

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

25. juuni 2015(*)

Eelotsusetaotlus – Ühenduse tolliseadustik – Määrus (EMÜ) nr 2913/92 – Artiklid 203 ja 204 – Määrus (EMÜ) nr 2454/93 – Artikkel 859 – Välistransiidiprotseduur – Tollivõla tekkimine – Kauba tollijärelevalve alt välja viimine või selle puudumine – Kohustuse täitmata jätmine – Kauba hilinenud esitamine sihttolliasutuses – Kaup, mille vastuvõtmisest kaubasaaja keeldus ning mis saadeti tagasi seda tolliasutuses esitamata – Kaup, mis allutati uuele välistransiidiprotseduurile uue deklaratsiooni alusel – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 168 punkt e – Impordikäibemaksu mahaarvamine vedaja poolt

Kohtuasjas C-187/14,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Østre Landsret'i (Taani) 4. aprilli 2014. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 16. aprillil 2014, menetluses

Skatteministeriet

versus

DSV Road A/S,

menetluses osales:

Danske Speditører,

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: koja president T. von Danwitz (ettekandja), kohtunikud C. Vajda, A. Rosas, E. Juhász ja D. Šváby,

kohtujurist: M. Szpunar,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- DSV Road A/S, esindaja: *advokat* A. Hedetoft,
- Danske Speditører, esindaja: *advokat* R. Køie,
- Taani valitsus, esindaja: C. Thorning, keda abistas *advokat* D. Auken,
- Tšehhi valitsus, esindajad: M. Smolek ja J. Vlášil,
- Kreeka valitsus, esindajad: G. Skiani ja M. Germani,
- Euroopa Komisjon, esindajad: C. Soulay ja L. Grønfeldt,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb küsimust, kuidas tõlgendada 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), mida on muudetud nõukogu 20. novembri 2006. aasta määrusega (EÜ) nr 1791/2006 (ELT L 363, lk 1), (edaspidi „tolliseadustik”) artikli 203 lõiget 1 ja artikli 204 lõike 1 punkti a; komisjoni 2. juuli 1993. aasta määruse (EMÜ) nr 2454/93, millega kehtestatakse rakendussätted määrusele nr 2913/92 (EÜT L 253, lk 1; ELT eriväljaanne 02/06, lk 3), mida on muudetud komisjoni 28. veebruari 2007. aasta määrusega (EÜ) nr 214/2007 (ELT L 62, lk 6), (edaspidi „rakendusmäärus”) artiklit 859 ja nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv”), artikli 168 punkti e.

2 Eelotsusetaotlus esitati Skatteministeriети (maksude ja aktsiiside ministeerium) ja DSV Road A/S (edaspidi „DSV”) vahelise kohtuvaidluse raames, mille ese on tolli- ja käibemaksu tasumine kaubalt, mida veeti mitme ühenduse välistransiidiprotseduuri raames.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Tolliseadustiku artiklis 37 on sätestatud:

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

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

4 Tolliseadustiku artikli 91 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

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

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

[...]”

5 Tolliseadustiku artikkel 92 näeb ette:

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

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

6 Tolliseadustiku artikli 96 lõike 1 kohaselt:

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

- a) kauba puutumatul kujul esitamise eest sihtkohariigi tolliasutusele ette nähtud tähtaja jooksul, pöörates asjakohast tähelepanu meetmetele, mis toll on võtnud kauba identifitseeritavuse tagamiseks;
- b) ühenduse transiidiprotseduuriga seotud sätete järgmise eest.”

7 Tolliseadustiku artiklis 203 on sätestatud:

„1. Tollivõlg impordil tekib, kui:

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

2. Tollivõlg tekib kauba tollijärelevalve alt väljaviimise hetkel.

3. Võlgnikud on:

- isik, kes kauba tollijärelevalve alt välja viis,

[...]”

