

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

3. oktoober 1985\*

Kohtuasjas 249/84,

mille esemeks on Euroopa Kohtule EMÜ asutamislepingu artikli 177 alusel Cour d'appel de Bruxelles'i esitatud eelotsusetaotlus, millega soovitakse nimetatud kohtus pooleli olevas vaidluses järgmiste poolte vahel:

**Ministère public** (prokuratuur) ja **ministère des Finances** (rahandusministeerium)

ja

**Venceslas Profant,**

eelotsust kaupade ja teenuste vaba liikumist käsitlevate EMÜ asutamislepingu sätete tõlgendamise kohta, mis võimaldaks eelotsusetaotluse esitanud kohtul otsustada, kas käibemaksu käsitlevad Belgia õigusnormid on nende sätetega kooskõlas,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja esimees G. Bosco, kohtunikud P. Pescatore, T. Koopmans, K. Bahlmann ja T. F. O'Higgins,

kohtujurist: P. VerLoren van Themaat,

kohtusekretär: vanemametnik H. A. Rühl,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid

põhikohtuasja süüdistatav Venceslas Profant, esindaja: J. A. Hardy, Liège,

Belgia Kuningriigi valitsus, esindaja: Van Helshoecht,

Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja: komisjoni õigustalituse ametnik D. R. Gilmour,

olles kuulunud 10. juuli 1985. aasta kohtuistungil ära kohtujuristi arvamuse,

on teinud järgmise

**otsuse**

---

\* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

1. 26. septembri 1984. aasta otsusega, mis saabus Euroopa Kohtusse 16. oktoobril 1984, esitas Cour d'appel de Bruxelles EMÜ asutamislepingu artikli 177 alusel Euroopa Kohtule eelotsuseküsimuse kaupade vaba liikumist käsitlevate EMÜ asutamislepingu sätete tõlgendamise kohta, et otsustada, kas käibemaksu käsitlevad Belgia õigusnormid on asutamislepinguga kooskõlas.

2. See küsimus tõusetus Venceslas Profant'i suhtes toimivas kriminaalmenetluses seoses sellega, et ta keeldus tasumast käibemaksu Luksemburgi Suurhertsogiriigis ostetud ja seal registreeritud, ent Belgia territooriumil kasutatava kahe sõiduki importimisel.

3. Luksemburgi kodanik hr Profant elas koos oma emaga Luksemburgis Diekirch'is, kui ta 1976. aastal alustas zooloogiaõpinguid Liège'i Ülikoolis. Ülikooliõpingute ajal, mis lõppesid 1981. aastal, oli hr Profant'il Liège'is elukoht, mis oli registreeritud Liège'i välismaalaste registris. Samaaegselt oli hr Profant sisse kirjutatud ka ema elukohas Diekirch'is, kus ta regulaarselt käis. Pärast õpingute lõpetamist asus hr Profant elama Luksemburgi. Aastatel 1976–1981 kasutas hr Profant kahte kõnealust sõidukit; millest esimene oli Alfa Romeo, mis oli tema omandis juba 1976. aastal ja mille ta 1979. aastal maha müüs, ning teine oli Volkswagen. Need kaks sõidukit osteti Luksemburgis, kus nende eest tasuti käibemaks ja kus need ka registreeriti. Aastatel 1976–1981 kasutati neid sõidukeid peamiselt sõitudeks Liège'i ja Diekirch'i vahel ning Liège'is ja selle ümbruses. Alfa Romeo müüdi Luksemburgis elavale Luksemburgi kodanikust ostjale; Volkswageni jättis hr Profant pärast õpingute lõpetamist alles, kui ta Luksemburgi elama asus.

