

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

NIILO JÄÄSKINEN

esitatud 13. veebruaril 2014(1)

Kohtuasi C-480/12

Minister van Financiën

versus

X BV

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Hoge Raad der Nederlanden (Madalmaad))

Ühenduse tolliseadustik – Määrus (EMÜ) nr 2913/92 – Artikli 203 ja artikli 204 lõike 1 punkti a kohaldamisala – Välistransiidiprotseduur – Tollivõla tekkimine kohustuse täitmata jätmise tõttu – Sihttolliasutusele hilinemisega esitamine – Rakendusmäärus – Määrus (EMÜ) nr 2454/93 – Artikkel 859 – Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 10 lõike 3 esimene lõik – Mõiste „import” kuuenda käibemaksudirektiivi tähenduses – Asjaomase tolliprotseduuri kohaldamise lõpetamine – Seos tollivõla ja käibemaksuvõla tekkimise vahel – Mõiste „maksustatav tehing”

I. Sissejuhatus

1. Määruse (EMÜ) nr 2913/92(2) ja selle rakendusmäärusega(3) loodud ühenduse välistransiit on tolliprotseduur, mille suhtes kehtivad väga ranged tingimused. Seda kohaldatakse, kui ühenduseväline kaup liigub Euroopa Liidu tolliterritooriumi kahe punkti vahel selle kolmandasse riiki reeksportimise eesmärgil. Transiidi vältel ei tule kaubalt tasuda tolli? või käibemaksu ega aktsiisi.

2. Käesolevas kohtuasjas küsib Hoge Raad der Nederlanden (Madalmaad) Euroopa Kohtult oma esimeses küsimuses, missugused õiguslikud tagajärjed tollivõla tekkimise seisukohast on välistransiidi jooksul toimunud eiramistel, mis seisnevad selles, et kaup(4) esitatakse sihttolliasutusele hilinemisega, võttes arvesse tolliseadustikku ja eelkõige selle artikleid 203 (mis käsitleb tollijärelevalve alt väljaviimist) ja 204 (mis käsitleb tolliprotseduuri kohaldamise tingimuste mittejärgimist). Märgin kohe, et rakendusmääruse artiklis 859 on nähtud ette teatavad „vabandavad” asjaolud, mille korral eiramine, mis kuulub tolliseadustiku artikli 204 ? mitte selle seadustiku artiklis 203 osundatud väljaviimise ? kohaldamisalasse, tollivõlga ei tekita.

3. Juhul kui tolliseadustiku artikkel 204 on kohaldatav, palub eelotsusetaotluse esitanud kohus oma teises küsimuses tõlgendada kuuendat direktiivi 77/388/EMÜ(5), eelkõige seost tollivõla ja käibemaksuvõla tekkimise vahel, ning vastata konkreetsemalt küsimusele, kas niisugustel asjaoludel nagu põhikohtuasjas tuleb importimisel tasuda käibemaksu, kui tollivõlg tekkis tolliseadustiku artikli 204 alusel esitamistähtaaja ületamise tõttu.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

1. Välistransiidiprotseduur

4. Välistransiidiprotseduuri osas on tolliseadustiku artiklites 91, 92 ja 96 esitatud vastavalt selle määratlus ja selle eesmärk ning sätestatud kohustused printsipaalile, kes on tolliprotseduuri haldaja.

5. Rakendusmääruse artikkel 356 käsitleb tähtaega, mille jooksul tuleb kaup sihttolliasutusele esitada. Selle lõige 3 puudutab kauba esitamist hilinemisega ja selles on nähtud ette:

„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.”

2. Tollivõla tekkimine

6. Tollivõlg tekib tolliseadustiku artikli 203 kohaselt siis, kui kaup viiakse tollijärelevalve alt välja. Seevastu tolliseadustiku artikli 204 lõike 1 punkti a kohaselt tekib tollivõlg siis, kui jäetakse täitmata mõni nendest kohustustest, mis tulenevad selle tolliprotseduuri kasutamisest, millele nimetatud kaup on suunatud.