8 Tolliseadustiku artikli 204 lõike 1 kohaselt:

„1. Tollivõlg impordil tekib, kui ei täideta:

- a) kohustust, mis tuleneb sellise kauba ajutisest ladustamisest, millelt tuleb tasuda imporditollimaks, või tolliprotseduuri kasutamisest, millele nimetatud kaup on suunatud, või

[...]

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

9 Rakendusmääruse artikkel 356 on sõnastatud järgmiselt:

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

[...]

3. Kui kaup esitatakse sihttolliasutusele pärast lähtetolliasutuse määratud tähtaja möödumist ja hilinemine on tingitud veoettevõtjast või printsipaalist olenematutest asjaoludest, mida on sihttolliasutusele rahuldavalt selgitatud, loetakse, et veoettevõtja või printsipaal on ette nähtud tähtajast kinni pidanud.”

10 Rakendusmääruse artikkel 859 näeb ette:

„Järgmisi eiramisi käsitatakse [toll]seadustiku artikli 204 lõike 1 tähenduses eiramistena, mis ei mõjuta oluliselt ajutise ladustamise või tolliprotseduuri käiku, kui:

- nende abil ei üritata kaupa ebaseaduslikult tollijärelevalve alt välja viia,
- need ei kujuta endast asjaomase isiku poolset ilmsset hooletust ja
- kõik kauba olukorra lahendamiseks vajalikud formaalsused täidetakse tagantjärele:

[...]

2) transiidiprotseduurile suunatud kauba puhul mõne nimetatud protseduuri kasutamisest tuleneva kohustuse täitmatajätmine, kusjuures on täidetud järgmised tingimused:

- a) protseduurile suunatud kaup esitati tegelikult sihttolliasutuses puutumatul kujul;
- b) sihttolliasutus on suutnud tõendada, et transiitveo lõpus on kaubale määratud tollikäitlusviis või kaup on ajutiselt ladustatud;
- c) artikli 356 alusel sätestatud tähtajast ei ole kinni peetud ning kõnesoleva artikli lõiget 3 ei kohaldata, kuid kaup on sellest olenemata sihttolliasutuses esitatud mõistliku aja jooksul;

[...]”

11 Käibemaksudirektiivi artikkel 168 näeb ette:

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

[...]

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

12 Käibemaksudirektiivi artikkel 201 sätestab:

„Impordikäibemaksu tasub isik või tasuvad isikud, kelle impordi liikmesriik on määranud isikuteks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma või keda ta sellisena tunnustab.”

Taani õigus

13 Toldloven'i (tolliseadus) 13. septembri 2005. aasta lovbekendtgørelse'ga nr 867 (määrus nr 867) kodifitseeritud redaktsiooni artikli 39 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Kauba eest tasub lõivud ja maksud:

- 1) isik, kes impordib või laseb importida Taani tolliterritooriumile kauba, mis ei ole Euroopa Liidu tolliterritooriumil vabas ringluses;

[...]

4) selle transpordivahendi juht või omanik, millega veetakse tollikaupa või teatavatel tingimustel lõivu- ja maksuvaba kaupa. Sama kehtib isiku kohta, kelle valduses on selline transpordivahend.”

14 Momsloven'i (käibemaksuseadus) artikkel 37 näeb ette:

„Artiklite 47, 49, 51 ja 51a alusel registreeritud ettevõtjad võivad sisendkäibemaksu arvutamisel artikli 56 lõike 3 tähenduses arvata maha käesolevas seaduses ette nähtud maksu oma ostu- ja muudelt tehingutelt, mille ese on kaup ja teenused, mida kasutatakse ainuüksi ettevõtja selliste tarnete eesmärgil, mis ei ole maksuvabad [...]”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

15 Taani õiguse alusel asutatud veo- ja logistikaettevõtja DSV algatas 23. augustil 2007 ja 10. aprillil 2008 printsipaalina kaks ühenduse välistransiidiprotseduuri (edaspidi „transiidiprotseduurid”) vastavalt 148 ja 703 elektroonikatoode paki veoks Kopenhaageni (Taani) vabasadamasse asuvast lähtetolliasutusest Jönköpingis (Rootsi) asuvasse sihttolliasutusse. Taani lähtetolliasutus ei kontrollinud kaupa füüsiliselt ja vabastas kauba, määrates kauba sihttolliasutuses esitamise tähtajaks vastavalt 31. augusti 2007 ja 13. aprilli 2008.

