



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
esitatud 12. jaanuaril 2016¹

Liidetud kohtuasjad C-226/14 ja C-228/14

Eurogate Distribution GmbH
versus
Hauptzollamt Hamburg-Stadt (C-226/14)
ja
DHL Hub Leipzig GmbH
versus
Hauptzollamt Braunschweig (C-228/14)

(eelotsusetaotlused, mille on esitanud Finanzgericht Hamburg (Hamburgi finantsvaidluste kohus, Saksamaa))

Ühenduse tolliseadustik — Tolliladustamine — Välistransiidiprotseduur — Tollivõla tekkimine kohustuse täitmata jätmise tõttu — Laoarvestuskande hilinemine — Kauba esitamine pädevale tolliasutusele hilinemisega — Kuues direktiiv — Käibemaksudirektiiv — Käibemaksu sissenõutavus — Seos tollivõla ja käibemaksuvõla vahel

1. Üks Saksamaa kohus küsib imporditollimaksude peatamismenetluses oleva kauba suhtes kehtivate formaalsete kohustuste rikkumise kontekstis Euroopa Kohtult, kas lisaks tollivõlale, mis on sel põhjusel ette nähtud ühenduse tolliseadustiku² artiklis 204, tuleb tasuda ka käibemaks. Kui see on nii, siis on vaidlus selles, kas käibemaksu tasumise eest on vastutav sama isik, kes on rikkunud tolliformaalsusi, isegi kui tegu on laopidajaga, kellel ei olnud selle kauba suhtes käsutusõigust.

2. Käesolev kohtuasi annab Euroopa Kohtule võimaluse vaadata üle kohtupraktika, mille ta sedastas oma kohtuotsuses X³, milles ta tõlgendas kuuenda direktiivi⁴ artiklit 7 ja tuvastas, et käibemaksu tuleb tasuda juhul, kui selles artiklis nimetatud tolliprotseduuride kohaldamine asjassepuutuva kauba suhtes on lõppenud, isegi kui tollivõlg on tekkinud üksnes tolliseadustiku artikli 204 alusel.

1 — Algkeel: hispaania.

2 — Nõukogu 12. oktoobri 1992. aasta määrus (EMÜ) nr 2913/92, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik (EÜT L 302, lk 1; ELT eriväljaanne 02/04, lk 307, edaspidi „tolliseadustik“), mida on muudetud Euroopa Parlamendi ja nõukogu 13. aprilli 2005. aasta määrusega (EÜ) nr 648/2005 (ELT L 117, lk 13).

3 — Kohtuasi C-480/12, EU:C:2014:329.

4 — Nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiiv 77/388/EMÜ, kuues direktiiv kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), mida on muudetud nõukogu 26. aprilli 2004. aasta direktiiviga 2004/66/EÜ (ELT L 168, lk 35).

3. Siinsetes kohtuasjades esitatud eelotsuse küsimustele vastamiseks on võimalikud kaks lähenemisviisi. Esimene piirduks üksnes Euroopa Kohtu poolt kohtuotsuses X⁵ kinnitatu sõnasõnalise kordamisega, ilma täiendavate nüanssideta. Teine seevastu lisaks täpsustusi tõstatatud probleemide analüüsile, lähtudes mitte käibemaksu formalistlikust seisukohast, vaid seisukohast, mis arvestab käibemaksu kui kaupade ja teenuste tootmise või turustamise protsessi igas etapis lisandväärtuse andmist maksustava ühtsete joontega maksu funktsiooni ja iseloomu.

4. 15. mai 2014. aasta kohtuotsuse tähelepanelikul lugemisel tuleb tõdeda, et tegelikult ei ole käibemaksu ja teatavate tingimuste täitmata jätmise tõttu tekkiva tollivõla samal ajal tekkimine nii automaatne, nagu võiks kohtuotsuse X⁶ resolutsioonist järeldada, vaid pigem vastupidi – nii selle põhjendusest kui ka eelkõige käibemaksu olemusest endast saab järeldada, et ei ole mingit põhjust eeldada, et tollivõla tekkimisel kuulub paratamatult tasumisele ka impordikäibemaks.

I. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

1. Ühenduse tolliseadustik

5. Ühenduse tolliseadustiku artiklis 4 on sätestatud:

„Käesolevas seadustikus kasutatakse järgmisi mõisteid:

[...]

7) ühenduse kaup

— artiklis 23 nimetatud tingimustel täielikult ühenduse tolliterritooriumil saadud või toodetud kaup, mis ei sisalda imporditud kaupa riikidest või territooriumidelt, mis ei moodusta ühenduse tolliterritooriumi osa. Sellisest kaubast, millele on kohaldatud peatamismenetlust, saadud kaubal ei ole ühenduse kauba staatust erilise majandusliku tähtsusega juhtudel, mis määratakse kooskõlas komiteemenetlusega,

— vabasse ringlusse lubatud kaup, mis on imporditud riikidest või territooriumidelt, mis ei moodusta ühenduse tolliterritooriumi osa,

— ainult teises alapunktis nimetatud kaupadest või esimeses ja teises alapunktis nimetatud kaupadest täielikult ühenduse tolliterritooriumil saadud või toodetud kaup;

[...]”.

6. Tolliseadustiku artikkel 37 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Ühenduse tolliterritooriumile toodud kaup kuulub tollijärelevalve alla selle saabumisest alates. Toll võib seda kontrollida kooskõlas kehtivate õigusaktidega.

5 — Kohtuasi C-480/12, EU:C:2014:329.

6 — Kohtuasi C-480/12, EU:C:2014:329.

2. Kaup jääb tollijärelevalve alla nii kauaks, kui on vajalik selle tollistaatuse määramiseks, ühendusevälise kauba puhul kuni kauba tollistaatus muutub või kaup paigutatakse vabatsiooni või -lattu, reeksporditakse või hävitatakse vastavalt artiklile 182, ilma et see piiraks artikli 82 lõike 1 kohaldamist.”

7. Tolliseadustiku artiklis 50 on märgitud, et „[t]ollile esitatud kaubal on esitamise järgselt ajutiselt ladustatud kauba staatus, kuni sellele määratakse tollikäitlusviis. Sellist kaupa nimetatakse edaspidi „ajutiselt ladustatud kaubaks”.”

8. Tolliseadustiku artikkel 79 sätestab:

„Vabasse ringlusse lubamine annab ühendusevälisele kaubale ühenduse kauba tollistaatuse.

[...]”

9. Tolliseadustiku artikli 89 lõike 1 kohaselt „[m]ajandusliku mõjuga peatamismenetlus lõpetatakse, kui sellele menetlusele suunatud kaubale või kompensatsiooni- või töödeldud toodetele määratakse uus tollikäitlusviis.”

10. Tolliseadustiku artiklis 91 on ette nähtud:

„1. Välistransiidiprotseduur võimaldab ühenduse tolliterritooriumil ühest punktist teise liikuda järgmistel kaupadel:

a) ühenduseväline kaup, ilma et selle suhtes kohaldataks imporditollimaksu ja muid makse või kaubanduspoliitilisi meetmeid;

[...]

2. Lõikes 1 nimetatud kaupade liikumine toimub:

a) ühenduse välistransiidiprotseduuri alusel;

[...]”.

11. Tolliseadustiku artiklis 92 on sätestatud:

„1. Välistransiidiprotseduur lõpetatakse ja tolliprotseduuri haldaja kohustused loetakse täidetuks, kui protseduurile suunatud kaup ja nõutavad dokumendid esitatakse sihtkoha tolliasutuses kooskõlas kõnealust protseduuri reguleerivate sätetega.

2. Toll lõpetab protseduuri, kui tolliametnikud saavad lähtetolliasutuses ja sihttolliasutuses olevate andmete võrdlemise põhjal kinnitada, et protseduur on nõuetekohaselt lõppenud.”

12. Tolliseadustiku artikli 96 kohaselt:

„1. Printsipaal on ühenduse välistransiidiprotseduuri haldaja. Printsipaal vastutab:

a) kauba puutumatul kujul esitamise eest sihtkohariigi tolliasutusele ette nähtud tähtaja jooksul, pöörates asjakohast tähelepanu meetmetele, mis toll on võtnud kauba identifitseeritavuse tagamiseks;

b) ühenduse transiidiprotseduuriga seotud sätete järgimise eest.

2. Kauba vedaja või saaja, kes võtab kauba vastu teades, et see liigub ühenduse transiidiprotseduuri alusel, vastutab samuti kauba puutumatul kujul esitamise eest sihtkohariigi tolliasutusele ette nähtud tähtaja jooksul, pöörates asjakohast tähelepanu meetmetele, mis toll on võtnud kauba identifitseeritavuse tagamiseks, olenemata printsipaali lõikes 1 nimetatud kohustustest.”

13. Tolliseadustiku artikli 98 lõikes 1 on sätestatud, et „[t]olliladustamisprotseduur võimaldab tollilaos hoida: a) ühendusevälist kaupa, ilma et sellelt tuleks tasuda imporditollimaksu või sellele kohaldataks kaubanduspoliitilisi meetmeid [...]”.

