

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (kuues koda)

3. märts 2021(*)

Eelotsusetaotlus – Tolliliit – Liidu tolliseadustik – Määrus (EL) nr 952/2013 – Artikli 87 lõige 4 – Tollivõla tekkimise koht – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 2 lõige 1 – Artiklid 70 ja 71 – Impordikäibemaksu maksustatav teokoosseis ja sissenõutavus – Maksukohustuse tekkimise koht – Liidu tollialastest õigusaktidest tuleneva kohustuse täitmata jätmise tuvastamine – Kaup, mis toodi füüsiliselt liidu tolliterritooriumile ühes liikmesriigis, kuid lasti liidu majandusringlusse selles liikmesriigis, kus rikkumine tuvastati

Kohtuasjas C-7/20,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Finanzgericht Düsseldorf (Düsseldorf maksukohus, Saksamaa) 11. detsembri 2019. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 9. jaanuaril 2020, menetluses

VS

versus

Hauptzollamt Münster,

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

koosseisus: koja president L. Bay Larsen, Euroopa Kohtu asepresident R. Silva de Lapuerta (ettekandja) ja kohtunik N. Jääskinen,

kohtujurist: M. Bobek,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Hauptzollamt Münster, esindaja: K. Thode,
- Euroopa Komisjon, esindajad: F. Clotuche, D. Gervais, J. Kokk, J. P. P. ja R. Pethke,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb 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 71 lõike 1 teist lõiku.

2 Taotlus on esitatud VS?i ja Hauptzollamt Münsteri (Münsteri tolliameti keskbüroo, Saksamaa) vahelises kohtuvaidluses tollimaksu ja käibemaksu tasumise üle Türgis registreeritud ja VS?i poolt Euroopa Liidu territooriumile imporditud isikliku sõiduki impordilt.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Käibemaksudirektiiv

3 Käibemaksudirektiivi 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.

4 Vastavalt nimetatud direktiivi artiklile 60 on kauba impordi kohaks liikmesriik, mille territooriumil kaup liitu toomise ajal asub.

5 Sama direktiivi artiklis 62 on sätestatud:

„Käesolevas direktiivis kasutatakse järgmisi mõisteid:

1) „maksustatav teokoosseis“ – olukord, mille puhul on täidetud maksu sissenõudmiseks vajalikud õiguslikud tingimused;

[...]“.

6 Käibemaksudirektiivi artiklis 70 on märgitud, et maksustatav teokoosseis tekib ja käibemaks muutub sissenõutavaks kauba impordi hetkel.

7 Direktiivi artikli 71 lõikes 1 on ette nähtud:

„Kui kaubad suunatakse [Euroopa Liitu] 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.“

Tolliseadustik

8 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“), artiklis 79 „Rikkumisest tulenev tollivõlg“ on sätestatud:

„1. 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 käsutamist kõnealusel territooriumil;

[...]

3. Lõike 1 punktides a ja b esitatud juhtudel on võlgnik üks järgmistest isikutest:

a) isik, kes pidi asjaomase kohustuse täitma;

[...]“.

9 Tolliseadustiku artikli 87 „Tollivõla tekkimise koht“ lõikes 4 on ette nähtud:

„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.“

10 Tolliseadustiku artikli 135 „Kauba toimetamine asjakohasesse kohta“ lõikes 1 on sätestatud:

„Isik, kes kauba liidu tolliterritooriumile toob, toimetab selle viivitamata tolli määratud trassi mööda ja kooskõlas tolli juhistega, kui need on olemas, tolli määratud tolliasutusse või mis tahes muusse tolli määratud või heakskiidetud kohta või vabatsooni.“

11 Tolliseadustiku artikli 139 „Kauba esitamine tollile“ lõikes 1 on sätestatud, et liidu tolliterritooriumile toodud kauba esitab viivitamata tollile selle saabumisel ette nähtud tolliasutusse või muusse tolli poolt määratud või heakskiidetud kohta või vabatsooni muu hulgas isik, kes kauba liidu tolliterritooriumile tõi.

Saksa õigus

12 21. veebruari 2005. aasta käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz; *BGBI.* 2005 I, lk 386) §-i 21 lõike 2 põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis on sätestatud:

„Impordikäibemaksu suhtes kohaldatakse analoogia alusel tollieeskirju, välja arvatud seestöötlemist hüvitamissüsteemis ja välitöötlemist käsitlevad eeskirjad.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

13 Saksamaal elav VS tõi isikliku sõiduki Türgist, kus see sõiduk oli registreeritud, Bulgaaria, Serbia, Ungari ja Austria kaudu Saksamaale. Sõiduki import tehti kindlaks Saksamaal 26. veebruaril 2018 toimunud politseikontrolli käigus. 2018. aasta märtsis viis VS sõiduki uuesti Türki ja müüs seal maha.

14 Münsteri tolliameti keskbüroo leidis nimetatud kontrolli tulemusel, et VS ei olnud toimetanud sõidukit impordiriigi tolliasutusse ega esitanud seda tollile, ning tuvastas, et VS on kohustatud tasuma imporditollimaksu summas 1589 eurot ja impordikäibemaksu summas 3021,01 eurot.