16 DSV vedas mõlemal juhul kauba Jönköpingisse, kus kauba saaja aga keeldus seda vastu võtmast. Seetõttu tõi DSV vastavalt 4. septembril 2007 ja 14. aprillil 2008 selle kauba Kopenhaageni vabasadamasse tagasi, ilma et kaupa oleks esitatud Jönköpingi tolliasutuses või Kopenhaageni vabasadamasse ning ilma, et oleks tühistatud transiididokumente.

17 DSV väidab, et need samad 148 ja 703 elektroonikatoode paki saadeti uuesti Jönköpingisse vastavalt 13. septembril 2007 ja 17. aprillil 2008 koos muude elektroonikatoodega. DSV algatas nende tarnete kohta uued transiidiprotseduurid ning koostati uus transiididokument vastavalt kokku 573 ja 939 elektroonikatoode paki kohta. Need kaks hilisemat transiidiprotseduuri lõpetati nõuetekohaselt vastavalt 13. septembril 2007 ja 23. aprillil 2008. Skatteministeriet vaidlustab sellegipoolest asjaolu, et kahe varasema transiidiprotseduuri esemeks olnud 148 ja 703 elektroonikatoode paki olid hõlmatud kahe hilisema transiidiprotseduuriga.

18 Danske told- og skatteforvaltning (Taani maksu- ja tolliamet) nõudis DSV-lt kahe varasema lõpetamata transiidiprotseduuriga seoses tollimaksu tasumist tolliseadustiku artikli 203 alusel ning teise võimalusena selle seadustiku artikli 204 alusel. Lisaks sellele nõudis ta impordikäibemaksu tasumist seoses nende protseduuride esemeks oleva kaubaga tolliseaduse 13. septembri 2005. aasta määrusega nr 867 kodifitseeritud redaktsiooni artikli 39 lõike 1 punkti 4 alusel. Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust nähtub, et DSV tasus impordikäibemaksu, kuid tal ei lubatud seda käibemaksu maha arvata. Kuna DSV need otsused vaidlustas, on vaidlus nüüd Østre Landsreti (Ida apellatsioonikohus) menetluses.

19 Neil asjaoludel otsustas Østre Landsret menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas tolliseadustiku artikli 203 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et olukorras, millega on tegemist põhikohtuasjas, on tegemist tollijärelevalve alt väljaviimisega, eeldusel et a) nii 2007. kui ka 2008. aastal algatatud kaks transiidiprotseduuri puudutasid vastavalt sama kaupa või b) ei ole võimalik tõendada, et tegemist oli sama kaubaga?

2. Kas tolliseadustiku artiklit 204 tuleb tõlgendada nii, et olukorras, millega on tegemist põhikohtuasjas, tekib tollivõlg, eeldusel et a) nii 2007. kui ka 2008. aastal algatatud kaks

transiidiprotseduuri puudutasid vastavalt sama kaupa või b) ei ole võimalik tõendada, et tegemist oli sama kaubaga?

3. Kas rakendusmääruse artiklit 859 tuleb tõlgendada nii, et olukorras, millega on tegemist põhikohtuasjas, on toimunud kohustuste rikkumine, mis ei mõjuta oluliselt tolliprotseduuri nõuetekohast kulgu, eeldusel et a) nii 2007. kui ka 2008. aastal algatatud kaks transiidiprotseduuri puudutasid vastavalt sama kaupa või b) ei ole võimalik tõendada, et tegemist oli sama kaubaga?