4. 1980. aastal teatas Belgia maksuhaldur hr Profant'ile, et kuna pärast abiellumist 1978. aastal oli tema alaline elukoht Liège'is, siis peab ta mõlema sõiduki importimise eest maksma käibemaksu. Hr Profant oli 15. septembril 1978. aastal Luksemburgis abiellunud Prantsusmaa kodaniku Charlotte Kaiser'iga, kes on nüüdseks saanud Luksemburgi kodakondsuse naturalisatsiooni korras ja kes töötab alates 1978. aasta jaanuarist Liège'is meditsiiniõena. Abielupaar elas Liège'is tudengikorteris kuni Luksemburgi elama asumiseni; nende elukoht oli registreeritud Liège'i välismaalaste registris.

5. Belgia Code de taxe sur la valeur ajoutée (käibemaksukoodeks) artiklis 40 nähakse ette käibemaksuvabastus teatud toodete ajutise importimise korral. Selle sätte alusel kehtestatud 27. detsembri 1977. aasta kuninglikus määruses kauba importimisel käibemaksu kohaldamise kohta (arrêté royal no 7 relatif aux importations de biens pour l'application de la TVA, Moniteur belge, 31.12.1977) on sätestatud, et käibemaksuvabalt võib ajutiselt importida muu hulgas 'transpordivahendeid' tollimaksude tasumise kohustusest vabastamist käsitlevates õigusnormides kehtestatud tingimustel. Viimatinimetatud õigusnormides, mis kehtestati 17. veebruari 1960. aasta ministri määrusega, on maksuvabastus ette nähtud vaid transpordivahenditele, "mille alaliselt teises riigis elav füüsiline isik on importinud oma isiklikuks kasutamiseks". Nende õigusnormide kohaldamisel käsitletakse isikutena, kelle alaline elukoht on välisriigis, muu hulgas neid isikuid, kes töötavad Belgias, ent kes vähemalt üks kord kuus siirduvad välisriiki, kus asub nende perekonna elukoht, või perekonna elukoha puudumisel välisriiki, mille rahvastikuregistrisse nad kantud on. Nimetatud otsuse artikli 25 lõike 3c punkti a kohaselt tähendab "perekonna elukoht" abielus olevate isikute puhul nende ühist elukohta.

6. Kohtuasja toimikust ilmneb, et reeglina annavad Belgia maksuhaldurid Luksemburgi üliõpilastele, kelle alaline elukoht on Luksemburgis, ent kes omandavad haridust Belgia õppeasutuses, maksuvabastuse neile kuuluvate mootorsõidukite puhul, mis on registreeritud Luksemburgis, ent seda maksuvabastust ei anta abielus olevatele üliõpilastele, sest loetakse, et nende “perekonna elukoht” asub Belgias. Euroopa Kohtus toimunud kirjaliku menetluse käigus kinnitas Belgia valitsus esialgu sellist praktikat ja selgitas, et hr Profant vastas maksuvabastuse tingimustele kuni abiellumiseni, millest alates loeti tema “perekonna elukohaks” abielupaari ühist elupaika. Kohtuistungil rõhutas Belgia valitsus aga, et Belgia ametiasutused ei võimalda maksuvabastust välisüliõpilastele ainult juhul, kui ilmneb, et nad on asunud abiellumisel elama uue leibkonna elukohta Belgia territooriumil.

7. Kui hr Profant keeldus nimetatud kahe sõiduki eest nõutud käibemaksu tasumisest, alustati tema vastu Tribunal correctionnel de Liège’is kriminaalmenetlus, mille raames nõuti esmalt nende kahe sõiduki konfiskeerimist ning alternatiivselt sõidukite maksumuste, milleks oli vastavalt 61 565 ja 168 950 Belgia franki, tasumist. Tribunal correctionnel rahuldaski nõude ja selle kohtu otsust toetas ka Cour d’appel de Liège. Cour de cassation aga tühistas Cour d’appel’i otsuse põhjendusega, et otsuses ei viidatud asjakohastele õigusnormidele. Kohtuasi edastati lahendamiseks Cour d’appel de Bruxelles’ile, kus kõigepealt tehti Cour de cassation’i otsuse alusel 1984. aasta juulis tagaseljaotsus. Kuna süüdistatav esitas selle otsuse peale kaja, otsustas Cour d’appel de Bruxelles esitada Euroopa Kohtule eelotsusetaotluse.