7. Seda artiklit 204 täiendab rakendusmääruse artikkel 859, sest selles on kindlaks määratud eiramised, mida peetakse eiramisteks, mis ei mõjuta oluliselt asjaomase tolliprotseduuri käiku tolliseadustiku artikli 204 lõike 1 tähenduses. Artiklis 859 on sel eesmärgil nõutud, et eiramised ei kujutaks endast kauba tollijärelevalve alt väljaviimise katset ega asjaomase isiku poolset ilmset hooletust ning et kõik kauba olukorra lahendamiseks vajalikud formaalsused täidetakse tagantjärele. Selle artikli 859 punkt 2 on sõnastatud järgmiselt:

„[...]”

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.”

8. Rakendusmääruse artikli 860 kohaselt loeb toll „tollivõla tekkinuks [toll]seadustiku artikli 204 lõike 1 alusel, kui isik, kes oleks võlgnik, ei tõenda, et artiklis 859 sätestatud tingimused on täidetud”.

3. Käibemaks

9. Kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 2 kohaselt maksustatakse käibemaksuga eelkõige kauba importi.

10. Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 7 lõike 1 punktile a on „kauba import” „sellise kauba ühendusse toomine, mille puhul ei ole täidetud Euroopa Majandusühenduse asutamislepingu artiklites 9 ja 10 sätestatud tingimused”.(6) Selle artikli lõike 2 kohaselt on kauba importimise kohaks liikmesriik, mille territooriumil kaup ühendusse toomise ajal asub.

11. Nimetatud direktiivi artikli 7 lõikes 3 on sätestatud:

„Olenemata lõikest 2, kui lõike 1 punktis a nimetatud kaup suunatakse ühendusse toomisel ühele artikli 16 lõike 1 B osa 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.

Lõike 1 punktis b nimetatud kauba puhul, mis suunatakse ühendusse toomisel artikli 33a lõike 1 punktis b või c nimetatud ühenduse sisetransiidiprotseduurile, on importimise kohaks samuti liikmesriik, mille territooriumil nimetatud protseduuri enam ei kohaldata.”

12. Kuuenda direktiivi artikli 10 lõikes 3 on nähtud ette, et 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.

13. Kuuenda direktiivi artiklis 16 on nähtud ette, missugustel tingimustel ja mis korra kohaselt on liikmesriikidel õigus näha ette kauba rahvusvahelise liikumisega seotud erandlikke maksuvabastusi.

B. *Madalmaade õigus*

14. 28. juuni 1968. aasta käibemaksuseaduse (Wet op de omzetbelasting) põhikohtuasja faktiliste asjaolude suhtes kohaldatava redaktsiooni(7) artikli 1 punktis d on sätestatud, et maksu nimega „käibemaks” kohaldatakse kauba impordile.

15. Selle seaduse artikli 18 lõike 1 punktis c on sätestatud, et „kauba import” on tolliprotseduuri lõppemine Madalmaades või tolliprotseduuri kohaldamise lõpetamine Madalmaades. Selle artikli lõike 3 kohaselt ei ole import niisuguse kauba toomine Madalmaadesse lõike 1 punktide a ja b tähenduses, mille suhtes kohaldatakse tolliprotseduuri või mis suunatakse pärast Madalmaadesse toomist tolliprotseduurile. Impordiga samaväärseks ei peeta tolliprotseduuri lõppu Madalmaades ka siis, kui sellele järgneb teise tolliprotseduuri kohaldamine.

III. Põhikohtuasi, eelotsuse küsimused ja menetlus Euroopa Kohtus

16. X BV (edaspidi „X”) esitas 26. oktoobril 2005 elektroonilise deklaratsiooni diiselmootori (edaspidi „mootor”) suunamise kohta ühenduse välistransiidiprotseduurile.(8) D BV (edaspidi „D”) oli deklaratsioonis ära näidatud mootori adressaadina. Viimane kuupäev, mil mootor tuli sihttolliasutusele esitada, oli 28. oktoober 2005.