14. Tolliseadustiku artiklis 105 on märgitud, et „[t]olli määratud isik peab tolli poolt heakskiidetud vormis laoarvestust kõigi kaupade kohta, mis on suunatud tolliladustamisprotseduurile. Kui avalikku tolliladu peab toll, ei ole laoarvestuse pidamine vajalik. [...]”

15. Tolliseadustiku artiklis 204 on märgitud:

„1. Tollivõlg impordil tekib, kui:

- a) kohustust, mis tuleneb sellise kauba ajutisest ladustamisest, millelt tuleb tasuda imporditollimaks, või tolliprotseduuri kasutamisest, millele nimetatud kaup on suunatud, või
- b) tingimust, mis on seotud kauba suunamisega nimetatud protseduurile või kaubale imporditollimaksu vähendatud või nullmäära kohaldamisega kauba eesmärgipärase kasutuse tõttu,

välja arvatud artiklis 203 nimetatud juhtudel, kui ei tehta kindlaks, et nimetatud kohustuste ja tingimuste eiramine ei avalda ajutise ladustamise või muu kõnealuse tolliprotseduuri nõuetekohasele käigule olulist mõju.

2. Tollivõlg tekib kas sellest hetkest, kui kohustust, mille täitmata jätmine toob kaasa tollivõla tekkimise, enam ei täideta, või sel hetkel, kui kaup suunatakse asjaomasele tolliprotseduurile, ja hiljem tehakse kindlaks, et tegelikult ei täidatud mis tahes tingimust, mille täitmine on kauba nimetatud protseduurile suunamise või kaubale eesmärgipärase kasutuse tõttu imporditollimaksu vähendatud või nullmäära kohaldamise eelduseks.

3. Võlgnik on isik, kes vastavalt olukorrale peab seoses kaubaga, millelt tuleb tasuda imporditollimaks, täitma kohustusi, mis tekivad seoses kauba ajutise ladustamise või tolliprotseduuri kasutamisega, millele see on suunatud, või järgima tingimusi, mille täitmine on kauba sellele tolliprotseduurile suunamise eelduseks.”

2. Määrus (EMÜ) nr 2454/93⁷

16. Rakendusmääruse artiklis 356 on sätestatud:

„1. Lähtetolliasutus määrab kauba sihttolliasutusele esitamise tähtaja, võttes arvesse veose teekonda, transpordieeskirju ja muid õigusakte ning vajaduse korral printsipaali poolt edastatud üksikasju.

[...]”

7 — Komisjoni 2. juuli 1993. aasta määrus, millega kehtestatakse rakendussätted nõukogu määrusele (EMÜ) nr 2913/92, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik (EÜT L 253, lk 1; ELT eriväljaanne 02/06, lk 3, edaspidi „rakendusmäärus”), mida on muudetud komisjoni 8. märtsi 2006. aasta määrusega (EMÜ) nr 402/2006 (ELT L 70, lk 35).

17. Rakendusmääruse artikli 512 lõikes 3 on sätestatud, et „[ü]leandmine väljumistolliasutusse reeksportimise eesmärgil võib toimuda protseduuri raames. Sellisel juhul ei lõpetata protseduuri enne, kui reeksportiks deklareeritud kaubad või tooted on tegelikult ühenduse tolliterritooriumilt välja viidud”.

18. Vastavalt rakendusmääruse artikli 529 lõikele 1 peab „[l]aoarvestusest [...] igal ajal nähtuma tolliladustamisprotseduuril oleva kauba laoseis. Tolli poolt ette nähtud ajal esitab laopidaja järelevalveasutusele kõnealuse kauba nimekirja”.

19. Nimetatud määruse artikli 530 lõikes 3 on märgitud, et „[p]rotseduuri lõpetamisega seotud laoarvestuskanne tehakse hiljemalt siis, kui kaup tollilaost või laopidaja ladustamisrajatistest välja viiakse”.

20. Viidatud määruse artiklis 860 on sätestatud, et „[t]oll loeb tollivõla tekkinuks [tolli]seadustiku artikli 204 lõike 1 alusel, kui isik, kes oleks võlgnik, ei tõenda, et artiklis 859 sätestatud tingimused on täidetud”.

21. Rakendusmääruse artiklis 866 on märgitud, et „[k]ui tollivõlg on tekkinud vastavalt seadustiku artiklitele 202, 203, 204 või 205 ning kui imporditollimaksud on tasutud, loetakse see kaup ühenduse kaubaks ja selle kohta ei ole vaja esitada vabasse ringlusesse lubamise deklaratsiooni, ilma et eelõeldu piiraks kõnealuse kauba suhtes kehtivate keeldude või piirangutega seotud sätete kohaldamist”.

3. Kuues direktiiv

22. Kuuenda direktiivi artiklis 2 oli kinnitatud, et „[k]äibemaksuga maksustatakse: [...] 2. kauba import”.

23. Vastavalt kuuenda direktiivi artiklile 7 on:

„1. Kauba import:

a) sellise kauba ühendusse toomine, mille puhul ei ole täidetud [EÜ artiklites 23 ja 24] sätestatud tingimused või mis ei ole vabas ringluses, juhul kui tegemist on [ESTÜ] asutamislepinguga reguleeritava kaubaga;

b) kauba, välja arvatud punktiga a hõlmatud kauba saabumine ühendusse kolmandalt territooriumilt.

2. Kauba importimise kohaks on liikmesriik, mille territooriumil kaup ühendusse toomise ajal asub.

3. Olenemata lõikest 2, kui lõike 1 punktis a nimetatud kaup suunatakse ühendusse toomisel ühele artikli 16 lõike 1 B osa alapunktides a, b, c ja d nimetatud protseduurile, ajutise impordi protseduurile täieliku vabastusega imporditollimaksust või välistransiidi protseduurile, siis sellise kauba importimise kohaks on liikmesriik, mille territooriumil nimetatud protseduure kauba suhtes enam ei kohaldata.

Lõike 1 punktis b nimetatud kauba puhul, mis suunatakse ühendusse toomisel artikli 33a lõike 1 punktis b või c nimetatud ühenduse sisetransiidiprotseduurile, on importimise kohaks samuti liikmesriik, mille territooriumil nimetatud protseduuri enam ei kohaldata.”

24. Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 10 lõikele 3 „[m]aksustatav teokoosseis tekib ja maks muutub sissenõutavaks kauba importimise hetkel. Kui kaup suunatakse ühendusse toomisel ühele artikli 7 lõikes 3 nimetatud protseduurile, tekib maksustatav teokoosseis ja maks muutub sissenõutavaks alles siis, kui nimetatud protseduure kauba suhtes enam ei kohaldata. [...]”

25. Kuuenda direktiivi artiklis 17 oli sätestatud:

„1. Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

2. Kui kaup ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata:

- a) käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud tema poolt teisele maksukohustuslasele tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt;
- b) imporditud kaubalt tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks;

[...]”.

26. Kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 21 lõikega 4 on „[k]äibemaksu tasumise eest vastutavad järgmised isikud: [...] impordi puhul: isik või isikud, kelle on määranud või tunnistanud vastutavaks liikmesriik, kuhu kaup imporditakse”.

4. Käibemaksudirektiiv⁸

27. Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõikes 1 on sätestatud, et „[k]äibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid: [...] d) kaupade import”.

28. Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 alusel on „Maksukohustuslane” [...] iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest [...]”.

29. Käibemaksudirektiivi artikkel 30 on järgmise sisuga:

„Kaupade import” on selliste kaupade ühendusse toomine, mis ei ole vabas ringluses vastavalt asutamislepingu artiklile 24.

Lisaks esimeses lõigus määratletud tehingule on kaupade import ka vabas ringluses olevate kaupade ühendusse toomine, kui see saabub ühendusse kolmandalt territooriumilt, mis kuulub ühenduse tolliterritooriumi hulka.”

30. Käibemaksudirektiivi artikli 60 kohaselt on „[k]aupade impordi kohaks [...] liikmesriik, mille territooriumil kaubad ühendusse toomise ajal asuvad”.

31. Käibemaksudirektiivi artikkel 61 näeb ette:

„Juhul kui kaubad, mis ei ole vabas ringluses, suunatakse ühendusse toomisel ühele artiklis 156 nimetatud protseduurile või ühte artiklis 156 nimetatud olukorda või ajutise impordi protseduurile täieliku vabastusega imporditollimaksust või välistransiidi protseduurile, siis on erandina artiklist 60 selliste kaupade impordi kohaks liikmesriik, mille territooriumil nimetatud protseduurid või olukorrad kaupade suhtes lõpetatakse.

Vabas ringluses olevate kaupade puhul, mis suunatakse ühendusse toomisel ühele artiklites 276 ja 277 nimetatud protseduuridest või ühte artiklites 276 ja 277 nimetatud olukorda, on impordi kohaks samuti liikmesriik, mille territooriumil nimetatud protseduurid või olukorrad kaupade suhtes lõpetatakse.”

⁸ — Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1).

