



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (üheksas koda)

8. september 2022 *

Eelotsusetaotlus – Tolliliit – Liidu tolliseadustik – Määrus (EL) nr 952/2013 – Tollivõla tekkimise koht – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 30 – Artikkel 60 – Artikli 71 lõige 1 – Impordikäibemaksu maksustatav teokoosseis ja sissenõutavus – Maksukohustuse tekkimise koht – Liidu tollialastest õigusaktidest tuleneva kohustuse täitmata jätmise tuvastamine – Kauba impordi koha kindlaksmääramine – Kolmandas riigis registreeritud transpordivahend, mis tuuakse Euroopa Liitu tollieeskirju rikkudes

Kohtuasjas C-368/21,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Finanzgericht Hamburgi (Hamburgi maksukohus, Saksamaa) 2. juuni 2021. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 14. juunil 2021, menetluses

R. T.

versus

Hauptzollamt Hamburg

EUROOPA KOHUS (üheksas koda),

koosseisus: koja president S. Rodin ning kohtunikud J.-C. Bonichot ja O. Spineanu-Matei (ettekandja),

kohtujurist: G. Pitruzzella,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- R. T., esindajad: *Rechtsanwälte* Y. Özkan ja U. Schrömbges,
- Euroopa Komisjon, esindajad: F. Clotuche-Duvieusart, J. Jokubauskaitė ja R. Pethke,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1) ja mida on muudetud nõukogu 20. detsembri 2018. aasta direktiiviga (EL) 2018/2057 (ELT 2018, L 329, lk 3) (edaspidi „direktiiv 2006/112“), artikleid 30 ja 60.
- 2 Taotlus on esitatud R. T. ja Hauptzollamt Hamburgi (Hamburgi peatolliamet, Saksamaa, edaspidi „toll“) vahelises kohtuvaidluses seoses Euroopa Liidu territooriumile tollieeskirju rikkudes toodud sõiduki impordikäibemaksuga maksustamisega.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Direktiiv 2006/112

- 3 Direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti d kohaselt maksustatakse käibemaksuga eelkõige järgmisi tehinguid:
„[...]“
d) kaupade import.“
- 4 Selle direktiivi artikli 30 esimeses lõigus on sätestatud:
„„Kaupade import“ on selliste kaupade ühendusse toomine, mis ei ole vabas ringluses vastavalt asutamislepingu artiklile 24.“
- 5 Sama direktiivi V jaotises „Maksustatavate tehingute koht“ sisalduvasse 4. peatükki „Kaupade impordi koht“ kuuluvas artiklis 60 on sätestatud:
„Kaupade impordi kohaks on liikmesriik, mille territooriumil kaubad ühendusse toomise ajal asuvad.“
- 6 Direktiivi 2006/112 VI jaotise „Maksustatav teokoosseis ja käibemaksu sissenõutavus“ 4. peatüki „Kaupade import“ artikkel 71 on sõnastatud järgmiselt:
„1. Kui 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.

Kui aga imporditud kaubad on maksustatud ühise poliitika kohaselt kohaldatavate tollimaksude[ga] [...], tekib maksustatav teokoosseis ja käibemaks muutub sissenõutavaks

hetkest, mil tekib maksustatav teokoosseis nimetatud muude maksude suhtes ja need maksud muutuvad sissenõutavaks.

2. Kui imporditud kaubad ei ole maksustatud ühegi lõike 1 teises lõigus nimetatud maksuga, kohaldavad liikmesriigid maksustatava teokoosseisu ja käibemaksu sissenõutavuse suhtes kehtivaid tollimakse reguleerivaid sätteid.“

Tolliseadustik

- 7 Euroopa Parlamendi ja nõukogu 9. oktoobri 2013. aasta määruse (EL) nr 952/2013, millega kehtestatakse liidu tolliseadustik (ELT 2013, L 269, lk 1; edaspidi „tolliseadustik“), artikli 79 lõike 1 punktis a on sätestatud:

„Kauba puhul, mille eest tuleb tasuda imporditollimaksu, tekib tollivõlg impordil mis tahes järgmisel juhul:

- a) jäetakse täitmata mõni tollialastes õigusaktides sätestatud kohustus, mis käsitleb liiduvälise kauba toomist liidu tolliterritooriumile, selle tollijärelevalve alt väljaviimist või sellise kauba liikumist, töötlemist, ladustamist, ajutist ladustamist, ajutist importi või kasutamist kõnealusel territooriumil;

[...]“.