17. D üks esindaja esitas mootori sellele tolliasutusele 14. novembril 2005(9), s.o 17 päeva pärast tähtaja lõppu. Ta esitas D nimel mootori teisele tolliprotseduurile, st seestöötlemise tolliprotseduurile suunamise deklaratsiooni. Esitamise tähtaja niisuguse ületamise põhjus ei ole teada.(10)

18. Sihttolliasutus tuvastas, et ühenduse välistransiidiprotseduur ei lõppenud nõuetekohaselt. Inspektor, kes on lähtetolliasutuse pädev ametnik, teatas seepeale X?ile, et see asutus ei ole

saanud tolliprotseduurile suunamise deklaratsiooni vastuvõtuteatist ega elektroonilist kinnitust. Ta andis X?ile võimaluse tõendada, et tolliprotseduur lõpetati siiski nõuetekohaselt. X ei esitanud selgituseks uusi asjaolusid.

19. Inspektor järeldas, et mootorit ei ole sihttolliasutusele esitatud kooskõlas õigusnormidega ning et seetõttu on mootor tolliseadustiku artikli 203 lõike 1 tähenduses tollijärelevalve alt ebaseaduslikult välja viidud. Ta nõudis seepärast X?ilt tollimaksu ja käibemaksu tasumist mootorilt. Ta jättis X?i tagastamistaotluse rahuldamata. Kui selle otsuse peale esitati vaie, jättis inspektor oma otsuse muutmata.

20. X esitas inspektori otsuse peale Rechtbank Haarlemile (esimese astme kohus) kaebuse. Viimane leidis, et ainuüksi tähtaja ületamine ei saa tuua kaasa tolliseadustiku artikli 203 kohaldamist ja selle seadustiku artikli 204 alusel asus Rechtbank Haarlem seisukohale, et rakendusmääruse artiklis 859 kehtestatud tingimused on täidetud. See kohus tunnistas kaebuse seetõttu põhjendatuks ja palus inspektoril tasutud tollimaksu ja käibemaksu summad tagastada. Inspektor esitas seejärel selle kohtuotsuse peale Gerechthof te Amsterdamile apellatsioonkaebuse, mis jäeti rahuldamata. Lõpuks esitas rahandusminister kassatsioonkaebuse Hoge Raad der Nederlandenile, kes otsustas 12. oktoobril 2012 menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1.a. Kas [tolliseadustiku] artikleid 203 ja 204 koosmõjus [rakendusmääruse] artikliga 859 (eeskätt punkti 2 alapunktiga c) tuleb tõlgendada nii, et (pelk) [rakendusmääruse] artikli 356 lõike 1 alusel määratud transiiditähtaja ületamine ei too kaasa tollivõlga tollijärelevalve alt ebaseaduslikult väljaviimise tõttu [tolliseadustiku] artikli 203 tähenduses, vaid toob kaasa tollivõla [tolliseadustiku] artikli 204 alusel?

b. Kas esimese küsimuse punktile a jaatava vastuse andmiseks on vajalik, et asjaomased isikud esitaksid tolliasutusele andmed tähtaja ületamise põhjuste kohta või vähemalt selgitaksid, kus asus kaup ajavahemikul, mis jäi [rakendusmääruse] artikli 356 alusel määratud tähtaja lõppemise ja kauba sihttolliasutusele tegeliku esitamise vahele?

2. Kas [kuuendat direktiivi], eeskätt selle artiklit 7 tuleb tõlgendada nii, et käibemaks tuleb tasuda siis, kui tollivõla tekkimise aluseks on üksnes [tolliseadustiku] artikkel 204?”

21. Kirjalikud seisukohad esitasid X, Madalmaade ja Tšehhi valitsus (kes piirdus seisukohtade esitamisega esimeses küsimuses) ja Kreeka valitsus ning Euroopa Komisjon. Madalmaade valitsus ja komisjon olid esindatud ka kohtuistungil, mis toimus 6. novembril 2013.

