



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
esitatud 16. juulil 2020¹

Kohtuasi C-656/19

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.
versus
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Szegedi Törvényszék (Szegedi kohus, varem Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Szegedi haldus- ja töökohus), Ungari))

Eelotsusemenetlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ –
Ekspordi maksuvabastused – Väljaspool liitu elavate reisijate isiklikus pagasis veetavad kaubad –
Mõiste „isiklik pagas“ – Pettus – Käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest keeldumine

1. Direktiiviga 2006/112/EÜ² on reisijate isiklikus pagasis Euroopa Liidust välja veetavate kaupade tarned teatud tingimustel käibemaksust vabastatud.
2. Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub Euroopa Kohtul tõlgendada mõistet „reisijate isiklik pagas“. Eelkõige soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas tal on lubatud kasutada tollieeskirju, milles kasutatakse sama või sarnast väljendit³ või peab ta arvesse võtma üksnes „mõiste tavatähendust“.

I. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus. Direktiiv 2006/112

3. Artikli 146 lõikes 1 on sätestatud:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[...]

- b) selliste kaupade tarne, mille lähetab või veab väljaspool ühendust asuvasse sihtkohta väljaspool riigi territooriumi asuv soetaja või tema nimel tegutsev isik [...];

[...]“.

¹ Algkeel: hispaania.

² Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1).

³ Eelnevates kohtuasjades on seda küsimust käsitletud teistest aspektidest: 9. juuni 1992. aasta kohtuotsus komisjon vs. Hispaania (C-96/91, EU:C:1992:253); 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105) ja 28. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Pieńkowski (C-307/16, EU:C:2018:124).

4. Artiklis 147 on ette nähtud:

„1. Juhul, kui artikli 146 lõike 1 punktis b nimetatud tarne hõlmab reisijate isiklikus pagasis veetavaid kaupu, kehtib maksuvabastus vaid järgmistel tingimustel:

- a) reisija elukoht ei ole ühenduses;
- b) kaubad veetakse väljapoole ühendust tarne toimumise kuule järgneva kolme kuu jooksul;
- c) tarne koguväärtus koos käibemaksuga on suurem kui 175 eurot või sellega võrdne summa riigi valuutas, mis määratakse kindlaks kord aastas oktoobrikuu esimese tööpäeva vahetuskursi alusel, kehtivusega järgmise aasta 1. jaanuarist.

Liikmesriigid võivad siiski vabastada tarne, mille koguväärtus on esimese lõigu punktis c nimetatud summast väiksem.

2. Lõike 1 tähenduses on „reisija, kelle elukoht ei ole ühenduses“ reisija, kelle alaline või peamine elukoht ei ole ühenduses. Antud juhul on „alaline või peamine elukoht“ koht, mis on sellisena märgitud passi, isikutunnistusele või muule isikut tõendavale dokumendile, mida tunnustab liikmesriik, kus tarne tehakse.

[...]“.

B. Liikmesriigi õigus. 2007. aasta CXXVII seadus käibemaksu kohta⁴

5. §-s 98 on märgitud:

„(1) Selliste kaupade tarne, mis lähetatakse postiga või veetakse riiki ühendusevälisest riigist, on maksust vabastatud tingimustel, et seda lähetab või transpordib:

[...]

- b) ostja ise või tema nimel tegutsev kolmas isik, kui käesoleva paragrahvi lõigetes 3 ja 4 või käesoleva seaduse §-des 99 ja 100 sätestatud tingimused on täidetud.

[...]

(3) Lõike 1 punkti b võib kohaldada, kui §-dest 99 ja 100 ei tulene teisiti, kui ostja asukoht selles kontekstis ei ole Ungaris või kui – asukoha puudumisel – tema alaline elukoht või harilik viibimiskoht ei ole Ungaris.

[...]“.

6. §-s 99 on märgitud:

„(1) Kui soetaja on välisreisija ja tarnitud kaup [...] kuulub tema isikliku või reisipagasi hulka, peab selleks, et kohaldada § 98 lõikes 1 sätestatud maksuvabastust:

- a) tarne väärtus koos käibemaksuga ületama 175 eurot;

⁴ Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (edaspidi „käibemaksuseadus“).

- b) välisreisija tõendama oma staatust reisidokumentidega või muude dokumentidega, mille on väljastanud Ungaris pädeva asutusena tunnustatud asutused ja mis on mõeldud isiku tuvastamiseks;
- c) ametiasutus kaupade ühendusest väljumise kohas, kui talle esitatakse samal ajal kaubad ja arve originaal, mis kinnitab kaubarne teostamist, kinnitama, et need on territooriumilt lahkunud, lisades riigi maksuhalduri poolt selleks ette nähtud vormile viisa ja templi [...].

[...]“.

7. § 259 lõikes 10 on välisreisija määratletud kui:

„[...] füüsiline isik, kes ei ole ühenduse liikmesriigi kodanik ja kellel ei ole ühenduse liikmesriigis elamise õigust, ning füüsiline isik, kes on ühenduse liikmesriigi kodanik, kuid elab väljaspool ühenduse territooriumi“.

II. Faktilised asjaolud (vastavalt eelotsusetaotlusele)⁵ ja eelotsuse küsimused

8. Bakati Plus Kereskedelmi és Szolgálató Kft. (edaspidi „Bakati Plus“) on ettevõtja, kes tegeleb dekoratiivtaimede hulgimüügiga ja muude toodete jaemüügiga, mida teostatakse väljaspool tema ruume. Alates 2015. aastast suurenes tema aastakäive 50 miljonilt 1 miljardile Ungari forintile (HUF).

9. Aastal 2016, mida faktilised asjaolud puudutavad, seisnes Bakati Plusi peaaegu kogu tegevus Serbiasse suurtes kogustes toiduainete, kosmeetika- ja puhastustoodete müügis, millega varustati kahtekümnet eraõiguslikku isikut, kes olid kolme perekonna liikmed.