8. Selle otsusega tunnistas Cour d’appel de Bruxelles kõigepealt kriminaalasja aegumise tõttu vastuvõetamatuks maksuhalduri nõude osas, mis puudutas Belgias Alfa Romeo kasutamist. Volkswageni kasutamise osas leidis Cour d’appel, et asjaoludest tulenevalt on vajalik taotleda Euroopa Kohtult eelotsust.

9. Kõigepealt seadis Cour d’appel kahtluse alla seadusele tema hinnangul antud ebamoraalse tõlgenduse, mille kohaselt, nagu rahandusminister kohtuistungil möönis, ei oleks tegemist olnud rikkumisega, kui paar oleks abiellumise asemel jätkanud vabaabieli. Seejärel leidis Cour d’appel, et enne elukoha küsimuse ja sellest tuleneva ajutise importimisega seotud maksuvabastuse võimaluse käsitlemist tuleb arvesse võtta asjaolu, et kõnealune sõiduk osteti Luksemburgis, kus selle eest maksti ka üldine tarbimismaks, mida – nagu ka Belgiaski – nimetatakse käibemaksuks ja mis ei kuulu tagastamisele. Cour d’appel asus seisukohale, et nende asjaolude tõttu tõusetub küsimus, kas selline topeltnmaksustamine, mida kohaldatakse Luksemburgi kodaniku suhtes, kes ostis sõiduki oma kodumaal ja kasutas seda ajutiselt, ehkki peamiselt, Belgias, pole mitte vastuolus rahvusvahelistest lepingutest tulenevate põhimõtetega.

10. Cour d’appel küsib, kas selliste asjaolude puhul ei või olla tegemist kauba vaba liikumise takistamisega, kuna Belgia käibemaks tundub käesoleval juhul olevat väga sarnane varjatud tollimaksule, arvestades, et maksukohustus tekkis teatud kaubaartikli importimise tõttu Luksemburgist Belgiasse, ehkki nende kahe riigi vahel on tollipiir kaotatud.

11. Kuna cour d'appel asus seisukohale, et antud kohtuasja lahendamisel tõestuvad ühenduse õiguse tõlgendamisega seotud küsimused, otsustas ta menetluse peatada kuni Euroopa Kohtus on teinud eelotsuse järgmises küsimuses:

“Kas käibemaksuseaduse kehtestamist puudutava Belgia 3. juuli 1969. aasta seaduse sätted, nagu rahandusminister neid tõlgendas, ei ole mitte käesoleval juhul vastuolus kaupade ja teenuste vaba liikumist käsitlevate ühenduse õigusnormidega, kuivõrd nende sätetega, eriti artiklitega 23 ja 24, on käibemaksuna tegelikult kehtestatud tollimaks?”

12. Euroopa Kohus ei ole asutamislepingu artikli 177 alusel pädev otsustama, kas viis, kuidas liikmesriigi maksuhaldur siseriiklikku õigust tõlgendab, on asutamislepinguga kooskõlas või mitte. Küll aga võib Euroopa Kohus eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimuse sõnastuse ja selle kohtu poolt esitatud teabe alusel käsitleda ühenduse õigusnormide tõlgendamisega seotud küsimusi.

13. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimuse sõnastusest koos selle kohtu esitatud põhjenduste ja esitatud faktiliste asjaoludega nähtub, et küsimusega soovitakse teada, kas kaupade vaba liikumist ja iseäranis ühenduses tollimaksude kaotamist käsitlevad ühenduse õigusnormid keelavad liikmesriigil maksustada käibemaksuga teises liikmesriigis ostetud sõiduki impordi, kui teises liikmesriigis on käibemaks juba tasutud ja sõiduk on selles teises liikmesriigis registreeritud ning kui seda sõidukit kasutab selle teise liikmesriigi kodanik, kes elab selles liikmesriigis, ent õpib esimesena nimetatud liikmesriigis, kus ta oma õpingute ajal on registreeritud välismaalaste registris.

