

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

8. november 2012(*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Kohaldatavus – Ühenduse tolliseadustik – Kolmandast riigist pärinev kaup, mis on suunatud tolliladustamisprotseduurile liikmesriigi territooriumil – Kauba töötlemine peatamissüsteemi vormis seestöötlemise protseduuri alusel – Kauba müük ja uuesti tolliladustamisprotseduurile suunamine – Kõigi tehingute ajal samas tollilaos hoidmine – Kauba tarnimine tasu eest riigi territooriumil – Käibemaksuga maksustatav teokoosseis

Kohtuasjas C-165/11,

mille ese on Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovakkia) 22. märtsi 2011. aasta otsusega ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 4. aprillil 2011, menetluses

Dažovė riadite?stvo Slovenskej republiky

versus

Profitube spol. s r.o.,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president A. Tizzano, kohtunikud A. Borg Barthet, E. Levits, J.-J. Kasel ja M. Safjan (ettekandja),

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikke seisukohti, mille esitasid:

- Dažovė riadite?stvo Slovenskej republiky, esindaja: V. Paško,
- Profitube spol. s r.o., esindaja: *advokát* M. ?ižmárik,
- Slovaki valitsus, esindaja: B. Ricziová,
- Tšehhi valitsus, esindajad: M. Smolek ja J. Vlášil,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja P. Pecho,

olles 22. mai 2012. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 12. oktoobri 1992. aasta määruse (EMÜ) nr 2913/92, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik (EÜT L 302, lk 1; ELT eriväljaanne 02/04, lk 307), muudetud Euroopa Parlamendi ja nõukogu 13. aprilli 2005. aasta määrusega (EÜ) nr 648/2005

(ELT L 117, lk 13) (edaspidi „tolliseadustik”) ja nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1, ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), muudetud nõukogu 26. aprilli 2004. aasta direktiiviga 2004/66/EÜ (ELT L 168, lk 35) (edaspidi „kuues direktiiv”) tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Dažové riaditežstvo Slovenskej republiky (Slovaki Vabariigi maksuamet, edaspidi „Dažové riaditežstvo”) ja Košices (Slovakkia) asuva äriühingu Profitube spol. s r.o. (edaspidi „Profitube”) vahelises kohtuvaidluses käibemaksu maksmise üle kolmandast riigist pärinevalt kaubalt, mis on paigutatud Slovaki Vabariigi territooriumil asuvasse tollilattu, järjestikku tolliladustamisprotseduuri alusel ja seestöötlemise korra alusel peatamissüsteemi vormis.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Tolliseadustik

3 Tolliseadustik on kehtetuks tunnistatud ja asendatud Euroopa Parlamendi ja nõukogu 23. aprilli 2008. aasta määrusega (EÜ) nr 450/2008, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik (ajakohastatud tolliseadustik) (ELT L 145, lk 1). Ent põhikohtuasja asjaolude toimumise aega arvestades reguleerib seda asja ikkagi tolliseadustik.

4 Tolliseadustiku artiklis 3 oli sätestatud:

„1. Ühenduse tolliterritooriumi alla kuuluvad:

[...]

– Slovaki Vabariigi territoorium,

[...]

3. Ühenduse tolliterritoorium hõlmab ka liikmesriikide territoriaalveed, sisemere ja õhuruumi ning lõikes 2 nimetatud territooriumid, välja arvatud nende territooriumide territoriaalveed, sisemeri ja õhuruum, mis vastavalt lõikele 1 ei kuulu ühenduse tolliterritooriumi alla.”

5 Tolliseadustiku artikli 84 lõige 1 oli sõnastatud järgmiselt:

„Artiklites 85–90 tähendab:

a) protseduur ühendusevälise kauba puhul järgmisi protseduure:

[...]

– tolliladustamine,

– seestöötlemine peatamissüsteemi vormis,

[...]”

6 Tolliseadustiku artikli 98 lõiked 1 ja 2 nägid ette:

„1. Tolliladustamisprotseduur võimaldab tollilaos hoida:

a) ühendusevälist kaupa, ilma et sellelt tuleks tasuda imporditollimaksu või sellele kohaldataks kaubanduspoliitilisi meetmeid;

[...]