10. Kauba vedas Bakati Plusi volitatud isik tema laost teise lattu, mille olid rentinud Serbia ostjad Ungaris selle riigi ja Serbia piiri lähedal.

11. Selles kohas andis transporti teostanud sõidukijuht sularahas makstud hinna eest ostjatele üle kaubad, Bakati Plusi esindaja väljastatud arved ja käibemaksu tagastamise taotluse vormid. Seejärel veeti kaup sõiduautodes reisipagasina Serbiasse.

12. Käibemaksuvabastuse saamise mehhanism oli üles ehitatud järgmiselt: a) Bakati Plus täitis käibemaksu tagastamise taotluse vormi, millele toll pani pärast kauba väljumist viisa ja templi; b) vormi teine eksemplar tagastati Bakati Plusile; c) Bakati Plus tagastas maksu ostjatele vastavalt käibemaksuseadusele ja d) Bakati Plus taotles oma käibemaksuarvestuses tagastatud käibemaksusumma mahaarvamist.

13. Bakati Plus teadis, et tema kliendid ostavad kaupu selleks, et need Serbia turgudel edasi müüa. Ta oli samuti teadlik asjaolust, et tehingus osales mitu sama pere liiget selleks, et iga tarne maksumus ei oleks suurem kui miljon Ungari forintit. Selliselt toimus kaubatransiit Ungari ja Serbia vahelisel piiril Ungari tolliprotseduurieskirjade kohaselt ilma probleemideta.

⁵ Bakati Plus vaidlustab oma seisukohtades selle esituse ja esitab täiendavaid asjaolusid. Ent nagu kordas Euroopa Kohus 2. aprilli 2020. aasta kohtuotsuses *Coty Germany* (C-567/18, EU:C:2020:267, punkt 22), „[k]una üksnes eelotsusetaotluse esitanud kohus on pädev tuvastama ja hindama faktilisi asjaolusid tema menetletavas kohtuasjas, peab Euroopa Kohus üldjuhul piirduma hinnangu andmisega neile asjaoludele, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus otsustas talle esitada, ja seega lähtuma olukorrast, mis selle liikmesriigi kohtu hinnangul on tuvastatud, ning sealjuures ei saa Euroopa Kohtule olla siduvad ühe menetluspoole oletused“.

14. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Csongrádi maakonna maksu- ja tolliamet, Ungari); edaspidi „esimese astme maksuhaldur“) tuvastas maksukontrolli käigus, et kolme Serbia perekonna poolt Bakati Plusilt tehtud ostud ületasid isiklikke ja perekonna tarbe vajadusi ning neid tehti edasimüümise eesmärgil, mistõttu ta välistas nende kvalifitseerimise „reisipagasiks“. Ta tuvastas samuti, et sellel ettevõtjal ei olnud õigust maksuvabastusele ka muul alusel.

15. Esimese astme maksuhaldur nõudis selle kontrolli tulemusel 27. juuni 2018. aasta otsusega Bakati Plusilt käibemaksuvahe tasumist koos viivisega ning määras talle rahatrahvi.

16. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (riikliku maksu- ja tolliameti vaidluste lahendamise direktoraat, Ungari) jättis 31. oktoobril 2018 esimese astme otsuse, mille Bakati Plus oli vaidlustanud, muutmata. Ta jättis selle vaide rahuldamata, tuginedes Kúria (Ungari kõrgeim kohus) kohtuotsusele, milles on märgitud:

- Mõiste „reisipagas“ tõlgendamisel on oluline nii kauba kogus kui ka ostusagedus. Kuna seda mõistet ei ole käibemaksuseaduses ega direktiivis 2006/112 määratletud, peetakse riigisisises õiguses selleks kaupa, mille reisija soetab oma isiklikuks tarbeks või kinkimiseks, ilma et seda võiks ühelgi juhul kasutada kaubanduslikul eesmärgil.
- Bakati Plusil ei olnud õigust maksuvabastusele ka kauba ekspordimiseks tarnimise alusel, kuna ta ei taotlenud nende tehingutega seoses ekspordi tollivormistust ega näinud ette nende kaupade vormistamist ekspordina – ostjad palusid sõnaselgelt kohaldada välisreisijatele ette nähtud maksuvabastust.

17. Bakati Plus vaidlustas teise astme haldusotsuse Szegedi Törvényszékis (Szegedi kohus, varem Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Szegedi haldus- ja töökohus), Ungari)),⁶ kes esitas Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [...] direktiivi 2006/112/EÜ [...] artikliga 147 on kooskõlas liikmesriigi selline praktika, milles samastatakse mõiste „isiklik pagas“, mis on määratletud käibemaksust vabastatud välisreisijatele tehtavate kaubatarnete olulise osana, mõistega „isiklikud asjad“, mida on kasutatud New Yorgis 4. juunil 1954. aastal alla kirjutatud turismi tollisoodustuste konventsioonis ja selle lisaprotokollis, ning mõistega „pagas“, mis on määratletud komisjoni delegeeritud määruse (EL) 2015/2446, millega täiendatakse Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrust (EL) nr 952/2013 seoses liidu tolliseadustiku teatavaid sätteid käsitlevate üksikasjalike eeskirjadega⁷, artikli 1 punktis 5?

2. Kui vastus eelmisele eelotsuse küsimusele on eitav, siis kuidas tuleb määratleda käibemaksudirektiivi artikli 147 mõistet „isiklik pagas“, võttes arvesse, et nimetatud direktiivis ei ole seda määratletud? Kas ühenduse õigusnormidega on kooskõlas liikmesriigi praktika, mis seisneb selles, et liikmesriigi maksuasutused võtavad arvesse ainult „mõiste tavatähendust“?