32. Käibemaksudirektiivi artiklis 70 on märgitud, et „[m]aksustatav teokoosseis tekib ja käibemaks muutub sissenõutavaks kaupade impordi hetkel.”

33. Käibemaksudirektiivi artikli 71 lõikes 1 on sätestatud, et „[k]ui kaubad suunatakse ühendusse toomisel ühele artiklites 156, 276 või 277 nimetatud protseduuridest või ühte nendes artiklites nimetatud olukordadest või ajutise impordi protseduurile täieliku vabastusega imporditollimaksust, või välistransiidi protseduurile, tekib maksustatav teokoosseis ja käibemaks muutub sissenõutavaks alles siis, kui nimetatud protseduurid või olukorrad kaupade suhtes lõpetatakse. [...]”

34. Käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punktis d on sätestatud, et „[l]iikmesriigid vabastavad käibemaksust [...] kui kolmandalt territooriumilt lähetatud või veetud kaubad imporditakse muusse liikmesriiki kui lähetamise või veo sihtliikmesriiki, siis liikmesriigid vabastavad sellise impordi käibemaksust juhul, kui selliste kaupade tarne on artiklis 201 määratletud või tunnustatud importija poolt, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, on käibemaksust vabastatud vastavalt artiklile 138”.

35. Vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 167 tekib „[m]ahaarvamisõigus [...] mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.”

36. Käibemaksudirektiivi artikkel 168 näeb ette:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata:

a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane;

[...]

e) sellesse liikmesriiki imporditud kaupadelt tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks.”

37. Vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 178 „[m]ahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane täitma järgmised tingimused: [...] e) artikli 168 punktis e nimetatud mahaarvamise korral peab tal olema impordidokument, milles ta on märgitud kaubasaajaks või importijaks ning milles on näidatud või mille alusel on võimalik välja arvutada tasumisele kuuluva käibemaksu summa [...]”.

38. Käibemaksudirektiivi artikkel 201 näeb ette, et „[i]mpordil tasub käibemaksu isik või tasuvad käibemaksu isikud, kelle impordi liikmesriik on määranud isikuteks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma või keda ta sellisena tunnustab”.

B. Liikmesriigi õigus

39. Saksa käibemaksuseaduses (Umsatzsteuergesetz; edaspidi „UStG”) on selle vaidlusalustele asjaoludele kohaldatavas redaktsioonis⁹ artiklis 1 ette nähtud:

„(1) Maksustatavad on järgmised tehingud:

1. kaubatarned ja muud teenused, mida ettevõtja osutab oma majandustegevuse raames tasu eest Saksamaa territooriumil;

9 — BGBl. 2005 I, lk 386.

[...]

4. kaupade importimine Saksamaale [...] (impordikäibemaks);

[...]”.

40. UStG artikli 15 lõige 1 näeb ette:

„Ettevõtja võib maha arvata järgmised sisendkäibemaksu summad:

1. Kaubatarnete ja muude teenuste pealt, mille on tema ettevõtte jaoks eksportinud teine ettevõtja, seaduslikult tasumisele kuuluva maksu;
2. Impordikäibemaksu, mis tekib tema ettevõtte jaoks artikli 1 lõike 1 punkti 4 alusel imporditavate kaupade pealt;

[...]”.

41. UStG artiklis 21 on sätestatud:

„(1) Impordikäibemaks on üldise maksuseadustiku (Abgabenordnung) tähenduses tarbimismaks.

(2) Tollieeskirju kohaldatakse analoogia alusel impordikäibemaksu suhtes; välja arvatud seestöötlemist hüvitamissüsteemis ja välitöötlemist käsitlevad eeskirjad.

[...]”

II. Faktilised asjaolud ja esitatud küsimused

A. Kohtuasi C-226/14

42. Nagu on täpsustatud eelotsusetaotluse esitanud kohtu määruses, võttis põhikohtuasja kaebaja Eurogate Distribution GmbH (edaspidi „Eurogate”) oma klientidelt oma tollilattu vastu transiitkaupu ja komplekteeris need saatmiseks mitmesse Ida-Euroopa riiki. Keskmine ladustamiskestus oli üle kuue nädala. Hiljem võtsid kauba Eurogate’i laost peale vastavates sihtriikides asuvad veoettevõtjad.

43. Ajavahemiku 1. juuli kuni 31. detsember 2006 kohta tehtud tollikontrolli käigus tuvastati, et mõnel juhul oli tollilaost väljastatud kaupade kohta tollialaste õigusaktidega nõutav laovarvestuskanne tehtud hilinemisega (kuni 126 päeva pärast väljastamiskuupäeva).

44. Hauptzollamt Hamburg-Stadt (Hamburgi linna tollibüroo) määras 1. juuli 2008. aasta imporditollimaksuotsuses kindlaks nii tollivõla kui ka impordikäibemaksu summa. Eurogate esitas selle maksuotsuse peale vaide, mis jäeti rahuldamata. Vaide rahuldamata jätmise otsuse peale esitas ta kohtuliku kaebuse Finanzgericht Hamburgile (Hamburgi finantsvaidluste kohus).

45. Tollivõla kohta esitas Finanzgericht Hamburg (Hamburgi finantsvaidluste kohus) juba Euroopa Kohtule eelotsuse küsimuse, mis lahendati kohtuotsusega Eurogate.¹⁰ Selle kohtuotsuse punktis 35 tuvastas Euroopa Kohus, et „tolliseadustiku artikli 204 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et ühendusevälise kauba puhul tekib kauba suhtes tollivõlg, kui on rikutud kohustust teha kauba tollilaost väljaviimise kohta laoarvestuskanne hiljemalt kauba väljaviimise hetkel, isegi kui see kaup reeksporditi”.

46. Eurogate jätkab maksuotsuse vaidlustamist, nüüd impordikäibemaksu osas, ja nõuab, et maksuotsus selle maksu kohta tühistataks.

47. Sellega seoses esitab Finanzgericht Hamburg (Hamburgi finantsvaidluste kohus) järgmised küsimused:

„1. Kas direktiivi 77/388/EMÜ sätetega on vastuolus nõuda impordikäibemaksu tasumist selle kauba impordilt, mis reeksporditi ühendusevälise kaubana, aga mille suhtes tekkis tollivõlg, sest ei täidetud tolliseadustiku artiklist 204 tulenevat kohustust – käesoleval juhul: ei täidetud õigel ajal kohustust teha kauba tollilaost väljaviimise kohta selleks ette nähtud laoarvestuskanne hiljemalt kauba väljaviimise hetkel?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on eitav, siis

kas direktiivi 77/388/EMÜ sätete kohaselt tuleb sellistel juhtudel nõuda kõnealuse kauba impordilt impordikäibemaksu tasumist või on liikmesriikidele selles osas antud kaalutusõigus?

ja

3. Kas tollilaopidaja, kes teenuse osutamise lepingu alusel ladustab oma tollilaos kolmandast riigist pärit kaupa, aga ei oma selle kauba käsutusõigust, on impordikäibemaksu tasumise eest vastutav isik maksukohustuse suhtes, mis tekkis tema kohustuse rikkumise tõttu direktiivi 77/388/EMÜ artikli 10 lõike 3 teise lõigu alusel koostoimes tolliseadustiku artikli 204 lõikega 1 ka juhul, kui tollilaopidaja ei kasuta asjaomast kaupa seoses oma maksustatavate tehingutega direktiivi 77/388/EMÜ artikli 17 lõike 2 punkti a tähenduses?”

B. Kohtuasi C-228/14

48. 5. jaanuaril 2011 algas välistransiidiprotseduur T 1 kaupade suhtes, mis tuli vedada määratud tähtjaks (12. jaanuariks 2011) Hannoveri ja Leipzigi lennujaama tollibüroo kaudu Macausse. DHL Hub Leipzig GmbH (edaspidi „DHL”) oli tolliseadustiku artikli 96 lõike 2 tähenduses vedaja ja jättis kauba enne selle Aomeni saatmist Leipzigi lennujaama tollibüroole esitamata.

49. Tolliprotseduuri ei saanud vastavalt rakendusmääruse artikli 366 lõikele 2 lõpule viia, sest ei olnud esitatud vajalikke dokumente.

50. 8. augustil 2011 esitas Hauptzollamt Braunschweig (Braunschweigi tolliamet) DHL-ile vastavalt tolliseadustiku artikli 204 lõike 1 punktile a maksuotsuse impordikäibemaksu kohta. Täpsemalt oli nõutava käibemaksu summa 6002,01 eurot. 29. veebruaril 2012 nõudis DHL vastavalt tolliseadustiku artiklile 236 selle maksuotsuse alusel tasutud impordikäibemaksu tagastamist.

¹⁰ — Kohtuasi C-28/11, EU:C:2012:533.

51. Braunschweigi tolliamet jättis tagastamistaotluse 28. märtsi 2012. aasta otsusega rahuldamata. Pärast tulemusetut valet esitas DHL kohtuliku kaebuse Finanzgericht Hamburgile (Hamburgi finantsvaidluste kohus), nõudes tolliameti otsuse tühiseks tunnistamist ja impordikäibemaksu tagastamist.