15 VS esitas kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule, Finanzgericht Düsseldorfile (Düsseldorfi maksukohus, Saksamaa), väites, et ta kasutas sõidukit ainult lühikese aja vältel ja üksnes erasõitudeks mõeldud transpordivahendina. Järelikult ei oleks seda sõidukit tulnud

maksustada imporditollimaksuga.

16 Eelotsusetaotluse esitanud kohus rõhutab kõigepealt, et vastupidi sellele, mida VS oma kaebuses kaudselt väitis, ei saa tema suhtes kohaldada ajutise impordi tolliprotseduuri, kuna asjaomane isik elab tegelikult liidu territooriumil.

17 See kohus leiab, et VS rikkus põhikohtuasjas kõne all oleva sõiduki importimisel liidu territooriumile teatavaid tollialaseid õigusnorme, eelkõige tolliseadustiku artikli 135 lõiget 1, mis puudutab kohustust toimetada kaup tolliasutusse, ja tolliseadustiku artikli 139 lõiget 1, mis puudutab kauba tollile esitamise kohustust. Järelikult tekkis tollivõlg impordil vastavalt tolliseadustiku artikli 79 lõike 1 punktile a ning põhikohtuasja kaebaja on võlgnik sama seadustiku artikli 79 lõike 3 punkti a alusel.

18 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates on selge, et vastavalt tolliseadustiku artikli 87 lõikele 4 tekkis tollivõlg Saksamaal. Esiteks, kuigi sõiduk sisenes füüsiliselt liidu territooriumile Bulgaaria kaudu ning järelikult oleks see tulnud tolliasutusse toimetada ja tollile esitada selles liikmesriigis, on tollivõla olemasolu tuvastanud nimelt Saksamaa ametiasutused. Teiseks on tollivõlale vastav maksusumma väiksem kui 10 000 eurot.

19 Neil asjaoludel tuleb veel kindlaks teha, kas impordikäibemaksule on analoogia alusel võimalik kohaldada tolliseadustiku artikli 87 lõiget 4, mis jaatava vastuse korral tähendab, et ka see maksukohustus loetakse tekkinuks Saksamaal.

20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus tuletab siinkohal meelde, et käibemaksudirektiivi artikli 71 lõike 1 teises lõigus on märgitud, et kui imporditud kaup on maksustatud tollimaksudega, tekib maksustatav teokoosseis ja käibemaks muutub sissenõutavaks hetkest, mil tekib maksustatav teokoosseis tollimaksude suhtes ja need maksud muutuvad sissenõutavaks.

21 Kuna käesoleval juhul tekkis tollivõlg põhikohtuasjas kõne all oleva sõiduki puhul tolliseadustiku artikli 79 lõike 1 punkti a ja artikli 87 lõike 4 alusel Saksamaal, võib niisiis järeldada, et käibemaksuvõlg tekkis samuti selles liikmesriigis, isegi kui sõiduk sisenes füüsiliselt liidu territooriumile Bulgaaria kaudu.

22 Lisaks on eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul käesoleval juhul täidetud ka käibemaksuvõla tekkimiseks vajalikud muud tingimused. Põhikohtuasjas kõne all olevat sõidukit kasutati nimelt liidu territooriumil mitu kuud, ilma et sellele oleks kohaldatud mingit tolliprotseduuri. Euroopa Kohtu praktika kohaselt lubab tollieeskirjade järgimata jätmine eeldada, et sõiduk on lastud liidu majandusringlusse ja seda on võimalik tarbida.

23 Finanzgericht Düsseldorf (Düsseldorfi maksukohus) kahtleb siiski selles, kas impordikäibemaksuvõla tekkimisele võib analoogia alusel kohaldada tolliseadustiku artikli 87 lõikes 4 sätestatud eeskirju. Esiteks tuleb nimelt tollimaksu, aktsiisi ja käibemaksu sissenõudmise pädevust analüüsida eraldi (vt selle kohta 10. juuli 2019. aasta kohtuotsus Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, punkt 44). Teiseks puudutab käibemaksudirektiivi artikkel 71 üksnes käibemaksukohustuse tekkimise aega ega sisalda ühtegi viidet selle direktiivi artiklites 60 ja 61 sätestatud kriteeriumidele, mis võimaldaksid kindlaks määrata impordi toimumise koha.

24 Neil asjaoludel otsustas Finanzgericht Düsseldorf (Düsseldorfi maksukohus, Saksamaa) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 71 lõike 1 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et [tolliseadustiku] artikli 87 lõige 4 on analoogia alusel kohaldatav käibemaksukohustuse (impordikäibemaks) tekkimisele?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

25 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 71 lõike 1 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et kohustus tasuda impordikäibemaksu tollimaksuga maksustatavalt kaubalt võib tekkida liikmesriigis, kus tuvastati, et liidu tollialastest õigusaktidest tulenevat kohustust ei ole täidetud.

