



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

10. juuli 2019*

Eelotsusetaotlus – Tolliliit – Määrus (EMÜ) nr 2913/92 – Artiklid 202 ja 203 – Imporditollimaksud – Tollivõla tekkimine tollieeskirjade rikkumise tõttu – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 2 lõike 1 punkt d ja artikkel 30 – Impordikäibemaks – Maksustatav teokoosseis – Mõiste „kauba import“ – Nõue, et kaup oleks lastud Euroopa Liidu majandusringlusesse – Asjaomase kauba toimetamine teise liikmesriiki kui see riik, kus tekkis tollivõlg

Kohtuasjas C-26/18,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Hessisches Finanzgerichti (Hesseni maksukohus, Saksamaa) 2. novembri 2017. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 16. jaanuaril 2018, menetluses

Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung

versus

Hauptzollamt Frankfurt am Main,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president J.-C. Bonichot, kohtunikud C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen ja M. Safjan (ettekandja),

kohtujurist: M. Campos Sánchez-Bordona,

kohtusekretär: osakonna juhataja D. Dittert,

arvestades kirjalikku menetlust ja 5. detsembri 2018. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, esindajad: R. Welzel ja *Steuerberater* U. Reimer,
- Hauptzollamt Frankfurt am Main, esindaja: U. Beck,
- Kreeka valitsus, esindajad: K. Georgiadis ja M. Tassopoulou,
- Euroopa Komisjon, esindajad: F. Clotuche-Duvieusart ja B.-R. Killmann,

olles 27. veebruar 2019. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 2 lõike 1 punkti d ja artiklit 30.
- 2 Taotlus on esitatud Federal Express Corporation Deutsche Niederlassungi (edaspidi „FedEx“) ja Hauptzollamt Frankfurt am Maini (Frankfurdi tolliameti keskasutus, Saksamaa) vahelises kohtuvaidluses, mis käsitleb kohustust tasuda Saksamaal käibemaksu pärast seda, kui selle liikmesriigi territooriumil on tollieeskirjade rikkumise tõttu tekkinud tollivõlg impordil.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Määrus (EMÜ) nr 2913/92

- 3 Euroopa Parlamendi ja nõukogu 9. oktoobri 2013. aasta määrusega (EL) nr 952/2013, millega kehtestatakse liidu tolliseadustik (EÜT 2013, L 269, lk 1; parandus ELT 2013, L 287, lk 90), tunnistati kehtetuks ja asendati alates 1. maist 2016 nõukogu 12. oktoobri 1992. aasta määrusega (EMÜ) nr 2913/92, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik (EÜT 1992, L 302, lk 1; ELT eriväljaanne 02/04, lk 307). Arvestades aga põhikohtuasjas asjassepuutuvaid kuupäevi, on käesolevas kohtuasjas endiselt kohaldatav määrus nr 2913/92, mida on muudetud nõukogu 20. novembri 2006. aasta määrusega (EÜ) nr 1791/2006 (ELT 2006, L 363, lk 1; edaspidi „tolliseadustik“).
- 4 Tolliseadustiku artiklis 40 oli sätestatud:

„Tolliterritooriumile toodud kauba esitab tollile isik, kes tõi selle kõnealusele territooriumile, või kui see on asjakohane, siis isik, kes võtab vastutuse kauba tolliterritooriumile toomisele järgneva veo eest, välja arvatud ühenduse territoriaalvett või tolliterritooriumi õhuruumi läbivatel sellel territooriumil mittepeatuvatel transpordivahenditel veetavate kaupade korral. Kaupu esitav isik viitab kauba suhtes eelnevalt esitatud üld- või tollideklaratsioonile.“
- 5 Tolliseadustiku artikkel 50 nägi ette:

„Tollile esitatud kaubal on esitamise järgselt ajutiselt ladustatud kauba staatus, kuni sellele määratakse tollikäitlusviis. Sellist kaupa nimetatakse edaspidi „ajutiselt ladustatud kaubaks“.
- 6 Tolliseadustiku artikli 91 lõike 1 punkt a sätestab:

„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.“

7 Tolliseadustiku artikli 202 lõiked 1 ja 2 olid sõnastatud järgmiselt:

„1. Tollivõlg impordil tekib, kui

- a) kaup, millelt tuleb tasuda imporditollimaks, tuuakse ebaseaduslikult ühenduse tolliterritooriumile või
- b) vabatsõonis või -laos asuv kaup tuuakse ebaseaduslikult ühenduse tolliterritooriumi muusse ossa.

