

**Kohtuasi C-435/03**

**British American Tobacco International Ltd**

**ja**

**Newman Shipping & Agency Company NV**

**versus**

**Belgia riik**

(Hof van beroep te Antwerpen'i eelotsusetaotlus)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikkel 2 ja artikli 27 lõige 5 – Käibemaks – Kohaldamisala – Maksustatav teokoosseis ja maksustatav summa – Kauba tarnimine tasu eest – Kaupade vargus maksulaos

Kohtujurist M. Poiares Maduro ettepanek, esitatud 25. mail 2005

Euroopa Kohtu otsus (kolmas koda), 14. juuli 2005

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Maksustatavad tehingud – Kauba tarnimine tasu eest – Mõiste – Kaupade vargus – Väljajätmine – Aktsiisiga maksustatavad kaubad – Mõju puudumine*

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikkel 2)

2. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Maksustatav summa – Siseriiklikud erimeetmed – Õigusnormid, mille alusel maksustatakse selliseid tehinguid nagu kaupade vargus maksulaos, mida ei ole nimetatud kuuenda direktiivi artiklis 2 – Lubamatus*

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 27 lõige 5)

1. Kaupade vargus ei ole „kauba tarnimine tasu eest” kuuenda direktiivi artikli 2 mõttes ning seetõttu ei saa vargust kui sellist käibemaksuga maksustada. Asjaolu, et varastatud kaubad olid aktsiisiga maksustatavad, ei mõjuta seda käsitlust.

(vt punkt 42 ja resolutiivosa punkt 1)

2. Liikmesriigile kuuenda direktiivi 77/388 artikli 27 lõike 5 alusel antud luba võtta erimeetmeid käibemaksu maksustamismenetluse kontrollimise lihtsustamiseks ei anna sellele riigile õigust maksustada käibemaksuga selliseid tehinguid, mida ei ole nimetatud direktiivi artiklis 2. Seega ei saa selline luba luua õiguslikku alust siseriiklikule regulatsioonile, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga maksulaost varastatud kaupu.

(vt punkt 49 ja resolutiivosa punkt 2)

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

14. juuli 2005(\*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikkel 2 ja artikli 27 lõige 5 – Käibemaks – Kohaldamisala – Maksustatav teokoosseis ja maksustatav summa – Kauba tarnimine tasu eest – Kauba vargus maksulaos

Kohtuasjas C-435/03,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel Hof van beroep te Antwerpen'i (Belgia) 7. oktoobri 2003. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 14. oktoobril 2003, menetluses

**British American Tobacco International Ltd,**

**Newman Shipping & Agency Company NV**

*versus*

**Belgia riik,**

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees A. Rosas, kohtunikud A. Borg Barthet, A. La Pergola, J.-P. Puissochet (ettekandja) ja J. Malenovský,

kohtujurist: M. Poiares Maduro,

kohtusekretär: R. Grass,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

– British American Tobacco International Ltd, esindajad: advokaat M. Houben, keda volitas *solicitor* S. Crosby,

– Newman Shipping & Agency Company NV, esindajad: advokaadid G. Huyghe ja P. Hoogmartens,

– Belgia valitsus, esindaja: algul D. Haven, hiljem M. Wimmer, keda abistas advokaat M. van der Woude,

– Kreeka valitsus, esindajad: S. Spyropoulos ja M. Tassopoulou,

– Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: L. Ström van Lier ja A. Weimar,

olles 25. mai 2005. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,  
on teinud järgmise

## **otsuse**

1 Eelotsusetaotlus puudutab eelkõige 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 „direktiiv”) artiklite 2, 5 ja 27 tõlgendamist.

2 Nimetatud eelotsusetaotlus esitati äriühingute British American Tobacco International Ltd (edaspidi „BATI”) ja Newman Shipping & Agency Company NV (edaspidi „Newman”) ning Belgia riigi vahelise kohtuvaidluse raames, mille ese oli selliste tubakatoodete käibemaksuga maksustamine, mida hoiti maksulaos ja mis teatati varguste tõttu puuduolevateks.

## **Õiguslik raamistik**

### *Ühenduse õigusnormid*

3 Direktiivi artikkel 2 sätestab:

„Käibemaksuga maksustatakse:

1. kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;
2. kauba import.”

4 Direktiivi artikli 5 lõige 1 näeb ette:

„„Kaubatarne” on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.”

5 Direktiivi artikli 10 lõiked 1 ja 2 näevad ette:

„1.

