KOHTUJURISTI ETTEPANEK

M. POIARES MADURO

esitatud 25. mail 2005 [1]

1. Käesoleva eelotsusetaotlusega esitab Hof van beroep te Antwerpen (Antwerpeni apellatsioonikohus) (Belgia) Euroopa Kohtule küsimused nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem [2]: ühtne maksubaas (edaspidi „kuues direktiiv") tõlgendamise kohta.

I. Põhikohtuasja asjaolud ja Euroopa Kohtule esitatud küsimused

2. Äriühing Newman Shipping & Agency Company NV (edaspidi „Newman") valdab Antwerpenis maksuladu, kus ladustati äriühingule British American Tobacco International Ltd (edaspidi „BATI") kuuluvaid tubakatooteid, mida toodeti ja pakendati Belgias. Need kaubad ei olnud maksumärgistatud.

3. 4. detsembril 1995 ja 29. jaanuaril 1996 ning ka 14. juuni ööl vastu 15. juunit 1998 varastati laost sigarette. Belgia tolli- ja aktsiisiamet edastas Newmanile teate, millega kohustati viimast vastavalt Belgia käibemaksuseaduse artikli 58 lõikele 1 ja 29. detsembri 1992. aasta kuningliku dekreedi nr 13 tubakatoodete käibemaksuga maksustamise regulatsiooni kohta (*Moniteur belge*, 31.12.1992, lk 28086, edaspidi „kuninglik dekreet") artiklile 1 kehtestatud korrale tasuma puuduolevate sigarettide eest aktsiisi ja käibemaksu, kuna tubakatoodetele kehtiv käibemaks kuulub tasumisele aktsiisiga samaaegselt ning kuna aktsiis tasuti pärast lao puudujäägi avastamist, tuleb tasuda ka käibemaks.

4. Vastavalt Belgia 1969. aasta käibemaksuseaduse artikli 58 lõikele 1:

„Tubakatooteid, mida Belgiasse imporditakse, seal omandatakse artikli 25b mõttes või toodetakse, maksustatakse kõikidel juhtudel, mil vastavalt tubakatoodete maksusta-

1 — Algkeel: portugali.

2 — EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23.

mise regulatsiooni puudutavate õigus- ja haldusnormidele tuleb tasuda aktsiisi.

[...]

Kuningas määrab kindlaks tubakatoodete maksustamise viisid ning isikud, kes on kohustatud seda maksu tasuma."

5. Kuningliku dekreedi artikli 1 kohaselt tuleb „[t]ubakatoodetele kohaldatavat käibemaksu [...] tasuda samaaegselt aktsiisiga".

6. Pärast edutut keeldumist tasus Newman nõutud summad, ilma et see oleks mõjutanud tema õigusi seoses käibemaksuga. BATI maksis kõnealused summad Newmanile täies ulatuses tagasi.

7. Newman ja BATI esitasid Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen'ile (Antwerpeni esimese astme kohus) hagi, nõudes makstud summade tagasimaksmist. See hagi jäeti rahuldamata 4. aprilli 2001. aasta otsusega, milles leiti, et aktsiisi tasumine varastatud kaupade eest oli nõuetekohane ning et vastavalt käibemaksuseaduse artikli 58 lõikele 1 ja kuningliku dekreedi artiklile 1 oli nõutav ka käibemaksu tasumine nimetatud kaupade eest. Lisaks otsustas Rechtbank van eerste aanleg, et nende sätete eesmärk on lihtsustada maksustamist ning seega on need kooskõlas kuuenda direktiivi artikliga 27.

8. Newman ja BATI esitasid 7. mail 2001 selle otsuse peale kaebuse Hof van beroep te Antwerpen'ile, kes otsustas esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas selline kaupade tarnimine kuuenda direktiivi mõttes on võimalik, mille puhul võib nõuda käibemaksu tasumist kui:

— tehingu eest tasu ei maksta või sellist tehingut ei toimu?