Käesoleva artikli kohaldamisel tähendab ebaseaduslik tolliterritooriumile toomine sissetoomist, millega rikutakse artiklite 38–41 ja artikli 177 teise alapunkti nõudeid.

2. Tollivõlg tekib hetkel, kui kaup ebaseaduslikult tolliterritooriumile tuuakse.“

8 Tolliseadustiku artikli 203 lõiked 1 ja 2 nägid ette:

„1. Tollivõlg impordil tekib, kui

- kaup, millelt tuleb tasuda imporditollimaks, viiakse ebaseaduslikult tollijärelevalve alt välja.

2. Tollivõlg tekib kauba tollijärelevalve alt väljaviimise hetkel.“

Käibemaksudirektiiv

9 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkt d näeb ette:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

[...]

- d) kaupade import.“

10 Selle direktiivi artiklis 30 on sätestatud:

„„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.“

11 Nimetatud direktiivi artiklis 60 on sätestatud:

„Kaupade impordi kohaks on liikmesriik, mille territooriumil kaubad ühendusse toomise ajal asuvad.“

12 Sama direktiivi artiklis 61 on sätestatud:

„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 välistransiidiprotseduurile, 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.“

- 13 Käibemaksudirektiivi artikkel 70 on sõnastatud järgmiselt:

„Maksustatav teokoosseis tekib ja käibemaks muutub sissenõutavaks kaupade impordi hetkel.“

- 14 Direktiivi artiklis 71 on sätestatud:

„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, põllumajandusmaksude või samaväärse toimega maksudega, 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.“

Saksa õigus

- 15 21. veebruari 2005. aasta käibemaksuseadus (Umsatzsteuergesetz, *BGBI.* 2005 I, lk 386) sätestas põhikohtuasja asjaoludel kohaldatava versiooni § 1 „Maksustatavad tehingud“ lõike 1 punktis 4:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmised tehingud:

[...]

4. kaupade importimine riigi territooriumile [...] (impordikäibemaks);

[...]“.

- 16 UStG § 13 „Maksukohustuse tekkimine“ sätestab lõikes 2:

„Impordikäibemaksule kohaldatakse § 21 lõiget 2.“

- 17 UStG § 21 „Impordikäibemaksu erieeskirjad“ lõikes 2 on sätestatud:

„Tollimaksudele kohaldatavaid eeskirju kohaldatakse analoogia alusel impordikäibemaksu suhtes“.

- 18 11. augusti 1992. aasta impordi käibemaksust vabastamist käsitlev föderaal määrus (Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung; *BGBI.* 1992 I, lk 1526) nägi põhikohtuasja asjaoludele kohaldatava versiooni artikli 14 „Tagasimaksmine või vähendamine“ lõikes 1 ette:

„Impordi käibemaks makstakse tagasi või seda vähendatakse tolliseadustiku artiklites 235–242 sätestatud juhtudel ning kõnealuseid sätteid ja nende rakendussätteid kohaldatakse analoogia alusel.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 19 Jaanuaris 2008 saatis FedEx Iisraelist, Mehhikost ja Ameerika Ühendriikidest pärit kaupu (edaspidi „kõnealune kaup“), millelt tuli tasuda imporditollimaksu, kaupade lõppsihtkohaks olevas Kreekas asuvatele erinevatele adressaatidele. Neid kaupu transporditi 18 eri saadetisena (edaspidi „18 saadetist“) lennukiga Frankfurti (Saksamaa), kus need laaditi teisele lennukile, millega kaup toimetati Kreekasse.
- 20 Ateena lennujaama toll (Kreeka) teavitas 23. oktoobri 2008. aasta kirjaga Saksa tolli keskasutust, et Kreekasse saadetud 18 saadetise puhul on rikutud tollieeskirju.
- 21 Selle teabe põhjal märkis Saksa tolli keskasutus, et 18st kaubasaadetisest 14 saadetist ei ole Saksa tollile tolliseadustiku artikli 40 alusel esitatud ning järeltas, et need saadetised olid Euroopa Liidu tolliterritooriumile toodud ebaseaduslikult. Saksa toll leidis, et vastavalt tolliseadustiku artiklile 202 tekkis nende saadetiste ebaseadusliku sissetoomisega tollivõlg impordil.
- 22 Saksa toll leidis 18st saadetisest kolme puhul, et asjaomane kaup oli saabumisel Frankfurti lennujaama ajutiselt ladustatud, et need olid saadetud Ateenasse, ilma et nende suhtes oleks kohaldatud ühenduse välistransiidiprotseduuri ning et seetõttu olid need tollilaost välja viidud ilma loata. Viimase saadetise puhul tuvastati, et kaupade vedamisele Ateenasse oli eelnenud välistransiidiprotseduur, mis oli Pariisist (Prantsusmaa) Frankfurti saabudes nõuetekohaselt lõpetatud, kuid et kaup oli tollilaost välja viidud samuti ilma loata. Nende nelja saadetise osas leidis Saksa tolliamet, et tollieeskirjade rikkumise tõttu tekkis vastavalt tolliseadustiku artiklile 203 tollivõlg impordil.
- 23 Selle tulemusena tegi Saksa toll 30. novembril ja 1. detsembril 2010 18 saadetisega seoses imporditollimaksude sissenõudmise kohta viis maksuotsust. Sama asutus leidis, et nende saadetiste puhul tuli impordil lisandunud väärtuse maksu, mida Saksamaal kvalifitseeritakse impordikäibemaksuna, tasuda põhjusel, et vastavalt UStG § 21 lõikele 2 kohaldatakse tollimakse käsitlevaid eeskirju analoogia alusel selle maksu suhtes.
- 24 FedEx tasus eespool nimetatud viies maksuotsuses märgitud imporditollimaksu ja impordikäibemaksu. Kuid novembris 2011 taotles kõnealune äriühing nende tollimaksude ja käibemaksu tagasimaksmist eelkõige põhjusel, et need on sisse nõutud topelt, mis on vastuolus liidu õigusega. Selle kohta väitis FedEx, et kõnealused kaubad lubati pärast Ateenasse saabumist vabasse ringlusse ning et imporditollimaksud, sealhulgas Kreeka impordikäibemaks on tasutud. Saksa tolliamet jättis 9. ja 10. aprilli 2013. aasta otsustega kõnealused tagastustaotlused rahuldamata.
- 25 Pärast viimati nimetatud otsuste peale Fedexi algatatud vaidemenetlusi muutis maksuhaldur maksumäärasid, mida kohaldati kahele 30. novembri ja 1. detsembri 2010. aasta viiest maksuotsusest ning tagastas osaliselt nendes kahes otsuses märgitud impordikäibemaksu.
- 26 13. juunil 2014 esitas FedEx nende viie maksuotsuse peale kaebuse Hessisches Finanzgerichtile (Hesseni maksukohus, Saksamaa). Kohtuistungil loobus Fedex oma kaebuses imporditollimaksude tagasimaksmise nõudest, kuid jäi impordi käibemaksu osas oma nõude juurde. Ta väitis sellega seoses, et nimetatud maks on tarbimismaks, mida võetakse kaupadelt vaid siis, kui neid on riigi territooriumil tegelikult tarbitud. Kuna kõnealused kaubad lähetati Kreekasse, ilma et need oleks lastud Saksamaa majandusringlusse, ei saa neid pidada Saksamaale imporditud kaupaks ja selle raames maksustatava tehingu tingimustele vastavaks.
- 27 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on kahtlusi selles osas, kas pärast käesoleva kohtuotsuse punktides 21 ja 22 osutatud tollieeskirjade rikkumist, millega kaasnes tollivõla tekkimine impordil, tekkis Saksamaal kõnealuse kauba suhtes impordikäibemaksu tasumise kohustus.