- a) „Maksustatav teokoosseis” on olukord, mille puhul on täidetud maksu sissenõutavaks muutumiseks vajalikud õiguslikud tingimused.
  - b) Maks 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. [...]”

6 Vastavalt direktiivi artiklile 11 moodustab maksustatava summa kauba tarnimise puhul kõik tasuna käsitatav, mille tarnija ostjalt, kliendilt või kolmandalt isikult nimetatud tarnete eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tarnete hinnaga otse seotud toetused.

7 Direktiivi artikkel 27 pealkirjaga „Lihtsustamisskeemid” sätestab:

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

8 Nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiivi 92/12/EMÜ aktsiisiga maksustatava kauba üldise regulatsiooni ja selle kauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta (EÜT L 76, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 179) kohaldatakse eelkõige selle direktiivi artikli 3 lõike 1 alusel tubakatoodete suhtes.

9 Direktiivi 92/12 artikli 6 lõige 1 näeb ette:

„Aktsiis tuleb tasuda tarbimiseks ringlusse lubamise hetkest või juhul, kui registreeritakse artikli 14 lõike 3 kohaselt aktsiisiga maksustatav puudujääk.

Aktsiisiga maksustatava kauba tarbimiseks ringlusse lubamine on:

a) mis tahes viisil, sealhulgas eeskirjade vastaselt kõrvalekaldumine aktsiisi peatamise korrast;

[...]”

#### *Siseriiklikud õigusnormid*

10 Belgia käibemaksuseaduse artikli 58 lõige 1 sätestab:

„Tubakatooteid, mida Belgiasse imporditakse, seal omandatakse artikli 25ter mõttes või toodetakse, maksustatakse kõikidel juhtudel, kui vastavalt tubakatoodete maksustamise regulatsiooni puudutavate õigus- ja haldusnormidele tuleb tasuda aktsiisi. [...]

[...]

Sellisel viisil tasutud maks on maks, millega maksustatakse tubakatoodete import, nende ühendusesisene omandamine ja tarnimine.

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

11 Direktiivi vastuvõtmise ajal kehtis käibemaksuseaduse artikli 58 lõige 1. Belgia Kuningriik teavitas komisjoni 19. detsembril 1977 artiklist 58 vastavalt direktiivi artikli 27 lõikele 5. See teatis oli sõnastatud alljärgnevalt:

„B. Maksu eelnev tasumine.

1. Tubakatooted

Et lihtsustada maksustamismenetluse kontrollimist antud sektoris, tuleb tubakatoodete

importimisel ja tarnimisel tasuda nõuetekohast maksu samaaegselt aktsiisiga. Juhul kui tootja või importija ostab maksumärgid, siis tegelikult tasub müügihinnalt käibemaksu tarbija. Hilisemates etappides ei tasuta käibemaksu ega arvestata maksu maha. Tubakatoodete müümisel tuleb arvel ära näidata hinnas sisalduv käbemaksusumma [...]”.

12 29. detsembri 1992. aasta kuningliku dekreeedi nr 13 tubakatoodete käibemaksuga maksustamise regulatsiooni kohta artikkel 1 (*Belgisch Staatsblad*, 31.12.1992, lk 28086; edaspidi „kuninglik dekreet nr 13”) sätestab:

„Tubakatoodetele kohaldatavat käibemaksu [...] tuleb tasuda samaaegselt aktsiisiga.

[...]”

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused**

13 Newman valdab Anvers’is asuvat ladu, kuhu olid ladustatud Belgias BATI toodetud ja pakendatud tubakatooted; nende kaupade omanik on BATI. Need kaubad ei olnud maksumärgistatud.

14 4. detsembril 1995, 29. jaanuaril 1996 ning 14. juuni öösel vastu 15. juunit 1998 leidis kõnealuses maksulaos aset sigarettide vargus. Nendest vargustest teatati politseile.

15 Belgia tolli- ja aktsiisiamet edastas Newmanile teate, millega kohustati viimast vastavalt käibemaksuseaduse artikli 58 lõikele 1 kehtestatud korrale tasuma puuduolevate sigarettide eest käibemaksu ja aktsiisi. Pärast edutut keeldumist tasus Newman nõutud summad, ilma et see oleks mõjutanud tema õigusi seoses käibemaksuga. BATI tagastas Newmanile kõnealused summad täies ulatuses.

16 Newman ja BATI esitasid Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen’ile hagi Belgia riigi vastu, nõudes makstud summade tagastamist.

