

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

PAOLO MENGOZZI

esitatud 22. mail 2012(1)

Kohtuasi C-165/11

Dažovė riaditežstvo Slovenskej republiky

versus

Profitube spol. Sro

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovakkia))

Käibemaks – Kolmandast riigist pärinev kaup, mis on suunatud peatamismenetlusele liikmesriigi tollilattu – Kauba müük peatamismenetluse kehtivust säilitades – Kaubatarne – Maksustatav tehing

1. Kui kaup on tollialastes õigusaktides ette nähtud peatamismenetlust kasutades toodud liidu territooriumile näiteks selleks, et see seejärel eksportida kolmandasse riiki, ei muutu see kaup ühenduse kaubaks. Tolli seisukohast ei tule seega tasuda tollimaksu. Mis juhtub aga siis, kui liidu ettevõtja müüb tollilaos seisva kauba teisele liidu ettevõtjale, kuid kaup jääb füüsiliselt samasse kohta ja õiguslikult peatamismenetluse kohaldamisalasse? Täpsemalt, kas sellelt ostu-müügitehingult tuleb tasuda käibemaksu? Sisuliselt selles seisnebki probleem, mille Slovaki kõrgem kohus oma eelotsuse küsimustega Euroopa Kohtule esitab.

I. Õiguslik raamistik

A. Tollialased õigusnormid

2. Liidu „tolliterritooriumi” mõiste on määratletud tolliseadustiku(2) artiklis 3. Artikli 3 kohaselt kuulub tolliterritooriumi alla eeskätt kõigi liikmesriikide territoorium, välja arvatud selles sättes sõnaselgelt nimetatud kohad.

3. Tolliseadustiku artiklis 84 on loetletud „peatamismenetlused”, mille hulka kuuluvad nimelt tolliladustamine ja seestöötlemine peatamissüsteemi vormis. Need menetlused võimaldavad vastavalt kas artikli 98 või artikli 114 alusel tuua liidu tolliterritooriumile ühendusevälist kaupa, tasumata selle pealt tollimaksu. Tolliladustamisprotseduuri eesmärk on kaup ladustada ja seestöötlemise eesmärk on seda töödelda.

4. Tolliseadustiku artikli 98 lõike 2 kohaselt on tolliladu „mis tahes tolli poolt heakskiidetud ja tollijärelevalve all olev koht, kus võib ettenähtud tingimustel kaupa hoida”.

B. Käibemaksualased õigusnormid

5. Põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal, st aastatel 2005–2006, kuulus kohaldamisele kuuendas direktiivis(3) sätestatud käibemaksusüsteem.

6. Kuuenda direktiivi artikli 2 kohaselt maksustatakse käibemaksuga:

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

2) kauba import”.

7. Vastavalt artikli 5 lõikele 1 on „kaubatarne” materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.

8. Liidu territoorium kuuenda direktiivi tähenduses on määratletud artiklis 3. See hõlmab liikmesriikide territooriumi, välja arvatud samas artiklis sõnaselgelt nimetatud kohad.

9. Kuuenda direktiivi artikkel 16 sisaldab teatud sätteid, mis käsitlevad maksuvabastust. Täpsemalt on kuuenda direktiivi artiklis 16, mida on – kummalist normitehnikat kasutades – muudetud sama direktiivi artikliga 28c(4), sätestatud järgmist:

„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 [...]:

[...]

B. sellise kauba tarnimine, mis on mõeldud:

[...]

c) suunamiseks tolliladustamisprotseduurile või seestöötlemise protseduurile;

[...]

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;

[...]”.

10. Seega annab kuuenda direktiivi artikkel 16 liikmesriikidele sisuliselt loa vabastada käibemaksust sellise kauba müük, mis on suunatud tolli peatamismenetlusele ja jääb pärast müüki nimetatud menetluse kohaldamisalasse.

II. Asjaolud, menetlus põhikohtuasjas ja eelotsuse küsimused

11. Põhikohtuasi puudutab terasest pooltooteid (rulle), mille Slovaki äriühing Profitube oli Ukrainast importinud ja suunanud Slovakkias peatamismenetlusele. Täpsemalt oli kaup esialgu suunatud tolliladustamisprotseduurile ja seejärel seestöötlemise protseduurile, et töödelda need ümber terasprofiilideks.