- 28 Eelotsusetaotluse esitanud kohus osutab sellega seoses 2. juuni 2016. aasta kohtuotsuse Eurogate Distribution ja DHL Hub Leipzig (C-226/14 ja C-228/14, EU:C:2016:405) punktile 65, milles viidatakse Euroopa Liidu majandusringlusse laskmise „ohule“. Nimetatud kohus väidab, et kuigi seda mõistet tuleb kohaldada juhtudel, kui liidu territooriumile toodud kaup ei ole suunatud tolliprotseduurile või kui tolliprotseduur, kuhu kaup suunati, on lõpetatud, tuleb analüüsida üksnes seda, kas esineb oht, et need kaubad lastakse liidu majandusringlusse asjaomase liikmesriigi maksuterritooriumil. Käesoleval juhul tuleb arvestada, et selline oht on olemas seetõttu, et kõnealune kaup ei olnud või ei olnud enam ebaseadusliku sissetoomise või tollijärelevalve alt väljaviimise tõttu tollijärelevalve all. Eelkõige oleks võinud liidu tolliterritooriumile ebaseaduslikult toodud kaubad jääda märkamatuks ja nende tarbimine jääda maksustamata.
- 29 Võttes arvesse Euroopa Kohtu 1. juuni 2017. aasta kohtuotsust Wallenborn Transports (C-571/15, EU:C:2017:417) ja 18. mai 2017. aasta kohtuotsust Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392), küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus siiski, kas impordikäibemaksu tasumise kohustus liikmesriigi puhul, mille maksuterritooriumile kaubad liitu toodi, tekib alles siis, kui nimetatud kaubad lastakse liidu majandusringlusse ka nimetatud liikmesriigi maksuterritooriumil. Sellisel juhul on majandusringlusse laskmisega tegemist vaid siis, kui kaubad on lubatud tollialaste õigusaktide alusel vabasse ringlusse või kui nende õigusaktide rikkumise tulemusel eeldatakse, et need kaubad on majandusringlusse lastud ja neid võib tarvitada või kasutada. Üksnes need kaks olukorda kujutavad endast „importi“ käibemaksudirektiivi tähenduses.
- 30 Neil asjaoludel otsustas Hessisches Finanzgericht (Hesseni maksukohus, Saksamaa) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas import [käibemaksu]direktiivi artikli 2 lõike 1 punkti d ja artikli 30 tähenduses eeldab, et liidu territooriumile toodud kaubad lastakse liidu majandusringlusse, või piisab üksnes ohust, et liidu territooriumile toodud kaubad võivad jõuda liidu majandusringlusse?

2. Juhul kui import eeldab kaupade laskmist liidu majandusringlusse, siis tekib teine küsimus:

Kas liidu territooriumile toodud kaubad on lastud liidu majandusringlusse juba siis, kui kaupu ei suunata tolliõiguse sätteid rikkudes ühele [käibemaksu]direktiivi artikli 61 esimeses lõigus nimetatud protseduurile või ühte seal nimetatud olukorda, või need kõigepealt küll suunatakse nimetatud protseduurile või olukorda, aga tollieeskirjade rikkumise tõttu lõpetatakse nimetatud protseduurid või olukorrad kaupade suhtes, või eeldab kaupade jõudmine liidu majandusringlusse tollieeskirjade rikkumise korral, et kaubad jõudsid tollieeskirjade rikkumise tõttu liidu majandusringlusse selle liikmesriigi maksustamisterritooriumil, kus nimetatud rikkumine toimus, ja kaubad võidi suunata tarbimisse või võtta kasutusele?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

- 31 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub esimese küsimusega selgitada sisuliselt, kas käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti d ja artiklit 30 tuleb tõlgendada nii, et kui kaup on liidu tolliterritooriumile toodud, märgib mõiste „kauba import“ selle sätte tähenduses pelgalt liidu majandusringlusse laskmist, või hõlmab see mõiste ka sellisesse ringlusse laskmise ohtu.
- 32 Sissejuhatuseks tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on liidu õiguse tõlgendamist puudutavad küsimused, mis liikmesriigi kohus on esitanud õiguslikus ja faktilises raamistikus, mille ta on määratlenud omal vastutusel ja mille täpsuse kontrollimine ei ole Euroopa Kohtu ülesanne, eeldatavalt asjakohased. Euroopa Kohus saab keelduda liikmesriigi kohtu esitatud

eelotsusetaotlusele vastamast üksnes juhul, kui on ilmne, et taotletaval liidu õiguse tõlgendamisel puudub igasugune seos põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, kui probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi või õiguslikke asjaolusid, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimustele (28. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Cogeco Communications, C-637/17, EU:C:2019:263, punkt 57 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 33 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti d kohaselt maksustatakse kaupade import käibemaksuga. Selle direktiivi artikli 30 esimene lõik sätestab, et „„kaupade import“ on selliste kaupade ühendusse toomine, mis ei ole vabas ringluses vastavalt EÜ artiklile 24.
- 34 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et kuna käibemaks on oma olemuselt tarbimismaks, siis kohaldatakse seda kaupade ja teenuste suhtes, mis lastakse liidu majandusringlusse ja mida on võimalik tarbida (18. mai 2017. aasta otsus kohtuasjas Latvijas Dzelzceļš, C-154/16, EU:C:2017:392, punkt 69 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 35 Käesoleva juhtumi puhul nähtub eelotsusetaotlusest, et kõnealused kaubad veeti lõppsihtkohaks olevasse Kreekasse, kus neid tarbiti. Seega on selge, et need kaubad lasti käibemaksudirektiivi tähenduses liidu majandusringlusse.
- 36 Seega, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 43 märkis, näib sellise juhtumi nagu põhikohtuasja puhul hüpoteetilisena küsimus, kas selleks, et käsitada kaupa „impordituna“ käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti d ja artikli 30 tähenduses, piisab „ohust“, et kaup lastakse liidu majandusringlusse.
- 37 Seega, võttes arvesse käesoleva kohtuotsuse punktis 32 viidatud kohtupraktikat, on esimene küsimus vastuvõetamatu.