3. Kas käibemaksudirektiivi artikleid 146 ja 147 tuleb tõlgendada nii, et kui maksukohustuslasel ei ole selle direktiivi artikli 147 tähenduses õigust välisreisijatele tehtud kaubatarnete maksuvabastusele, siis tuleb vajaduse korral kontrollida, kas on kohaldatav eksporditarnete maksuvabastus vastavalt sama direktiivi artiklile 146, isegi kui liidu tolliseadustikus ja delegeeritud õigusnormides sätestatud tolliformaalsused on tegemata jäetud?

⁶ Szegedi haldus- ja töökohus, Ungari.

⁷ ELT 2015, L 343, lk 1, edaspidi „delegeeritud määrus“.

4. Kui eelmisele eelotsuse küsimusele vastatakse, et juhul kui välisreisijatele ette nähtud maksuvabastus ei ole kohaldatav, võib tehingule kohaldada ekspordi käibemaksuvabastust, siis kas õigustehingut võib kvalifitseerida käibemaksuvabaks eksporditarneks vastupidi kliendi tellimuse esitamise ajal väljendatud kavatsusele?

5. Kui vastus kolmandale ja neljandale eelotsuse küsimusele on jaatav, siis kas käibemaksudirektiivi artiklitega 146 ja 147 ning liidu õiguse neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtetega on kooskõlas liikmesriigi praktika, mis seisneb selles, et maksuasutus ei tagasta välisreisijatele tehtud kaubatarnete pealt ebaõigesti deklareeritud ja tasutud maksu, kvalifitseerimata neid tehinguid eksporditarneteks ja tegemata vastavat korrigeerimist, vaatamata sellele, et on vaieldamatu, et kaubad viidi Ungarist välja reisipagasina niisugusel juhul nagu käesolevas kohtuasjas, kus arve väljastaja teadis kauba tarnimise ajal, et kaup osteti edasi müümiseks, kuid välismaine ostja soovib siiski kauba selle riigi territooriumilt välja viia välisreisijate korras, mistõttu arve väljastaja toimis pahauskselt, kui ta väljastas nimetatud korras selleks ette nähtud maksutagastustaotluse vormi ja tagastas välisreisijatele ette nähtud maksuvabastuse alusel arvestatud käibemaksu?“

III. Menetlus Euroopa Kohtus

18. Eelotsusetaotlus registreeriti Euroopa Kohtus 4. septembril 2019.

19. Kirjalikud seisukohad on esitanud Bakati Plus, Ungari valitsus ja Euroopa Komisjon.

IV. Õiguslik analüüs

20. Euroopa Kohtu juhiste järgi on see ettepanek esitatud ainult esimese ja teise eelotsuse küsimuse kohta, mis puudutavad direktiivi 2006/112 artikli 147 mõistet „reisija isiklik pagas“.

21. Pean siiski vajalikuks täpsustada, et olenemata sellest, kuidas seda mõistet direktiivi 2006/112 artikli 147 tähenduses tõlgendada, võib vaidluse lahendus sõltuda muudest hindamise asjaoludest, kui – nagu näib arvavat eelotsusetaotluse esitanud kohus – asjaolusid peetakse skeemitamiseks tulenevalt kauba müüja ja tema Serbia ostjate vahelisest kokkumängust, selleks et Ungari maksueeskirjadest kõrvale hoida.⁸

22. Käsitlen kõigepealt teise eelotsuse küsimuse teist osa, mille vastuse võib minu arvates tuletada Euroopa Kohtu praktikast. Seejärel selgitan, kuidas tuleb minu arvates mõista direktiivi 2006/112 artikli 147 väljendit „reisija isiklik pagas“.

23. Euroopa Kohtu praktikas käibemaksuvabastuste kohta rõhutatakse asjaolu, et liidu õiguse autonoomsed mõisted⁹ on mõisted, mille tõlgendamisel (mis peab olema kitsas)¹⁰ lähtutakse mõistete sõnastusest, kontekstist ja nende õigusnormide eesmärgist, kuhu mõisted kuuluvad.¹¹

⁸ Direktiivi 2006/112 artiklis 131 on sätestatud: „[IX jaotise] [p]eatumiskõiguste 2–9 ette nähtud maksuvabastusi kohaldatakse, ilma et see piiraks ühenduse muude õigusaktide kohaldamist, ja liikmesriikide kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada nimetatud maksuvabastuste nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning *ära hoida maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi*“.

⁹ 18. oktoobri 2007. aasta kohtuotsus *Navicom* (C-97/06, EU:C:2007:609, punkt 20). Selles analüüsi nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiivi 77/388/EMÜ, kuuendat direktiivi kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“), mis eelnes vahetult praegusele ja mille tõlgendus tuleks üle võtta (eranditega, mis ei ole praegu asjasse puutuvad). Nende kahe direktiivi vahelise seose kohta üldiselt vt direktiivi 2006/112 põhjendused 1 ja 3.

¹⁰ *Ibidem*, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika.

¹¹ 26. mai 2016. aasta kohtuotsus *Envirotec Denmark* (C-550/14, EU:C:2016:354, punkt 27).

A. Grammatiline tõlgendamine. Mõiste „reisija isiklik pagas“ tavatähendus lähtepunktina (teise eelotsuse küsimuse teine osa).

24. Mis puutub käibemaksuvabastusi sisaldavate sätete sõnasõnalisse tõlgendamisse, siis on Euroopa Kohus tuvastanud, et liidu õiguses määratluse puudumise korral on mõistete tähenduse ja ulatuse kindlaksmääramise aluseks nende harjumuspärane tähendus tavakeeles. Siiski on kohe täpsustatud, et tuleb kaaluda „[mõiste] kasutamise konteksti ja asjasse puutuvate sätetega taotletavaid eesmärgi“¹².

25. Seega tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtule vastata, et riigisisene praktika, milles tõlgendatakse direktiivi 2006/112 artikli 147 väljendit „isiklik pagas“ üksnes „mõiste [sõnade] tavatähenduse“ põhjal, ei ole selle kohtupraktikaga kooskõlas. Selle „tavatähenduse“ tõttu ei saa jätta tähelepanuta normi konkreetset konteksti ja eesmärki.