12. Järgmiseks müüs Profitube terasprofiilid – viimata neid ära kohast, kus need asusid –, teisele Slovaki äriühingule MERCURIUS ja need suunati uuesti tolliladustamisprotseduurile.
13. Slovaki maksuhaldur nõudis käibemaksu tasumist Profitube'i ja MERCURIUS-e vaheliselt müügitehingult, kuna ta leidis, et käibemaksu mõttes on tegemist tavalise kaubatarnega, mis kuulub maksustamisele.
14. Profitube kaebas maksuhalduri otsuse kohtusse, väites, et kuna kaupa ei saa pidada ühenduse kaubaks tolliõiguse tähenduses, siis ei kuulu see ka käibemaksusüsteemi kohaldamisalasse.
15. Esimeses kohtuastmes rahuldas Bratislava Krajský súd (maakonnakohus) Profitube'i kaebuse, tühistades maksuhalduri võetud meetmed. Teises astmes Najvyšší súd (kõrgem kohus), antud juhul eelotsusetaotluse esitanud kohus, siiski tühistas selle otsuse, leides, et tehing on käibemaksuga maksustatav.
16. Profitube esitas edasikaebuse Ústavný súdile (konstitutsioonikohus), kes tühistas kõrgema kohtu otsuse ja saatis kohtuasja talle lahendamiseks tagasi. Konstitutsioonikohtu hinnangul ei võtnud kõrgem kohus nõuetekohaselt arvesse Slovaki õiguse teatavaid sätteid, mis kehtestavad tollialaste õigusaktide ülimuslikkuse käibemaksu valdkonna õigusaktide suhtes.
17. Selles staadiumis otsustas kõrgem kohus 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 seestöötlamise protseduuri alusel, ning kus kaupa töödeldud isik võõrandas lõpptoot, selle asemel et seda määruse (EMÜ) nr 2913/92 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 nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuendas direktiivis 77/388/EMÜ sätestatud korda, st kas kuuendas direktiivis sätestatud käibemaksusüsteemi eesmärges silmas pidades on võimalik käsitada ühe liikmesriigi territooriumil asuvat avalikku tolliladu ühenduse territooriumi osana, täpsemalt osana selle liikmeriigi 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), nii et kui kassatsioonkaebuse esitaja 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 GATT-i (WTO) 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?”

III. Analüüs

A. Käibemaksu tasumise kohustus (eeskätt esimene ja kolmas küsimus)

18. Üldjuhul tuleb kaubalt tasuda käibemaks, kui toimub kauba import või kaubatarne. Käesolevas asjas ei ole vaidlust selles, et importi ei ole toimunud, kuna põhikohtuasjas arutusel olev kaup on tollimaksude peatamise menetluses. Järelikult saab käibemaksu tasumise kohustuse aluseks olla üksnes „kaubatarne” kuuenda direktiivi tähenduses.

19. Täpsemalt tuleb kaubatarnelt üldjuhul tasuda käibemaks, kui on täidetud kolm kumulatiivset tingimust. Vastavalt kuuenda direktiivi artiklile 2 peab esiteks tehing seisnema kauba tarnimises tasu eest ja teiseks peab kauba tarnijaks olema maksukohustuslane, kes sellena tegutseb.

20. Kolmandaks peab tehing olema tehtud *liidu territooriumi piires*, nagu määratleb artikkel 3.

21. Käesolevas asjas ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohus kahe esimese tingimuse täitmist kahtluse alla seadnud, mistõttu ei ole vaja neil peatuda. Ost-müük toimus tasu eest, selle sooritas maksukohustuslane, kes sellena tegutseb, ja see tõi kaasa kauba omanikuna käsutamise õiguse ülemineku müüjalt ostjale. Eelotsuse küsimuste eesmärk on hoopis selgitada, kas ka kolmas tingimus on täidetud. Vastavalt tõlgendusele, mida kaitseb põhikohtuasjas kaebuse esitanud äriühing, ei tohiks peatamismenetluses olevat kaupa, mis ei ole seega muutunud ühenduse kaubaks tolliõiguse tähenduses, pidada käibemaksuga maksustamisel liidu territooriumil asuvaks kaubaks. Kõik ülejäänud isikud, kes on esitanud märkusi käesolevas kohtuasjas, leiavad seevastu, et Profitube'i kauba müük MERCURIUS-ile oli tavaline majanduslik tehing, mis on käibemaksuga maksustatav.

22. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusi võib läbi vaadata koos, kuna nende aluseks on üks ja sama probleem. Peale selle, nagu kohe näeme, kui lahendus ütleb, et kuues direktiiv kohustab käibemaksu tasuma, siis ei ole teisele ja neljandale küsimusele vaja vastata.

23. Just selline ongi minu seisukoht. Minu arvates kuulub käibemaks tasumisele. Liidu õiguses ei ole ühtki sätet, mis lubaks välistada maksu tasumise kohustuse juhul, kui müüakse tolli peatamismenetlusse suunatud – ja kavatsuste kohaselt sinna jäävat – kaupa.

24. Kõigepealt tuleb toonitada, et liidu õiguses on tollieeskirjad ja käibemaksu valdkonna õigusnormid kaks täiesti erinevat normistikku. Loomulikult ei tähenda see, et nende vahel vastastikused seosed puuduvad: näiteks kuuenda direktiivi artikkel 16, nagu nägime, reguleerib just olukorda, kus tuleb kohaldada nii tollieeskirju kui ka käibemaksu valdkonna norme. Igal juhul peab aga olema selge, et tegemist on kahe normistikuga, mis esiteks on teisese õiguse normide hierarhias samal astmel – nii et ühe ülimuslikkust teise suhtes ei saa mingil juhul automaatselt eeldada – ja mis teiseks teenivad täiesti erinevaid eesmärke. Asjaolu, et teatavale kaubale kohaldatakse tolliõiguse alusel „soodsamat” korda, ei tähenda, et sellele tuleb automaatselt kohaldada sooduskorda ka käibemaksuga maksustamisel, ja vastupidi.

25. Teiseks on tolliladu käibemaksuga maksustamisel ilma igasuguse kahtluseta liidu

territooriumi osa. Kuuendas direktiivis on sõnaselgelt nimetatud liikmesriikide territooriumi osad, kus käibemaksusüsteemi ei kohaldata, ning tolliladusid ei ole selles osas nimetatud. Ka on Euroopa Kohus ühes kohtuasjas, millel on mõningaid kokkupuuteid käesoleva kohtuasjaga, juba selgitanud, et tolliladu on käibemaksuga maksustamisel liidu territooriumi osa(5). Üldisemalt, nagu tuleneb kohtupraktikast, kohaldatakse kuuenda direktiiviga kehtestatud korda „siduvalt ja kohustuslikult kõigi liikmesriikide territooriumile tervikuna”(6).

26. Seega asjaolu, et käesoleval juhul tarnitud kaup asus füüsiliselt tollilaos, ei oma käibemaksuga maksustamisel tähtsust, nagu ei oma selles osas tähtsust ka asjaolu, et nimetatud kaubale kohaldati tolli peatamismenetlust.

27. Peale selle on tollilaod ka tolliõiguse kohaselt liidu territooriumi osa. Kuigi seal asuval kaubal võib olla eriline tollistaatus, kuna see on hõlpsasti kontrollitav, ei ole need tollilaod mingil moel eksterritoriaalsed kohad: nagu sätestab tolliseadustiku artikli 98 lõige 2, on need kõigest tolli heakskiidetud kohad, kus võib ettenähtud tingimustel kaupa hoida.

28. Järelikult on selline ost-müük, mida kohus uurib põhikohtuasjas, kaubatarne, mis on tehtud liidu territooriumil ja mille suhtes kehtib käibemaksu tasumise kohustus.

29. Seda, et niisugune tõlgendus on õige, kinnitab minu arvates täiesti ühemõtteliselt ka kuuenda direktiivi artikkel 16.