52. Sellega seoses esitas Finanzgericht Hamburg (Hamburgi finantsvaidluste kohus) järgmise küsimuse:

„Kas arvestatakse, et impordikäibemaks kauba pealt, mis on reeksporditud ühendusevälise kaubana tolli kontrolli all, aga mille pealt on [tolliseadustiku] artiklis 204 ette nähtud kohustuste rikkumise tõttu (sel juhul välistransiidiprotseduuri tähtaegselt lõpule viimata jätmise, kuna kaupa ei esitatud enne selle kolmandasse riiki edasisaatmist pädevale tolliasutusele) on tekkinud tollivõlg, ei tulenenud seadusest [tolliseadustiku] artikli 236 lõike 1 tähenduses koostoimes direktiivi 2006/112/EÜ sätetega, vähemalt siis, kui võlga nõutakse isikult, kes pidi nimetatud kohustust täitma, kuigi tal ei olnud kauba käsutamise õigust?”

III. Menetlus Euroopa Kohtus

53. Eelotsusetaotlus C-226/14 registreeriti Euroopa Kohtus 8. mail 2014. Eelotsusetaotlus C-228/14 registreeriti 12. mail 2014.

54. Euroopa Kohtu presidendi 14. oktoobri 2014. aasta kohtumäärusega otsustati kohtuasjad liita kirjalikuks ja suuliseks menetlemiseks ja lahendamiseks ühe kohtuotsusega.

55. Kirjalikus menetluses osalesid Hauptzollamt Hamburg-Stadt (Hamburgi linna tolliamet), Hauptzollamt Braunschweig (Braunschweigi tolliamet), Eurogate, Kreeka valitsus ja komisjon.

56. 5. juunil 2014 esitati Finanzgericht Hamburgile (Hamburgi finantsvaidluste kohus) küsimus, kas ta Euroopa Kohtu kohtuotsust X¹¹ arvestades jääb oma eelotsusetaotluse juurde. Eelotsusetaotluse esitanud kohus avaldas 3. oktoobri 2014. aasta tähtkirjaga oma kavatsuse jääda oma eelotsuse küsimuste juurde. Konkreetselt taotles ta Euroopa Kohtult, et see esimesele küsimusele vastamisel „selgitaks, kas kõikidel juhtudel, kus on [tolliseadustiku] artikli 204 alusel tekkinud tollivõlg, tekib direktiivi 77/388/EMÜ sätete kohaselt automaatselt ka [käibemaksu] võlg, olenemata sellest, kas kaup suunatakse kuuenda direktiivi artikli 16 lõike 1 B osa punkti b alusel peatamismenetlusele või välistransiidiprotseduurile, või ei tule [käibemaksu] sisse nõuda selle kauba impordilt, mis on ühendusevälise kaubana tolliladustamisprotseduuril ja mis pärast vastava tollideklaratsiooni alusel reeksporditi, aga mille pealt on vahepeal [tolliseadustiku] artikli 204 lõike 1 alusel tekkinud tollivõlg (mis määrati aga kindlaks alles pärast reekspordimist) seetõttu, et tollilaopidaja täitis oma kohustust teha kauba tollilaost väljastamise kohta laoarvestuskanne hiljemalt kauba väljastamise hetkel, mitmepäevase hilinemisega”.

57. Euroopa Kohus palus 1. oktoobri 2015. aasta kohtumäärusega pooltel keskenduda kohtuistungil oma väidetes kohtuasja C-226/14 teisele ja kolmandale küsimusele ja kohtuasjas C-228/14 esitatud küsimusele. Pooltel paluti samuti võtta seisukoht küsimuses, kas juhul, kui kaup reeksporditi, võib impordikäibemaksu pidada sisendkäibemaksuks.

58. 11. novembri 2015. aasta kohtuistungil osalesid Hamburgi linna tolliamet, Braunschweigi tolliamet, Eurogate ja komisjon.

11 — Kohtuasi C-480/12, EU:C:2014:329.

IV. Poolte argumendid

59. Eurogate on kohtuotsuses C-226/14 esitatud esimese küsimuse suhtes seisukohal, et maksuotsus impordikäibemaksu kohta on vastuolus kuuenda direktiiviga, kui tollivõlg tekkis tolliseadustiku artikli 204 lõike 1 punkti a alusel, kuna sellisel juhul ei ole tegemist kuuenda direktiivi tähenduses impordiga.

60. Sama kohtuasja C-226/14 teise ja kolmanda küsimuse kohta väidab Eurogate, et liikmesriikidel ei ole kuuenda direktiivi tähenduses mõiste „importimine” määratlemiseks kaalutusõigust. Tema arvates on neil teatav kaalutusõigus selleks, et kindlaks määrata, kes on kuuenda direktiivi artikli 21 kohaselt käibemaksu tasumise eest vastutav isik, kuna selle kohta on kaks alternatiivset tõlgendust, nimelt: a) käsitada „importijana” isikut, kes toob ühendusevälise kauba ühendusse, see tähendab isik, kes deklareerib kauba tollis või paneb toime tollieeskirjade rikkumise; või b) käsitada „importijana” ainult isikut, kes võib kaupa importimise ajal omanikuna käsutada. Esimesel juhul peaks importijal olema õigus sisendkäibemaksu maha arvata, mida Eurogate'i puhul ei olnud. See näitab samuti selle äriühingu arvates, et kohaldatud siseriiklik õigus on liidu õigusnormiga vastuolus.

61. Kohtuotsuse C-228/14 küsimuse kohta väidab Eurogate, et kui ühenduseväline kaup reeksporditi, nagu käesoleval juhul, tolli järelevalve all transiidiprotseduurist, siis käibemaksu tasumise kohustust ei ole. Eurogate'i arvates kehtivad tema argumendid seoses mõistega „importija” kuuenda direktiivi tähenduses ka käibemaksudirektiivi kohta.

62. Nii Hamburgi linna tolliamet kui ka Braunschweigi tolliamet väidavad, et tollikohustuste rikkumisega tekib lisaks tollivõlale ka käibemaksu tasumise kohustus. Nende arvates tuleb tollilaos hoitava kauba kohta laovarvestuskande tegemise kohustuse rikkumist samastada tollikontrollist kõrvalehoidumisega. Mõlemal juhul jäetakse tolliasutus ilma võimalusest kontrollida kaupade liikumist ja seega tagada, et ekspordi korral maksu tagastamise ettemaksesüsteemi tingimusi täidetakse.

63. Hamburgi linna tolliamet on arvamusel, et samamoodi nagu kohustus maksta tollimakse tuleneb sellest, et vajalikud tingimused tolliladustamisprotseduuri kohaldamise eelise saamiseks ei ole täidetud (mis õigustab seega tollimaksuga maksustamist), ei saa seda eelist nõuda ka käibemaksu suhtes, kui tolliladustamisprotseduuriga kehtestatud kohustust on rikutud, mis seab ohtu tolliasutuse kontrollid.

64. Kreeka valitsus väitis kohtuasja C-226/14 esimese küsimuse kohta, et lähtudes käibemaksu ja tollikorda käsitlevate liidu õigusnormide tõlgendamisest koostoimes, kuulub käibemaksu nõudmine niisugusel juhul, nagu on vaidluse all käesolevas asjas, kuuenda direktiivi alla.

65. Teise küsimuse suhtes on Kreeka valitsus seisukohal, et tingimata tuleb kohaldada käibemaksudirektiivi sätteid kauba impordi ja impordimaksu sissenõutavuse kohta. Eeskirjade eiramise tõttu laovarvestuses tekib tollivõlg, ilma et asutusel oleks vaja arvesse võtta juhtumi konkreetseid asjaolusid. Seega eeldab tollivõla tekkimine vastavalt kumulatiivsetele tingimustele põhikohtuasja puhul ka maksukohustust, mistõttu tuleb käibemaks sisse nõuda maksuvõlglaselt ja kohustatud isikult (laopidaja).

66. Kolmanda küsimuse kohta kinnitab Kreeka valitsus, et liikmesriikide ülesanne on kindlaks määrata imporditollimaksu tasuma kohustatud isik, ilma et tema arvates võiks pidada ainsaks maksuvõlglasest isikut, kes kaupa impordib, vaid võlglane võib olla ka isik, kellel tekib tolliseadustiku kohaselt tollivõlg.