26. Normi tõlgendamisel on tingimata vaja juhinduda selle kontekstist ja eesmärgist, kui selle mõistetele ei ole ühte ainsat „tavatähendust“. Nii on see siin vaidlusaluse väljendi puhul.

27. Esmapilgul (ja loogiliselt võttes) hõlmab reisija „isiklik pagas“ esemeid, mida ta üldiselt isiklikuks tarbeks veab, ning muid väikesemõõdulisi esemeid kinkimiseks või suveniiriks.

28. Selline tõlgendus jätkaks direktiivi 2006/112 artikli 147 kohaldamisalast välja kaubanduslikuks otstarbeks mõeldud kaubad, mis on reisijal Euroopa Liidu territooriumilt lahkumisel kaasas. See ei ole aga ainus võimalik tõlgendus.

29. Võib väita, et sõnakombinatsioon „isiklik pagas“ viitab pigem reisija vara vedamise viisile. Sellest vaatenurgast on „reisija isiklik pagas“ pagas, mis viiakse ühest kohast teise koos isikuga, kes reisib, olenemata pagasi sisust.¹³ See hõlmab nii „käsipagasi“ kui ka „kaasas olevat“¹⁴ pagasi, st ülejäänud kohvleid, mis on omanikuga koos samas transpordivahendis reisil kaasas ja asuvad selleks ette nähtud ruumis (lennuki pagasiruum, pakiruum). Selles kontekstis ei oma tähtsust, kas eksporditav pagas on kaubanduslikuks otstarbeks või mitte.

30. Grammatilise tõlgendamise kriteerium seega ühest vastust ei anna. Nagu ma juba märkisin, tuleb lähtuda süstemaatilise ja teleoloogilise tõlgendamise kriteeriumidest.

B. Reisija isiklikus pagasis kaupade ekspordi käibemaksuvabastuse kontekst ja eesmärgid

1. Kontekstpõhine tõlgendamine

31. Direktiivi 2006/112 artikkel 147 on teine säte IX jaotise „Maksuvabastused“ 6. peatükis („Ekspordi maksuvabastused“). Tegelikult on artikkel 147 üksnes artikli 146 lõike 1 punkti b edasiarendus.

32. Direktiiv 2006/112, eelkõige selle IX jaotis, 6. peatükk ning eelkõige artiklid 146 ja 147 moodustavad minu arvates viimati nimetatud sättes kasutatud väljendile „isiklik pagas“ omase tõlgendamisingi. See ring võib lisaks hõlmata ka muid käibemaksusüsteemi eeskirju.

33. Eelotsusetaotluse esitanud kohus ja osaliselt ka komisjon¹⁵ seavad siiski esiplaanile tollivaldkonna eeskirjad. Lähtun alustuseks nendest ja nende osast „kontekstina“.

¹² *Loc. ult. cit.*

¹³ Selline on sisuliselt komisjoni pakutud tõlgendus, mille suhtes eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb.

¹⁴ Väljendi „kaasas olev pagas“ kohta vt 22. joonealune märkus allpool.

¹⁵ Vt tema seisukohtade punkt 45 ja järgmised punktid. Samal seisukohal, kuid teatavate reservatsioonidega, on ka Ungari valitsus.

a) Käibemaksu kord ja tolliprotseduur

34. Riigisiseses praktikas, mille kooskõla direktiiviga 2006/112 kohtuvaidluses vaidlustatakse, kasutatakse kahte tollivaldkonna mõistet:

- 4. juunil 1954 New Yorgis sõlmitud turismi tollisoodustuste konventsiooni ja selle lisaprotokoll¹⁶ mõistet „isiklikud asjad“.
- Mõistet „pagas“ delegeeritud määruses, mis on vastu võetud liidu tolliseadustiku rakendamiseks.¹⁷

35. Täpsustan kohe, et Euroopa Liit ei ole 1954. aasta New Yorgi konventsiooni osaline ja praegu ei ole see ka kõikidele liikmesriikidele siduv.

36. Seevastu nõukogu 15. märtsi 1993. aasta otsusega kiideti (tol ajal) ühenduse nimel heaks ajutise sisseveo konventsioon, mis võeti vastu 26. juulil 1990 Istanbulis, ning selle lisad kiideti heaks teataval tingimustel.¹⁸ Viimati nimetatud konventsioon võtab üle New Yorgi konventsiooni, kuid mitte täielikult.

37. Kuid seda, millised selle konventsiooni ja delegeeritud määruse aspektid võiksid selles kohtuasjas tähtsust omada, ei ole mul vaja käsitleda.

38. Kahtlemata on tolli- ja käibemaksueeskirjade vahel tihe seos, mis hõlbustab lisaks muudele eesmärkidele maksude kooskõlastatud haldamist. See omavaheline seos ei võimalda siiski lihtsalt nõustuda eelotsusetaotluse esitanud kohtu eeldusega, mille on Euroopa Kohus teistes kohtuotsustes tagasi lükanud, „kuna see [käibemaksu] süsteem ja ühenduse tollimaksu sissenõudmise kord erinevad oma ülesehituselt, ülesannetelt ja eesmärkidelt“¹⁹.

39. Neid erinevusi illustreerib reisija isikliku pagasi käsitlus kummaski valdkonnas.

- Tolli vaatevinklist loetakse reisija isiklikuks pagasiks igasuguse kauba piiriülest vedu, sõltumata kauba olemusest. Iga pagasi osa suhtes kohaldatakse tollieeskirju. Kauba otstarve kaubanduslikul eesmärgil või mitte (aga ka muud tegurid, nagu kauba kogus või kaal) võib olla oluline hiljem, kui täpsustatakse kohaldatavat tolliprotseduuri.²⁰
- Seevastu kolmandast riigist pärit reisijate poolt imporditud kauba käibemaksuvabastus sõltub algusest peale ja sõnaselgelt sellest, et impordimine ei ole kaubanduslikku laadi. Nii on see ette nähtud direktiivi 2007/74/EÜ artiklis 4²¹: „Liikmesriigid kehtestavad rahaliste piirmäärade või koguseliste piirangute alusel käibemaksu- või aktsiisivabastuse reisijate isiklikus pagasis imporditavate kaupade suhtes, tingimusel et kõnealune import ei ole kaubanduslikku laadi“²².