- 8 Selle määruse artikkel 87 „Tollivõla tekkimise koht“ sätestab:

„1. Tollivõlg tekib kohas, kus esitatakse tollideklaratsioon või artiklites 77, 78, ja 81 osutatud reekspordi deklaratsioon.

Igal muul juhul on tollivõla tekkimise koht seal, kus tollivõla põhjutanud asjaolud ilmnevad.

Kui kõnealust kohta ei ole võimalik määrata, tekib tollivõlg kohas, kus toll otsustab, et kaup on olukorras, mis toob kaasa tollivõla tekkimise.

[...]

4. Kui toll avastab, et tollivõlg on tekkinud artikli 79 või 82 kohaselt mõnes teises liikmesriigis ja sellele võlale vastav impordi- või eksporditollimaksu summa on väiksem kui 10 000 eurot, loetakse tollivõlg tekkinuks liikmesriigis, kus see avastati.“

Saksa õigus

- 9 21. veebruari 2005. aasta käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz; *BGBI.* 2005 I, lk 386) § 21 lõikes 2 on sätestatud:

„Tollimaksudele kohaldatavaid eeskirju kohaldatakse *mutatis mutandis* impordikäibemaksu suhtes; [...]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 10 R. T., kelle elukoht on Saksamaal, omandas 2019. aasta jaanuaris sõiduki Gruusias ja registreeris selle sõiduki seal. R. T. sõitis 2019. aasta märtsis selle sõidukiga Gruusiast Saksamaale Türgi, Bulgaaria, Serbia, Ungari ja Austria kaudu, deklareerimata seda sõidukit impordiriigi tolliasutusele.
- 11 Saksamaal kasutas R. T. sõidukit, mille tollikontrolli üksus tuvastas 28. märtsil 2019. Samuti tuvastati 2020. aasta oktoobris selle sõidukiga liiklusseaduse rikkumine.
- 12 Tolliamet määras 13. mail 2019 R. T-le imporditollimaksuotsusega tollimaksu summas 4048,13 eurot ja impordikäibemaksu summas 8460,59 eurot.
- 13 Kuna tema vaie tollile jäeti rahuldamata, esitas R. T. 9. veebruaril 2020 kaebuse selle otsuse tühistamiseks Finanzgericht Hamburgile (Hamburgi maksukohus, Saksamaa). Menetluse käigus otsustas ta vaidlustada üksnes impordikäibemaksu summa kindlaksmääramise otsuse.
- 14 Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohtul ei ole kahtlust, et Saksa toll on pädev tollivõlga sisse nõudma, soovib ta teada, kas tollil on pädevus määrata kindlaks ka impordikäibemaksu summa. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul on see nii juhul, kui direktiivi 2006/112 artiklite 30 ja 60 tõlgendusest tuleneb, et impordi koht on Saksamaa vaatamata sellele, et põhikohtuasja kaebaja sisenes liidu territooriumile Bulgaarias.
- 15 Mis puudutab direktiivi 2006/112 artiklite 30 ja 60 tõlgendamist, mis käsitlevad mõistet „import“, siis on eelotsusetaotluse esitanud kohus seisukohal, et liikmesriigis tollialastest õigusnormidest tulenevate kohustuste täitmata jätmise tagajärjel tekib kohustus tasuda impordikäibemaksu selles liikmesriigis üksnes siis, kui asjaomane kaup imporditi samuti sellesse liikmesriiki käibemaksuõiguse tähenduses.
- 16 See kohus leiab, et vastavalt Euroopa Kohtu praktikale, nagu seda kohaldavad Saksa maksukohtud, peab impordi koht, nagu see on määratletud direktiivi 2006/112 artiklis 60, olema käesoleval juhul Bulgaaria, kuna sõidukit kasutati seal esimest korda. Suuniste kohaselt, mis anti 2. juuni 2016. aasta kohtuotsuses Eurogate Distribution ja DHL Hub Leipzig, C-226/14 ja C-228/14, EU:C:2016:405, punkt 65; 1. juuni 2017. aasta kohtuotsuses Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2017:417, punkt 54, ning 10. juuli 2019. aasta kohtuotsuses Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, punkt 44, tekkis kohustus tasuda impordikäibemaksu seega põhimõtteliselt selles liikmesriigis, välja arvatud juhul, kui tuleb tunnistada, et see sõiduk oli „ette nähtud tarbimiseks“ Saksamaal.
- 17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib siiski, et eelmises punktis mainitud kohtupraktika, mis käsitleb tarbimiskoha mõistet, on tehtud veetud kauba kohta, samas kui põhikohtuasjas on tegemist transpordivahendina kasutatava sõidukiga. Mitu Saksa erikoht on eespool viidatud kohtupraktikat mõistnud nii, et transpordivahendid lastakse liidu majandusringlusse liikmesriigis, mille territooriumil neid esimest korda tegelikult kasutatakse.
- 18 Selle lähenemise järgi tuleks põhikohtuasja kaebaja sõidukit seega eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul pidada Bulgaarias liidu majandusringlusse lastuks, kuna seda kasutati esimest korda selles liikmesriigis. Järelikult on selle sõiduki impordi koht direktiivi 2006/112 artikli 60 tähenduses Bulgaaria.

