**

liikmesriigi territooriumil, arvesse eksportliikmesriigis tasutud käibemaksu jääki, mis sisaldub veel toote väärtuses selle importimise hetkel.

4. EMÜ asutamislepingu artikkel 95 keelab liikmesriikidel võtta käibemaksu teisest liikmesriigist pärit ja eraisiku tarnitavate toodete impordi korral, kui niisugust maksu ei võeta samasuguste toodete tarnimise korral eraisiku poolt importiva liikmesriigi territooriumil, kui ei ole võetud arvesse eksportliikmesriigis tasutud käibemaksu jääki, mis sisaldub veel toote väärtuses selle importimise hetkel.

Mertens de Wilmars

Bosco

Touffait

Due

Pescatore

Mackenzie Stuart

O'Keeffe

Koopmans

Everling

Chloros

Grévisse

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 5. mail 1982. aastal Luxembourgis.

Kohtusekretär

President

P. Heim

J. Mertens de Wilmars