4. Kas impordiliikmesriik võib keelduda selle liikmesriigi määratletud maksukohustuslasele võimaldamast maha arvata impordikäibemaksu käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti e alusel, juhul kui impordikäibemaksu peab tasuma kõnealuse kauba vedaja, kes ei ole kaupade importija ega omanik, vaid on saadetist lihtsalt vedanud ja vastutanud selle tollivormistuse eest käibemaksuga maksustatava ekspedeerimistegevuse raames?"

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus

20 Oma esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada saada, kas tolliseadustiku artikli 203 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et selle alusel tekib tollivõlg juba ainuüksi seetõttu, et transiidiprotseduurile allutatud kaup tuuakse pärast tulutut tarnimise katset tagasi vabasadamast lähtekohta, ilma et seda oleks esitatud sihttolliasutuses või vabasadama tolliasutuses.

21 Eelotsusetaotluse esitanud kohus esitab selle küsimuse kahe erineva faktilise hüpoteesi kohta; neist esimese puhul on tuvastatud, et sama kaup veeti hiljem uuesti selle sihtkohta nõuetekohaselt lõpetatud hilisema transiidiprotseduuri raames, ja teise puhul ei ole võimalik tuvastada, et varasema ja hilisema transiidiprotseduuri raames veetud kaup oli sama.

22 Sissejuhatuseks tuleb meenutada, et tolliseadustiku artiklitel 203 ja 204 on erinev kohaldamisala. Nimelt kui esimesena nimetatud artikkel puudutab tegevust, mille tulemus on kauba tollijärelevalve alt väljaviimine, siis teine käsitleb kohustuste rikkumist ja erinevate tolliprotseduuridega seotud tingimuste eiramist, mis ei mõjuta tollijärelevat (kohtuotsus X, C?480/12, EU:C:2014:329, punkt 31).

23 Tolliseadustiku artikli 204 sõnastusest ilmneb, et seda sätet tuleb kohaldada ainult juhtudel, mis ei kuulu selle seadustiku artikli 203 kohaldamisalasse (kohtuotsus X, C?480/12, EU:C:2014:329, punkt 32).

24 Sellest tuleneb, et otsustamaks, kumma artikli alusel tollivõlg impordil on tekkinud, tuleb ennekõike uurida seda, kas juhtumi faktilistel asjaoludel on tegemist tollijärelevalve alt väljaviimisega tolliseadustiku artikli 203 lõike 1 tähenduses. Vaid siis, kui sellega tegemist ei ole, on kohaldatavad tolliseadustiku artikli 204 sätted (kohtuotsus X, C?480/12, EU:C:2014:329, punkt 33).

25 Mis puudutab täpsemalt tollijärelevalve alt väljaviimise mõistet, mis sisaldub tolliseadustiku artikli 203 lõikes 1, siis tuleb meenutada, et kooskõlas Euroopa Kohtu praktikaga tuleb seda mõistet käsitada mis tahes sellist tegu või tegevusetust hõlmavana, mille tulemusel takistatakse pädeval tolliasutusel kas või hetkeliselt juurde pääseda tollijärelevalve all olevale kaubale ning tolliseadustiku artikli 37 lõikes 1 ette nähtud kontrolli teostada (kohtuotsus X, C?480/12, EU:C:2014:329, punkt 34).

26 Käesoleval juhul tuleb esiteks seoses hüpoteesiga, et ei ole võimalik tuvastada, et

varasema ja hilisema transiidiprotseduuri raames veetud kaup oli sama, tuvastada, et tolliseadustiku artikli 203 lõike 1 alusel tollivõla tekkimise tingimused on täidetud. Nimelt ei ole selle hüpoteesi korral tuvastatud, et kaup esitati sihttolliasutuses, nagu nõuab tolliseadustiku artikli 96 lõike 1 punkt a. Sellises olukorras ei saa pädev tolliasutus aga kinnitada vastavalt tolliseadustiku artikli 92 lõikele 2, et transiidiprotseduur on nõuetekohaselt lõppenud.