IV. Õiguslik analüüs

A. *Õigusnorm, mis reguleerib tollivõla tekkimist välistransiidiprotseduuri puhul kohaldatava tähtaja ületamise korral*

– Sissejuhatavad märkused

22. Esimese eelotsuse küsimuse esimeses osas soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas ühenduse välistransiidiprotseduuri raames kohaldatava transiiditähtaja ületamine toob kaasa tollivõla tekkimise tolliseadustiku artikli 203 või sama seadustiku artikli 204 alusel.

23. Madalmaade valitsus on arvamisel, et kui ühenduse välistransiidiprotseduurile suunatud kaup ei esitata sihttolliasutusele transiiditähtaja jooksul, tekib tolliseadustiku artikli 203 alusel tollivõlg impordil tollijärelevalve alt väljaviimise tõttu, välja arvatud juhul, kui printsipaal tõendab

rakendusmääruse artikli 356 lõike 3 kohaselt, et hilinemine on tingitud temast või veoettevõtjast olenematutest asjaoludest. Madalmaade valitsus leiab seega, et tolliseadustiku artikkel 204 ei tule arvesse.

24. Seevastu teised pooled arvavad, et kohaldamisele kuulub just tolliseadustiku artikkel 204. Komisjon täpsustab, et ühendusevälise kauba puhul tekitab see, kui ei järgita kohustust esitada see kaup sihttolliasutusele ettenähtud tähtaja jooksul, tolliseadustiku artikli 204 alusel tollivõla nende kaupade osas, välja arvatud juhul, kui see eiramine „ei mõjuta oluliselt ajutise ladustamise või tolliprotseduuri käiku” vastavalt tingimustele, mis on sätestatud rakendusmääruse artikli 859 lõike 2 punktis a. Tšehhi valitsus lisab, et selle määruse artiklit 203 kohaldatakse siiski tingimusel, et tuvastatakse muud asjaolud, mis näitavad, et kaupa käideldi nii, et see takistas sihttolliasutusel oma kontrolli sobival viisil läbi viia.

25. Põhjustel, mille ma tagapool esitan, olen arvamusel, et käesoleval juhul tuleb kohaldada tolliseadustiku artiklit 204.

26. Kõigepealt meenutan, et tollivõlg impordil võib tekkida kas asjaomase tolliprotseduuri korra õige kohaldamise tagajärjel või nõuete eiramise tulemusena. Käesolevas kohtuasjas on tegemist selle teise juhtumiga. Liidu tolliõigus põhineb nimelt implitsiitsel põhimõttel, et kaupade toomine liidu tolliterritooriumile tekitab objektiivse kohustuse maksta tollimaksu, välja arvatud peatava protseduuri kohaldamise korral. Seega võib tollivõlg olla nii nõuetekohase kui ka nõuetevastase importimise tagajärg, sest kaupa ei vabastata tollimaksust ajutiselt või lõplikult.(11)

27. Nagu Euroopa Kohus aga kohtuotsuses Döhler Neuenkirchen(12) täpsustas, „ei ole tollivõla tekkimine [...] sanktsioon, vaid seda tuleb vaadelda kui seestöötlemise protseduurist tuleneva soodustuse saamiseks nõutavate tingimuste täitmata jätmise tagajärge. Selle protseduuriga antakse tingimuslik soodustus, mida ei saa anda, kui sellega seonduvad tingimused ei ole täidetud, mis muudab peatamise õigustamatuks ja tollimaksu tasumise kohustus on seega põhjendatud”. Lisaksin, et nii välistransiidiprotseduur kui ka seestöötlemisprotseduur on süsteemid, mis peatavad tollimaksu ja kujutavad endast erakorralisi meetmeid, mille eesmärk on teatavate majandustegevuste hõlbustamine.(13)

– Välistransiit: selle kolm juhtumit

28. Välistransiidi korral võib olla tegemist kolme juhtumiga. Need taustateadmised võimaldavad paremini mõista panuseid, mis on eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimese küsimuse puhul mängus.

29. Esimene juhtum on juhtum, mil välistransiidiprotseduur kulgeb täielikus kooskõlas liidu õigusega, eelkõige siis, kui kaup esitatakse sihttolliasutusele ettenähtud tähtaja jooksul. Välistransiidiprotseduur lõpeb ja lõpetatakse. Sel juhul ei teki mingit tollivõlga.