67. Kohtuasja C-228/14 küsimuse kohta väidab Kreeka valitsus, et ennekõike on vaja kindlaks määrata, ega rikkumised ei kujuta endast kauba ebaseaduslikult tollijärelevalve alt välja viimist võlgnikupoolse pettuse või hooletusega ja ega asjaomaseid formaalsusi ei viidud läbi *a posteriori*. Kuna kohtuasja asjaoludest tuleneb, et ei täidetud rakendusmääruse artikli 859 lõike 2 punkte a ja c, tuleb Kreeka valitsuse hinnangul kontrollida, kas sihttolliasutus suudab tagada, et see sama kaup saadeti pärast transiidiprotseduuri lõpetamist tollisihtkohta. Seega, võttes arvesse ühelt poolt maksu sissenõutavaks

muutumist käsitlevaid käibemaksudirektiivi õigusnorme ja teiselt poolt Euroopa Kohtu otsust kohtuasjas X¹², kui tollivõlg on tekkinud tolliseadustiku artikli 204 alusel, siis tekib ka kohustus tasuda käibemaksu, mis tuleb viivitamatult sisse nõuda. Käibemaksu tasuma kohustatud isikud on need, kelle ülesanne on täita tollitransiidiprotseduuri kohustusi, see tähendab transiidiprotseduuri printsipaal (tolliseadustiku artikli 96 lõige 1) ja kauba vedaja äriühing (tolliseadustiku artikli 96 lõige 2), ehkki ta ei tohi käibemaksu maha arvata.

68. Komisjon väidab, et kohtuasja C-226/14 esimesele küsimusele tuleb vastata jaatavalt, arvestades tollimaksude ja impordikäibemaksu erinevusi. Nende erinevuste tõttu on tema väitel Euroopa Kohus tuvastanud, et käibemaksukohustuse ja tollivõla tekkimist tuleb alati analüüsida eraldi, kusjuures võib juhtuda, et käibemaks kuulub tasumisele ka igasuguse tollivõla puudumisel, ja vastupidi.

69. Komisjon märgib, et kuuenda direktiivi artikli 2 punktis 2 sätestatud tingimus on kauba importimine. Arvestades, et ajutise impordi või peatamise protseduuril olevad kaubad ei ole imporditud kaubad, tuleb impordikäibemaksu tasuda üksnes juhul, kui nimetatud protseduur kaupade suhtes lõpetatakse. Käesoleval juhul oli kaup tolliladustamisprotseduuril, kui kaup tegelikult tolliterritooriumilt väljus, mistõttu kehtis kauba suhtes tema arvates siis ikka veel „peatamise kord”. Seega ei olnud importi toimunud ja seepärast ei ole ka impordikäibemaksu vaja tasuda.

70. Komisjon sedastab, et pealegi ei saa asjaolust, et laopidaja kohustuste rikkumine tekitab tolliseadustiku artikli 204 lõike 1 punkti a alusel tollivõla, järeldada, et kaup on imporditud, sest erinevalt võlgadest, mis tekivad tolliseadustiku artikli 202 ja artikli 203 alusel, ei tähenda tolliseadustiku artikli 204 alusel võla tekkimine, et kaup on antud liidu majanduskäibes. Samuti ei tähenda, et siseriiklikus õiguses lihtsalt liidu tollialastele õigusnormidele viitamisega, nagu on tehtud UStG artikliga 21, on mõistet „import” laiendatud.

71. Seepärast on komisjon arvamusel, et kohtuasja C-226/14 teisele ja kolmandale küsimusele ei ole vaja vastata. Ta märgib üksnes, et kui Euroopa Kohus ei mõista seda nii, siis tuleks teisele küsimusele vastata, et liikmesriigid on kohustatud sisse nõudma impordikäibemaksu, ilma et neil oleks kaalutusõigust. Vastus kolmandale küsimusele oleks komisjoni arvates, et liikmesriigid võivad vabalt kindlaks määrata impordikäibemaksu eest vastutava isiku vastavalt kuuenda direktiivi artikli 21 lõikele 4, tingimusel et nad järgivad ühenduse käibemaksusüsteemi põhimõtteid.

72. Kohtuasja C-228/14 kohta leiab komisjon, et üldiselt on sellele ülekantavad tema kaalutlused kohtuasja C-226/14 esimese küsimuse kohta.

V. Õiguslik hinnang

A. Kohtuasi C-226/14

1. Esimene eelotsuse küsimus

73. Siseriikliku menetluse ajal, mille kohta algatati kohtuasi C-226/14, esitas Finanzgericht Hamburg (Hamburgi finantsvaidluste kohus) juba eelotsuse küsimuse,¹³ mille Euroopa Kohus lahendas, tuvastades, et tolliseadustiku artikli 204 lõike 1 punkti a „tuleb tõlgendada nii, et ühendusevälise kauba puhul tekib kauba suhtes tollivõlg, kui on rikutud kohustust teha kauba tollilaost väljaviimise kohta laoarvestuskanne hiljemalt kauba väljaviimise hetkel, isegi kui see kaup reeksporditi”.¹⁴

12 — Kohtuasi C-480/12, EU:C:2014:329.

13 — Menetlus, mis on aluseks esimesele kohtuasjale Eurogate, C-28/11, EU:C:2012:533.

14 — Eurogate, C-28/11, EU:C:2012:533, punkt 35 ja resolutsioon.

74. Finanzgericht Hamburg (Hamburgi finantsvaidluste kohus) soovib nüüd teada, kas eespool öeldut arvestades tuleb „igasuguse imporditollivõla tekkimisel [...] automaatselt sisse nõuda ka impordikäibemaks”.¹⁵

75. Nagu märkis kohtujurist Jääskinen oma ettepanekus (esimese) kohtuasja Eurogate jaoks, ei olnud selle eelotsuse küsimuse ese „eeldatav seos Saksa õiguses tollimaksude sissenõudmise ja impordi käibemaksuga maksustamise vahel”¹⁶. Probleem jäi tookord lahendamata,¹⁷ kuid ilmus otseselt veidi hiljem kohtuasjas X¹⁸, milles üks Madalmaade kohus küsis *inter alia*, kas kuuenda direktiivi artiklit 7, tuleb tõlgendada „nii, et käibemaks tuleb tasuda siis, kui tollivõla tekkimise aluseks on üksnes tolliseadustiku artikkel 204”.

76. Oma vastuses kohtuasja X¹⁹ küsimusele tuvastas Euroopa Kohus, et kuuenda direktiivi artiklit 7 „tuleb tõlgendada nii, et käibemaksu tuleb tasuda juhul, kui selles artiklis nimetatud tolliprotseduuride kohaldamine asjassepuutuva kauba suhtes on lõppenud, isegi kui tollivõlg on tekkinud üksnes määruse nr 2913/92 määrusega nr 648/2005 muudetud redaktsiooni artikli 204 alusel”.²⁰

77. Kui Finanzgericht Hamburgilt (Hamburgi finantsvaidluste kohus) küsiti kas ta jääb Euroopa Kohtu seda (teist) otsust arvestades oma eelotsusetaotluse juurde, oli eelotsusetaotluse esitanud kohus seisukohal, et ta „ei saa kohtuasjas C-480/12 tehtud kohtuotsusest selgelt järeldada, et kuuenda direktiivi artikli 7 lõike 3 esimeses lõigus ette nähtud tolliprotseduurid on kauba suhtes lõpetatud ja kaupa tuleb seega käibemaksualaste õigusaktide kohaldamisel käsitada impordituna alates hetkest, kui on tekkinud tollivõlg ühenduse tolliseadustiku artikli 204 alusel, ja ka nimetatud asjas”.²¹

78. Finanzgericht Hamburg (Hamburgi finantsvaidluste kohus) leiab, et kuuenda direktiivi kohaselt ei saa kaupa importida seni, kui selle suhtes kohaldatakse tolliprotseduuride täieliku vabastusega imporditollimaksust. Lisaks võib tema arvates „kauba suhtes, mis (nagu siin) ei ole tolli järelevalve alt välja viidud, [...] jätkuvalt kohaldada seda tolliprotseduuride isegi siis, kui vahepeal on [tolliseadustiku] artikli 204 alusel tekkinud mõne nimetatud korras ette nähtud kohustuse rikkumise tõttu tollivõlg”.²²

79. See lähenemisviis, nagu märgib Finanzgericht ise, langeb kokku kohtujurist Jääskineni seisukohaga tema ettepanekus kohtuasjas X²³, ja eelotsusetaotluse esitanud kohus ütleb, et tema tõlgendab nii asjaolu, et Euroopa Kohus jättis seekord siseriikliku kohtu kontrollida asjaolu, kas vaidlusaluse kauba suhtes olid selle reeksportimise kuupäeval kuuenda direktiivi artikli 7 lõikes 3 ja artikli 16 lõike 1 B osa alapunktis a ette nähtud protseduurid lõpetatud.²⁴

80. Tõsi on, et kohtuasjas X²⁵ tehtud kohtuotsuse resolutsioonis Euroopa Kohus kinnitas, et kuuenda direktiivi artiklit 7 tuleb tõlgendada nii, et käibemaksu tuleb tasuda juhul, kui selles artiklis nimetatud tolliprotseduuride kohaldamine kauba suhtes on lõppenud, „isegi kui tollivõlg on tekkinud üksnes [tolliseadustiku] artikli 204 alusel”.

15 — Kohtumäärus eelotsusetaotluse esitamise kohta kohtuasjas C-226/14 [II. 3. b) (1) (b)].

16 — Ettepanek Eurogate, C-28/11, EU:C:2012:131, punkt 45.