2. Tolliladu on mis tahes tolli poolt heakskiidetud ja tollijärelevalve all olev koht, kus võib ettenähtud tingimustel kaupa hoida.”

7 Tolliseadustiku artikli 99 esimeses ja teises lõigus oli sätestatud:

„Tolliladu võib olla kas era- või avalik tolliladu.

- Avalik tolliladu on tolliladu, mida igal isikul on võimalik kauba ladustamiseks kasutada;
- eratolliladu on tolliladu, mida võib kauba ladustamiseks kasutada ainult laopidaja.”

8 Tolliseadustiku artikli 114 lõige 1 ja lõike 2 punkt a sätestasid:

„1. Ilma et see piiraks artikli 115 kohaldamist, võimaldab seestöötlemise protseduur kasutada ühenduse tolliterritooriumil ühe või mitme töötlemistoimingu käigus järgmisi kaupu:

a) ühenduseväline kaup, mis on määratud ühenduse tolliterritooriumilt reekspordiks kompensatsioonitoodete kujul, ilma et sellise kauba suhtes kohaldataks imporditollimaksu või kaubanduspoliitilisi meetmeid;

[...]

2. Käesolevas määruses kasutatakse järgmisi mõisteid:

a) peatamissüsteem – lõike 1 punktis a osutatud seestöötlemisega seotud soodustuste süsteem”.

Kuues direktiiv

9 Kuues direktiiv on kehtetuks tunnistatud ja asendatud nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1). Ent põhikohtuasja asjaolude toimumise aega arvestades reguleerib seda asja ikkagi kuues direktiiv.

10 Kuuenda direktiivi artikkel 2 nägi ette:

„Käibemaksuga maksustatakse:

1) kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

2) kauba import.”

11 Kuuenda direktiivi artikli 3 lõigetes 1–3 oli sätestatud:

„1. Käesolevas direktiivis kasutatakse järgmisi mõisteid:

– liikmesriigi territoorium – riigi territoorium, nagu see on iga liikmesriigi puhul kindlaks määratud lõigetes 2 ja 3,

– ühendus ja ühenduse territoorium – liikmesriikide territoorium, nagu see on iga liikmesriigi

puhul kindlaks määratud lõigetes 2 ja 3,

– kolmas territoorium ja kolmas riik – mis tahes territoorium, välja arvatud lõigetes 2 ja 3 liikmesriigi territooriumina kindlaksmääratud territooriumid.

2. Käesoleva direktiivi kohaldamisel tähendab „riigi territoorium” [EÜ] asutamislepingu kohaldamise ala, nagu see on iga liikmesriigi puhul kindlaks määratud [EÜ artiklis 299].

3. Järgmised üksikute liikmesriikide territooriumid ei kuulu riigi territooriumi alla:

– Saksamaa Liitvabariik:

Helgoland saar,

Büsingeni territoorium,

– Hispaania Kuningriik:

Ceuta,

Melilla,

– Itaalia Vabariik:

Livigno,

Campione d'Italia,

Itaaliale kuuluv osa Lugano järvest.

Järgmised üksikute liikmesriikide territooriumid ei kuulu riigi territooriumi alla:

– Hispaania Kuningriik:

Kanaari saared,

– Prantsuse Vabariik:

ülemere departemangud,

– Kreeka Vabariik:

???? ????."

12 Kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 kohaselt on „kaubatarne” materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.

13 Kuuenda direktiivi artikli 7 lõiked 1 ja 2 ning lõike 3 esimene lõik sätestasid:

„1. „Kauba import” on:

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 punkti B 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.”

14 Kuuenda direktiivi artikli 10 lõiked 1 ja 2 ning lõike 3 esimene lõik olid sõnastatud järgmiselt:

„1. a) „Maksustatav teokoosseis” on olukord, mille puhul on täidetud maksu sissenõutavaks muutumiseks vajalikud õiguslikud tingimused;

b) Maks muutub sissenõutavaks hetkest, kui maksuhalduril tekib seadusjärgne alus nõuda maksukohustuslaselt maksu tasumist, olenemata tasumise tähtaja edasilükkamise võimalusest.