— ei ole tegemist vaba tahte alusel materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminekuga?

— kui kaubad ei ole seaduslikult turule viidud, kuna tegemist oli varastatud kauba ja salakaubaga?

2. Kas vastus esimesele küsimusele on erinev siis, kui tegemist on aktsiisiga maksustatavate kaupadega, eriti tubakatoodetega?

3. Kas kuuenda direktiivi sätetega on kooskõlas see, kui aktsiisiga maksustatavaid kaupu ei maksustata aktsiisiga, aga siiski võetakse käibemaksu?

4. Kas liikmesriikidel on lubatud täiendada maksukohustuslaste käibemaksuga maksustatavate tehingute liike — eeldusel, et nad teavitavad sellest vastavalt kuuenda direktiivi artikli 27 lõigetele 2 või 5 — selleks, et siseriiklikul tasandil kehtestada käibemaks aktsiisiga maksustatavatele kaupadele, mida maksulaost varastati, või on kuuenda direktiivi artiklis 2 sisalduv regulatsioon lõplik?

5. Kas juhul, kui teatis kuuenda direktiivi artikli 27 lõike 5 mõttes puudutab ainult käibemaksu ettemaksmist maksumärgi ostmise kaudu, on liikmesriigi pädevuses täiendada maksukohustuslaste käibemaksuga maksustatavate tehingute liike selliselt, et näiteks nõuda käibemaksu tasumist, kui aktsiisiga maksustatavad kaubad on maksulaost varastatud?"

9. Nendest küsimustest lähtuvalt tuleb tõlgendada mitut kuuenda direktiivi sätet, eelkõige artikli 2 punkti 1, mille kohaselt maksustatakse „[k]äibemaksuga kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb".

10. Kuuenda direktiivi artikli 5 lõige 1 sätestab lisaks, et „„[k]aubatarne" on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek."

11. Teisalt sätestab sama direktiivi artikkel 10, et:

„1. Direktiivi tähenduses on:

a) „maksustatav teokoosseis" [...] olukord, mille puhul on täidetud maksu sissenõutavaks muutumiseks vajalikud õiguslikud tingimused;

b) [m]aks muutub sissenõutavaks hetkest, kui maksuhalduril tekib seadusjärgne alus nõuda maksukohustuslaselt maksu tasumist, olenemata tasumise tähtaja edasilükkamise võimalusest.

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

[...]".

12. Lisaks sätestab kuuenda direktiivi artikkel 27 lihtsustamismenetluse kohta,[3] et:

„1. Nõukogu võib komisjoni ettepaneku põhjal ühehäälselt anda liikmesriigile loa võtta erimeetmed käesoleva direktiivi sätetest erandite tegemiseks eesmärgiga lihtsustada maksustamismenetlust või ära hoida teatavat liiki maksust kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist. Maksustamismenetluse lihtsustamiseks ettenähtud meetmed ei tohi mõjutada lõpptarbimisetapil tasumisele kuuluvat maksusummat, välja arvatud tühises ulatuses.

2. Liikmesriik, kes soovib lõikes 1 nimetatud meetmeid rakendada, teatab neist komisjonile ja esitab talle kogu asjakohase teabe.

[...]

5. Liikmesriigid, kes 1. jaanuaril 1977 kohaldavad lõikes 1 nimetatud liiki erimeetmeid, võivad need säilitada tingimusel, et nad teatavad neist 1. jaanuariks 1978 komisjonile,

3 — Nagu see kehtis enne nõukogu 20. jaanuari 2004. aasta direktiiviga 2004/7/EÜ (ELT L 27, lk 44, ELT eriväljaanne 09/02, lk 7) tehtud muudatusi.

ning tingimusel, et kui nimetatud meetmed on ette nähtud maksustamismenetluse lihtsustamiseks, on need kooskõlas lõikes 1 sätestatud nõudega."