17 See hagi jäeti 4. aprilli 2001. aasta otsusega rahuldamata. Selles otsuses leidis siseriiklik kohus, et aktsiisi tasumine varastatud kaupade eest oli nõuetekohane ning et vastavalt käibemaksuseaduse artikli 58 lõikele 1 ja kuningliku dekreeedi nr 13 artiklile 1 oli õigustatud ka käibemaksu tasumine nimetatud kaupade eest. Lisaks otsustas Rechtbank van eerste aanleg, et nende sätete eesmärk on lihtsustada maksustamismenetlust ning et need on kooskõlas direktiivi artikliga 27.

18 Põhikohtuasja hagejad esitasid 7. mail 2001 Hof van beroep te Antwerpen’ile kaebuse selle otsuse peale.

19 Seoses aktsiisiga leidis siseriiklik kohus, et pooled olid jõudnud kokkuleppele, mida ka täideti, ning sellega oli vaidlus aktsiisi osas lõppenud.

20 Hof van beroep te Antwerpen märkis käibemaksu kohta, et juhul kui jagada tolli- ja aktsiisiameti seisukohta, millega nõustus esimese astme kohus, siis ei ole vaja uurida, kas kaubavargust saab lugeda „kauba tarnimiseks” direktiivi tähenduses. Käibemaksuga maksustatav teokoosseis ei seisneks kaupade tarnimises ega impordis, vaid aktsiisi tasumises.

21 Kuna seoses põhikohtuasja hagejate väitega, mis tulenes ühest küljest direktiivi ning teisest küljest käibemaksuseaduse artikli 58 lõikega 1 ja kuningliku dekreeedi nr 13 artikliga 1 kehtestatud korra vahelisest vastuolust, kerkis esile oluline küsimus, otsustas Hof van beroep te Antwerpen menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas selline kaupade tarnimine [...] direktiivi mõttes on võimalik, mille puhul tuleb tasuda [käibemaks] juhul, kui:

- vastutasu ei ole tasuna käsitatav või kui tegemist ei ole tasulise tehinguga?
- 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, kui tegemist on aktsiisiga maksustatavate kaupadega, eriti tubakatoodetega?

3. Kas [...] direktiiviga on kooskõlas see, kui aktsiisiga maksustavaid kaupu ei maksustata mitte aktsiisi, vaid [käibemaksuga]?

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

5. Kas sellisel juhul, kui teatis, millele on viidatud direktiivi artikli 27 lõikes 5, puudutab ainult käibemaksu ettemaksmist maksumärgi ostmise kaudu, on liikmesriigi pädevuses täiendada maksukohustuslaste [käibemaksuga] maksustatavate tehingute liike selliselt, et näiteks nõuda käibemaksu tasumist, kui on aset leidnud aktsiisiga maksustatavate kaupade vargus maksulaost?”

### **Eelotsuse küsimuste asjakohasus**

22 Eelkõige tuleb vastata Belgia valitsuse argumentidele, mille kohaselt ei puutu eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimused asjasse ning need tuleb täielikult ümber sõnastada.

23 Belgia valitsus väidab, et need küsimused puudutavad käibemaksuseaduse artikli 58 lõike 1, mida nõukogu lubas tal säilitada vastavalt direktiivi artikli 27 lõikele 5, ebaõiget tõlgendamist.

24 Nende sätete ainus eesmärk on käibemaksu maksustamismenetluse lihtsustamine enne käibemaksuga maksustatava teokoosseisu tekkimist, mitte selliste maksustatavate tehingute uue liigi kehtestamine, mida ei ole direktiivis ette nähtud. Sellisel viisil tasutud käibemaks jääb riigile lõplikult vaid siis, kui hiljem on võimalik käibemaksu ettemaksu võlga maksustatavalt tehingult maha arvata.

25 Juhul kui selline mahaarvamine ei ole lõplikult võimalik hilisema maksustatava tehingu puudumise tõttu, tagastatakse maksukohustuslasele käibemaksusumma vastavalt käibemaksuseaduse artiklile 77 ja kuningliku dekreedide nr 13 artiklitele 5 ja 11. Kui tegemist on selliste asjaoludega nagu põhikohtuasjas, siis võib see aset leida juhul, kui ettevõtja tõendab, et puuduolev kaup oli tõepoolest varastatud, mitte tarnitud. Seega ei avaldanud regulatsioon, millest teavitati 19. detsembril 1977, mingit mõju mõistele „kauba tarnimine”, mistõttu neljas ja viies eelotsuse küsimus ei puutu põhikohtuasjas otsuse tegemise seisukohalt asjasse. Seetõttu ei puutu esimene, teine ja kolmas küsimus samuti asjasse.