30. Teine juhtum on niisugune, et välistransiidiprotseduur kulgeb muidu nõuetekohaselt, välja arvatud asjaolu, et kaup esitatakse sihttolliasutusele peale tähtaja lõppu. Rakendusmääruse artikli 356 lõikes 3 on siiski ette nähtud, et kui on tõendatud, et „hiline mine on tingitud veoettevõtjast või printsipaalist *olenematutest* asjaoludest, mida on sihttolliasutusele rahuldavalt selgitatud, loetakse, et veoettevõtja või printsipaal on ettenähtud tähtajast kinni pidanud”.(14) Kui see on nii, lõpeb välistransiidiprotseduur seega normaalselt, see lõpetatakse ja ei teki ka mingit tollivõlga.

31. Kolmas juhtum on juhtum, mil välistransiidiprotseduuri ei järgita ja sihttolliasutusele ei esitata ka mõjuvat selgitust. Teiste sõnadega on veoettevõtja või printsipaal tähtaja ületamises süüdi. Niisugusel juhul ei ole välistransiidiprotseduuri kohaldamise tingimusi seega järgitud ja ei saa tugineda rakendusmääruse artikli 356 lõikele 3 ning välistransiidiprotseduur ei lõppenud seega

normaalselt ja seda protseduuri ei saa lõpetada.

32. Teise juhtumi puhul on rakendusmääruse artikli 356 lõikes 3 kehtestatud teatav hulk tingimusi. Esiteks on selge, et nõutavate selgituste esitamise eest vastutab kokkuvõttes printsipaal,(15) kui neid on vaja esitada. Teiseks peab see, et kaupa ei esitatud sihttolliasutusele ettenähtud tähtaja jooksul, olema igal juhul tingitud „veoettevõtjast või printsipaalist *olenematutes*” asjaoludest, st tegemist peab olema sündmustega, mis ei allu veoettevõtja või printsipaali kontrollile.

33. Transiidi käsiraamatus, mille komisjon on välja töötanud, on toodud asjakohaseid näiteid tõendite kohta.(16) Need näited on kõik seotud kitsalt piiritletud ja üldjuhul lühiajaliste olukordadega. Enamikel juhtudest on tegemist tundide, äärmisel juhul mõne päevaga. Seda, kas põhikohtuasjas tuleb kohaldada rakendusmääruse artikli 356 lõiget 3, peab kontrollima siseriiklik kohus, kuid võttes arvesse tähtaja ületamise ulatust ja kui on tõendatud, et ei esitatud ühtegi mõjuvat selgitust, näib mulle, et selle artikli kohaldamine tuleb välistada.(17)

34. Kolmandal juhul kerkib küsimus, kas tegemist on juhtumiga, mil „ei täideta [...] kohustust, mis tuleneb [selle] tolliprotseduuri kasutamisest, millele [...] kaup[, millelt tuleb tasuda imporditollimaks,] on suunatud”, mis toob tolliseadustiku artikli 204 lõike 1 punkti a kohaselt kaasa imporditollimaksuvõla tekkimise, või tuleb kohaldada selle seadustiku artikli 203 lõiget 1, mis käsitleb seda, kui „kaup, millelt tuleb tasuda imporditollimaks, viiakse ebaseaduslikult tollijärelevalve alt välja”.

– Tolliseadustiku artiklite 203 ja 204 vaheline seos

35. Esimese eelotsuse küsimusega esitatakse sisuliselt küsimus, kuidas on piiritletud tolliseadustiku artiklite 203 ja 204 vastavad kohaldamisalad, et kindlaks teha tollivõla õiguslik alus käesoleval juhul. Madalmaade valitsus väidab, et see, et kauba asukoht oli teadmata 17 päeva jooksul, kujutab endast väljaviimist ning kohaldada tuleb tolliseadustiku artiklit 203.