13. Selle korra kohaselt teatas Belgia riik 19. detsembril 1977 komisjonile Belgia käibemaksuseaduse artikli 58 lõikest 1 ja 3. juuni 1970. aasta kuninglikust dekreedist nr 13 tubakatoodete käibemaksuga maksustamise kohta (*Moniteur belge*, 5.6.1970, lk 6103), mis kehtisid kuuenda direktiivi vastuvõtmise ajal järgmises sõnastuses:

„B. Maksu eelnev tasumine.

1. Tubakatooted.

Eesmärgiga lihtsustada käibemaksu tasumise kontrollimist antud sektoris, tasutakse tubakatoodete tarnimisel tasumisele kuuluvat maksu samaaegselt aktsiisiga hinnalt, mis tuleb tasuda tootja või importija poolt maksumärkide ostmise hetkel. Hilisemates etappides käibemaksu tasuda ei tule, samuti ei saa teha mahaarvamisi. Tubakatoodete müümisel tuleb arvel näidata hinnas sisalduv käibemaksusumma [...]."

II. Õiguslik analüüs

14. Esiteks puudutavad eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimused põhiliselt seda, kas aktsiisiga maksustatava kauba vargust võib pidada „kauba tarnimiseks tasu eest" kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 tähenduses ning järelikult, kas see kaup on käibemaksuga maksustatav. Teiseks, juhul kui vastus esimesele küsimusele on eitav, esitatakse veel teine küsimus: kas käibemaksu tasumist saab sellisel juhul ikkagi nõuda kuuenda direktiivi artikli 27 alusel liikmesriigile antud loa alusel.

15. Ma tahaksin kõigepealt vastata Belgia valitsuse väitele, mille kohaselt ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimused asjakohased ja tuleks täiesti ümber sõnastada. See tuleneks asjaolust, et Belgia õigus

võimaldab ilmselt hagejate tasutud käibemaksu tagasimaksmist, kui nad tõendavad, et varguse tagajärjel maksustatavaid tehinguid ei toimunud.

16. Belgia valitsuse ja hagejate antud vastusest Euroopa Kohtu esitatud kirjalikule küsimusele, milles sooviti täpselt teada saada, milliseid tõendeid tuleks esitada, et tunnistataks Newmanile ja BATI-le võimalikku käibemaksu tagasimaksmise õigust, selgub, et selleks ei piisa varguse tõendamisest. Vaja on täiendavalt tõendada, et pärast vargust maksustatavaid tehinguid ei toimunud.

17. Ent tõendus pärast vargust aset leidnud sündmuste kohta, näiteks asjaolu, et varastatud kaupa ei ole turustatud või et vargad on kauba hävitanud, on paratamatult tõendus asjaolude kohta, mida hagejatel ei ole võimalik kindlaks teha. See on tõepoolest *probatio diabolica* (võimatu tõendi esitamise nõue) — võimatu tõend, mida ei saa seada hagejate tasutud käibemaksu tagastamise tingimuseks. Sellega seoses on Euroopa Kohtul juba olnud võimalus kinnitada, et „ühenduse õigusega [on] kokkusobimatud kõik sellised tõendamisviisid, mis muudavad praktiliselt võimatuks või ülemäära keeruliseks maksude tagasisaamise, mille määramisel on rikutud ühenduse õigust." [4]

4 — 9. novembri 1983. aasta otsus kohtuasjas 199/82: San Giorgio (EKL 1983, lk 3595, punkt 14) ja 9. veebruari 1999. aasta otsus kohtuasjas C-343/96: Dilexport (EKL 1999, lk I-579, punkt 48).

18. Antud juhul tuleneb eelotsusetaotlusest, et ei ole kahtlust, et kõnesolevad tubakatooted tõepoolest varastati. Asjaolu, et käibemaksu tasumist nõuti selle aktsiisiga maksustatava kauba pealt täpselt pärast vargust, näitab selgelt, et just vargus tingiski käibemaksuga maksustamise. Siin ei olnud otsustavaks asjaoluks hilisem sündmus, nagu varaste poolt kauba võimalik viimine turustusahelasse.