26 Siiski ei saa Belgia valitsuse väidete põhjal järeldada, et eelotsuse küsimustest ei ole kasu eelotsusetaotluse esitanud kohtu jaoks.

27 Esiteks ei selgu eelotsuse sõnastusest, et ettemakstud käibemaksu tagastamine oleks võimalik aktsiisiga maksustatava kauba varguse puhul.

28 Teiseks, isegi kui oletada, et siseriikliku õigusega on selline võimalus sellise juhtumi puhul ette nähtud, siis oleks tagasimakse taotlejal vaid väga harva võimalik täita ettenähtud tõendamistingimusi. Vastusest, mis Belgia riik Euroopa Kohtu esitatud kirjalikule küsimusele tõendamistingimuste kohta on andnud, selgub, et kaubavarguse ohvrile tagastatakse käibemaks vaid juhul, kui ta suudab tõendada esiteks, et need kaubad tõepoolest varastati ning teiseks, et neid ei viidud pärast vargust turule. Nõue esitada negatiivse juhtumi puhul tõendid, mis pealegi ei ole varguse ohvrile teada, teeb praktiliselt võimatuks tagasimakse õiguse kasutamise (vt selle kohta seoses ühenduse õiguse rikkumise korral kehtestatud maksude tagastamisega 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).

29 Eelotsusest selgub, et põhikohtuasjas käsitletavad asjaomased tubakatooted tõepoolest varastati. Asjaolu, et aktsiisiga maksustatava kauba käibemaksu maksmise suhtes esitati nõue kohe pärast varguse toimumist, näitab ilmekalt, et vargus ise tingis maksuga maksustamise. Otsustav asjaolu ei olnud mitte hilisem sündmus, nagu see, et vargad võisid kauba turule viia. Seega tekkis Belgia maksuhalduri jaoks maksustatav teokoosseis varguse tõttu.

30 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusi tuleb uurida neid asjaolusid arvesse võttes.

### **Esimene, teine ja kolmas küsimus**

31 Nende küsimustega, mida tuleb koos käsitleda, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus esiteks teada, kas kaubavargust saab käsitleda „kauba tarnimisena tasu eest” direktiivi artikli 2 tähenduses ning olla seetõttu käibemaksuga maksustatav ning teiseks, kas asjaolu, et põhikohtuasjas oli tegemist aktsiisiga maksustatava kaubaga, mõjutab seda käsitlust.

32 Nagu õigustatult märgivad põhikohtuasja hagejad ja komisjon, ei ole kaubavarguse definitsiooni kohaselt tegemist eelkõige mitte millegi sellisega, mis oleks käsitletav rahalise tasuna kannatanu kasuks. Järelikult ei saa seda lugeda kauba tarnimiseks „tasu eest” direktiivi artikli 2 tähenduses (vt selle kohta 3. märtsi 1994. aasta otsus kohtuasjas C-16/93: Tolsma, EKL 1994, lk I-743, punkt 14).

33 Järelikult ei hõlma mõiste „kauba tarnimine” direktiivi tähenduses kaubavargust.

34 Direktiivi artikli 5 lõige 1 sätestab, et „[k]aubatarne” on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek”.

35 Kõnealuse sätte sõnastusest selgub, et kauba tarnimine ei viita omandi üleminekule vastavalt kehtiva siseriikliku õigusega ettenähtud viisidele, vaid hõlmab kõiki materiaalse vara ülemineku seotud tehinguid ühe poole poolt, kes annab õiguse teisele poolele käsutada seda vara nii, nagu ta oleks tegelikult selle omanik. Selline käsitlus on kooskõlas direktiivi eesmärgiga, mis muu hulgas näeb ette ühise käibemaksusüsteemi loomise, mis rajaneb maksustatavate tehingute ühtsel definitsioonil (8. veebruari 1990. aasta otsus kohtuasjas C-320/88: Shipping and Forwarding Enterprise Safe, EKL 1990, lk I-285, punktid 7 ja 8).