14. Põhikohtuasja süüdistatav on seisukohal, et temalt nõutava maksu ainus eesmärk on impordi maksustamine, mistõttu tuleb seda pidada varjatud tollimaksuks. Belgia valitsus ja komisjon leiavad seevastu, et impordikäibemaksu ei saa käsitleda tollimaksuna ega toimelt samaväärse maksuna asutamislepingu artiklite 9, 12 ja 13 tähenduses.

15. Selle küsimuse osas on Euroopa Kohus oma varasemas praktikas ja eelkõige 5. mai 1982. aasta otsuses kohtuasjas 15/81: Gaston Schul v. Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen (EKL 1982, lk 1409) asunud seisukohale, et käibemaks, millega üks liikmesriik maksustab teisest liikmesriigist toodete impordi, on osa ühisest käibemaksusüsteemist, mille struktuur ja kohaldamise põhitingimused on sätestatud nõukogu ühtlustamisdirektiivides, millega on kehtestatud ühtne maksustamissüsteem, mida süstemaatiliselt ja objektiivsete kriteeriumite alusel kohaldatakse nii liikmesriigi territooriumil tehtud tehingute suhtes kui imporditehingute suhtes. Seetõttu tuleb sellist maksu pidada asutamislepingu artiklis 95 viidatud riigimaksude üldise süsteemi lahutamatuks osaks ja selle maksu vastavust ühenduse õigusnormidele tuleb hinnata nimetatud artiklist lähtudes, mitte aga lähtudes asutamislepingu artiklist 12 ja sellele järgnevatest artiklitest.

16. Seetõttu ei ole impordikäibemaks, millega liikmesriik maksustab teisest liikmesriigist mootorsõiduki importimise, käsitletav importimisel tasumisele kuuluva tollimaksuna ega sellega toimelt samaväärse maksuna asutamislepingu artiklite 12 ja 13 tähenduses.

17. Asutamislepingu süsteemis reguleerivad ühenduse piires kaupade vaba liikumist tavalistes konkurentsitingimustes tollimaksude ja toimelt samaväärsete maksude kaotamist käsitlevad sätted ning riigimakse käsitlevad sätted, eriti artikkel 95. Seetõttu

hindas Euroopa Kohus eespool osundatud 5. mai 1982. aasta otsuses, millist mõju avaldab kaupade vabale liikumisele maksude kumuleerumine, mis seisneb selles, et impordikäibemaksuga maksustatakse kaup, mille eest juba on käibemaks tasutud liikmesriigis, kust kaup eksporditi ning seda käibemaksu ei ole ei ole tagastatud.

18. Komisjon on seisukohal, et samasugune probleem võib tekkida ka käesoleval juhul, kuna impordi käibemaksuga maksustamine on artikliga 95 kooskõlas ainult juhul, kui arvestatakse eksportimise lähtepunktiks olevas liikmesriigis juba tasutud käibemaksu jääki. Samas leiab komisjon, et seda probleemi ei teki juhul, kui kohaldatavad ühenduse õigusnormid käesoleva juhtumiga sarnastel juhtudel impordi käibemaksuga maksustamise sootuks välistavad. Komisjoni arvates tuleb taoliste juhtumite korral kohaldada ajutisel importimisel lubatud maksuvabastust, mis on sätestatud nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, 13.6.1977, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) artikli 14 lõikes 1.

19. Eelotsusetaotluse esitanud kohtule vaidluse lahendamiseks vajalike tõlgendusjuhiste andmiseks, tulebki kõigepealt hinnata komisjoni eeltoodud seisukohta.

