

Kohtuasi 299/86

[...]

Kumuleeruv käibemaks eraisikute poolt imporditavatelt kaupadelt

[...]

EUROOPA KOHTU OTSUS (kuues koda)

25. veebruar 1988*

Kohtuajand 299/86,

mille eesmärgiks on Euroopa Kohtule EMÜ asutamislepingu artikli 177 alusel Corte d'Appello di Genova (Itaalia) esitatud eelotsusetaotlus nimetatud kohtus pooleli olevas kriminaalmenetluses järgmise isiku vastu:

Rainer Drexl

seoses EMÜ asutamislepingu artikli 95 tõlgendamise,

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

koosseisus: koja esimees O. Due, kohtunikud T. Koopmans, K. Bahlmann, C. Kakouris ja T. F. O'Higgins

kohtujurist: M. Darmon,

kohtusekretär: kohtusekretäri abi J. A. Pompe,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

põhikohtuajand apellatsioonkaebuse esitaja hr Drexl, esindajad: Giuseppe Conte ja Giuseppe Michele Giacomini Genova advokatuurist,

Itaalia Vabariigi valitsus, esindaja: vaidlusaluste diplomaatiliste küsimuste osakonna juhataja Luigi Ferrari Bravo, keda abistab *Avvocato dello Stato* Marcello Conti,

Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: Giuliano Marengo ja Johannes Foens Buhl,

võttes arvesse kohtuistungil ettekannet ja 27. oktoobri 1987. aasta kohtuistungit,

olles kuulunud 8. detsembri 1987. aasta kohtuistungil ära kohtujuristi arvamuse,

* Kohtumenetluse keel: itaalia.

on teinud järgmise

otsuse

[...]

Põhjendused

1. Corte d'Appello di Genova esitas Euroopa Kohtule 12. novembri 1986. aasta määrusega, mis saabus Euroopa Kohtu kantseleisse 1. detsembril 1986, EMÜ asutamislepingu artikli 177 alusel eelotsusetaotluse kolmes küsimuses, mis puudutavad EMÜ asutamislepingu artikli 95 tõlgendamist, et kohus saaks hinnata eraisikute poolt teisest liikmesriigist imporditavate toodetelt nõutavat käibemaksu käsitlevate Itaalia õigusaktide vastavust sellele sättele.

2. Küsimused tõusetusid kriminaalmenetluses Rainer Drexli vastu, kes on Itaalias Loanos elav Saksa kodanik, keda süüdistatakse salakaubaveos ehk sõiduauto illegaalses impordis Saksa Föderatiivsest Vabariigist, kuna ta tõi selle Itaalia territooriumile ja kasutas seda seal, kuid ei täitnud ajutist importimist käsitlevaid sätteid.

3. Eelotsust taotlevast kohtumäärusest on selge, et kohtualune ostis Saksa Föderatiivsest Vabariigist kasutatud sõiduauto Volkswagen Golf, mis oli selles riigis registreeritud, kuid elas ise edasi Itaalias, kus töötas hambatehnikuna.

4. Esimese astme kohus Pretore d'Albenga (Albenga rahukohus) hindas maksmata jäetud käibemaksu summaks 1 134 000 liiri, mis on 18% kasutatud auto mittevaieldavast väärtusest. Kergendavaid asjaolusid arvestades määras kohus hr Drexlile tingimisi trahvi summas 1 600 000 liiri ja käskis auto konfiskeerida.

5. Apellatsioonkaebuses väitis kostja muu hulgas, et auto oli kohaselt ostetud ja registreeritud Saksa Föderatiivses Vabariigis, kus maksti ka käibemaks, mis oli 13% ehk 2148,57 Saksa marka.

6. Sellistel asjaoludel peatas Corte d'Appello di Genova menetluse ja esitas eelotsuse saamiseks Euroopa Kohtule järgmised kolm küsimust:

„1) Kas ühenduse eeskirjad liikmesriikide kumuleeruvat käibemaksu käsitlevate õigusaktide ühtlustamise kohta (EMÜ asutamislepingu artikkel 95) keelavad liikmesriikidel kehtestada käibemaksu teisest liikmesriigist imporditud mootorsõidukile, kui selle sõiduki ostmisel teises riigis on makstud käibemaksu ja sõiduk on seal registreeritud, võtmata arvesse ülejäänud käibemaksu, mis maksti ekspordiliikmesriigis ja moodustab endiselt osa kauba väärtusest importimise ajal?