36 Kaubavarguse tulemusena saab kuriteo toimepanijast ainult kauba valdaja. See ei anna kuriteo toimepanijale sellist õigusvõimet kaupade suhtes, mis võimaldaks tal käsutada kaupu

samadel tingimustel kui omanik. Seega ei saa vargust pidada tehinguks varguse ohvri ja kuriteo toimepanija vahel direktiivi selle sätte mõttes, millele on eespool viidatud.

37 Vastupidiselt Belgia ja Kreeka valitsuse väidetele ei tulene neutraalse maksustamise põhimõttest mitte midagi sellist, mis võrdustaks kaupade varguse kaupade tarnimisega, ning see ei välista käsitlust, mille kohaselt ei ole vargus kui selline käibemaksuga maksustatav tehing.

38 Ebaseaduslikule importimisele ja tarnimisele, mis puudutab selliseid kaupu nagu põhikohtuasjas käsitletavad tubakatooted, mis ei ole keelatud nende olemuse ning eriomaduste tõttu, kohaldatakse käibemaksu, kuna kaupu võidaks suunata seaduslikku kaubandusse ja integreerida majandusringlusse. Lisaks on seaduslike ja ebaseaduslike tehingute üldistatud eristamine vastuolus maksustamise neutraalsuse põhimõttega (vt selle kohta 29. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-455/98: Salumets jt, EKL 2000, lk I-4993, punktid 19 ja 20).

39 Sellistel juhtudel tuleb tasuda käibemaksu, sest maksustatav teokoosseis, mis seisneb kaupade importimises ja tarnimises, tekkis varguse tulemusena ning selle tehingu eest saadav tasu, mis moodustab maksustatava summa, on võimalik kindlaks määrata.

40 Komisjon väidab, et selline käsitus ei kehti varguse kui sellise puhul, mis iseenesest ei moodusta maksustatavat teokoosseisu. Samuti ei saa õigustada ka seda, kui isegi varastatud kaupade hilisema tõenäolise kaubandusse sattumise korral peetakse käibemaksu tasumise eest vastutavaks varguse ohvrit, kes tegelikult ei ole see isik, kes neid kaupu importis või tarnis. Juhul kui lugeda vargust neutraalse maksustamise põhimõtte kohaselt maksustatavaks teokoosseisuks, sõltumata importimisest või tarnimisest, mistõttu on tasu kindlaks määramata, oleks maksustatav summa täiesti näiline.

41 Mis puudutab asjaolu, et kaubad, mida põhikohtuasjas käsitleti, on aktsiisiga maksustatavad, siis ei mõjuta see eelotsusetaotluse esitanud kohtule adresseeritava vastuse sisu. Tegelikult ei sätesta mitte ükski direktiivi säte seda, et käibemaksu tasumine oleks seotud aktsiisiga. Teokoosseis, mis on käibemaksu tasumise aluseks ja mille puhul on täidetud maksu sissenõutavaks muutumiseks vajalikud tingimused, tekib pärast kaupade tarnimist ja importimist, mitte nende maksustamisel aktsiisiga.

42 Seetõttu tuleb esimesele, teisele ja kolmandale küsimusele vastata, et vargus ei ole „kauba tarnimine tasu eest” direktiivi artikli 2 tähenduses ning seetõttu ei saa vargust kui sellist käibemaksuga maksustada. Seda käsitlust ei mõjuta asjaolu, et põhikohtuasjas käsitletavad kaubad olid aktsiisiga maksustatavad.

## **Neljas ja viies küsimus**

43 Nende küsimustega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada sisuliselt seda, et kas liikmesriigil, kellele on vastavalt direktiivi artikli 27 lõikele 5 antud luba võtta kasutusele erinevaid käibemaksu ettemaksmise viise maksumärkide teel, on õigus sama loa alusel maksustada käibemaksuga teisi tehinguid kui need, mis on direktiivi artiklis 2 ette nähtud, kohaldades käibemaksu aktsiisiga maksustatavate kaupade suhtes, mis on maksulaost varastatud.

44 Euroopa Kohus on juba otsustanud, et direktiivi artikli 27 lõikes 5 sätestatud siseriiklike erimeetmeid direktiivi sätetest erandi tegemiseks „eesmärgiga lihtsustada käibemaksu maksustamismenetlust või ära hoida teatavat liiki maksust kõrvalahoidumist või maksustamise vältimist” tuleb tõlgendada kitsalt (vt selle kohta 10. aprilli 1984. aasta otsus kohtuasjas 324/85: komisjon v. Belgia, EKL 1984, lk 1861, punkt 29). Nad võivad kehtestada erandeid ainult direktiivi artiklis 11 sätestatud käibemaksuga maksustatava summa osas rangete piirangute ulatuses, mis on vajalikud eesmärgi täitmiseks (vt selle kohta 29. mai 1997. aasta otsus kohtuasjas C-63/96:

Skripalle, EKL 1997, lk I?2847, punkt 24). Vastavalt direktiivi artikli 27 lõikele 5 ei tohi antud luba ületada seda eesmärki, mille jaoks on seda taotletud (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Skripalle, punkt 30).