36. Esmapilgul ei ole nende kahe artikli vastavaid kohaldamisalasid kerge piiritleda. Määrava tähtsusega selles osas oli Euroopa Kohtu praktika.(18) Euroopa Kohus on nimelt rõhutanud, et tolliseadustiku artiklitel 203 ja 204 on eraldi kohaldamisalad, sest esimeses peetakse silmas käitumist, mille tulemus on kauba tollijärelevalve alt „väljaviimine”, ning teise ese on erinevate tolliprotseduuridega seotud „kohustuste ja tingimuste rikkumine”.(19)

37. Et teha kindlaks, kumma alusel nendest kahest artiklist tollivõlg impordil tekkis, tuleb kõigepealt välja selgitada, kas kõnesolevad faktilised asjaolud kujutavad endast tollijärelevalve alt väljaviimist tolliseadustiku artikli 203 lõike 1 tähenduses. Alles siis, kui vastus sellele küsimusele on eitav, võib kohaldada tolliseadustiku artiklit 204.(20)

38. Mis puudutab konkreetsemalt mõistet „tollijärelevalve alt väljaviimine” tolliseadustiku artikli 203 lõike 1 tähenduses, siis tuleb meenutada, et vastavalt Euroopa Kohtu praktikale tuleb seda mõistet käsitada mis tahes sellist tegu või tegevusetust hõlmavana, mille tulemusel takistatakse pädevat tolliasutust kas või hetkeliselt juurde pääsemast tollijärelevalve all olevale kaubale ning tollieeskirjades ette nähtud kontrolli teostamast.(21)

39. Euroopa Kohtu otsustes, milles on tõlgendatud mõistet „tollijärelevalve alt väljaviimine”, kujutab niisuguse peatava protseduuri raames – nagu tolliladustamine, transiit või ajutine ladustamine – deklareeritud kauba vargus endast üsna olulist kategooriat.(22) Sellisel juhul näib Euroopa Kohus lähtuvat eeldusest, et varguse tõttu satub kaup liidu majanduskäibesse.(23) Seega tekib tollivõlg vastavalt tolliseadustiku artiklile 203 kauba tollijärelevalve alt väljaviimise tõttu.
40. Väljaviimine, mida ei ole õigusaktides määratletud, on lai mõiste. Euroopa Kohus on näiteks kinnitanud, et seda kohaldatakse ka muudel juhtudel, näiteks ilma loata laost väljaviimine, vale teave deklaratsioonis või ka välistransiidi raames see, kui kaup ei esitatud üldse sihttolliasutusele.(24)
41. Tuleb märkida, et kui ma ei eksi, siis ei ole Euroopa Kohus pidanud tegema otsust juhtumi kohta, mil ainuüksi kauba sihttolliasutusele esitamise tähtaja ületamine välistransiidiprotseduuri raames – tingimusel et see ikka esitati – tõi kaasa tolliseadustiku artikli 203 kohaldamise.
42. Nagu ma meenutasin, mõistetakse mõistet „väljaviimine” Euroopa Kohtu praktika kohaselt väga laialt.(25) Seega juhul, kui välistransiidiprotseduurile suunatud kauba asukoht on teadmata rohkem kui kahe nädala vältel, ei ole võimatus kaubale ligi pääseda „hetkeline”.
43. Minu meelest õigustab tolliseadustiku artikli 203 kohaldamist Euroopa Kohtu praktika kohaselt siiski imporditud kauba eeldatav sattumine liidu majanduskäibesse, eelkõige juhul, kui kaup kadus varguse või tolliõiguse materiaaõigusnormide rikkumise tagajärjel, mis tõi kaasa sinna sattumise ohu. Tegemist on seega teistsuguste juhtumitega kui tolliseadustiku artiklis 204 ja rakendusmääruse artiklis 859 sõnaselgelt kirjeldatud juhtumid.
44. Lisaks ei eelda välistransiidiprotseduur, et kauba täpne asukoht transportimisel oleks tolliasutustele või printsipaalile teada. See tuleneb varjatult rakendusmääruse artikli 356 lõike 3 sõnastusest. Nõutakse seda, et kaup esitataks sihttolliasutusele kindlaksmääratud kuupäeval ja et pitserid oleksid terved. Lisaks peab printsipaal või veoettevõtja saama vajadusel suhelda isikuga, kes kaup transpordib, näiteks veoautojuhiga. Euroopa Kohtu praktikast tollijärelevalve alt väljaviimise alal ei tohi seega tõlgendada viisil, mis ei ole kooskõlas välistransiidi tegelikkusega.
45. Seega juhul, kui kaup esitati sihttolliasutusele hilinemisega, näib olevat õige kohaldada tolliseadustiku artikli 204 lõike 1 punkti a. Hilinemisega esitamine kujutab endast juhtumit, mil „ei täideta [...] kohustust, mis tuleneb [selle] tolliprotseduuri kasutamisest, millele [...] kaup[, millelt tuleb tasuda imporditollimaks,] on suunatud”, mis on üks juhtum, mil kohaldatakse seda artiklit. Seda seisukohta kinnitab asjaolu, et hilinemisega esitamine on üks põhjuseid, mis on rakendusmääruse artiklis 859 sõnaselgelt ette nähtud. Selle viimase artikli kohaselt võib hilinemisega esitamine olla vabandatav tingimusel, et järgitakse selles nimetatud rangeid tingimusi.
46. Selles küsimuses märgin, et kuna tähtaja ületamist on sõnaselgelt nimetatud rakendusmääruse artiklis 859, mida kohaldatakse ainult tolliseadustiku artiklis 204 osundatud juhtumite suhtes, oleks see seadusandja kehtestatud õigusnorm ainetu, kui esitamise tähtaja ületamine peaks kuuluma mõiste „väljaviimine” alla tolliseadustiku artikli 203 tähenduses. Käesolevas kohtuasjas tuleb tollivõla tekkimist analüüsides seega lähtuda tolliseadustiku artiklist 204.
47. Teen niisiis Euroopa Kohtule ettepaneku vastata esimese küsimuse punktile a, et tolliseadustiku artikleid 203 ja 204 tuleb koostoimes rakendusmääruse artikliga 859, eelkõige selle punkti 2 alapunktiga c tõlgendada nii, et pelk rakendusmääruse artikli 356 lõike 1 kohaselt kindlaks määratud transiiditähtaja ületamine ei tekita tollivõlga mitte tollijärelevalve alt väljaviimise tõttu