2. Maksustatav teokoosseis tekib ning maks muutub sissenõutavaks pärast kauba kättetoimetamist või teenuse osutamist.

[...]

3. Maksustatav 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.”

15 Kuuenda direktiivi artikkel 16 „Kauba rahvusvahelise liikumisega seotud erandlik maksuvabastus” – sõnastuses, mis tulenes sama direktiivi artikli 28c E osa punktist 1 –, sätestas lõikes 1:

„Ilma et see piiraks ühenduse muude maksustamissätete kohaldamist, võivad liikmesriigid, kui artiklis 29 sätestatud konsulteerimisest ei tulene teisiti, võtta erimeetmeid kõikide või mõningate allpool loetletud tehingute vabastamiseks maksust, tingimusel et need ei ole ette nähtud lõppkasutuseks ja/või -tarbimiseks ja et punktides A–E osutatud olukordade või protseduuride lõpetamisel võetav käibemaks võrdub maksusummaga, mis oleks kuulunud tasumisele, kui kõik need tehingud oleks maksustatud riigi territooriumil.

[...]

B. sellise kauba tarnimine, mis on ette nähtud:

[...]

c) suunamiseks tolliladustamisprotseduurile või seestöötlemise protseduurile;

[...]

Punktides a, b, c ja d nimetatud kohad on määratletud ühenduse kehtivate tollisätetega.

[...]

D. kauba- ja teenusetarned, mis toimuvad:

a) punkti B alapunktides a–d loetletud kohtades, kui kaubad ja teenused on jätkuvalt mõnes nendes alapunktides märgitud olukordadest;

b) punkti B alapunktis e loetletud kohtades, kui kaubad ja teenused on riigi territooriumil jätkuvalt selles alapunktis märgitud olukorras.

Kui liikmesriigid kasutavad tolliladudes toimuvate tehingute suhtes alapunktiga a ettenähtud võimalust, võtavad nad vajalikke meetmeid tagamaks, et on määratletud muud ladustamisprotseduurid peale tolliladustamise, mis võimaldavad alapunkti b sätteid kohaldada samade tehingute suhtes, mis käsitlevad J lisas loetletud kaupu ja mis tehakse sellistes muudes ladudes peale tolliladude.

[...]"

Siseriiklik õigus

16 Slovaki Vabariigi põhiseaduse artikli 46 lõike 1 alusel on igaühel õigus seadusega sätestatud korras pöörduda oma õiguste kaitseks sõltumatu ja erapooletu kohtu poole.

17 Käibemaksu käsitleva 6. aprilli 2004. aasta seaduse nr 222/2004 (nr 1/2004 Z. z) põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „käibemaksuseadus“) eesmärk on kuuenda direktiivi ülevõtmine Slovaki õiguskorda.

18 Nimetatud seaduse § 2 lõike 1 punkt a sätestab, et riigi territooriumil tasu eest kauba tarnimine maksukohustuslase poolt maksustatakse käibemaksuga.

19 Sama seaduse § 2 lõike 2 punkti a kohaselt käsitatakse seoses käibemaksuga riigi territooriumina Slovaki Vabariigi territooriumi.

20 Käibemaksuseaduse § 8 lõike 1 punkt a sätestab, et kaubatarne on materiaalse vara tarnimine, mis toob kaasa omandiõiguse muutumise.

21 Osutatud seaduse § 12 kohaselt on kauba import kolmandate riikide territooriumilt pärineva kauba toomine Euroopa Liidu territooriumile ja kui kaup imporditakse riigi territooriumile, kohaldatakse maksule tollialaste õigusaktide sätteid, kui käibemaksuseaduses ei ole sätestatud teisiti.

22 Seaduse § 13 lõike 1 punktis a on sätestatud, et kui kaubatarne on seotud kauba lähetamise või veoga, loetakse kaubatarne kohaks koht, kus kaup asub ajal, mil algab selle lähetamine või vedu tarnesaajale, välja arvatud sama artikli lõike 1 punktis b ja lõikes 2 ning sama seaduse artiklis 14 ette nähtud erandjuhud.