17 — Kohtujurist Jääskinen märkis siiski, et tema arvates ei olnud „komisjoni tõstatatud küsimused selle seostamise kohta liidu käibemaksualaste õigusnormidega asjassepuutumatud” (*loc. ult. cit.*).

18 — Kohtuasi C-480/12, EU:C:2014:329.

19 — Kohtuasi C-480/12, EU:C:2014:329.

20 — Kohtuasi C-480/12, EU:C:2014:329, resolutsiooni punkt 2.

21 — Euroopa Kohtule 3. oktoobril 2014 Finanzgerichti esitatud kirja punkti 1 teine lõik.

22 — *Loc. ult. cit.*

23 — C-480/12, EU:C:2014:84, punkt 66.

24 — Kohtuotsus X, C-480/12, EU:C:2014:329, punkt 54.

25 — C-480/12, EU:C:2014:329.

81. Finanzgericht tuleb aga meelde, et sama kohtuotsuse punktis 54 on seda kinnitust täpsustatud, rõhutades, et määrav hetk nende tolliprotseduuride lõpetamise tuvastamiseks on „[kaupade] reeksportimise [...] kuupäev”²⁶. See täpsustus on minu arvates tähendusrikas, sest kui Euroopa Kohus tookord leidis, et tollivõla tekkimine tolliseadustiku artikli 204 alusel on samaväärne tolliprotseduuri lõpetamisega – ja seega eeldab käibemaksu tasumisele kuulumist – siis seda seepärast, et kohtuotsuse punktile 51 vastavalt „ilmneb rakendusmääruse artiklist 866, et kui tollivõlg impordil on tekkinud vastavalt tolliseadustiku artiklite 203 või 204 sätetele ja kui imporditollimaks on tasutud, loetakse see kaup ühenduse kaubaks, ilma et selle kohta oleks vaja esitada vabasse ringlusse lubamise deklaratsiooni”.

82. Nõustun komisjoniga²⁷ selles, et rakendusmääruse artikli 866 eesmärk on käsitleda ühenduse kaupadena tolliseadustiku artikli 4 tähenduses kaupu, mis asuvad liidu tolliterritooriumil, kui nende vabasse ringlusse laskmiseks vajalikud formaalsused ei ole tehtud. Kuni kaup viibib liidu tolliterritooriumil, on võimalus, et seda liiki kaubad (see tähendab, mille puhul ei esine tingimusi, mille täitmata jätmise korral tekiks tollivõlg)²⁸ antakse liidu majanduskäibesse, ilma et neile oleks antud tolliseadustiku artiklis 79 viidatud „ühenduse kauba tollistaatus”. See staatus antakse sama sätte kohaselt „vabasse ringlusse lubamisega”, mis „hõlmab kaubanduspoliitiliste meetmete rakendamist, muude kauba impordiga seotud formaalsuste täitmist ja seaduse alusel tasumisele kuuluvate maksude sissenõudmist”²⁹.

83. Vabasse ringlusse lubamine on seega levinud või tavapärane ühenduse kauba staatuse saamise viis, kuid mitte ainus, sest just rakendusmääruse artikli 866 kohaselt on võimalik saada seda ka siis, kui on täidetud kaks selles kehtestatud tingimust: a) tollivõla tekkimine importimisel vastavalt tolliseadustiku artiklile 204 sellises olukorras, nagu siinses asjas on käsitletud, ja b) imporditollimaksu tasumine. Mõlemad tingimused, mille täitmine on samaväärne „kaubanduspoliitiliste meetmete rakendamise, muude kauba impordiga seotud formaalsuste täitmise ja seaduse alusel tasumisele kuuluvate maksude sissenõudmisega”, see tähendab vabasse ringlusse lubamise nõudmistega, mis on ette nähtud tolliseadustiku artikli 79 teises lõigus.

84. Kui minu arusaamise kohaselt kujutab rakendusmääruse artikkel 866 endast tegelikkuses spetsiaalset alust ühenduse kauba staatuse andmiseks, mis on samaväärne vabasse ringlusse lubamisega, siis selle kohaldamisala piirdub liidu tolliterritooriumil asuvate kaupadega ning ei hõlma kaupu, mis on reeksportitud. Kuna viimati nimetatud kaubad on liidu tolliterritooriumilt välja viidud, ei saa neid materiaalselt anda liidu majanduskäibesse, mistõttu ei ole nende kaupade jaoks vaja seda staatust saada, et õiguspäraselt sellesse käibesse siseneda.

85. Käesoleval juhul oli vastavalt eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud teabele vaidlusalune kaup kogu aeg, kuni selle reeksportimise kuupäevani, peatamismenetluses (tolliladu). Sel juhul oli toime pandud rikkumine – mille tõttu kohaldati tolliseadustiku artiklit 204, vastavalt Euroopa Kohtu otsustusele esimeses kohtuotsuses Eurogate³⁰ – vormiline: Eurogate ei jõudnud teha kauba tollilaost väljastamise laoarvestuskannet tähtaegselt. Finanzgericht kinnitab, et ei olnud mingit ohtu, et kaup antakse liidu majanduskäibesse, sest kohustuse rikkumine tuvastati alles siis, kui kaup oli juba reeksportitud.

26 — Kõnealuse punkti 54 sisu on sõna-sõnalt järgmine: „Kui aga kõnealuse kauba reeksportimise kuupäeval on nende protseduuride kohaldamine tollivõla tekke tõttu lõppenud – seda asjaolu peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus –, tuleb seda käsitada imporditud kaubana kuuenda direktiivi artikli 2 lõike 2 tähenduses.”

27 — Tema kirjalike seisukohtade punkt 76.

28 — Tolliseadustiku artiklites 202–205 nimetatud tüüpi tegevuste alusel.

29 — Tolliseadustiku artikli 79 teine lõik.

30 — Kohtuasi C-28/11, EU:C:2012:533.

86. Seega – ja nagu väidab ka eelotsusetaotluse esitanud kohus oma vastuses Euroopa Kohtule selle kohta, kuidas siinset asja mõjutab kohtuotsus X³¹ – ei ole rakendusmääruse artikkel 866 käesolevas menetluses asjassepuutuv, sest vaidluse esemeks oleva kauba pealt, mille suhtes kohaldati katkestamatult peatamismenetlust, tekkis tollivõlg siis, kui see kaup oli juba reeksporditud. Selle võla tõttu tekkivate tollimaksude maksmisega ei saanud täita kauba vabasse ringlusse lubamiseks ja sellest tulenevalt ühenduse kaubaks kvalifitseerimiseks vajalikke tingimusi lihtsalt seepärast, et kuna kaup oli reeksporditud, ei olnud võimalik sellele seda staatust anda.

87. Järelikult, kuna vaidlusaluse kauba suhtes ei olnud tolliladustamisprotseduur *selle reeksportimise kuupäeval* lõpetatud, siis ei ole täidetud Euroopa Kohtu poolt kohtuotsuses X³² nõutud tingimus selleks, et kinnitada, et toimus „import” kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 2 tähenduses. Nimelt lõpetati asjaomase kauba suhtes tolliladustamisprotseduur *kauba reeksportimiseks*, mitte aga *tolliseadustiku artikli 204 alusel tekkinud tollivõla tõttu*, mille maksmine oleks sel juhul, kui tegu oleks ikka veel liidu tolliterritooriumil asuva kaubaga, samaväärne kauba lubamisega vabasse ringlusse ja seega selle käsitamisega „ühenduse kaubana”.

88. Lõpetuseks olen seisukohal, et kohtuotsuse X³³ resolutsiooni sõnastusest kaugemale minnes tuleb selle tõlgendust mõista selle kohtuotsuse punktis 54 kirjeldatud konkreetse asjaolu kontekstis. Selle lahendit tuleb nimelt mõista seoses sellega, et kauba suhtes on tolliprotseduurid lõpetatud enne kauba reeksportimist ja sellest järelduvalt just nimelt tollivõlga, mis oli tekkinud mõne rakendusmääruse artiklis 866 nimetatud õigusnormi alusel.

89. See kohtuotsuse X³⁴ *integreeritud* tõlgendus vastabki minu arvates kõige paremini ja täpsemini kuuenda direktiivi ja tolliseadustiku omavaheliste seoste loogikale.

90. Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika on, et „maksukohustuse tekkimiseks vajalik teokoosseis ja maksu sissenõutavus on tollimaksu ja käibemaksu puhul sisuliselt samad, niivõrd kui mõlemal juhul tingib maksukohustuse tekkimiseks vajaliku teokoosseisu ning maksu sissenõutavuse import liitu ja sellele järgnev kauba liikmesriikides majanduskäibesse andmine”; seda rõõpsust „kinnitab ka asjaolu, et käibemaksudirektiivi artikli 71 lõike 1 teine lõik lubab liikmesriikidel siduda impordil tasumisele kuuluva käibemaksu maksukohustuse tekkimiseks vajaliku teokoosseisu ning sissenõutavuse tollimaksu omadega”³⁵.