16 Edaspidi „1954. aasta New Yorgi konventsioon“. Konventsioon on Ungarile siduv. Selle artikli 2 kohaselt tähistab väljend „isiklikud asjad“ „kõiki uusi või kasutatud esemeid, mida reisija võib isiklikuks tarbeks reisi ajal põhjendatult vajada, arvestades reisiga seonduvaid asjaolusid, välja arvatud mis tahes äriüldise eesmärgid imporditud kaubad“.

17 Delegeeritud määruse artikli 1 lõike 5 kohaselt on „pagas“ „füüsilise isiku reisiga seoses mis tahes viisil veetav kaup“.

18 Otsus 93/329/EMÜ ajutise impordi konventsiooni sõlmimise ja selle lisade heakskiitmise kohta (EÜT 1993, L 130, lk 1; ELT eriväljaanne 02/05, lk 3).

19 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 28). Just sellele süsteemide kahesusele viitasin ma 12. jaanuari 2016. aasta ettepanekus liidetud kohtuasjades Eurogate Distribution ja DHL Hub Leipzig (C-226/14 ja C-228/14, EU:C:2016:1, punkt 91) ja 13. detsembri 2016. aasta kohtuotsuses Wallenborn Transports (C-571/15, EU:C:2016:944, punkt 66).

20 See kehtib (delegeeritud määruse artikli 119 lõike 3 punkti f) tollistaatuse kohta või kauba suhtes teatava tollideklaratsiooni korra kohaldamise kohta (artikli 135 lõike 1 punkt b; artikli 137 lõike 1 punkt b, mõlemad delegeeritud määruses).

21 Nõukogu 20. detsembri 2007. aasta direktiiv kolmandatest riikidest saabuvate reisijate imporditava kauba käibemaksust ja aktsiisist vabastamise kohta (ELT 2007, L 346, lk 6; edaspidi „direktiiv 2007/74“).

22 Sellegipoolest on selle direktiivi artikli 5 kohaselt mõiste „isiklik pagas“ määratletud viitega pagasile, mille esitab reisija tollile. Selle artikli kohaselt „loetakse reisija isiklikuks pagasiks kogu pagas, mille ta saab saabumisel tollile esitada, samuti pagas, mille ta esitab nimetatud asutusele hiljem, kui on tõendatud, et tema vedamise eest vastutav äriühing registreeris selle pagasi tema väljasõidul temaga kaasas oleva pagasina“.

40. Siin ongi küsimus just selles, kas eelmises punktis nimetatud tingimus (kaubandusliku laadi puudumine) kehtib ainult siis, kui tegemist on impordiga seotud käibemaksuvabastusega, või ka käibemaksuvabastuse korral kaupade tarnimisel, mis eksporditakse Euroopa Liidust reisijate isiklikus pagasis.

41. Ühenduse käibemaksueeskirjade päritolu ja arengu (kuni direktiivi 2006/112 artiklini 147) ning nende seose direktiivile 2007/74 eelnenud sätetega analüüsimise põhjal on mul võimalik väita, et tõlgendamiskeskuste lahendamiseks sobiv kontekst on käibemaksukord, mitte tollikord.²³

42. See on pealegi kriteerium, millest juhindub Euroopa Kohtu praktika selles valdkonnas – vabastusi sellest maksust tuleb tõlgendada „ühise käibemaksusüsteemi kontekstis“²⁴.

b) Õigusloome taust. Direktiiv 69/169/EMÜ²⁵

1) Imporditollimaksuvabastus

43. Direktiivi 2006/112 artikli 147 ulatuse kindlaksmääramiseks tuleb tagasi minna rahvusvahelisest reisijateveost tulenevate käibemaksude ühtlustamise (direktiiv 69/169) alguse aegadesse.

44. Direktiivi 69/169 lähtepunkt oli kaudsete maksude ühtlustamise hetkeseis tol ajal, pidades meeles, et seni, kuni kaudsete maksude ühtlustamine ei olnud lõpetatud, tuli liikmesriikide vahelises kaubanduses säilitada impordi maksustamine ja ekspordi maksuvabastus.²⁶

45. Selleks et edendada „teadlik[kust] ühisturu tegelikust olemusest“,²⁷ ühtlustati direktiiviga 69/169 käibemaksuvabastuse sätteid reisiliikluses toimuva impordi suhtes. Kaup soetati riigis, kust need toodi, kus kohaldati teatavaid makse; asjaolu, et riik, kuhu need toodi, loobus käibe maksustamisest, vältis topeltmaksustamist. Eesmärk ei olnud siiski täielik maksuvabastus.²⁸

46. Maksuvabastusega import pidi koosnema reisijate isiklikus pagasis veetavast kaubast, mis ei ole kaubanduslikku laadi ja mille koguväärtus ei ületa konkreetset summat.²⁹

47. Direktiivi 69/169 artiklis 3 oli mittekaubanduslik import määratletud nii, et see on episoodiline ja viitab reisija või tema pereliikmete isiklikuks kasutamiseks või kingituseks ettenähtud kaupadele, kui kauba laad või kogus ei osuta impordi kaubanduslikule otstarbele.

2) Ekspordi maksuvabastus. Ekspordi mittekaubanduslik iseloom

48. Impordimaksuvabastus piiriüleses kaubanduses ei pidanud viima maksustamise täieliku puudumiseni. Seetõttu kohustas direktiivi 69/169 artikkel 6 algses redaktsioonis liikmesriike võtma meetmeid, et vältida maksuvabastuste kohaldamist kaupadele, mis antakse üle reisijatele, kelle alaline või peamine elukoht või töökoht asub liikmesriigis ja kelle suhtes juba kehtis impordiga seotud maksuvabastuse kord.