Teine küsimus

- 38 Teise küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada sisuliselt, kas käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti d ja artiklit 30 tuleb tõlgendada nii, et kui kaup tuuakse liidu territooriumile, piisab sellest, kui selle kauba puhul on asjaomasel liikmesriigis rikutud tollieeskirju, mis tõid kaasa tollivõla impordil, selleks et asuda seisukohale, et see kaup on nimetatud liikmesriigis lastud liidu majandusringlusse.
- 39 Sellega seoses tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 60 kohaselt toimub kaupade import selles liikmesriigis, mille territooriumil kaubad ühendusse tuuakse. Selle direktiivi artikli 61 esimene lõik sätestab, et juhul kui kaubad, mis ei ole vabas ringluses, suunatakse ühendusse toomisel ühele artiklis 156 nimetatud protseduurile või ühte samas artiklis 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.
- 40 Käibemaksudirektiivi artikkel 70 sätestab, et maksukohustuse tekkimiseks vajalik teokoosseis tekib ja maks muutub sissenõutavaks kauba importimise hetkel. Käibemaksudirektiivi artikli 71 lõike 1 esimeses lõigus on ette nähtud, et kui kaup on pärast liidu tolliterritooriumile toomist tolliladustamisprotseduuril, siis tekib maksukohustuse tekkimiseks vajalik teokoosseis ja maks muutub sissenõutavaks hetkest, mil nimetatud protseduur kauba suhtes lõpetatakse. Selle artikli teine lõik näeb siiski ette konkreetse olukorra, kus sellise imporditud kauba osas, mis on maksustatud ühise poliitika kohaselt kohaldatavate tollimaksude, põllumajandusmaksude või samaväärse toimega maksudega, tekib maksukohustuse tekkimiseks vajalik teokoosseis ja maks muutub sissenõutavaks siis, kui tekib nimetatud ühenduse maksude maksukohustuse tekkimiseks vajalik teokoosseis ja nimetatud maksud muutuvad sissenõutavaks.