- 19 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates on selline järeldus siiski vastuolus 3. märtsi 2021. aasta kohtuotsusega Hauptzollamt Münster (käibemaksukohustuse tekkimise koht) (C-7/20, EU:C:2021:161), milles Euroopa Kohus otsustas, et vaatamata asjaolule, et sõiduk sisenes füüsiliselt liidu tolliterritooriumile Bulgaaria kaudu, kasutati seda tegelikult Saksamaal, mis on põhikohtuasja kaebaja elukohaliikmesriik.
- 20 Juhul kui asjaomase sõiduki impordi koht on muu liikmesriik kui Saksamaa Liitvabariik, esitab eelotsusetaotluse esitanud kohus teise eelotsuse küsimuse, et saada teada, kas tolliseadustiku artikli 87 lõikes 4 sätestatud fiktsioon annab Saksa tollile pädevuse määrata kindlaks impordikäibemaksu summa.
- 21 Sellega seoses soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas selle käibemaksuseaduse § 21 lõikega 2 kehtestatud sätte *mutatis mutandis* kohaldamine on direktiiviga 2006/112 vastuolus.
- 22 Neil asjaoludel otsustas Finanzgericht Hamburg (Hamburgi maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas direktiivi [2006/112] artikleid 30 ja 60 tuleb tõlgendada nii, et kolmandas riigis registreeritud ja tollieeskirju rikkudes liitu toodud transpordivahendi impordi koht on liikmesriik, kus rikkumine toime pandi ja kus sõidukit esimest korda liidus kasutati, või liikmesriik, kus isik, kes ei ole täitnud tollieeskirjadega kehtestatud kohustusi, elab ja sõidukit tegelikult kasutab?
2. Kas juhul kui impordi koht on muu liikmesriik kui Saksamaa Liitvabariik, on direktiiviga 2006/112, eriti selle artiklitega 30 ja 60, vastuolus liikmesriigi õigusnorm, millega [tolliseadustiku] artikli 87 lõige 4 tunnustatakse *mutatis mutandis* kohaldatavaks impordikäibemaksu suhtes?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