23 Käibemaksuseaduse § 18 lõige 2 näeb ette, et kui imporditud kaup liidu territooriumile toomise ajal ajutiselt ladustatakse või viiakse vabatsooni või vabalattu või suunatakse tolliladustamisprotseduurile seestöötlemise korra või imporditollimaksust täieliku vabastamisega ajutise impordi korra alusel või kui see lubatakse territoriaalvetele, loetakse importimise kohaks liikmesriiki, kus nimetatud tollimeetmeid kauba suhtes enam ei kohaldata.

24 Seaduse § 19 lõike 1 kohaselt muutub käibemaks sissenõutavaks kauba kättetoimetamise päeval, st päeval, mil soetaja omandab õiguse kaupa omanikuna käsutada.

25 Seaduse § 69 lõige 1 näeb ette, et maksukohustuslane, kes tarnib kaupa või osutab teenuseid riigi territooriumil, on kohustatud maksma käibemaksu.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

26 Eelotsusetaotlusest ja Euroopa Kohtule esitatud seisukohtadest nähtub, et Dažový úrad pre vybrané dažové subjekty (teatud maksukohustuslastega tegelev maksuhaldur, edaspidi „Dažový úrad“) viis läbi maksukontrolli, mis hõlmas Profitube'i käibemaksukohustust 2005. aasta juuli-, augusti-, septembri- ja oktoobrikuu eest ning 2006. aasta jaanuari-, veebruari-, aprilli-, mai- ja detsembrikuu eest.

27 Maksukontrolli tulemusena selgus, et kontrollitud perioodil tõi Košices asuv äriühing SSIM a.s. Ukrainast terasest pooltooteid, nimelt kuumvaltsitud rulle, mida ta müüs Profitube'ile. Rullid paigutati avalikku tollilattu, mida see äriühing kasutas ja mis asub Slovaki Vabariigi territooriumil, kus need suunati tolliladustamisprotseduurile tolliseadustiku artikli 98 tähenduses.

28 Seejärel suunati kuumvaltsitud rullid tolliseadustiku artikli 114 kohaselt seestöötlemisele peatamissüsteemi vormis, et töödelda need ümber terasprofiilideks.

29 Profitube müüs need terasprofiilid (edaspidi „asjaomane kaup“) Košices asuvale äriühingule Mercurius s r.o., kes on käibemaksukohustuslasena registreeritud (edaspidi „vaidlusalune müük“). Asjaomane kaup suunati uuesti tolliladustamisprotseduurile. Profitube leidis, et vaidlusalune müük ei ole käibemaksuga maksustatud.

30 Kõigi nende tehingute tegemise ajal 2005. ja 2006. maksustamisaastal jäi asjaomane kaup samasse avalikku tollilattu.

31 Dažový úrad leidis 27. juuni 2006. aasta otsustega, et kuna Profitube ei ole vaidlusaluselt müügilt käibemaksu tasunud, siis on ta rikkunud käibemaksuseaduse § 69 lõiget 1 koostoimes sama seaduse § 2 lõike 1 punkti a ja lõike 2 punkti a, § 8 lõike 1 punkti a, § 13 lõike 1 punkti a ja § 19 lõikega 1.

32 Dažový úradi hinnangul tegi Profitube Slovaki Vabariigi territooriumil asuvas avalikus tollilaos hoitava kauba müügiga kaubatarne, mis on käibemaksuseaduse § 2 lõike 1 punkti a alusel maksustatud.

33 Dažové riaditežstvo jättis 25. oktoobri 2007. aasta otsustega need Dažový úradi otsused muutmata.

34 Krajský súd v Bratislave (Bratislava maakonnakohus) rahuldas 23. juuli 2008. aasta kohtuotsusega kaebused, mille Profitube oli esitanud Dažové riaditežstvo otsuste peale, ja saatis asja viimasena nimetatule tagasi. Krajský súd v Bratislave leidis nimelt, et kolmandast riigist pärinev kaup peab olema viidud vabasse ringlusse, et see oleks maksustatud käibemaksuga.