- 41 Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on maksukohustuse tekkimiseks vajalik teokoosseis ja maksu sissenõutavus 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 laskmine. Seda rööpsust 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 (28. veebruari 1984. aasta kohtuotsus Einberger, 294/82, EU:C:1984:81, punkt 18, ja 11. juuli 2013. aasta kohtuotsus Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, punkt 41).
- 42 Käesoleva juhtumi puhul nähtub eelotsusetaotlusest, et 2008. aastal veeti Saksamaale erinevaid kolmandatest riikidest pärit kaupu, millelt tuli tasuda imporditollimakse, et seejärel need kaubad saata lõppsihtkohaks olevasse Kreekasse. Mõningaid kaupu aga Saksa tollile ei esitatud ning seetõttu toodi need liidu tolliterritooriumile ebaseaduslikult. Ülejäänud kaubad toodi Saksamaa territooriumile küll seaduslikult, kuid seejärel saadeti need Kreekasse tollijärelevalve alt välja viiduna, mis kujutab endast tollieeskirjade rikkumist.
- 43 Põhikohtuasjas ei vaidlustata asjaolu, et tollieeskirjade rikkumine tekitas vastavalt tolliseadustiku artikli 202 lõike 1 punktile a ja artikli 203 lõikele 1 Saksamaal tollivõla impordil äriühingule, mis kõnealused kaubad liidu territooriumile tõi.
- 44 Euroopa Kohtu praktika kohaselt võib tollivõlale lisanduda ka käibemaksunõue, kui õigusvastase tegevuse põhjal, mille tõttu tollivõlg tekkis, on võimalik eeldada, et kaup on lastud liidu majandusringlusse ja see on saanud tarbimise esemeks, tingides seega käibemaksuga maksustatava teokoosseisu tekkimise (2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Eurogate Distribution ja DHL Hub Leipzig, C-226/14 ja C-228/14, EU:C:2016:405, punkt 65, ning 1. juuni 2017. aasta kohtuotsus Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2017:417, punkt 54).
- 45 Eelkõige on Euroopa Kohus otsustanud, et olukorras, kus imporditollimaksuga maksustatav kaup on vabatsõnaliselt tollijärelevalve alt välja viidud ega paikne enam selles tsoonis, tuleb põhimõtteliselt eeldada, et see kaup on lastud liidu majandusringlusse (1. juuni 2017. aasta otsus kohtuasjas Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2017:417, punkt 55).
- 46 Esiteks tuleb käesolevas asjas kõnealuste kaupade puhul, mida ei ole liidu tolliterritooriumile toodud seaduslikult – võttes arvesse käesoleva kohtuotsuse punktides 44 ja 45 viidatud kohtupraktikat – põhimõtteliselt eeldada, et need on lastud liidu majandusringlusse selle liikmesriigi territooriumil, kus nad liitu toodi, nimelt Saksamaal.
- 47 Teiseks, mis puudutab kõnealuseid tollijärelevalve alt välja viidud kaupu, siis oli nende kaupade puhul lõpetatud tolliprotseduur, millele need olid suunatud. Seega, võttes arvesse käesoleva kohtuotsuse punktides 44 ja 45 viidatud kohtupraktikat, tuleb samuti eeldada, et need on liidu majandusringlusse toodud selles liikmesriigis.
- 48 Kuid nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 56 ja 68 märkis, võib sellise eelduse ümber lükata, kui on kindlaks tehtud, et hoolimata sellest, et rikutud on tollieeskirju, mis toob kaasa tollivõla tekkimise impordil liikmesriigis, kus kõnealune rikkumine toime pandi, toodi kaup liidu majandusringlusse teise liikmesriigi territooriumil, kus see kaup oli ette nähtud tarbimiseks. Sellisel juhul tekib käibemaksu maksustatav teokoosseis teises liikmesriigis.
- 49 Ent eelotsusetaotlusest nähtub, et kuigi kõnealuse kauba puhul on tollieeskirju rikutud Saksamaa territooriumil, laaditi kaup sellel territooriumil üksnes üle ühelt lennukilt teisele.
- 50 Selliste tollieeskirjade rikkumiste tõttu ei olnud kõnealused kaubad, mis olid füüsiliselt liidu territooriumil, enam Saksa tolli järelevalve all ja viimasel puudus võimalus nende kaupade liikumist kontrollida.

- 51 Käesoleva juhtumi puhul nähtub aga eelotsusetaotlusest, et kõnealused kaubad veeti lõppsihtkohaks olevasse Kreekasse, kus neid tarbiti.
- 52 Seega ei kujuta niisuguse juhtumi puhul nagu põhikohtuasjas tollieeskirjade rikkumine Saksa territooriumil iseenesest asjaolu, millest piisab järeldamiseks, et kõnealused kaubad lasti liidu majandusringlusse Saksamaal.
- 53 Neil asjaoludel tuleb tõdeda, et sellisel juhul lasti kaubad liidu majandusringlusse nende lõppsihtkohaks olevas liikmesriigis ning et nende kaupadega seotud käibemaks impordil tekkis selles liikmesriigis.
- 54 Eelnevat arvesse võttes tuleb teisele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti d ja artiklit 30 tuleb tõlgendada nii, et kui kaup tuuakse liidu territooriumile, ei piisa sellest, kui selle kauba puhul on asjaomases liikmesriigis rikutud tollieeskirju, mis tõid kaasa tollivõla impordil, selleks et asuda seisukohale, et see kaup on nimetatud liikmesriigis lastud liidu majandusringlusse, kui on kindlaks tehtud, et sama kaup on viidud lõppsihtpunktiks olevasse teise liikmesriiki, kus seda tarbiti ja sellega seotud impordikäibemaks tekkis alles teises liikmesriigis.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 2 lõike 1 punkti d ja artiklit 30 tuleb tõlgendada nii, et kui kaup tuuakse Euroopa Liidu territooriumile, ei piisa sellest, kui selle kauba puhul on asjaomases liikmesriigis rikutud tollieeskirju, mis tõid kaasa tollivõla impordil, selleks et asuda seisukohale, et see kaup on nimetatud liikmesriigis lastud liidu majandusringlusse, kui on kindlaks tehtud, et sama kaup on viidud lõppsihtpunktiks olevasse teise liikmesriiki, kus seda tarbiti ja sellega seotud impordikäibemaks tekkis alles teises liikmesriigis.

Allkirjad