27 Teiseks seoses hüpoteesiga, et on tuvastatud, et varasema ja hilisema transiidiprotseduuri raames veetud kaup oli sama, tuleb tuvastada, et see kaup esitati tegelikult sihttolliasutuses selle teistkordse tarne raames. Seoses selle hüpoteesiga tuleb tuvastada, et kauba esitamata jätmine Jönköpingsi tolliasutuses kauba esmakordse tarne raames ja Kopenhaageni vabasadamade tolliasutuses pärast selle tagasisaatmist, kauba allutamine hilisemale transiidiprotseduurile ja selle hilinenud esitamine sihttolliasutuses ei kujuta endast asjaolusid, mis oleksid iseenesest piisavad tollijärelevalve alt väljaviimise tuvastamiseks.

28 Nimelt, kuivõrd varasemat transiidiprotseduuri ei olnud lõpetatud ning asjaomase kauba tollikäitlusviisi ja -protseduuri ei olnud muudetud, allus kaup tagasisaatmise ajal ja Kopenhaageni vabasadamade ladustamise ajal endiselt varasemale transiidiprotseduurile. Nagu aga märkis Euroopa Komisjon, teostatakse tollijärelevalvet transiidiprotseduuri raames iseenesest kaudselt. Tollijärelevalve ese on kaup, mis ei asu mitte konkreetsetes kohas, vaid mida veetakse ühest kohast teise, ilma et tolliasutusel oleks võimalik kontrollida selle täpset asukohta vedamise mis tahes hetkel.

29 Sellist kaudset kontrolli ei takista see, kui asjaomane kaup üksnes jäetakse esitamata sihttolliasutuses või vabasadamades, kui kõiki muid transiidiprotseduuriga seotud tingimusi järgitakse. Nimelt veetakse sellises olukorras asjaomast kaupa vaatamata sellisele esitamata jätmisele alati loa saanud transiidiprotseduuri raames ning vastavate transiididokumentide saatel, nii et tolliasutustel on alati võimalus sellisele kaubale juurde pääseda ja seda kontrollida.

30 Kõnealuse kauba allutamist hilisemale transiidiprotseduurile, mille tulemusel kaup esitati sihttolliasutuses lõppkokkuvõttes mitte varasema, vaid alles hilisema transiidiprotseduuri raames, ei saa samuti kvalifitseerida tollijärelevalve alt välja viimiseks. Nimelt teostati kõnealuse kauba üle sellele transiidiprotseduurile allutamise tulemusel tollijärelevalvet; ainus muutus seisnes selles, et järelevalve ei toimunud enam mitte varasema, vaid hilisema transiidiprotseduuri raames.

31 Asjaolu, et DSV esitas kauba sihttolliasutuses pärast varasema transiidiprotseduuri raames määratud esitamise tähtaja möödumist, ei saa samuti käsitada tollijärelevalve alt välja viimiseks. Nimelt on Euroopa Kohus juba sedastanud, et pelk rakendusmääruse artikli 356 lõike 1 kohaselt määratud esitamise tähtaja möödalaskmine ei tekita tollivõlga tollijärelevalve alt välja viimise eest selle artikli tähenduses (vt selle kohta kohtuotsus X, C-480/12, EU:C:2014:329, punkt 45).

32 Esitatud kaalutlustega arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et tolliseadustiku artiklit 203 tuleb tõlgendada nii, et selle alusel ei teki tollivõlga ainuüksi seetõttu, et transiidiprotseduurile allutatud kaup tuuakse pärast tulutut tarnimiskatset tagasi vabasadamast lähtekohta, ilma et seda oleks esitatud sihttolliasutuses või vabasadamade tolliasutuses, kui on tuvastatud, et see sama kaup veeti hiljem uuesti selle sihtkohta hilisema transiidiprotseduuri raames, mis nõuetekohaselt lõpetati. Kui aga ei ole võimalik tuvastada, et varasema ja hilisema transiidiprotseduuri raames veetud kaup oli sama, tekib selle artikli alusel tollivõlg.