35 Kuna Dažové riaditežstvo esitas selle kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse, siis muutis Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovaki Vabariigi kõrgema astme kohus) 20. oktoobri 2009. aasta kohtuotsusega Krajský súd v Bratislave otsust, leides, et liikmesriigi territooriumil asuva tollilao ala on õiguslikult selle territooriumi osa. Dažové riaditežstvo võis seega põhjendatult asuda seisukohale, et vaidlusalune müük oli riigi territooriumil tasu eest toimunud kaubatarne käibemaksuseaduse § 2 lõike 1 punkti a tähenduses. Peale selle ei ole asjaomast kaupa imporditud sama seaduse § 12 tähenduses.

36 Profitube esitas Najvyšší súd Slovenskej republiky kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse

Ústavný súd Slovenskej republiky'le (Slovaki Vabariigi konstitutsioonikohus). Viimasena nimetatud kohus tühistas 27. oktoobri 2010. aasta otsusega Najvyšší súd Slovenskej republiky kohtuotsuse ja saatis kohtuasja talle uue otsuse tegemiseks tagasi.

37 Ústavný súd Slovenskej republiky leidis, et Najvyšší súd Slovenskej republiky rikkus Profitube'i põhiõigust kohtulikule kaitsele, mis on sätestatud Slovaki Vabariigi põhiseaduse artikli 46 lõikes 1, ning tema õigust õiglasele kohtulikule arutamisele, mis on sätestatud 4. novembril 1950 Roomas alla kirjutatud Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooni artikli 6 lõikes 1. Kassatsioonikohus märkis nimelt, et Najvyšší súd Slovenskej republiky ei ole käsitlenud käibemaksuseaduse § 12 kohaldamise küsimust, mis näeb ette, et importimise juhtudel on tolliseadustik selle seaduse suhtes ülimuslik.

38 Neil asjaoludel otsustas Najvyšší súd Slovenskej republiky menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas – olukorras, kus 2005. ja 2006. aastal importis ühe Euroopa Liidu liikmesriigi importija sama liikmesriigi territooriumil asuvasse avalikku tollilattu kaupa, mis pärines Euroopa Liidu välisest riigist (Ukraina) ning mida seejärel selles tollilaos töödeldi peatamissüsteemi vormis seestöötlemise protseduuri alusel, ning kus kaupa töödeldud isik võõrandas lõpptoot, selle asemel et seda [tolliseadustiku] artikli 114 kohaselt viivitamatult eksportida, sellesamas laos teisele nimetatud liikmesriigi äriühingule, kes ei viinud seda eespool nimetatud tollilaost vabasse ringlusse, vaid suunas uuesti tolliladustamisprotseduurile – tuleb kauba eespool mainitud müümise suhtes sealsamas tollilaos kohaldada alati ja üksnes ühenduse tollialaseid õigusakte või on kõnealuse müügiga õiguslik staatus muutunud, nii et selle tehingu suhtes tuleb kohaldada [kuuendas direktiivis] sätestatud korda, st kas kuuendas direktiivis sätestatud käibemaksusüsteemi eesmärgid silmas pidades on võimalik käsitada ühe liikmesriigi territooriumil asuvat avalikku tolliladu ühenduse territooriumi osana, täpsemalt osana selle liikmesriigi territooriumist kuuenda direktiivi artiklis 3 antud määratluse tähenduses?

2. Kas eespool viidatud olukorda saab hinnata õiguse kuritarvitamise teooria seisukohalt, mille Euroopa Liidu Kohus on välja töötanud ning mis puudutab kuuenda direktiivi kohaldamist [21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-255/02: Halifax jt, EKL 2006, lk I-1609], nii et kui [Profitube] võõrandas Slovaki Vabariigi territooriumil asuvas avalikus tollilaos kauba, siis on ta selle kauba liikmesriigi territooriumil juba tasu eest tarninud?

3. Kui esimesele küsimusele vastatakse jaatavalt, nii et kõnealuse tehingu suhtes tuleb kohaldada kuuendas direktiivis sätestatud korda, siis kas see tehing on maksustatav teokoosseis:

a) seoses maksu sissenõutavaks muutumisega vastavalt kuuenda direktiivi artikli 10 lõigetele 1 ja 2, kuna kaubatarne on toimunud Slovaki Vabariigi territooriumil asuvas tollilaos, või

b) sellepärast, et pärast kauba importimist kolmandast riigist (kuuenda direktiivi artikli 10 lõige 3) või selle kauba tollilaos hoidmise ajal on tolliprotseduur lõppenud ladustatud kauba võõrandamise tõttu teisele liikmesriigi isikule?