26 Sellega seoses tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti d kohaselt maksustatakse kauba import käibemaksuga ning et selle direktiivi artikli 30 esimese lõigu kohaselt on kauba import sellise kauba liitu toomine, mis ei ole vabas ringluses.

27 Mitu asjaolu võimaldavad aga osutada seosele impordikäibemaksu ja tollimaksu vahel.

28 Kõigepealt, kuigi vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 60 on kauba impordi kohaks liikmesriik, mille territooriumil kaup liitu toomise ajal asub, näeb selle direktiivi artikli 71 lõike 1 teine lõik ette, et kui imporditud kaup on maksustatud tollimaksuga, tekib maksustatav teokoosseis ja käibemaks muutub sissenõutavaks hetkest, mil tekib maksustatav teokoosseis tollimaksu suhtes ja see maks muutub sissenõutavaks.

29 Järgmisena olgu mainitud, et maksukohustuse tekkimiseks vajalik teokoosseis ja maksu sissenõutavus tollimaksu ja käibemaksu puhul on sisuliselt samad, niivõrd kui mõlemal juhul tingib maksukohustuse tekkimiseks vajaliku teokoosseisu ning maksu sissenõutavuse import liitu ja sellele järgnev kauba liikmesriikides majandusringlusse laskmine. Seda rööpsust kinnitab asjaolu, et käibemaksudirektiivi artikli 71 lõike 1 teine lõik lubab liikmesriikidel siduda impordil tasumisele kuuluva käibemaksu maksukohustuse tekkimiseks vajaliku teokoosseisu ning sissenõutavuse tollimaksu omadega (10. juuli 2019. aasta kohtuotsus *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C?26/18, EU:C:2019:579, punkt 41).

30 Lõpuks võib Euroopa Kohtu praktika kohaselt 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 (10. juuli 2019. aasta kohtuotsus *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C?26/18, EU:C:2019:579, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 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, toodi kaup liidu majandusringlusse teise liikmesriigi territooriumil, kus see kaup oli ette nähtud tarbimiseks. Sellisel juhul tekib käibemaksu maksustatav teokoosseis selles teises liikmesriigis (10. juuli 2019. aasta kohtuotsus *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C?26/18, EU:C:2019:579, punkt 48).

32 Siinkohal tuleb rõhutada, et kuigi kauba puhul, mis oli kõne all 10. juuli 2019. aasta kohtuotsuse *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C?26/18, EU:C:2019:579) aluseks olnud asjas, rikuti tollieeskirju Saksamaa territooriumil, laaditi see kaup nimetatud territooriumil üksnes ümber ühest lennukist teise ja toimetati seejärel Kreekasse. Kreeka on nimelt see liikmesriik, kus oli kauba lõppsihtkoht ja koht, kus seda kaupa tarbiti.

33 Neil asjaoludel tuvastas Euroopa Kohus, et kõnealune kaup lasti liidu majandusringlusse

selle lõppsihtkohaks olevas liikmesriigis ning et selle kaubaga seotud käibemaks impordil 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 Käesoleval juhul nähtub Euroopa Kohtu käsutuses olevast teabest, et sarnaselt 10. juuli 2019. aasta kohtuotsuse *Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579) aluseks olnud asjaoludega sisenes põhikohtuasjas kõne all olev sõiduk liidu territooriumile Bulgaaria kaudu, mistõttu tollikohustusi ei täidetud selles liikmesriigis.

35 Samast teabest, mida peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus, nähtub siiski, et isegi kui kõnealune sõiduk sisenes teel Türgist Saksamaale kõigepealt liidu tolliterritooriumile Bulgaarias ja pärast seda, kui see oli läbinud kolmanda riigi, nimelt Serbia territooriumi, sisenes see uuesti sellele tolliterritooriumile Ungaris, kasutati seda sõidukit tegelikult VS-i elukohaliikmesriigis Saksamaal. Järelikult, kuna sõiduk lasti liidu majandusringlusse Saksamaal, tekkis ka kohustus tasuda impordikäibemaksu selles liikmesriigis.

36 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 71 lõike 1 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et kohustus tasuda impordikäibemaksu tollimaksuga maksustatavalt kaubalt tekib liikmesriigis, kus tuvastati, et liidu tollialastest õigusaktidest tulenevat kohustust ei ole täidetud, kui kõnealune kaup toodi küll füüsiliselt liidu tolliterritooriumile mõnes teises liikmesriigis, kuid lasti liidu majandusringlusse selles liikmesriigis, kus nimetatud rikkumine tuvastati.

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 (kuues koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 71 lõike 1 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et kohustus tasuda impordikäibemaksu tollimaksuga maksustatavalt kaubalt tekib liikmesriigis, kus tuvastati, et liidu tollialastest õigusaktidest tulenevat kohustust ei ole täidetud, kui kõnealune kaup toodi küll füüsiliselt liidu tolliterritooriumile mõnes teises liikmesriigis, kuid lasti liidu majandusringlusse selles liikmesriigis, kus nimetatud rikkumine tuvastati.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.