23 See ei tähenda, et selleks, et kinnitada käibemaksureeglite tõlgendust, mille tulemus vastab tollialaste õigusnormide tõlgendusele, ei saaks tugineda tollikorra teatud osadele.

24 18. oktoobri 2007. aasta kohtuotsus Navicom (C-97/06, EU:C:2007:609, punkt 20).

25 Nõukogu 28. mai 1969. aasta direktiiv rahvusvahelises reisiliikluses toimuva impordi suhtes kohaldatavat käibemaksu- ja aktsiivabastust käsitlevate õigusnormide ühtlustamise kohta (EÜT 1969, L 133, lk 6; ELT eriväljaanne 09/01, lk 8).

26 Esimene põhjendus.

27 Teine põhjendus.

28 Neljas põhjendus.

29 Artikli 1 lõige 1 kolmandatest riikidest saabuvate reisijate puhul ja artikli 2 lõige 1 ühendusesiseste reisijatevedude raames.

49. Ekspordi maksuvabastuse keeld liberaliseeriti järk-järgult, tulenevalt tehnilistest raskustest, mida see tekitas, ja selleks, et vältida topeltnmaksustamist.³⁰ Käesolevas asjas on oluline, et direktiiviga 72/230/EMÜ³¹ muudeti direktiivi 69/169 artiklit 6 nii, et liikmesriikidel oli teataval tingimustel õigus lubada jaemüügietaapi osas liikmesriigist lahkuvate reisijate isiklikus pagasis veetava kauba käibemaksust vabastada.

50. Teises liikmesriigis elavatel reisijatel oli võimalik saada maksuvabastust alates teatud kindlast väärtusest, mis oli igal juhul suurem vastavalt samale direktiivile ühendusesisese reisijateveo raames impordi suhtes kehtestatud maksuvabastuse summast. Väljaspool ühendust elavate isikute suhtes oli selle alammäära kehtestamine liikmesriikide pädevuses.

51. Vaatamata sellele, et ekspordi mittekaubanduslikku laadi ei ole konkreetselt nimetatud, tuleneb direktiivi 69/169 artikli 6 kontekstist, et tegemist oli üksnes sellise ekspordiga, mis ei ole kaubanduslikku laadi, nagu see on määratletud direktiivi artiklis 3.

3) Direktiivi 69/169 artikli 6 väljajätmine ja hilisem areng

52. 1977. aastal võeti vastu kuues direktiiv, mille X jaotis reguleeris maksuvabastusi. Samas nägi selle artikli 15 lõige 2 ette maksuvabastused eksporditehingutele ja nendega võrdsustatud tehingutele. See ei sisaldanud ühtegi konkreetset viidet transpordile reisijate isiklikus pagasis.

53. Impordikäibemaksu vabastamist reguleeriti kuuenda direktiivi artikli 14 lõike 1 punkti d kohaselt jätkuvalt direktiiviga 69/169.

54. Direktiivi 69/169 artikkel 6 tunnistati direktiivi 92/111/EMÜ³² artikli 1 lõike 25 kohaselt alates 1. jaanuarist 1993 kehtetuks.

55. Direktiiviga 92/111 lisati kuuenda direktiivi artiklisse 15 reisijate korda käsitlev täiendav lõige, mille kohaselt komisjon pidi esitama nõukogule ettepanekud, mille eesmärk oli täpsustada maksuvabastuse kohaldamise rakenduskord seoses jaemüügietaopil tarnitud selliste kaupadega, mida veetakse reisijate isiklikus pagasis.

56. Seejärel (direktiiviga 95/7/EÜ)³³ vastu võetud artikli 15 sõnastuses lõike 2 tekstist saigi tegelikult praegune direktiivi 2006/112 artikli 147 tekst. Seega ei ole sõnaselgelt mainitud „mittekaubanduslikku laadi“, nagu see oli direktiivis 69/169 ja nagu see on praegu säilinud direktiivis 2007/74 (mis asendab direktiivi 69/169 kolmandatest riikidest impordi maksuvabastuse osas).

57. Vaatamata sellekohase märke puudumisele, ei viita miski 1995. aasta redaktsioonis kuuenda direktiivi artikli 15 lõigeni 2 viinud õigusaktide kujunemises sellele, et maksuvabastust kavatseti laiendada kaubatarnetele (transportimiseks reisija isiklikus pagasis), mille kasutusotstarve oleks olnud turustamine. Minu arvates oleks sellise kaliibriga muudatust tulnud kajastada; seda ei saa lihtsalt tuletada, kui see on jätud märkimata.

30 Seda selgitab 9. juuni 1992. aasta kohtuotsus komisjon vs. Hispaania (C-96/91, EU:C:1992:253, punkt 5).

31 Nõukogu 12. juuni 1972. aasta teine direktiiv rahvusvahelises reisiliikluses kohaldatavaid kumuleeruva käibemaksu- ja aktsiisieskirju käsitlevate õigusnormide ühtlustamise kohta (EÜT 1972, L 139, lk 28; ELT eriväljaanne 09/01, lk 18).

32 Nõukogu 14. detsembri 1992. aasta direktiiv, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ ja kehtestatakse lihtsustamismeetmed käibemaksu suhtes (EÜT 1992, L 384, lk 47; ELT eriväljaanne 09/01, lk 224).

33 Nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiv, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ ja kehtestatakse uued lihtsustamismeetmed käibemaksu suhtes – teatavate erandite ulatus ja nende rakendamise kord (EÜT 1995, L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274).