19. Kuna Belgia maksuhalduri jaoks tekkis maksustatav teokoosseis sisuliselt varguse enda tõttu, on õige lähtuda selles küsimuses eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnastusest.

A. *Kas aktsiisiga maksustatava kauba vargust võib pidada „kauba tarnimiseks tasu eest" kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 tähenduses ning kas sellest tulenevalt võib seda kaupa käibemaksuga maksustada?*

20. Tubakatoodete vargust maksulaost ei või pidada „kauba tarnimiseks [...] tasu eest"

kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 ja artikli 5 lõike 1 tähenduses.

21. Esiteks ei võimalda nende artiklite sõnastus väita, et varguse ohvriks langenud isikut võiks käibemaksuga maksustada, nagu oleks ta kauba vabatahtlikult varastele tasu eest üle andnud. See järeldus on lisaks ulatuslikult kinnitust leidnud Euroopa Kohtu praktikas seoses tasu eest kauba tarnimise ja teenuste osutamise mõiste tõlgendamisega, mis on keskse tähtsusega kuuenda direktiivi kohaldamisala kindlaksmääramisel.

22. Euroopa Kohus on esiteks tasu eest kauba tarnimise ja teenuste osutamise mõistete tõlgendamise kohta selgelt kinnitanud 3. märtsi 1994. aasta otsuses Tolsma, et teenuste osutamine „toimub kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 tähenduses *tasu eest* ja on seega maksustatav ainult siis, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on *õigussuhe*, mille käigus vahetatakse vastastikuseid teenuseid, kusjuures teenuseosutajale makstav tasu vastab teenusesaajale osutatava teenuse tegelikule väärtusele"[5]. Minu meelest ei õigusta miski erinevat käsitlust kauba tarnimise puhul.

23. Selles kohtuotsuses kinnitab Euroopa Kohus taas oma varasema kohtupraktika tõlgenduslikku suunitlust seoses tasu eest kauba tarnimise või teenuste osutamise mõistega, mille kohaselt „teenuste osutamine on seega maksustatav ainult siis, kui osutatava teenuse ja saadava tasu vahel *on otsene seos*".[6] Euroopa Kohus tuvastas samuti oma 1. aprilli 1982. aasta otsuses Hong-Kong Trade Development Council, et maksustatavad tehingud eeldavad käibemaksusüsteemi raames sellise tehingu toimumist, milles kehtestatakse hind või vastutasu.[7] Seega, „kui teenuseosutaja tegevus seisneb eranditult otseste vastutasuta teenuste osutamises, puudub maksustatav summa ja kõnesolevad tasuta teenused ei ole seega käibemaksuga maksustatavad."[8]

24. Sellest kohtupraktikast lähtuvalt tuleb tõdeda, et idee, et vargusega võiks ohvriks langenud isikule kaasneda käibemaksu tasumise kohustus temalt lubamatult ja tasu

5 — Kohtuasi C-16/93 (EKL 1994, lk I-743, punkt 14); kohtujuristi kursiiv.

6 — Eespool 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Tolsma, punkt 13 (kohtujuristi kursiiv); 5. veebruari 1981. aasta otsus kohtuasjas 154/80: Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (EKL 1981, lk 445, punkt 12), 23. novembri 1988. aasta otsus kohtuasjas 230/87: Naturally Yours Cosmetics (EKL 1988, lk 6365, punkt 11) ja 8. märtsi 1988. aasta otsus kohtuasjas 102/86: Apple and Pear Development Council (EKL 1988, lk 1443, punkt 12).

7 — Kohtuasi 89/81 (EKL 1982, lk 1277, punktid 9 ja 10).