- 23 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112 artikleid 30 ja 60 tuleb tõlgendada nii, et käibemaksu seisukohast on kolmandas riigis registreeritud ja tollieeskirju rikkudes liitu toodud sõiduki impordi koht liikmesriik, kus rikkumine toime pandi ja kus sõidukit esimest korda liidus kasutati, või liikmesriik, kus isik, kes ei ole täitnud tollieeskirjadega kehtestatud kohustusi, elab ja sõidukit tegelikult kasutab.
- 24 Direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti d kohaselt maksustatakse kauba import käibemaksuga. Sama direktiivi artikli 30 esimese lõigu kohaselt on kauba import sellise kauba liitu toomine, mis ei ole vabas ringluses. Impordi koha kohta sätestab nimetatud direktiivi artikkel 60, et see on liikmesriik, mille territooriumil kaup liitu toomise kuupäeval asub.
- 25 Kui imporditud kaup on maksustatud tollimaksuga, lubab direktiivi 2006/112 artikli 71 lõike 1 teine lõik liikmesriikidel siduda impordikäibemaksu maksustatava teokoosseisu ja sissenõutavuse tollimaksuga. Impordikäibemaks ja tollimaks on põhijoontes sarnased, sest nende tasumise kohustus tekib kauba liitu impordi ja seejärel liikmesriikides vabasse ringlusesse laskmise tõttu (vt selle kohta 7. aprilli 2022. aasta kohtuotsus Kauno teritorinè muintinè, C-489/20, EU:C:2022:277, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 26 Nii võib käibemaksuvõlg tollivõlale lisanduda, kui õigusvastane tegevus, mille tõttu tollivõlg tekkis, lubab eeldada, et kaup on liidus vabas ringluses ja võib olla lastud tarbimisse, tingides seega käibemaksuga maksustatava teokoosseisu tekkimise (7. aprilli 2022. aasta kohtuotsus Kauno territorinè muitinè, C-489/20, EU:C:2022:277, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 27 Sellise eelduse võib aga ümber lükata, kui on kindlaks tehtud, et hoolimata sellest, et on rikutud tollieeskirju, mis toob kaasa tollivõla tekkimise impordil liikmesriigis, kus kõnealune rikkumine toime pandi, lasti kaup liidu majandusringlusesse teise liikmesriigi territooriumil, kus see kaup oli ette nähtud tarbimiseks. Sellisel juhul tekib impordikäibemaksu maksustatav teokoosseis selles teises liikmesriigis (3. märtsi 2021. aasta kohtuotsus Hauptzollamt Münster (käibemaksukohustuse tekkimise koht), C-7/20, EU:C:2021:161, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 28 Nii leidis Euroopa Kohus kohtuasjas, mis puudutas tollieeskirjade rikkumist Saksa territooriumil, kus kõnealune kaup enne Kreekasse toimetamist üksnes ümber laaditi ühest lennukist teise, et see kaup lasti liidu majandusringlusesse ja selle kaubaga seotud kohustus tasuda impordikäibemaksu tekkis liikmesriigis, mis oli nii kauba lõppsihtkoht kui ka tarbimiskoht (vt selle kohta 10. juuli 2019. aasta kohtuotsus Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, punkt 53).
- 29 Euroopa Kohus on samuti leidnud, et sõiduautot, mis on liidu tolliterritooriumile toodud tollieeskirju rikkudes, tuleb käsitada nii, et see lasti majandusringlusesse maksukohustuslase elukohaliikmesriigis, kui seda sõidukit oli selles liikmesriigis tegelikult kasutatud, isegi kui teel kolmandast riigist sellesse liikmesriiki sisenes see sõiduk füüsiliselt liidu tolliterritooriumile mõnes teises liikmesriigis. Järelikult tekkis kohustus tasuda impordikäibemaksu selles esimesena nimetatud liikmesriigis (vt selle kohta 3. märtsi 2021. aasta kohtuotsus Hauptzollamt Münster (käibemaksukohustuse tekkimise koht), C-7/20, EU:C:2021:161, punktid 34 ja 35).
- 30 Käesolevas asjas eelotsusetaotlusest nähtuvate asjaolude kohaselt, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus peab kontrollima, sõitis R. T. 2019. aasta märtsis oma autoga Gruusiast Saksamaale läbi Bulgaaria ja seejärel läbi Serbia, Ungari ja Austria. R. T. elukoht oli Saksamaal, kus ta kasutas sõidukit alates 2019. aasta märtsist kuni vähemalt 2020. aasta oktoobrini.
- 31 Arvestades käesoleva kohtuotsuse punktis 28 esitatud 3. märtsi 2021. aasta kohtuotsuse Hauptzollamt Münster (käibemaksukohustuse tekkimise koht) (C-7/20, EU:C:2021:161) suuniseid, tuleb asuda seisukohale, et vaatamata selle sõiduki esmakordsele kasutamisele ja selle Bulgaarias transiidi eesmärgil füüsiliselt liidu territooriumile sisenemisele kasutati seda tegelikult sihtkoha liikmesriigis, käesoleval juhul Saksamaal. Järelikult, kuna sõiduk sisenes liidu majandusringlusesse viimati nimetatud liikmesriigis, toimus selle import direktiivi 2006/112 artiklite 30 ja 60 alusel samas liikmesriigis.
- 32 Seda järeldust ei lükka ümber eelotsusetaotluse esitanud kohtu esile toodud asjaolu, et sõiduki esmakordne kasutamine liidu territooriumil transpordivahendina võrdub selle „tarbimisega“, tingides seega käibemaksuga maksustatava teokoosseisu tekkimise 10. juuli 2019. aasta kohtuotsuse Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punkt 44) tähenduses või kujutab endast vähemalt ühte etappi selles tarbimises, mis tähendaks, et käesoleval juhul lasti sõiduk liidu majandusringlusesse Bulgaarias.