2) Kas käibemaks, mida liikmesriik nõuab kauba importimisel, arvestamata ülejäänud maksu, mis on endiselt osa kauba väärtusest, kui sama kauba müümisel eraisikutelt seal riigis sellist maksu ei nõuta, on riigimaks, mis on suurem kui sarnastelt kodumaistelt toodetelt nõutav maks ja seega EMÜ asutamislepingu artikli 95 kohaselt keelatud?

3) Kas ühenduse õiguse sätted, mis kehtestavad toote impordile ja siseriiklikule müügile samad maksumäärad, välistavad riiklike eeskirjade kohaldamise, mille kohaselt määratakse importimisel maksu maksmata jätmise eest erinevaid ja erineva raskusastmega karistusi kui need, mida määratakse riigisisestelt tehingutelt maksude maksmata jätmise korral? Eelkõige, kas ühenduse õiguse sätted ühtlustatud maksusüsteemi ja ühendusesiseste tollimaksude kaotamise kohta koos Euroopa Kohtu juurutatud mittediskrimineerimise ja proportsionaalsuse põhimõttega välistavad riikliku õigusakti sätte (presidendi 26. oktoobri 1972. aasta dekreeedi nr 633 artikkel 70) kohaldamise, mille puhul käsitletakse teisest liikmesriigist importimisel käibemaksu mittemaksmist salakaubaveona ja määratakse karistused (sh kriminaalkaristused), mis on sätestatud tolliõigusaktides seoses tollimaksudega ja mis erinevad karistustest, mida kohaldatakse samaväärsetele süütegudele samade toodete siseriikliku müügiga seoses (presidendi dekreeedi artikkel 50)?

7. Vastavate õigusaktide täpsem selgitus ja kohtuasja faktilised asjaolud ilmnevad kohtuistungis ettekandest ning neid mainitakse ja käsitletakse edaspidi ainult niivõrd, kui see on vajalik Euroopa Kohtu põhjenduste esitamiseks.

8. Kaks esimest küsimust, mida võib vaadelda koos, puudutavad impordikäibemaksu summat, mida liikmesriik võib nõuda isikult, kes on importinud teisest liikmesriigist kasutatud kaupa. Kolmas küsimus puudutab teist teemat, nimelt karistusi käibemaksuga seotud süütegude eest, mis on impordi puhul karmimad kui siseriiklike tehingute puhul.

Esimene ja teine küsimus

9. Kõigepealt tuleb märkida, et ühenduse direktiividega kehtestati asutamislepingu artiklite 99 ja 100 alusel ühine käibemaksusüsteem. Nõukogu kuuenda, 17. mai 1977. aasta direktiivi kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (ELT eriväljaanne 09/1, lk 23) artiklis 2 on sätestatud, et käibemaksuga maksustatakse mitte ainult kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohuslase poolt, vaid ka kauba import kas maksukohuslase või eraisiku poolt. Käibemaksu kehtestamine impordile on mõeldud selleks, et tagada ühise süsteemi neutraalsus kaupade päritolu suhtes, pannes imporditud kaubad sarnaste siseriiklike toodetega maksukoorma osas samasse olukorda.

10. Vastavalt Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikale ei tohi imporditud kauba käibemaksuga maksustamine olla kahekordne, sest see on vastuolus asutamislepingu artikliga 95. Selline probleem tekib eelkõige siis, kui eraisik impordib maksuvabastuseta kaupu teisest liikmesriigist, sest selles liikmesriigis nõutakse neilt juba käibemaksu, v.a juhul kui ei ole antud maksuvabastust eksportimiseks, mida tehakse, kui eksportija on maksukohuslane.

11. Kohus jõudis järeldusele, et kui ekspordil maksevabastust ei anta, ei tohi eraisiku poolt teisest liikmesriigist pärit kaupu importimisel käibemaksustada, välja arvatud juhul, kui võetakse arvesse ekspordiliikmesriigis makstud käibemaksu jääkosa, mis on importimisel endiselt toote väärtuse osa.

12. Oma 21. märtsi 1985. aasta kohtuotsuses kohtuasjas 47/84: Staatssecretaris van Financien *versus* Gaston Schul Douane-Expediteur BV (EKL 1985, lk 1491) mainis Euroopa Kohus, et sellisel juhul tuleb importimisel maksmisele kuuluv käibemaks arvutada võttes arvesse ekspordiliikmesriigis makstud käibemaksu summat, mis on endiselt toote väärtuses, nii et see summa ei kajastuks maksustatavas summas ja lahutatakse impordil maksmisele kuuluvast käibemaksusummast.

13. Eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes peaks vastus esimesele ja teisele küsimusele olema selline, et EMÜ asutamislepingu artiklit 95 tuleb tõlgendada nii, et kui eraisik impordib teisest liikmesriigist kaupu, mida ei ole ekspordi tõttu maksust vabastatud või mis ei ole impordiliikmesriigis maksuvabad, siis peab importimisel nõutava käibemaksu arvutamisel arvesse võtta ekspordiliikmesriigis makstud käibemaksu jääksummat, mis on importimise ajal endiselt kauba väärtuse sees, nii et seda jääksummat ei hõlmata maksustatavasse summasse ja see lahutatakse importimisel maksmisele kuuluvast käibemaksusummast.

Kolmas küsimus

14. Oma kolmanda küsimusega soovib siseriiklik kohus kindlaks teha, kas karistussüsteem, mille alusel karistatakse impordikäibemaksuga seotud süütegusid karmimalt kui riigisisestelt tehingutelt nõutava käibemaksuga seotud süütegusid, on vastuolus asutamislepingu artikliga 95 ning võrdse kohtlemise ja proportsionaalsuse põhimõttega.

15. Kohtu ees olevatest dokumentidest on ilmne, et Itaalia õigusaktides tehakse nende kahe süüteoliigi vahel vahet. Impordikäibemaksuga seotud süütegude puhul kohaldatakse tolliõigusaktide sätteid, aga riigi sees müüdavatel kaupadel ja teenustel käibemaksu maksimisega seotud rikkumistele kohaldatakse teist eeskirjadesüsteemi. Viimati mainitud süsteemi kohaselt on karistused vaieldamatult leebemad kui tolliõigusaktide kohaldamisest tingitud karistused.

16. Sellega seoses märgib Itaalia valitsus esiteks, et liikmesriikidel on ainuõigus määrata karistusi oma maksuõigusaktide rikkumiste eest ja seda õigust ei piira EMÜ asutamislepingu artikkel 95 ega mittediskrimineerimise ja proportsionaalsuse põhimõte, samuti ei mõjuta seda käibemaksu ühtlustamine, sest see puudutab vaid siseriiklike õigusnormide sisulisi sätteid, mitte kriminaalõiguslikke küsimusi.

17. Seda argumenti ei saa üldsõnalisuse tõttu õigeks pidada. Tõepoolest vastutavad liikmesriigid kriminaalõigusaktide ja karistuste sätestamise eest (isegi maksuvaldkonnas), aga ühenduse õigus seab teatud piirangud sellistel juhtudel, kus siseriiklikud õigusnormid võivad mõjutada asutamislepingu artiklis 95 nõutud riigimaksude neutraalsust seoses ühendusesisese kaubandusega ja ühenduse direktiivides sätestatud ühise käibemaksusüsteemi kohast toimimist.

18. Nagu Euroopa Kohus on juba sedastanud teises kontekstis seoses isikute vaba liikumisega, ei tohi karistussüsteem ohustada EMÜ asutamislepinguga sätestatud vabadusi. See juhtuks, kui karistus oleks süüteo raskusega võrreldes nii ebaproportsionaalne, et see hakkaks takistama ühenduse õigusega tagatud vabadust (vt 3. juuli 1980. aasta kohtuotsus kohtuasjas 157/79: Regina *versus* Pieck (EKL 1980, lk 2171).

19. Sellepärast on vaja kaaluda sellest vaatevinklist, kas käibemaksuga seotud kaksikkaristusüsteem, nagu seda näeb ette Itaalia seadusandlus, on kooskõlas EMÜ asutamislepinguga.

20. Põhikohtuasjas apellatsioonkaebuse esitanu väidab, et käibemaksu maksmata jätmist tuleb pidada nii importimise kui siseriiklike tehingute puhul samaks kuriteoks ja järelikult on erineva raskusastmega karistuste kohaldamine vastuolus ühenduse õigusega. Komisjon on samal arvamusel. Komisjon väidab, et siseriiklikud õigusnormid, mis süstemaatiliselt karistavad importimisel käibemaksu maksmata jätmise eest karmimalt kui riigisisestelt kaubatarнетelt käibemaksu maksmata jätmise eest, on vastuolus EMÜ asutamislepingu artikliga 95.

21. Itaalia valitsus aga arvab, et need kaks süüteoliiki ei ole võrreldavad süüteo koosseisu tunnuste ega nende kohaldatavate sätete seisukohalt. Viimase osas juhib Itaalia valitsus tähelepanu kuuenda direktiivi artikli 10 lõikele 3, mille kohaselt võib tollimakse käsitlevaid sätteid kohaldada importimisel käibemaksustatavale sündmusele ja käibemaksustatavusele; seega on direktiivis õigustus tollimaksusüsteemiga kooskõlastatud käibemaksusüsteemile. Seoses süüteo koosseisu tunnustega väidab Itaalia valitsus, et importimisel käibemaksu maksmist puudutavad süüteod sisaldavad kauba riiki toomist maksu maksmata, aga riigisisestelt tehingutelt käibemaksu maksmist puudutavaid süütegusid saavad sooritada vaid maksukohuslased, kellele kohaldatakse mitmeid kohustusi seoses arvepidamisega, arvete ja deklaratsioonide esitamisega jms.