8 — *Ibidem*, punkt 10.

maksmata ära võetud kauba pealt, on ilmselgelt õigustamatu. [9]

25. Vastupidiselt Belgia valitsuse väidetele ei ole kuuenda direktiivi artikli 5 lõigetes 6 ja 7 ette nähtud juhud (maksukohustuslase poolt tema põhivahendite hulka kuuluva kauba või toodete kasutamine isiklikuks tarbeks), mille ühenduse seadusandja samastas sõnaselgelt tasuliste kaubatarnetega, võrreldavad vargusjuhuga, kus omanik mitte üksnes ei saa varastatud kauba eest mingit tasu, vaid ka kaotab tahtmatult kauba enda. [10]

26. Täpsustan veel, et järeldus, et kauba vargust ei saa pidada kauba tarnimiseks tasu eest ega lugeda sellega samastatud tehinguks kuuenda direktiivi artikli 5 lõigete 6 ja 7 tähenduses, on sõltumatu asjaolust, et varastatud kauba võivad ringlusse lasta vargad ise või teised isikud.

27. Euroopa Kohus oli selle suhtes kindlalt seisukohal, et ebaseaduslikult omandatud kauba tarnimine maksukohustuslase poolt (näiteks salakaubavedu) kuulub kuuenda direktiivi kohaldamisalasse ja kuulub käibemaksuga maksustamisele. [11] Selle kohtuotsuse kohaselt nõuab neutraalse maksustamise põhimõte, et isegi ebaseaduslikud tehingud kuuluvad kuuenda direktiivi kohaldamisalasse ja on käibemaksuga maksustatavad. [12] See tuleneb asjaolust, et need kaubad konkureerivad muude õiguspäraselt omandatud kaupadega ning nende kohta ei saa seega kasutada eeliseid viimaste suhtes. Näiteks ebaseadusliku ruleti pidamine kuulub ühisesse käibemaksusüsteemi, sest see konkureerib seaduslike kihlveoteenustega. [13]

9 — See järeldus leiab veelgi kinnitust, kui arvestada Euroopa Kohtu seisukohta 8. veebruari 1990. aasta otsuses kohtuasjas C-320/88: Shipping and Forwarding Enterprise Safe (EKL 1990, lk I-285). Selles kohtuotsuses tuvastas Euroopa Kohus nimelt, et „kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 kohaselt" on „kaubatarne" materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek" (punkt 6) ja et „[k]õnealuse sätte sõnastusest selgub, et kauba tarnimise mõiste [...] hõlmab materiaalse vara ülemineku mis tahes tehingut, millega üks pool loovutab teisele poolele õiguse seda asja omanikuna käsutada" (punkt 7). Igasugusele kauba ülemineku tehingule, millega üks pool loovutab teisele poolele õiguse seda asja omanikuna käsutada, on omane nõusoleku või kokkuleppe elemendi olemasolu (kui kasutada eespool viidatud kohtuotsuse Tolsma punktis 17 kasutatud väljendit, milles nimetatakse hädavajaliku „poolte-vahelise kokkuleppe" vajadust). See element on varguse puhul olematu. Sel juhul ei toimu ei kauba omanikuna käsutamise õiguse kokkuleppelist üleminekut varguse ohvriks langenud omanikult ega mõistagi mingit tasu, mis seonduks otseselt teenusega, varastelt omanikule.

10 — Tuleks samuti märkida, et 13. detsembri 1989. aasta otsuses kohtuasjas C-342/87: Genius Holding (EKL 1989, lk 4227, punkt 18) ja 6. novembri 2003. aasta otsuses kohtuasjades C-78/02–C-80/02: Karageorgou jt (EKL 2003, lk I-13295, punktid 50–52) käsitletavad juhtumid on antud juhust täiesti erinevad. Nendes kohtuasjades võeti käibemaksu, kuid ilmneb, et kõnesolevad teenused ei olnud tegelikult käibemaksuga maksustatavad. Euroopa Kohus ütles oma otsuses Genius Holding õigusega, et „[k]uuendas direktiivis ette nähtud maksu mahaarvamisõigus [...] ei laiene maksule, mis kuulub tasumisele eranditult sellepärast, et see on arvel välja toodud".