Teine ja kolmas küsimus

33 Arvestades esimesele küsimusele antud vastust, on teisele ja kolmandale küsimusele vastamine vajalik üksnes juhul, kui on tuvastatud, et varasema ja hilisema transiidiprotseduuri raames veetud kaup oli sama.

34 Ehkki on tõsi, et selle hüpoteesi korral esitas DSV kauba sihttolliasutuses hilisema transiidiprotseduuri raames, on sellegipoolest tõsi ka see, et ta esitas kauba pärast varasema transiidiprotseduuri raames määratud esitamise tähtaja möödumist. Seda hüpoteesi iseloomustab seega asjaolu, et varasemale transiidiprotseduurile allutatud kaup esitati sihttolliasutuses hilinenult ning hilisema transiidiprotseduuri raames.

35 Oma teise ja kolmanda küsimusega, mida on sobilik analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada saada, kas tolliseadustiku artiklit 204 koostoimes rakendusmääruse artikliga 859 tuleb tõlgendada nii, et varasemale transiidiprotseduurile allutatud kauba esitamine sihttolliasutuses hilinenult ja hilisema transiidiprotseduuri raames kujutab endast kohustuste täitmata jätmist, millest johtub tollivõla tekkimine.

36 Seoses esiteks küsimusega, kas sellises olukorras on täidetud tolliseadustiku artikli 204 lõike 1 punkti a alusel tollivõla tekkimiseks vajalik tingimus, st on jäetud täitmata mõni transiidiprotseduuriga seotud kohustus, on Euroopa Kohus juba sedastanud, et rakendusmääruse artikli 356 lõike 1 kohaselt määratud esitamise tähtaja ületamine tekitab tollivõla tolliseadustiku artikli 204 alusel (vt selle kohta kohtuotsus X, C?480/12, EU:C:2014:329, punkt 45). Seetõttu on see tingimus põhimõtteliselt põhikohtuasjas täidetud.

37 Seda järeldust ei sea kahtluse alla kohtuotsus DSV Road (C?234/09, EU:C:2010:435), millele DSV selles osas viitab. Selles kohtuotsuses asus Euroopa Kohus sisuliselt seisukohale, et tolliseadustiku artikkel 204 ei ole kohaldatav olukorra suhtes, kus volitatud kaubasaatja on algatanud ühe ja sama kauba suhtes kogemata kaks transiidiprotseduuri. Selles kohtuasjas esitatud põhjendused ei ole põhikohtuasjale ülekantavad, sest nende kahe kohtuasja faktilised asjaolud on väga erinevad.

38 Nimelt tuleneb eelotsusetaotlusest esiteks, et erinevalt kohtuotsuse DSV Road (C?234/09, EU:C:2010:435) aluseks olnud kohtuasja asjaoludest ei tegutsenud DSV põhikohtuasjas asjaomaste kaubasaadetiste puhul volitatud kaubasaatjana. Teiseks ei veetud kohtuotsuse DSV Road (C?234/09, EU:C:2010:435) aluseks olnud kohtuasjas kaupa kunagi varasema transiidiprotseduuri raames, samas kui põhikohtuasjas veeti asjaomane kaup varasema transiidiprotseduuri raames sihtkohta ja toodi sealt tagasi lähtekohta ning lisaks ladustati vabasadamases.

39 Rakendusmääruse artikli 356 lõige 3 näeb siiski ette, et kui kaup esitatakse sihttolliasutusele pärast lähtetolliasutuse määratud tähtaja möödumist ja hilinemine on tingitud veoettevõtjast või printsipaalist olenematutest asjaoludest, mida on sihttolliasutusele rahuldavalt selgitatud, loetakse, et veoettevõtja või printsipaal on ettenähtud tähtajast kinni pidanud. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida, kas need tingimused on kohtuasjas täidetud.