91. Kuid võrreldav ei tähenda siiski identne, mis on ka põhjus, miks Euroopa Kohus seisab selle eest, et tollivõla ja käibemaksuvõla teket kontrollitaks sõltumatult. See ei saaks olla teisiti, kui arvestada nende kahe erinevust, mida veelgi võimendab see, kui tollivõlg ei tekkinud tegelikult mitte kauba tavalises korras tolliterritooriumile sissetoomise, vaid teatavate nõuete või kohustuste rikkumise tagajärjel.

92. Kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 2 kohaselt on kauba import käibemaksuga maksustatav. Sama õigusakti teksti artikli 7 lõike 1 punktis a on sätestatud, et „kauba impordiks” loetakse „sellise kauba ühendusse toomine, mille puhul ei ole täidetud [EÜ artiklites 23 ja 24] sätestatud tingimused”.

93. Põhimõtteliselt ja kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 7 lõigetega 2 ja 3 ei tähenda kauba füüsiline sissetoomine liidu territooriumile käibemaksu seisukohast tingimata selle impordimist. Kui kaup suunatakse tolliladustamisprotseduurile – see tähendab kuuenda direktiivi artikli 16 lõike 1 punkti B alapunktis d ette nähtud protseduurile – alates selle füüsiliselt liitu sisenemise hetkest, mis on

31 — Euroopa Kohtule 3. oktoobril 2014 Finanzgerichti esitatud kirja punkt 2.

32 — C-480/12, EU:C:2014:329, punkt 54.

33 — Kohtuasi C-480/12, EU:C:2014:329.

34 — Kohtuasi C-480/12, EU:C:2014:329.

35 — Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, punkt 41, milles on viidatud kohtuotsustele Witzemann, C-343/89, EU:C:1999:445, punkt 18, ja Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, punktid 90 ja 91.

käesoleval juhul oluline, toimub import käibemaksu seisukohast alles siis, kui see protseduur on kauba suhtes lõppenud, mis võib juhtuda mõne muu liikmesriigi territooriumil kui selles, kus kaup füüsiliselt liidu territooriumile sisenes. Kaup võib seega liidus ringelda, *ilma et see oleks* käibemaksu seisukohast *liidu territooriumile sisenenud*.

94. Kauba suunamisega ühele kuuenda direktiivi artikli 16 lõike 1 B osa punktides a, b, c ja d ette nähtud protseduuridest on kaup niisuguses olukorras, mille puhul ei ole kaupa võimalik anda liidu majanduskäibesse. Sellesse käibesse saab anda ainult ühenduse kaupa, see tähendab tolliseadustiku artikli 4 punkti 7 kohaselt sisuliselt kaupa, mis on omandatud liidu tolliterritooriumil tolliseadustiku artiklis 23 ette nähtud tingimustel või väljastpoolt tolliterritooriumi imporditud ja vabasse ringluse lubatud kaupa. See tähendab viimati nimetatud kauba puhul kaupa, mille eest on tasutud tollimaksud ja maksud, mida tuleb ühele sellistest protseduuridest suunatud kaupade pealt tasuda.

95. Kui – nagu käesolevas kohtuasjas – tolliladustamisprotseduurile suunatud kaup reeksporditi ilma nimetatud protseduuri kauba suhtes lõpetamata, isegi kui kaup on füüsiliselt ikka veel liidu territooriumil, ei ole kaup kuuenda direktiivi tähenduses imporditud³⁶ ja käibemaksuga maksustamist ei toimu.

96. Seevastu, kui kauba suhtes oleks see protseduur lõpetatud siis, kui kaup asus veel liidu territooriumil, siis tuleks seda käsitada igas mõttes imporditud kaubana ja seepärast käibemaksuga maksustada. Selles suhtes ei ole oluline, kas kaup on välja viidud nii, et see protseduur on õigesti lõpule viidud ja vastavad tollimaksud tasutud, või selle protseduuri tingimusi on rikutud (see tähendab, kas esineb mõni tolliseadustiku artiklites 202–205 ette nähtud juhtudest, nagu on ette nähtud rakendusmääruse artiklis 866).

97. Kui tolliseadustiku artiklite 202–205 alusel on tekkinud võlg kauba puhul, mis on juba reeksporditud, siis asjaolu, et kaup on liidu territooriumilt väljunud, ei mõjuta tollimaksude maksmise kohustust. Sellele tollivõlale võiks lisanduda ka käibemaksunõue, kui olenevalt juhuslikust õigusvastasest tegevusest, mille tõttu tollivõlg tekkis, oleks võimalik eeldada, et kaup on sisenenud liidu majanduskäibesse ja on seega saanud tarbimise esemeks, mis tingib käibemaksuga maksustamise.

98. Nii oleks see tolliseadustiku artikli 202 lõike 1 punktis a (kaup, millelt tuleb tasuda imporditollimaks, tuuakse ebaseaduslikult ühenduse tolliterritooriumile) või tolliseadustiku artikli 203 lõikes 1 ette nähtud juhul (kaup viiakse ebaseaduslikult tollijärelevalve alt välja).

99. See ei ole aga tingimata nii tolliseadustiku artikli 204 puhul, milles käsitletakse „kauba tollijärelevalve all olemise ajal erinevate tulemusetuks jäänud tolliprotseduuridega seotud kohustuste rikkumist ja tingimuste eiramist”.³⁷ Ja mõistagi mitte käesoleval juhul, sest Finanzgericht Hamburgi (Hamburgi finantsvaidluste kohus) hinnangul oli kaup jäänud tolliladustamisprotseduurile kuni selle reeksportimise hetkeni, jõudmata liikmesriikide majanduskäibesse. Seepärast tuleb tasuda tollivõlg, mis tekkis tolliseadustiku artikli 204 kohustuste täitmata jätmise tõttu, kuid mitte tasuda lisaks käibemaks, kuivõrd ei saa eeldada, et kaup oli olnud liidu territooriumil tarbimise esemeks.

36 — Selle kohta kohtuotsus Profitube, C-165/11, EU:2012:692, punkt 46.

37 — Kohtuotsus X, C-480/12, EU:C:2014:329, punkt 31, milles on viidatud kohtuotsusele Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, punkt 28.

100. Euroopa Kohus on korduvalt viidanud ohule, et kaup võib siseneda (või sisenemise eeldusele) liikmesriikide majanduskäibesse, kui tollivõla tekkimise põhjusele kohustuste rikkumise tõttu, juhtides tähelepanu sellele, et need võlad on just nimelt viidatud majanduskäibe kaitsemehhanism.³⁸ Eri tolliprotseduurides nõutavate kohustuste ja tingimuste täitmata jätmine võib seega kätkeada ohtu, et kaup lastakse siseturule ja see konkureerib ebaausalt ühenduse tootjatega, lisaks sellele, et selle tõttu jääb maksutulu saamata.

101. Kui – nagu see on käesoleval juhul – eelotsusetaotluse esitanud kohus välistab võimaluse, et esines selline oht ja et kaup on sisenenud liikmesriikide majanduskäibesse, ei ole kerge mõista, milline on majanduslik tegelikkus, mille suhtes võiks nõuda tarbimise pealt sellist kaudset maksu nagu käibemaks, olenemata sellest, et tingimuste rikkumise tõttu on tekkinud tollivõlg.

102. Järelikult teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata esimesele küsimusele, et kuuenda direktiivi artikli 7 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et käibemaks kuulub tasumisele, kui asjaomase kauba reeksportimise ajal ei kohaldata enam selle kauba suhtes tolliseadustiku artikli 204 alusel tekkinud tollivõla tõttu nimetatud artiklis ette nähtud tolliprotseduure, asjaoludel, mis võimaldavad eeldada, et kaup on sisenenud liidu majanduskäibesse.

2. Teine eelotsuse küsimus

103. Eelmise vastuse tõttu langeb kohtuasjas C-226/14 Finanzgericht Hamburgi (Hamburgi finantsvaidluste kohus) esitatud ülejäänud kahe eelotsuse küsimuse ese ära. Juhuks kui Euroopa Kohus nii ei arva, analüüsin neid siiski teise võimalusena.

104. Juhul, kui esimesele küsimusele vastatakse eitavalt, soovib Finanzgericht teada, kas põhikohtuasjas arutatava juhtumi asjaolusid arvestades on kuuenda direktiivi alusel kohustuslik tasuda impordikäibemaksu või, vastupidi, liikmesriikidel on selles suhtes teatav kaalutusõigus.

105. Nii põhikohtuasja pooled kui ka Kreeka valitsus ja komisjon leiavad üksmeelselt, et küsimusele tuleks vastata eitavalt, kuna kuuenda direktiivi artiklis 7 on sätestatud ammendav ja lõplik eeskiri.