- 33 Nimelt nähtub 10. juuli 2019. aasta kohtuotsusest Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punkt 48), et vaatamata selle füüsilisele sisenemisele liikmesriiki võib asuda seisukohale, et kaup on lastud liidu majandusringlusse teise liikmesriigi territooriumil, kus see kaup oli „ette nähtud tarbimiseks“. Neil asjaoludel tuvastas Euroopa Kohus, et kõnealune kaup lasti liidu majandusringlusse selle lõppsihtkohaks olevas liikmesriigis ning et selle kaubaga seotud kohustus tasuda impordikäibemaksu tekkis selles liikmesriigis (vt selle kohta 10. juuli 2019. aasta kohtuotsus Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, punkt 53).
- 34 Seega võib asuda seisukohale, et kolmandas riigis registreeritud sõidukit, mida – nagu ka eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib – ei saa „tarbida“, vaid mida maksukohustuslane kasutas selle riigi läbimiseks oma elukohaliikmesriigini, kus sõidukit tegelikult ja püsivalt kasutati, võib käsitada liidu majandusringlusse lastuna selles liikmesriigis. Kuigi sõidukit ennast ei veetud sellesse liikmesriiki ja seda kasutati transpordivahendina liikmesriigis, kus see füüsiliselt sisenes liidu territooriumile, kasutati seda kaupa viimati nimetatud liikmesriigis üksnes selleks, et viia see teise, lõppsihtkohaks olevasse liikmesriiki selle tegelikuks ja kestvaks kasutamiseks selles viimases liikmesriigis. Sellega seoses tuleb märkida, et kasutaja elukoht võib olla kaudseks tõendiks sellise kasutamise kohta.
- 35 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikleid 30 ja 60 tuleb tõlgendada nii, et käibemaksu seisukohast on kolmandas riigis registreeritud ja tollieeskirju rikkudes liitu toodud sõiduki impordi koht liikmesriik, kus isik, kes on rikkunud tollieeskirjadega kehtestatud kohustusi, elab ja sõidukit tegelikult kasutab.

Teine küsimus

- 36 Arvestades esimesele küsimusele antud vastust, ei ole teisele küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

- 37 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (üheskas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi ja mida on muudetud nõukogu 20. detsembri 2018. aasta direktiiviga (EL) 2018/2057, artikleid 30 ja 60

tuleb tõlgendada nii, et

käibemaksu seisukohast on kolmandas riigis registreeritud ja tollieeskirju rikkudes Euroopa Liitu toodud sõiduki impordi koht liikmesriik, kus isik, kes on rikkunud tollieeskirjadega kehtestatud kohustusi, elab ja sõidukit tegelikult kasutab.

Allkirjad