4. Kas kuuenda direktiivi preambulis sätestatud eesmärgid, eriti [1994. aasta üldise tolli- ja kaubanduskokkuleppe (GATT)] [kokkulepe on esitatud Maailma Kaubandusorganisatsiooni (WTO) asutamislepingu lisas 1A ja heaks kiidetud nõukogu 22. detsembri 1994. aasta otsusega 94/800/EMÜ, mis käsitleb Euroopa Ühenduse nimel sõlmitavaid tema pädevusse kuuluvaid küsimusi puudutavaid kokkuleppeid, mis saavutati mitmepoolsete kaubanduslääbirääkimiste Uruguay voorus (1986–1994) (EÜT L 336, lk 1; ELT eriväljaanne 11/21, lk 80)] eesmärgid on täidetud, kui kolmandast riigist tollilattu imporditud, seal töödeldud ja Euroopa Ühenduse liikmesriigi territooriumil asuvas tollilaos teisele selle liikmesriigi isikule võõrandatud kauba

tarnimine ei allu selles liikmesriigis käibemaksukorraldusele?”

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene ja kolmas küsimus

39 Esimese ja kolmanda küsimusega, mida tuleb käsitleda koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas juhul, kui kolmandast riigist pärinev kaup on liikmesriigis suunatud tolliladustamisprotseduurile, seejärel töödeldud peatamissüsteemi vormis seestöötlemise protseduuri alusel ning siis müüdud ja suunatud uuesti tolliladustamisprotseduurile, kuid jäänud kõigi nende tehingute ajal samasse tollilattu, mis asub selle liikmesriigi territooriumil, on kauba müük käibemaksuga maksustatud, ning jaatava vastuse korral – milline on maksustatav teokoosseis.

40 Sissejuhatuseks olgu meenutatud, et kuuenda direktiivi artikli 2 kohaselt maksustatakse käibemaksuga kauba import ning kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

41 Kõigepealt tuleb kontrollida, kas selline kaup, nagu on arutusel põhikohtuasjas, on kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 2 tähenduses imporditud.

42 Kuuenda direktiivi artikli 7 lõike 1 punkti a kohaselt on „kauba import” sellise kauba ühendusse toomine, mille puhul ei ole täidetud EÜ artiklites 23 ja 24 sätestatud tingimused.

43 Kuuenda direktiivi artikli 7 lõige 3 aga täpsustab, et kui selline kaup suunatakse ühendusse toomisel ühele artikli 16 lõike 1 punkti B alapunktides a, b, c ja d nimetatud protseduurile, siis sellise kauba importimise kohaks on liikmesriik, mille territooriumil nimetatud protseduure kauba suhtes enam ei kohaldata.

44 Antud juhul on asjaomane kaup, mis pärineb kolmandast riigist, suunatud liikmesriigis tolliladustamisprotseduurile, seejärel töödeldud peatamissüsteemi vormis seestöötlemise protseduuri alusel ja siis müüdud, enne selle uut suunamist tolliladustamisprotseduurile samas liikmesriigis.

45 Seega on kaup ühendusse toomisest saadik olnud suunatud kahele, kuuenda direktiivi artikli 16 lõike 1 punkti B alapunktis c nimetatud protseduurile.

46 Kuna asjaomane kaup ei olnud vaidlusaluse müügi kuupäeval veel nende protseduuride alt väljunud, siis kuigi kaup oli füüsiliselt liidu territooriumile toodud, ei saanud seda pidada „impordituks” kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 2 tähenduses (vt selle kohta 9. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-305/03: komisjon vs. Ühendkuningriik, EKL 2006, lk I-1213, punkt 41).

47 Asjaolust, et kauba tolliprotseduur muutus, ei saa tuleneda, et tegemist on imporditud kaubaga, kuna mõlemad asjassepuutuvad tolliprotseduurid on loetletud kuuenda direktiivi artikli 7 lõikes 3.