106. Minu arvates saab sellise lähenemisviisiga ainult nõustuda. Nimelt on „kauba import” kui käibemaksuga maksustatav teokoosseis ja selle määratlus kuuenda direktiivi artikli 7 sõnastuses kuuendas direktiivis lõplikult ja ammendavalt lahendatud küsimused ning neid tuleb liidu õiguses tõlgendada autonoomselt. Vastasel korral kahjustaksid liikmesriikidevahelised erinevused maksustatava teokoosseisu osas kuuenda direktiivi eesmärgi saavutamist. Komisjon tuletab meelde³⁹, et see eesmärk on tõelise siseturu tunnustega analoogsete tunnustega ühisturu rajamine – nagu on märgitud kuuenda direktiivi põhjenduses 4 –, kus maksubaasi ühtlustamine võimaldaks seda, et „ühenduse maksumäära kohaldamine maksustatavatele tehingutele annaks kõikides liikmesriikides võrreldavaid tulemusi”.⁴⁰

107. Seega, kui kuuenda direktiivi artikli 7 lõike 3 kohaldamisel peaks tolliseadustiku artikli 204 alusel tollivõla tekkimisega kaasnema käibemaksu kohustus, ei ole liikmesriikidel kaalutusõigust vastupidise kehtestamiseks.

108. Järelikult teen teise võimalusena Euroopa Kohtule ettepaneku vastata teisele esitatud küsimusele, et liikmesriikidel ei ole kaupade impordilt tasumisele kuuluva käibemaksu sissenõudmisel kaalutusõigust.

38 — Nii näiteks kohtuasjad Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, punkt 31; Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, punkt 52.

39 — Tema kirjalike seisukohtade punkt 72.

40 — Kuuenda direktiivi põhjendus 9.

3. Kolmas eelotsuse küsimus

109. Samuti teise võimalusena esitan seisukoha Finanzgericht Hamburgi (Hamburgi finantsvaidluste kohus) esitatud kolmanda küsimuse kohta; nimelt, kas niisugusel juhul nagu põhikohtuasjas, kus käibemaks kuulub tasumisele tollivõla tõtta, mis on tekkinud kuuenda direktiivi artikli 10 lõike 3 teise lõigu kohaldamisel koostoimes tolliseadustiku artikliga 204, on käibemaksu tasumise eest vastutav isik laopidaja, kes hoiab kaupa tollilaos, isegi kui tal ei ole kauba suhtes käsutusõigust ning ta ei kasuta kaupa seoses oma maksustatavate tehingutega kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti a tähenduses.

110. Kõik pooled nõustuvad üksmeelselt eeldusega, et kuuenda direktiivi artikli 21 lõige 4 annab liikmesriikidele õiguse määrata kindlaks, kes on imporditehingute puhul käibemaksu tasumise eest vastutav isik. Seda arvestades on Kreeka valitsus seisukohal, et miski ei nõua, et ainus käibemaksu tasumise eest vastutav isik oleks kauba importija, ning et on võimalik, et rikkumise tõttu tolliseadustiku kohaselt tekkinud tollivõlga tasuma kohustatud isik on ühtlasi ka käibemaksu tasuma kohustatud isik.

111. Eurogate välistab selle teise võimaluse, kuna ta leiab, et selle vastu on asjaolu, et kui laopidaja tegutseb ainult teenuste osutajana, ei ole tal õigust tasutud käibemaksu maha arvata, erinevalt laopidajast, kellel on kauba suhtes käsutusõigus, mis tekitaks põhjendamatu ebavõrdse kohtlemise.

112. Kuuenda direktiivi artikli 21 lõike 4 sõnastuses on üheselt sätestatud, et „[k]äibemaksu tasumise eest vastutavad [...] impordi puhul: isik või isikud, kelle on määratud või tunnistanud vastutavaks liikmesriik, kuhu kaup imporditakse”. Mõistagi, kui importijaks määratud või tunnustatud isik oleks Saksa õiguse kohaselt Eurogate – mis tuleb kindlaks määrata siseriiklikul kohtul –, siis ei saaks see äriühing nõuda käibemaksu mahaarvamist, kuna kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 2 on ette nähtud ainult tasumisele kuuluva maksu summa mahaarvamine „kaupa[delt] ja teenus[telt, mida] kasutatakse [seoses] maksukohustuslase maksustatavate tehingutega”.

113. Euroopa Kohus otsustas hiljuti (25. juunil 2015) siin tõstatatud probleemiga sarnase probleemi kohta, et käibemaksudirektiivi artikli 168 punkt e, mis on samaväärne kuuenda direktiivi artikli 17 lõikega 2, „tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis välistavad sellise impordikäibemaksu mahaarvamise, mida peab tasuma vedaja, kes ei ole asjaomase kauba importija ega omanik, vaid on saadetist lihtsalt vedanud ja vastutanud selle tollivormistuse eest käibemaksuga maksustatava ekspedeerimistegevuse raames”.⁴¹

114. Euroopa Kohtu 25. juuni 2015. aasta kohtuotsusest tuleb teha kaks järeldust. Esimene on, et miski ei takista liikmesriigi (sel juhul Saksa) õiguses määrata impordikäibemaksu tasuma kohustatud isikuks veoettevõtjat. Teine on, et ei ole takistusi ka sellele, et sellistel juhtudel imporditud kauba vedaja ei saa tasutud sisendkäibemaksu summasid maha arvata.

115. Seega tuleb kinnitada, et nendel asjaoludel ei piira liikmesriikide vabadust määrata käibemaksu tasuma kohustatud isikuks kauba laopidaja asjaolu, et määratud isik ei saa tasutud maksu summasid maha arvata.

41 — Kohtuasi C-187/14, DSV Road, EU:C:2015:421, punkt 51. Veo- ja logistikateenuste alal tegutsev ettevõtja DSV oli alustanud kahte ühenduse välistransiidiprotseduuri, mille lõpus temalt nõuti nii tollimaksu (tolliseadustiku artikli 203 alusel ja teise võimalusena vastavalt nimetatud seadustiku artiklile 304) kui ka impordikäibemaksu, samal ajal, kui talle ei antud õigust viimati nimetatud maksu maha arvata.

B. Kohtuasi C-228/14

116. Kohtuasjas C-228/14 esitatud eelotsuse küsimus puudutab samuti imporditollivõla tekkimist tolliseadustiku artikli 204 alusel. Tegu ei ole siiski tollilao kohustuste rikkumisega, vaid tolliseadustiku artiklites 91–97 reguleeritud välistransiidiprotseduuri kohustuste täitmata jätmisega. Pealegi ei ole kohtuasjale ajaliselt kohaldatav mitte kuues direktiiv, vaid käibemaksudirektiiv.

117. Finanzgericht Hamburg (Hamburgi finantsvaidluste kohus) soovib konkreetselt teada, kas selliste kaupade reeksportimise korral ühendusevälise kaubana tolli kontrolli all, mille pealt on tekkinud tollivõlg tolliseadustiku artiklis 204 ette nähtud kohustuse täitmata jätmise tõttu, tuleb tolliseadustiku artikli 236 lõiget 1 koostoimes käibemaksudirektiiviga tõlgendada nii, et käibemaks ei kuulu tasumisele, kui tollivõlga nõutakse sisse isikult, kellel ei olnud selle kauba suhtes käsutusõigust.

118. Nõustun komisjoniga selles, et sellele küsimusele saab vastata kohtuasja C-226/14 analüüsimisel esitatud põhjenduste ülekandmisega.⁴²

119. Nimelt käsitleb sarnaselt nimetatud kohtuasjaga käesolev kohtuasi juhtu, kus kaup reeksportiti siis, kui see oli alles peatamismenets (käesoleval juhul välistransiit). Seda arvestades olen käesoleva ettepaneku punktides 98–115 esitatud põhjustel sunnitud väitma, et tegelikult impordi ei toimunud, ja seepärast ei kuulunud impordikäibemaks tasumisele.

120. Kui Euroopa Kohus eespool esitatud mõtet ei jaga, leian, et kohtuasja C-226/14⁴³ kolmanda küsimuse kohta esitatud kaalutluste põhjal tuleks tuvastada, et impordikäibemaksu tasuma kohustatud isik võib olla veoettevõtja, kellel ei ole kauba suhtes käsutusõigust.

VI. Ettepanek

121. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata esitatud küsimustele järgmiselt:

Esimese võimalusena:

1. Kuuenda direktiivi artikli 7 lõiget 3 ja käibemaksudirektiivi artiklit 61 tuleb tõlgendada nii, et käibemaks kuulub tasumisele siis, kui asjaomase kauba reeksportimise ajal ei kohaldata enam selle kauba suhtes tolliseadustiku artikli 204 alusel tekkinud tollivõla tagajärjel nimetatud artiklites ette nähtud tolliprotseduure, asjaoludel, mis võimaldavad eeldada, et kaup on lubatud liidu majandusringlusesse.

Teise võimalusena:

2. Liikmesriikidel ei ole ühenduse tolliseadustiku artikli 204 alusel tekkinud tollivõla korral käibemaksu sissenõudmisel kaalutusõigust.
3. Kui käesolevas asjas tuleb käibemaksu nõuda, siis võivad seda maksu tasuma kohustatud isikud siseriikliku õiguse kohaselt olla laopidaja või veoettevõtja ka juhul, kui neil ei ole kauba suhtes käsutusõigust ja nad ei saa tasutud käibemaksu maha arvata.

42 — Tema kirjalike seisukohtade punktid 89–95.

43 — Punktid 112–114 eespool.