58. Pealegi säilis sellel sättel seos direktiiviga 69/169:

- Esiteks viitas see ekspordi koguväärtuse arvutamise osas liikmesriigi vääringus direktiivi 69/169 artikli 7 lõikele 2.
- Teiseks on miinimumväärtuse künnis, millest kuuenda direktiivi artikli 15 lõikes 2 ette nähtud maksuvabastus sõltus, ja direktiiviga 69/169 reguleeritud isikliku pagasi impordimaksuvabastuse maksimaalse väärtuse lävi, kindlaks määratud samas summas.³⁴

59. Kokkuvõttes tuleb kuuenda direktiivi artikli 15 lõiget 2 mõista nii, et seda kohaldatakse üksnes kaubatarnetele, mis on mõeldud vedamiseks reisija isiklikus pagasis, ilma et sellel oleks muud kaubanduslikku otstarvet. Seega säilis paralleel tingimustega, mis olid seotud kolmandatest riikidest pärit reisijate isiklikus pagasis kaupade impordimaksuvabastuse kohaldamisega.

c) Kuues direktiiv ja direktiiv 2006/112

60. Direktiivi 2006/112 artikli 146 lõike 1 punktis b ja artiklis 147 on sisuliselt üle võetud kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 15 lõike 2 sõnastus.³⁵ Eespool kirjeldatud taust kinnitab, et reisija isiklikus pagasis veetava kauba tarnete maksuvabastuse ulatuse kindlaksmääramiseks sobiv kontekst on just kehtiv direktiiv, mitte tollieeskirjad.

61. Direktiivi 2006/112 artikkel 147 ei ole eraldi säte, vaid, nagu ma juba märkisin, „kaudse ekspordi“³⁶ maksuvabastuse erijuhtum, mida käsitletakse artikli 146 lõike 1 punktis b.

62. Kuigi on tõsi, et sel põhjusel võiks esimesel võrdlusel väita, et need kaks artiklit reguleerivad eksporditarneid sõltumata nende (kaubanduslikust või mittekaubanduslikust) laadist, arvan ma, et see ei ole nii.

63. Esiteks ei käsitle direktiivi 2006/112 ettevalmistavad materjalid reisija pagasis veetavate kaupade ekspordi sihtotstarvet. Seega ja kuna nendega üksnes korraldatakse varasemaid õigusnorme, järeldan ma sellest, et selles säilivad nende õigusnormide eeldused.³⁷

64. Teiseks on direktiivi 2006/112 artiklis 147 loetletud tingimuste kaudu silmas peetud olukorda, mida iseloomustavad isiklikud (reisijaga seotud) ja objektiivsed tunnused (reise ja vara kohta), mis ei ühildu *kaubandusliku* ekspordi ideega:

- Reisija puhul näitab väljaspool Euroopa Liitu asuva elukoha tõendamisele (isikutunnistus või samaväärne dokument) viitamine, et tegemist on füüsilise isikuga.
- Liiduvälise reisija alalise elu- või asukoha või peamise elukoha nõue näitab, et tema puhul on silmas peetud sellist isikut, kes ei ole ettevõtja (tõenäoliselt turist, kuigi mitte ainult).³⁸

34 175 eküüd. Paralleelsus nüüdseks puudub, kuna impordimaksuvabastuse ülemmäär on 300 eurot (või 430, olenevalt transpordivahendist) vastavalt direktiivi 2007/74 artiklile 7, ning nende tarnete koguväärtuse alampiir, mille suhtes kohaldatakse ekspordimaksuvabastust, on direktiivi 2006/112 artikli 147 kohaselt 175 eurot; lisaks võivad liikmesriigid summat vähendada.

35 Vt direktiivi 2006/112 vastavustabel.

36 Kauba lähetamise või vedamise eest vastutav isik on kauba soetaja või tema nimel tegutsev kolmas isik, vastandina artikli 146 lõike 1 punktis a nimetatud otseeksportile, kus kauba lähetab või seda veab müüja või kolmas isik tema nimel.

37 Kooskõlas kehtiva ja sellele eelnenud direktiivi seose kohta eespool juba märgituga: 9. joonealune märkus eespool.

38 Veel teised näited võiksid olla lennuki või ristluslaeva meeskonna liige, üliõpilane või sisserändaja kolmandast riigist, kaupade puhul, mis on soetatud kolme kuu jooksul enne Euroopa Liidust lahkumist.

- Sama mõtet (juhureisija) kinnitab ka eeldus, et ta võib liidu piires reisida,³⁹ ning maksimaalne kolmekuuline tähtaeg pärast kauba tarnimist, mille möödumisel ei ole tal õigust maksuvabastusele.⁴⁰
- Asjad peavad olema piiratud mahus ja koguses, sest reisija peab neid oma reisimisel Euroopa Liidu territooriumil kaasas vedama kuni lahkumiseni, kui ta soovib saada maksuvabastust.
- On vaja, et kaubad tervikuna ületaksid teatava väärtuse (liikmesriigid võivad seda alandada). Direktiivis 2006/112 sätestatud väike kogus ja selle kindlaksmääramise⁴¹ asjaolu iseenesest kinnitavad, et tegemist ei ole ekspordiga kaubanduslikul eesmärgil.

65. Sama mõtet kinnitavad maksuvabastuse kohaldamise aeg ja viis. Just seetõttu, et artikli 147 tüüpilise juhtumi puhul on tegemist kaubaga reisija oma tarbeks, mis ei ole äriiline, ei ole välistatud, et ta tarbib neid ise sel ajal, kui ta viibib liidus, mis määrab ka selle, et ta peab siin tasuma käibemaksu. Seega ei kohaldata maksuvabastust asja soetamise hetkel, vaid hiljem, käibemaksu tagastamise vormis, tingimusel, et tõendatakse, et kaup on liidu territooriumilt välja viidud.

2. Teleoloogiline tõlgendamine

66. Artikkel 147 vastab ekspordi maksuvabastuste teoreetilisele ühisele alusele: kuna käibemaks on maksujurisdiktsiooni piires tarbimise maks ja eksporditud kaup tarbitakse sellest väljaspool, ei tule seda nendele kaupadele kohaldada.⁴² Selliselt välditakse topeltnmaksustamist.