48 Järelikult, kuna põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal import puudus, ei olnud asjaomane kaup kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 2 alusel käibemaksuga maksustatud.

49 Neil asjaoludel tuleb teiseks kontrollida, kas sellise kauba müük, nagu on arutusel põhikohtuasjas, on kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 tähenduses kaubatarne tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

50 Selles küsimuses tuleb alustuseks toonitada, et kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 sõnastuse

kohaselt on „kaubatarne” materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek. Euroopa Kohtu praktikas on täpsustatud, et see mõiste hõlmab materiaalse vara ülemineku mis tahes tehingut, millega üks pool loovutab teisele poolele õiguse seda asja omanikuna käsutada (vt eelkõige 8. veebruari 1990. aasta otsus kohtuasjas C-320/88: Shipping and Forwarding Enterprise Safe, EKL 1990, lk I-285, punkt 7, ja 10. märtsi 2011. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09: Bog jt, EKL 2011, lk I-1457, punkt 59).

51 Teiseks eeldab teenuste osutamine „tasu eest” kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 tähenduses otsest seost tarnitud kauba ja selle eest saadud tasu vahel (vt 8. märtsi 1988. aasta otsus kohtuasjas 102/86: Apple and Pear Development Council, EKL 1988, lk 1443, punkt 12, ja 7. oktoobri 2010. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-53/09 ja C-55/09: Loyalty Management UK ja Baxi Group, EKL 2010, lk I-9187, punkt 51).

52 Kolmandaks peab kaubatarne olema tehtud „maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb”. Maksukohustuslane tegutseb sellena siis, kui ta teeb tehinguid oma maksustatava tegevuse raames (27. septembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-587/10: VSTR, punkt 49). Käesolevas kohtuasjas nähtub eelotsusetaotlusest, et Profitube on käibemaksukohustuslasena registreeritud maksukohustuslane.

53 Sellest tulenevalt on selline nagu vaidlusalune müük kaubatarne tasu eest maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb. Kaubatarne koht põhikohtuasjas oli see koht, kus kaup asus nimetatud müügi kuupäeval, st Profitube'i kasutatav avalik tolliladu, mis asub Slovakkia territooriumil.

54 Neljandaks küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsemalt, kas liikmesriigi territooriumil asuv tolliladu on „riigi territooriumil” kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 tähenduses.

55 Seoses sellega tuleb meelde tuletada, et kuuenda direktiivi artikli 3 lõike 2 sõnastuse kohaselt tähendab „riigi territoorium” EÜ asutamislepingu territoriaalset kohaldamisala, nagu see on iga liikmesriigi puhul kindlaks määratud EÜ artiklis 299.

56 EÜ artikli 299 lõikes 1 on loetletud liikmesriigid, mille suhtes EÜ asutamislepingut kohaldatakse, ent järgmistes lõigetes on ette nähtud erisätted teatud kindlate territooriumide kohta.

57 Mis puudutab kuuenda direktiivi artikli 3 lõiget 3, siis see jätab liikmesriikide teatud territooriumid sõnaselgelt direktiivi kohaldamisalast välja.

58 Ent ükski käesoleva kohtuotsuse punktides 56 ja 57 nimetatud sätetest ega ükski muu kuuenda direktiivi sätte ei näe ette, et avalik või eratolliladu ei asu „riigi territooriumil”, kui see asub liikmesriigi territooriumil, nagu on täpsustatud kuuenda direktiivi artikli 3 lõikes 1. Ka tolliseadustik ei näe oma kohaldamisalas ette tolliladude eristaatust.

59 Kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 tähenduses asub tolliladu järelikult „riigi territooriumil”, kui see asub liikmesriigi territooriumil.

60 Lisaks on oluline märkida, et kuuenda direktiivi artikli 2 punkt 1 ei tee vahet selle järgi, kas kaubatarne tehti ühenduse kaubaga või mitte. Niisiis, erinevalt sellest, mida väidab Profitube oma kirjalikes seisukohtades, ainuüksi see seik, et asjaomast kaup ei ole imporditud, ei välista, et tegemist on kaubatarnega liikmesriigi territooriumil.