30. Nagu nägime eespool, näeb see säte tegelikult ette, et liikmesriigid võivad käibemaksust vabastada teatavad tehingud, kaasa arvatud sellise kauba tarnimise, mis on tolli peatamismenetluses ja jääb sellesse olukorda ka pärast tarnet. See tähendab, et liikmesriik võib otsustada käibemaksust vabastada sellise tehingu, nagu on arutusel käesolevas kohtuasjas(7). On ilmselge, et kui direktiiv näeb ette, et liikmesriigid võivad sellise tehingu nagu käsitletav ost-müük käibemaksust vabastada, siis juhul, kui maksuvabastust ei ole antud, tuleb käibemaks tasuda. Ei oleks mingit mõtet näha ette käibemaksust vabastamise võimalust, kui üldreegel ei oleks see, et maks tuleb tasuda. Teisisõnu lähtub kuues direktiiv eeldusest, et tolli peatamismenetlusse suunatud kauba tarnimine on üldjuhul käibemaksuga maksustatav ja võib olla maksust vabastatud ainult siis, kui liikmesriigid otsustavad anda maksuvabastuse.

31. Käesolevas kohtuasjas paistab Euroopa Kohtule esitatud märkustest selgelt ilmnevat, et Slovakkia ei ole maksuvabastust andnud: Slovaki valitsus ise kinnitas seda sõnaselgelt. Ent igal juhul on ilmne, et liikmesriigi kohtu ülesanne on kontrollida, kas leidub või ei leidu siseriiklikke sätteid, mis võisid kehtestada siseriiklikus õiguses maksuvabastusi, mida lubab anda kuuenda direktiivi artikkel 16.

B. Teine ja neljas küsimus

32. Arvestades vastust, mis minu ettepaneku kohaselt tuleks anda liikmesriigi kohtu esitatud keskele küsimusele, ei ole Euroopa Kohtul teist ja neljandat küsimust vaja läbi vaadata, kuna need on koostatud vaid juhuks, kui Euroopa Kohus peaks kinnitama, et sellises asjas nagu käesolev ei kuulu käibemaks tasumisele.

IV. Ettepanek

33. Eeltoodud kaalutlustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Najvyšší súd Slovenskej republiky küsimustele järgmiselt:

Kui liikmesriik ei ole kasutanud võimalust anda maksuvabastus vastavalt nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide

õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artiklile 16, siis asjaolu, et on müüdud tolli peatamismenetlusele suunatud ja/või tollilattu paigutatud kaup, ei muuda seda, et müük ise on käibemaksuga maksustatav.

1 – Algkeel: itaalia.

2 – Nõukogu 12. oktoobri 1992. aasta määrus (EMÜ) nr 2913/92, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik (EÜT L 302, lk 1; ELT eriväljaanne 02/04, lk 307), koos hilisemate muudatustega.

3 – Nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiiv 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), koos hilisemate muudatustega.

4 – See osa artiklist 28c, mis muudab artiklit 16, on lisatud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ ja kehtestatakse uued lihtsustamismeetmed käibemaksu suhtes — teatavate erandite ulatus ja nende rakendamise kord (EÜT L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274).

5 – 9. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-305/03: komisjon vs. Ühendkuningriik (EKL 2006, lk I-1213, punkt 40). Siin leidis Euroopa Kohus, et kuuenda direktiivi artiklis 16 sätestatud maksuvabastuse kehtestamise võimalused puudutavad „riigi territooriumil tehtud tehinguid”.

6 – 29. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-111/05: Aktiebolaget NN (EKL 2007, lk I-2697, punkt 55).

7 – Teatud kahtlusi võiks avaldada, väites, et artiklis 16 viidatud maksuvabastust tuleks kaubatarnele kohaldada ainult juhul, kui kauba tollistaatus tarne tegemisega *ei muutu*, samas kui käesolevas asjas läksid kaubad tarnimise hetkest seestöötlemise protseduurilt üle tolliladustamisprotseduurile. Leian siiski, et see käsitus ei ole õige ja et peatamismenetluselt muule protseduurile üleminek ei takista maksuvabastuse saamist, kui asjaomane liikmesriik on selle ette näinud.