67. Võiks lisada, et direktiivi 2006/112 artikli 147 on veel üks konkreetne eesmärk, mis on seotud liikmesriikidele antud õigusega vabastada käibemaksust kaubatarned, mille koguväärtus on selles artiklis ettenähtust madalam.

68. Selle võimaluse kaudu võivad liikmesriigid, kes seda soovivad, loobuda väikesesummaliste ostude pealt maksu kogumisest, stimuleerides vastutasuks kaupade ostmist nende kaupade valiku laiendamisega, mille suhtes kohaldatakse käibemaksu tagastamist.

69. Kuna see eesmärk on tavaliselt seotud turismi edendamise, kinnitab see argumenti, et „reisija isiklik pagas“ direktiivi 2006/112 artikli 147 tähenduses ei ole seotud turustamiseks mõeldud ekspordiga.

70. Teistsugune tõlgendus, mille kohaselt reisijate isiklikus pagasis veetavate kaupade tarne maksuvabastuse reegli alla kuulub ka kauba ekspord edasimüümise eesmärgil, seaks kahtluse alla direktiivi 2006/112 artikliga 147 kehtestatud erikorra mõtte.

39 Nagu ma märkisin, on direktiivi 2006/112 artikli 147 lõike 2 viimase lõigu eelkäija kuuendasse direktiivi direktiiviga 95/7 tehtud muudatus. Komisjon selgitab selle lõike eesmärki 2. märtsi 1992. aasta dokumendis: hõlbustada nende reisijate tollist läbi minemist, kes on soetanud kauba ühes liikmesriigis ja lahkunud teise ühenduse liikmesriiki, tehes tolliformaalsused, mis olid nõutavad käibemaksu tagastamiseks. *Euroopa Liidu Teatajas* üks nädal hiljem avaldatud ettepanekus (KOM(94) 58 (lõplik), EÜT 1994, C 107, lk 7) ei ole seda selgitust ära toodud.

40 Minimaalse aja nõuet ei ole. Imporditollimaksuvabastuse kohta on Euroopa Kohus leidnud, et reisi väga lühike kestus ja sellega seoses „tõeliste“ ja „maksuturismi“ reisijate *a priori* eristamine ei ole maksuvabastuse seisukohast asjakohane (12. juuni 1980. aasta kohtuotsus komisjon vs. Iirimaa, C-158/88, EU:C:1990:242). Ma saan aru, et see lahendus on ülekantav praegu analüüsitava maksuvabastusele.

41 Kui vajadus vältida maksustamata jätmist kaob, kuna impordikäibemaksuvabastuse ülemmäär langeb kokku ekspordi maksuvabastuse saamiseks vajaliku miinimumiga (34. joonealune märkus eespool), on minimaalse summa kehtestamise mõte halduslik lihtsustamine. Seega püütakse vältida, et maksu haldamise kulud oleksid maksu summaga võrreldes ebaproportsionaalsed. Vt analoogia alusel 2. juuli 2009. aasta kohtuotsus Har Vaessen Douane Service (C-7/08, EU:C:2009:417, punkt 35).

42 Vt muu hulgas 28. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Vinš (C-275/18, EU:C:2019:265, punkt 23) ja 17. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Unitel (C-653/18, EU:C:2019:876, punkt 20).

71. Asjaolu, et reisija isiklikus pagasis veetavate kaupade tarne maksuvabastuse jaoks on eraldi regulatsioon, tuleneb liidu seadusandja teadlikust valikust, kes ei soovinud selle normatiivseid elemente mitte võrdsustada *tavalise* kaubandusliku ekspordi elementidega, vaid eristada neid kaubanduslikust ekspordist. Kumbki regulatsioon lähtub erinevatest eesmärkidest.

72. Vastupidine tõlgendus muudaks lisaks direktiivi 2006/112 artikli 146 lõike 1 punkti b ja artikli 147 teineteise alternatiivideks, millega kaasneksid tagajärjed kaupade liidu territooriumilt lahkumise tõendamise ja ekspordi kontrollimise osas.

73. Lõpuks, selleks et teha kindlaks, kas maksuvabastuse puhul on mõeldud kaubanduslikku laadi, teen ettepaneku lähtuda (*mutatis mutandis*) direktiivi 2007/74 artiklis 6 kolmandast riigist reisijate impordimaksuvabastuse suhtes sätestatud kriteeriumist. Selle kohaselt ei ole isiklike või perekondlike kaupade juhuslik eksport või kingituste tegemine kaubanduslikku laadi. Kaupade laad ega kogus ei tohi olla selline, mis näitab, et kaubad imporditakse kaubanduslikuks otstarbeks.

V. Ettepanek

74. Eeltoodut arvestades teen ettepaneku vastata Szegedi Törvényszéki (Szegedi kohus, Ungari) esimesele ja teisele eelotsuse küsimusele, et:

- Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 147 mõistet „reisijate isiklik pagas“ ei tule tõlgendada mitte ainult sõnade tavatähendusest lähtudes, vaid arvestades ka selle mõiste kasutamise konteksti ja selle maksu regulatsiooniga taotletavaid eesmärke.
- 4. juunil 1954 New Yorgis sõlmitud turismitollimaksude konventsioon ja selle lisaprotokoll ning komisjoni delegeeritud määrus (EL) 2015/2446, millega täiendatakse Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrust (EL) nr 952/2013 seoses liidu tolliseadustiku teatavaid sätteid käsitlevate üksikasjalike eeskirjadega, artikli 1 punkt 5 ei kujuta endast direktiivi 2006/112 artikli 147 tõlgendamise konteksti.
- Reisijate isiklikus pagasis Euroopa Liidust välja veetavate kaupade käibemaksust vabastamine direktiivi 2006/112 artikli 147 tähenduses sõltub muude tingimuste hulgas eelkõige sellest, et eksport ei ole kaubanduslikku laadi.