40 Seoses teiseks küsimusega, kas on täidetud tolliseadustiku artiklis 204 ette nähtud negatiivne tingimus, mis välistab tollivõla tekkimise selle artikli alusel juhul, kui „kohustuste ja tingimuste eiramine ei avalda ajutise ladustamise või muu kõnealuse tolliprotseduuri nõuetekohasele käigule olulist mõju”, tuleb meenutada, et rakendusmääruse artiklis 859 on ammendavalt loetletud olukorrad, kus selline tingimus võib olla täidetud (vt selle kohta kohtuotsus Söhl & Söhlke, C?48/98, EU:C:1999:548, punkt 43).

41 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest ja põhikohtuasja poolte seisukohtadest, et

põhikohtuasjas tulevad kõne alla eelkõige rakendusmääruse artikli 859 teises ja kolmandas taandes ning selle artikli punkti 2 alapunktides a ja c ette nähtud tingimused.

42 Seoses esiteks rakendusmääruse artikli 859 kolmanda taande ja punkti 2 alapunktiga a tuleb märkida, et need sätted nõuavad, et tagantjärele oleksid täidetud kõik kauba olukorra lahendamiseks vajalikud formaalsused ning et kaup esitatakse tegelikult sihttolliasutuses puutumatul kujul.

43 Taani valitsus väidab sisuliselt, et need tingimused ei ole põhikohtuasjas täidetud, sest kõnealust kaupa alguses ei esitatud ning see segunes muu kaubaga enne uue transiidiprotsessi algatamist.

44 Tuleb aga tuvastata, et hüpoteesi korral, et on tuvastatud, et varasema ja hilisema transiidiprotseduuri raames veetud kaup on sama, kusjuures hilisem transiidiprotseduur lõpetati nõuetekohaselt, on need tingimused täidetud. Nimelt ei mõjuta esiteks ainuüksi asjaolu, et varasemat transiidiprotseduuri ei lõpetatud nõuetekohaselt, vastust küsimusele, kas kauba olukorra lahendamiseks vajalikud formaalsused täideti tagantjärele. Teiseks esitati sellise hüpoteesi puhul kaup tegelikult sihttolliasutuses puutumatul kujul.

45 Teiseks tuleb seoses rakendusmääruse artikli 859 punkti 2 alapunktiga c märkida, et see nõuab juhul, kui rakendusmääruse artikli 356 alusel määratud tähtajast ei ole kinni peetud ning kõnesoleva artikli lõiget 3 ei kohaldata, et kaup peab olema sellest olenemata sihttolliasutuses esitatud mõistliku aja jooksul. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on hinnata, kas need tingimused on põhikohtuasjas täidetud.

46 Seoses kolmandaks rakendusmääruse artikli 859 teise taandega, mis näeb ette tingimuse, et eiramine ei tohi kujutada endast asjaomase isiku poolset ilmselt hooletust, tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et mõistet „ilmne hooletus” tuleb hinnata, võttes arvesse eeskätt nende sätete keerukust, mille järgimata jätmine on tollivõla tekkimise aluseks, ja ettevõtja kutsealast kogemust ja hoolikust (vt selle kohta kohtuotsus Söhl & Söhlke, C-48/98, EU:C:1999:548, punktid 50 ja 56). Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on hinnata nende kriteeriumide alusel ja põhikohtuasja asjaolusid arvestades, kas SDV oli ilmselgelt hooletu või mitte.

47 Kõigi eelnevate kaalutlustega arvestades tuleb teisele ja kolmandale küsimusele vastata, et tolliseadustiku artiklit 204 koostoimes rakendusmääruse artikliga 859 tuleb tõlgendada nii, et varasemale transiidiprotseduurile allutatud kauba esitamine sihttolliasutuses hilinevalt ja hilisema transiidiprotseduuri raames kujutab endast kohustuste täitmata jätmist, millest johtub tollivõla tekkimine, välja arvatud juhul, kui on täidetud rakendusmääruse artikli 356 lõikes 3 või artikli 859 teises taandes ja punkti 2 alapunktis c ette nähtud tingimused; nende tingimuste täidetuse hindamine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.