11 — Vt sellega seoses 29. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-455/98: Salumets jt (EKL 2000, lk I-4993, punkt 24).

12 — 5. juuli 1988. aasta otsus kohtuasjas 269/86: Mol (EKL 1988, lk 3627, punkt 18), 5. juuli 1988. aasta otsus kohtuasjas 289/86: Happy Family (EKL 1988, lk 3655, punkt 20), 2. augusti 1993. aasta otsus kohtuasjas C-111/92: Lange (EKL 1993, lk I-4677, punkt 16), 28. mai 1998. aasta otsus kohtuasjas C-3/97: Goodwin ja Unstead (EKL 1998, lk I-3257, punkt 9), 29. juuni 1999. aasta otsus kohtuasjas C-158/98: Coffeeshop „Siberië" (EKL 1999, lk I-3971, punktid 14 ja 21) ja eespool viidatud kohtuotsus Salumets jt, punkt 19.

13 — 11. juuni 1998. aasta otsus kohtuasjas C-283/95: Fischer (EKL 1998, lk I-3369, punktid 19–23 ja 28).

28. See arutluskäik kehtib ka varastatud kauba tarnimise puhul varga või kolmandate isikute poolt teisele isikule tasu eest. Need varastatud kauba järgnevad tarned kuuluvad käibemaksuga maksustamisele. On siiski ilmne, et antud juhul on olukord teine: tuleb välja selgitada, kas vargusest endast tulenev kauba üleandmine on käibemaksuga maksustatav. Selles suhtes ei ole aga vargus ise tarnimine tasu eest kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 tähenduses.

29. Ühtlasi on asjaolu, et antud juhul kuulub kõnesolev kaup aktsiisiga maksustamisele, täiesti asjassepuutumatu selleks, et kindlaks teha, kas selle kauba vargust võib pidada kauba tarnimiseks tasu eest. Nagu märkis komisjon oma kirjalikes märkustes, ei tee ükski kuuenda direktiivi säte kauba tarnimise osas vahet aktsiisiga maksustatavate toodete ja aktsiisivabade toodete tarnimise vahel.

30. Eespool esitatud põhjendustest lähtuvalt näib mulle, et Euroopa Kohus peaks vastama eelotsusetaotluse esitanud kohtule, et aktsiisiga maksustatava kauba vargus ei ole käsitletav kui „kauba tarnimine [...] tasu eest" kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 tähenduses.

B. *Kas pärast kauba vargust võib liikmesriigile kuuenda direktiivi artikli 27 kohaselt antud loa alusel käibemaksu ikkagi nõuda?*

31. Vastavalt kuuenda direktiivi artiklile 27 võib liikmesriigil olla lubatud võtta erimeetmeid kuuenda direktiivi sätetest erandite tegemiseks, eesmärgiga lihtsustada maksustamismenetlust või ära hoida teatavat liiki maksupettust või maksust kõrvalehoidumist.

32. Belgia Kuningriik teatas kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 27 lõikega 5 kõnesolevast meetmest, mille kohaselt käibemaks tubakatoodete pealt kuulub tasumisele aktsiisiga samaaegselt. Seega on antud juhul põhiküsimus, kas sellise meetme tulemusel laiendatakse kuuendas direktiivis ette nähtud käibemaksuga maksustatavate teokoosseisude liike.

33. Kuuenda direktiivi artiklis 10 eristatakse selgelt maksu sissenõutavust, see tähendab hetke, mil käibemaksu võib pidada tasumisele kuuluvaks, käibemaksuga maksustatavast teokoosseisust, mis on „olukord, mille puhul on täidetud maksu sissenõutavaks muutumiseks vajalikud õiguslikud tingimused".