61 Eeltoodut arvestades tuleb nentida, et selline nagu vaidlusalune müük on kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 alusel põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud ning vastavalt direktiivi artikli 10 lõikele 2 tekib maksustatav teokoosseis kuupäeval, mil kaubatarne tehakse.

62 Sellegipoolest näeb kuuenda direktiivi artikli 16 lõige 1 seoses sama lõike punktides B ja D nimetatud protseduuridega ette, et liikmesriigid võivad käibemaksust vabastada sellise kauba tarnimise, mis on ette nähtud suunamiseks tolliladustamisprotseduurile või seestöötlemise protseduurile, või ka tarned, mis toimuvad punkti B alapunktides a–d loetletud kohtades, kui kaup on jätkuvalt mõnes nendes alapunktides märgitud olukordadest, tingimusel et tehingu eesmärk ei ole lõppkasutus või lõpptarbimine ja et protseduuride lõpetamisel võetav käibemaks võrdub maksusummaga, mis oleks kuulunud tasumisele, kui kõik need tehingud oleks maksustatud riigi territooriumil.

63 Seega võivad liikmesriigid maksust vabastada teatud tehingud, mis toimuvad riigi territooriumil kaubaga, mis suunatakse nimetatud artikli 16 lõige 1 punktides B ja D nimetatud protseduuridele või olukordadesse, kaasa arvatud tolliladustamisprotseduur ja seestöötlemise protseduur, või ka tehingud, mis toimuvad tollilaos (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Ühendkuningriik, punkt 40).

64 Nagu tõi esile kohtujurist oma ettepaneku punktides 29 ja 30, kinnitab kuuenda direktiivi artikli 16 lõige 1 selgelt tõlgendust, et tolli peatamismenetlusele suunatud kauba tarnimine tasu eest maksukohustuslase poolt liikmesriigi territooriumil asuvas tollilaos on kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 alusel põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud.

65 Käesoleval juhul – nagu väidavad nii põhikohtuasja kaebuse esitaja kui ka kirjalikud seisukohad esitanud liikmesriigid ja Euroopa Komisjon – on vaidlusalune müük käibemaksuga maksustatud, kui just Slovaki Vabariik ei ole kasutanud talle antud võimalust vabastada see müük käibemaksust sama direktiivi artikli 16 lõike 1 alusel.

66 Liikmesriigi kohtu ülesanne on kontrollida, kas Slovaki Vabariik on seda võimalust kasutanud.

67 Seega tuleb esimesele ja kolmandale küsimusele vastata, et juhul, kui kolmandast riigist pärinev kaup on liikmesriigis suunatud tolliladustamisprotseduurile, siis töödeldud peatamissüsteemi vormis seestöötlemise protseduuri alusel ning seejärel müüdud ja suunatud uuesti tolliladustamisprotseduurile, kuid jäänud kõigi nende tehingute ajal samasse tollilattu, mis asub selle liikmesriigi territooriumil, on kauba müük kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 alusel käibemaksuga maksustatud, kui just liikmesriik ei ole kasutanud talle antud võimalust vabastada see müük maksust sama direktiivi artikli 16 lõike 1 alusel, mille kontrollimine on liikmesriigi kohtu ülesanne.

Teine ja neljas küsimus

68 Arvestades esimesele ja kolmandale küsimusele antud vastust, ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohtu teisele ja neljandale küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

69 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

Juhul, kui kolmandast riigist pärinev kaup on liikmesriigis suunatud tolliladustamisprotseduurile, siis töödeldud peatamissüsteemi vormis seestöötlemise protseduuri alusel ning seejärel müüdud ja suunatud uuesti tolliladustamisprotseduurile, kuid jäänud kõigi nende tehingute ajal samasse tollilattu, mis asub selle liikmesriigi territooriumil, on kauba müük nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, muudetud nõukogu 26. aprilli 2004. aasta direktiiviga 2004/66/EÜ, artikli 2 punkti 1 alusel käibemaksuga maksustatud, kui just nimetatud liikmesriik ei ole kasutanud talle antud võimalust vabastada see müük maksust sama direktiivi artikli 16 lõike 1 alusel, mille kontrollimine on liikmesriigi kohtu ülesanne.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: slovaki.