20. Kuuenda direktiivi artikkel 14 käsitleb käibemaksuvabastusi kauba importimise korral. Selles artiklis tehakse vahet kauba lõpliku ja ajutise impordi vahel; selle 1. lõike punkti c kohaselt on käibemaksust vabastatud ajutise impordi deklaratsiooniga hõlmatud kauba import, mis on sellest tulenevalt kõlblik saama tollimaksuvabastust või oleks selleks kõlblik kolmandast riigist importimise korral. Artikli 14 lõige 2 sätestab, et järgnevate direktiividega tuleb kehtestada ühenduse maksueeskirjad, mis selgitavad artikli 14 lõikes 1 nimetatud maksuvabastuste kohaldamisala. Nimetatud eeskirjade jõustumiseni võivad liikmesriigid “säilitada eespool esitatud sätetega seotud küsimustes kehtivad siseriiklikud õigusnormid”, ent peavad neid siseriiklikke õigusnorme kohandama, vältimaks ühenduses topeltkäibemaksustamist.

21. Komisjon järeldab artiklist 14 tervikuna, et mõistel “ajutine import” on ühenduse õigusest tulenev tähendus, mida liikmesriigid peavad maksuvabastuste rakendamisel arvesse võtma. Selle mõiste sisustamisel tuleks viidata nõukogu 28. märtsi 1983. aasta direktiivile 83/182/EMÜ ühest liikmesriigist teise ajutiselt imporditud teatavate transpordivahendite maksuvabastuse kohta ühenduses (EÜT L 105, 23.4.1983, lk 59, ELT eriväljaanne 09/01, lk 112). Ehkki see direktiiv võeti vastu pärast käesolevas kohtuasjas käsitletavate sündmuste toimumist, aitab see sellegipoolest selgitada mõisteid, millel põhineb kuuendas direktiivis ette nähtud maksuvabastuste süsteem. Komisjon hinnangul ilmneb direktiivi 83/182/EMÜ artiklitest 5 ja 7, et üliõpilane, kes lahkub oma päritoluriigist, ei kaota oma isiklikke sidemeid selle riigiga, ja et eeldust, et ta säilitab selles riigis oma alalise elukoha, ei mõjuta asjaolu, et ta elab õpingute tõttu suurema osa aastast teises liikmesriigis, kusjuures seda ei muuda ka üliõpilase abiellumine.

22. Belgia valitsus leiab kõigepealt, et direktiivi 83/182/EMÜ artiklist 10 tuleneb liikmesriikide kohustus võtta direktiivi täitmiseks vajalikud meetmed enne 1. jaanuari 1984. Lisaks on selle direktiiviga üliõpilasele mootorsõiduki ajutisel importimisel maksuvabastus ette nähtud juhul, kui ta elab asjaomase liikmesriigi territooriumil ainult õpingute tõttu. Hr Profant'i juhtum on tegemist abielupaariga, kes elab Belgias ja kellel

on samas elukoht ka Luksemburgi Suurhertsogiriigis. Belgia valitsuse arvates muutub selline abielupaar abiellumisega seoses oma vanematest sõltumatuks ning seega luuakse uus, sõltumatu leibkond ja varasemad seosed Luksemburgis elava perekonnaga kaovad.

23. Kõigepealt tuleb märkida, et impordi maksuvabastuste sätestamisel on kuuenda direktiivi artiklis 14 kasutatud täpsustamist vajavaid mõisteid, näiteks mõistet “ajutine import”. Just seetõttu on artikli 14 lõikes 2 ette nähtud edaspidi ühenduse eeskirjade kehtestamine ja sätestatud, et nende eeskirjade jõustumiseni tuleb kohaldada liikmesriikide siseriiklike õigusnorme. Sellest järeldub, et kehtima jäävad siseriiklikud õigusnormid peavad järgima piiranguid, mis tulenevad ühenduse õigusest, mille rakendamist nende siseriiklike õigusnormidega tagatakse.

24. Lisaks tuleks märkida, et artikli 14 kohaselt tuleb säilitada ühenduse õigusnormides ette nähtud maksuvabastustega “seotud küsimustes” kehtivad asjaomased siseriiklikud õigusnormid ning et neid siseriiklikke õigusnorme tuleb kohandada, vältimaks ühenduses topeltkäibemaksustamist. Neid nõudeid tuleb omakorda vaadelda käibemaksu ühtlustamise ühe eesmärgi kontekstis, milleks on kuuenda direktiivi preambuli kolmanda põhjenduse kohaselt isikute ja kaupade vaba liikumise piirangute tõhusa kõrvaldamise ning riikide majanduste integreerimise edendamine.