34. See eristamine võimaldab selgitada põhilist erinevust seadusandlike meetmete vahel,

mis mõjutavad neid kahte mõistet. Samas tuleb eristada ühelt poolt käibemaksu sissenõutavaks muutumise ennetamiseks mõeldud meedet, et seda maksu võetaks aktsiisiga samaaegselt, ja teiselt poolt meedet, millega tehakse käibemaksuga maksustatavate tehingute suhtes kehtivatest eeskirjadest erand käibemaksuga maksustamise kohta uue teokoosseisu lisamise teel, mida ei ole kuuendas direktiivis ette nähtud.

35. Asjaolu, et varguse tõendamisest ei piisa varastatud kauba omaniku vabastamiseks selle kauba pealt käibemaksu tasumise kohustusest, näitab, et Belgia valitsus omistab oma meetmele suurema ulatuse kui lihtsalt käibemaksu ettetasumise. Selle meetme kohaldamine, nagu seda teevad Belgia maksuhaldurid, eeldab, et vargust iseenesest peetakse kauba tarnimiseks tasu eest ja et sellest järelduvalt luuakse tegelikult uus käibemaksuga maksustatav teokoosseis, mida ei ole kuuendas direktiivis ette nähtud.

36. Belgia valitsuse edastatud meetme sisu lugemisest nähtub, et sellel ei tohiks sellist ulatust olla. Meede näeb lihtsalt ette, et „käibemaksuga maksustamise kontrollimise lihtsustamiseks tasutakse tubakatoodete tarnimisel *tasumisele kuuluvat käibemaksu* [...] samaaegselt aktsiisiga hetkel, kui tootja või importija ostab maksumärgid". [14]

37. Siinkohal tuleks meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt seoses kuuenda direktiivi artikliga 27 tuleb „siseriiklikke erimeetmeid direktiivi sätetest erandi tegemiseks eesmärgiga ära hoida teatavat liiki maksust kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist tõlgendada kitsalt" [15]. Kõnesoleva meetme edastamise teatise sõnastus näitab selgelt, et teatavaks tehtud meede puudutab ainult *käibemaksu ettetasumist* maksumärkide abil nii, et seda maksu tasutaks aktsiisimaksuga samaaegselt. Belgia meetme eesmärk on ainult käibemaksu kogumine ettemaksuna ning see puudutab seega eranditult maksu tasumise hetke. Nagu hagejad ja komisjon õigustatult märgivad, ei ole meetmest teatamise eesmärk käibemaksu kogumine, kui ei ole tegelikult järele kontrollitud käibemaksuga maksustatav teokoosseis, see tähendab antud juhul kauba tarnimine tasu eest. Teatises meenutatakse asjakohast käibemaksuga maksustatavat teokoosseisu, nimelt tubakatoodete *tarnimist*, ilma et oleks mõeldav, et kõnesoleva lihtsustamise meetmega oleks lubatud teha erandeid.

38. Sellest tuleb järeldada, et ühestki erandit kehtestavast meetmest ei ole kuuenda direktiivi artikli 27 lõike 5 alusel teatatud, mis annab Belgia riigile loa nõuda omanikult

14 — Vt punkt 13 eespool; kohtujuristi kursiiv.

15 — 29. mai 1997. aasta otsus kohtuasjas C-63/96: Skripalle (EKL 1997, lk I-2847, punkt 24).

käibemaksu tasumist sellelt omanikult varastatud kauba eest, kui viimane ei ole kaupa tarninud tasu eest.

39. Seega ei saa tugineda maksukohustuslaste vastu sellisele erandit kehtestavale meetmele. [16] Sellega seoses tuleks meenutada 13. veebruari 1985. aasta otsust kohtuasjas Direct Cosmetics, mille kohaselt on kuuendast direktiivist tehtavad erandid „ühenduse õigusega kooskõlas üksnes tingimusel, et need jäävad ühelt poolt artikli 27 lõikes 1 osutatud eesmärkide piiresse, ja teiselt poolt on nendest komisjonile teatatud" [17].