Neljas küsimus

48 Oma neljanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada saada, kas käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti e tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis välistavad sellise impordikäibemaksu mahaarvamise, mida peab tasuma vedaja, kes ei ole asjaomase kauba importija ega omanik, vaid on saadetist lihtsalt vedanud ja vastutanud selle tollivormistuse eest käibemaksuga maksustatava ekspedeerimistegevuse raames.

49 Selles osas tuleb tuvastada, et vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 168 punktile e on mahaarvamise õigus olemas vaid siis, kui imporditud kaupa kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks. Kauba või teenuste ostmisel tasumisele kuuluva käibemaksu

mahaarvamise õiguse valdkonna Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on see tingimus täidetud ainult siis, kui varasemate soorituste kulud sisalduvad kas konkreetsete hilisemate tehingute hinnas või maksukohustuslase poolt majandustegevuse käigus tarnitud kauba või osutatud teenuste hinnas (vt kohtuotsused SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 60, ja Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 48).

50 Kuivõrd veetava kauba väärtus ei kujuta endast osa sellise vedaja küsitud hinna moodustavatest kuludest, kelle tegevus piirdub kauba vedamisega tasu eest, siis ei ole käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti e kohaldamise tingimused käesoleval juhul täidetud.

51 Kõigist eelnevatest kaalutlustest nähtub, et neljandale küsimusele tuleb vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti e tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis välistavad sellise impordikäibemaksu mahaarvamise, mida peab tasuma vedaja, kes ei ole asjaomase kauba importija ega omanik, vaid on saadetist lihtsalt vedanud ja vastutanud selle tollivormistuse eest käibemaksuga maksustatava ekspedeerimistegevuse raames.

Kohtukulud

52 Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva 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 (viies koda) otsustab:

1. Nõukogu 12. oktoobri 1992. aasta määruse (EMÜ) nr 2913/92, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik, (muudetud nõukogu 20. novembri 2006. aasta määrusega (EÜ) nr 1791/2006) artiklit 203 tuleb tõlgendada nii, et selle alusel ei teki tollivõlga ainuüksi seetõttu, et ühenduse välistransiidiprotseduurile allutatud kaup tuuakse pärast tulutut tarnimise katset tagasi vabasadamast lähtekohta, ilma et seda oleks esitatud sihttolliasutuses või vabasadama tolliasutuses, kui on tuvastatud, et see sama kaup veeti hiljem uuesti selle sihtkohta hilisema ühenduse välistransiidiprotseduuri raames, mis nõuetekohaselt lõpetati. Kui aga ei ole võimalik tuvastada, et varasema ja hilisema ühenduse välistransiidiprotseduuri raames veetud kaup oli sama, tekib selle artikli alusel tollivõlg.

2. Määruse nr 2913/92 (muudetud määrusega nr 1791/2006) artiklit 204 koostoimes komisjoni 2. juuli 1993. aasta määruse (EMÜ) nr 2454/93, millega kehtestatakse rakendussätted määrusele nr 2913/92, (muudetud komisjoni 28. veebruari 2007. aasta määrusega (EÜ) nr 214/2007) artikliga 859 tuleb tõlgendada nii, et varasemale ühenduse välistransiidiprotseduurile allutatud kauba esitamine sihttolliasutuses hilinenult ja hilisema ühenduse välistransiidiprotseduuri raames kujutab endast kohustuste täitmata jätmist, millest johtub tollivõla tekkimine, välja arvatud juhul, kui on täidetud määruse nr 2454/93 artikli 356 lõikes 3 või artikli 859 teises taandes ja punkti 2 alapunktis c ette nähtud tingimused; nende tingimuste täidetuse hindamine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.

3. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artikli 168 punkti e tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis välistavad sellise impordikäibemaksu mahaarvamise, mida peab tasuma vedaja, kes ei ole asjaomase kauba importija ega omanik, vaid on saadetist lihtsalt vedanud ja vastutanud selle tollivormistuse eest käibemaksuga maksustatava ekspedeerimistegevuse raames.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: taani.