25. Eeltoodust tulenevalt ei ole liikmesriikide ametiasutustel nõukogu kuuenda direktiivi artiklist 14 tulenevate maksuvabastuste rakendamisel absoluutset otsustusvabadust, kuna nad peavad silmas pidama käibemaksu ühtlustamise eesmärke, milleks ennekõike on isikute ja kaupade vaba liikumise edendamine ja topeltmaksustamise vältimine.

26. Seega, kohaldades teise liikmesriigi kodanikest üliõpilaste poolt kasutatavate mootorsõidukite käibemaksuvabastuse küsimuses siseriiklikke õigusnorme, peavad liikmesriigi maksuhaldurid sisustama ajutise impordi mõiste selliselt, et teiste liikmesriikide kodanikest üliõpilaste sõidukite topeltmaksustamise teel ei kahjustataks nende üliõpilaste vabadust õppida nende poolt valitud liikmesriigis.

27. Ainuüksi asjaolu, et teise liikmesriigi kodanikust üliõpilane on abiellunud, ei saa iseenesest olla selle küsimuse puhul määrav. Teisiti võib see olla juhul, kui abikaasad asuvad vastuvõtvasse liikmesriiki elama viisil, millest ilmneb nende kavatsus mitte oma päritoluliikmesriiki naasta. Eelotsusetaotlusest ega ka menetlustoimikust ei nähtu, et see käesoleval juhul nii oleks olnud.

28. Seega tuleb esitatud küsimusele vastata, et ühenduse õigusnormid, eriti kuuendas direktiivis sätestatud õigusnormid keelavad liikmesriigil maksustada käibemaksuga teises liikmesriigis ostetud sõiduki impordi, kui teises liikmesriigis on käibemaks juba tasutud ja sõiduk on selles teises liikmesriigis registreeritud ning kui seda sõidukit kasutab selle teise liikmesriigi kodanik, kes elab selles liikmesriigis, ent õpib esimesena nimetatud liikmesriigis, kus ta oma õpingute vältel on registreeritud välismaalaste registris. See, kas asjaomane isik on abielus või mitte, ei ole oluline.

Kohtukulud

29. Belgia valitsuse ja Euroopa Ühenduste Komisjoni poolt Euroopa Kohtule märkuste esitamisel kantud kulusid ei hüvitata. Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus siseriiklikus kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse nimetatud kohus.

Esitatud põhjendustest lähtudes

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

vastates talle Brüsseli cour d'appel'i poolt 26. septembri 1984. aasta otsusega esitatud küsimusele, otsustab:

**1) Käibemaks,, millega liikmesriik maksustab teisest liikmesriigist mootorsõiduki importi, ei ole importimisel tasumisele kuuluv tollimaks ega sellega toimelt samaväärne maks EMÜ asutamislepingu artiklite 12 ja 13 tähenduses.**

**2) Ühenduse õigusnormid, eriti nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiivis 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, 13.6.1977, lk 1) sätestatud õigusnormid keelavad liikmesriigil maksustada käibemaksuga teises liikmesriigis ostetud sõiduki importi, kui teises liikmesriigis on käibemaks juba tasutud ja sõiduk on selles teises liikmesriigis registreeritud ning kui seda sõidukit kasutab selle teise liikmesriigi kodanik, kes elab selles liikmesriigis, ent õpib esimesena nimetatud liikmesriigis, kus ta oma õpingute vältel on registreeritud välismaalaste registris. See, kas asjaomane isik on abielus või mitte, ei ole oluline.**

Bosco

Pescatore

Koopmans

Bahlmann

O'Higgins

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 3. oktoobril 1985. aastal Luxembourgis.

Kohtusekretär

Neljanda koja esimees

P. Heim

G. Bosco