40. Igal juhul, isegi kui arvestada, et erandit kehtestavast meetmest, mille alusel saab vargust lugeda kauba tarneks tasu eest, oleks teatatud, oleks see vastuolus ühenduse õigusega.

41. Euroopa Kohus mitte üksnes ei kinnita, et kuuenda direktiivi artiklis 27 osutatud erandit kehtestavate meetmete võtmise võimalust tuleb tõlgendada kitsalt, [18] vaid ka meenutab, et lubatud on ainult „taotletava eesmärgi saavutamiseks vajalikud ja kohased meetmed, mis mõjutavad võimalikult vähe kuuendas direktiivis sätestatud eesmärke ja põhimõtteid" [19]. Teisisõnu on maksustamise lihtsustamiseks või maksupettuse ja maksudest kõrvalehoidumise vältimiseks kuuendast direktiivist erandit kehtestavad meetmed lubatud ainult „rangete piirangute ulatuses, mis on vajalikud selle eesmärgi täitmiseks" [20] ja sellise meetme vastavust „kuuenda direktiivi artikli 27 lõikes 1 sätestatud tingimustele tuleb hinnata kitsalt" [21].

42. Ei ole tõendatud, et kõnesoleval erandit kehtestaval meetmel oleks sellised eesmärgid nagu maksustamise lihtsustamine või maksupettuse või maksudest kõrvalehoidumise vastu võitlemine, mis õigustaksid seda, et kauba vargust peetakse kauba tarnimiseks tasu eest. Selline meede eeldaks nimelt erandi tegemist kuuenda direktiivi põhisätetest, mis määravad käibemaksuga maksustatavad teokoosseisud, lisades uusi maksustatavate toimingute liike, ja seda seoses kauba vargusega, mida ei ole vaidlustatud ja ilma et miski viitaks pettusele.

16 — See järeldus on sõltumatu küsimusest — mida antud kohtuasjas ei teki — kas lihtsalt käibemaksu ettemaksuna tasumise meede, nagu antud juhul teatatud meede, on erandit kehtestav meede vastavalt artikli 27 lõikele 1.

17 — 5/84 (EKL 1985, lk 617, punkt 24). Vt ka 6. juuli 1995. aasta otsus kohtuasjas C-62/93: BP Soupergaz (EKL 1995, lk I-1883, punktid 22 ja 23).

18 — Vt punkt 37 eespool.

19 — 19. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjades C-177/99 ja C-181/99: Ampafrance ja Sanofi (EKL 2000, lk I-7013, punkt 43) ja 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-17/01: Sudholz (EKL 2004, lk I-4271, punkt 46).

20 — 10. aprilli 1984. aasta otsus kohtuasjas 324/82: komisjon *v.* Belgia (EKL 1984, lk 1861, punkt 29).

21 — Eespool 19. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Sudholz, punkt 45.

III. Ettepanek

43. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Hof van beroep te Antwerpen'i esitatud küsimustele järgmiselt:

„1. Mõistet „kauba tarnimine [...] tasu eest" nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 2 punkti 1 tähenduses tuleb tõlgendada nii, et see ei hõlma kauba vargust, ja seda olenemata sellest, kas varastatud kaup kuulub aktsiisiga maksustamisele või mitte.

2. Liikmesriigile antud luba, mis on kuuenda direktiivi 77/388 artikli 27 lõike 5 alusel teostatud teavitamise tagajärg, erandit kehtestava erimeetme võtmiseks, millega kehtestatakse käibemaksu tasumine tubakatoodete pealt ettemaksuna samaaegselt aktsiisimaksuga, ei anna õigust nõuda käibemaksu tasumist nende toodete varguse tagajärjel.