22. Sellega seoses tuleb mainida, et neid kaht kõnealust süüteoliiki eristatakse nende süütegude koosseisu tunnuste ja avastamise raskusastmega seotud asjaolude tõttu. Importimisel nõutakse käibemaksu lihtsalt siis, kui kaubad sisenevad asjaomase liikmesriigi territooriumile, mitte tehingu pealt. Need erinevused tähendavad eelkõige seda, et liikmesriikidel ei pea olema sama eeskirjadesüsteem kaht liiki süütegude jaoks.

23. Ent need erinevused ei saa õigustada nende kahe süüteoliigi eest ette nähtud karistuste raskusastme selget ebaproportsionaalsust. Ebaproportsionaalne on, kui impordiga seotud karistus on üldreeglina vangistus ja kauba konfiskeerimine vastavalt salakaubaveo vastu võitlemiseks ette nähtud eeskirjadele, aga riigisisestelt tehingutelt käibemaksu maksmisega seotud süütegude puhul võrreldavaid karistusi ei ole või neid üldjuhul ei kohaldata. Selline olukord võib tegelikult ohustada kaupade vaba liikumist ühenduses ja on seetõttu vastuolus asutamislepingu artikliga 95.

24. Nagu Euroopa Kohus märkis oma 5. mai 1982. aasta otsuses kohtuasjas 15/81: *Gaston Schul Douane Expeditieur BV versus Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, Roosendaal* (EKL 1982, lk 1409), peab artikli 95 tõlgendamisel võtma arvesse asutamislepingu eesmärke, mis on kirjas artiklites 2 ja 3 ning milleks on esiteks ühise turu loomine, mis hõlmab kõikide kaubandustakistuste kaotamist, et ühendada riiklikud turud üheks, luues tingimused, mis on võimalikult sarnased tõelisele siseturule. Kohus lisas, et mitte ainult kauplejad, vaid ka eraisikud, kes teevad piiriüleseid majandustehinguid, peavad saama kasutada selle turu eeliseid.

25. Sellepärast peab kolmanda küsimuse vastus olema, et siseriiklikud õigusnormid, mis karistavad käibemaksu maksmisega seotud süütegusid importimise puhul karmimalt kui riigisisese kaupade müügi puhul, on vastuolus asutamislepingu artikliga 95 karistuse erinevuse ebaproportsionaalsuse tõttu, sest need kaks süüteoliiki ei ole samavõrd erinevad.

Kohtukulud

26. Euroopa Kohtule kirjalikke märkusi esitanud Itaalia Vabariigi valitsuse ja Euroopa Ühenduste Komisjoni kulusid ei hüvitata. Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus riiklikus kohtus poolelioleva asja üks etapp, otsustab kohtukulude jaotuse nimetatud kohus.

Esitatud põhjendustest lähtudes

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

vastates Corte d'Appello di Genova poolt 12. novembri 1986. aasta määrusega esitatud küsimustele, otsustab:

1) EMÜ asutamislepingu artiklit 95 tuleb tõlgendada nii, et kui eraisik impordib teisest liikmesriigist kaupu, mida ei ole ekspordi tõttu maksust vabastatud või mis ei ole impordiliikmesriigis maksuvabad, siis peab importimisel nõutava käibemaksu arvutamisel arvesse võtma ekspordiliikmesriigis makstud käibemaksu jääksummat, mis on importimise ajal endiselt kauba väärtuse sees, nii et seda jääksummat ei hõlmata maksustatavasse summasse ja see lahutatakse importimisel maksmisele kuuluvast käibemaksusummast.

2) Siseriiklikud õigusnormid, mis karistavad käibemaksu maksmisega seotud süütegusid importimise puhul karmimalt kui riigisisese kaupade müügi puhul, on vastuolus EMÜ asutamislepingu artikliga 95 karistuse erinevuse ebaproportsionaalsuse tõttu, sest need kaks süüteoliiki ei ole samavõrd erinevad.

Due

Koopmans

Bahlmann

Kakouris

O'Higgins

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 25. veebruaril 1988. aastal Luxembourgis.

J.-G. Giraud

O. Due

Kohtusekretär

Kuuenda koja esimees