45 Belgia valitsus väidab, et erimeetmete, mida Belgia Kuningriigil on lubatud säilitada vastavalt direktiivi artikli 27 lõikele 5, ainus eesmärk on „lihtsustada käibemaksu maksustamismenetluse kontrollimist” nähes eelkõige ette seda, et käibemaks tuleb tasuda samaaegselt aktsiisiga enne käibemaksuga maksustatava teokoosseisu tekkimist. Need erimeetmed puudutavad seega käibemaksu tasumise hetke selliselt, et see langeb kokku aktsiisi tasumisega. Need ei käsitle käibemaksuga maksustatavate tehingute tuvastamise regulatsiooni ning seega ei saa erimeetmete võtmisega luua uut maksustatavate tehingute liiki, mis ei ole direktiiviga ette nähtud.

46 Nende erimeetmete säilitamiseks andis nõukogu loa tõepoolest selleks, et lihtsustada käibemaksu maksustamismenetlust ning ära hoida maksust kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist, millest annab tunnistust ka direktiivi artikli 27 lõikele 5 vastav teatis („käibemaksu maksustamismenetluse kontrollimise lihtsustamine”). Asjaolu, et luba anti maksust kõrvalehoidumise ärahoidmiseks või maksustamise vältimiseks, ei oma sellist toimet, et Belgia Kuningriigil oleks õigus maksustada käibemaksuga muid kui direktiivi artiklis 2 ette nähtud tehinguid.

47 Vastupidiselt Kreeka valitsuse poolt väidetule ei saa käibemaksu kohaldamisalasse sellise uue tehinguliigi loomist, mida ei ole ette nähtud direktiivi artiklites 2 ja 10, käsitleda erandina, mis on ilmtingimata vajalik maksust kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise ärahoidmiseks ning mida seetõttu ei saa õiguspäraselt vastu võtta ega säilitada direktiivi artikli 27 lõike 5 alusel (vt selle kohta käibemaksuga maksustatava summa liiga üldiste muudatustega seoses eespool viidatud kohtuotsus komisjon v. Belgia, punkt 31; 9. juuli 1992. aasta otsus kohtuasjas C?131/91: „K” Line Air Service Europe, EKL 1992, lk I-4513, punktid 24 ja 25, ning eespool viidatud kohtuotsus Skripalle, punktid 26 ja 31).

48 Seega ei anna Belgia Kuningriigile direktiivi artikli 27 lõike 5 alusel antud luba mingit õigust selleks, et maksustada käibemaksuga varastatud tubakatooteid.

49 Seetõttu tuleb neljandale ja viiendale küsimusele vastata, et riigile direktiivi artikli 27 lõike 5 alusel antud luba võtta erimeetmeid käibemaksu maksustamismenetluse kontrollimise lihtsustamiseks ei anna sellele riigile õigust maksustada käibemaksuga selliseid tehinguid, mida ei ole nimetatud direktiivi artiklis 2. Seega ei saa selline luba luua õiguslikku alust siseriiklikule regulatsioonile, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga maksulaost varastatud kaupu.

## Kohtukulud

50 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkusi esitanud huvitatud pooltele kohtukulud ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

**1. Kaupade vargus ei ole „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 mõttes ning seetõttu ei saa vargust kui sellist käibemaksuga maksustada. Asjaolu, et kaubad, mida põhikohtuasjas käsitleti, olid aktsiisiga maksustatavad, ei mõjuta seda käsitlust.**

**2. Riigile kuuenda käibemaksudirektiivi 77/388 artikli 27 lõike 5 alusel antud luba võtta erimeetmeid käibemaksu maksustamismenetluse kontrollimise lihtsustamiseks ei anna sellele riigile õigust maksustada käibemaksuga selliseid tehinguid, mida ei ole nimetatud direktiivi artiklis 2. Seega ei saa selline luba luua õiguslikku alust siseriiklikule regulatsioonile, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga maksulaost varastatud kaupu.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: hollandi.