tolliseadustiku artikli 203 tähenduses, vaid see tollivõlg tekib tolliseadustiku artikli 204 alusel.

B. Kohustus esitada teave tähtaja ületamise kohta

48. Esimese eelotsuse küsimuse teises osas soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas järelduse, et tähtaja ületamine tekitab tollivõla tolliseadustiku artikli 204 alusel, saab teha siis, kui asjaomased isikud esitavad teavet tähtaja ületamise põhjuste või kauba asukoha kohta vaidlusalusel ajavahemikul.

49. Komisjon täpsustab, et rakendusmääruse artikli 356 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et isik, kes esitab kauba sihttolliasutusele pärast lähtetolliasutuse määratud tähtaja möödumist, peab nõuetekohaselt – nii et sihttolliasutus rahule jääb – tõendama asjaolusid, mille tõttu tähtaega ületati.

50. Mõistagi peab isik, kes tugineb mõnele rakendusmääruse artikli 356 lõikes 3 ette nähtud erandile, nõuetekohaselt tõendama, et selle kohaldamise tingimused on täidetud. Vastasel korral ei oleks tolliasutustel mingit õiguslikku huvi saada teada, kuidas kaup täpselt on liikunud, vaid nad võivad tuvastada, et tekkis tollivõlg seadustiku artikli 204 alusel, ning määrata kindlaks tollimaksu summa, mille printsiipal peab tasuma.

51. Teen seega Euroopa Kohtule ettepaneku vastata esimese küsimuse punktile b, et selleks, et tugineda mõnele rakendusmääruse artikli 356 lõikes 3 ette nähtud erandile, peavad asjaomased isikud esitama tolliasutustele kogu teabe, mis võib tõendada, et nõutavad tingimused on täidetud.

C. Seos tolliseadustiku artikli 204 alusel tekkinud tollivõla ja käibemaksu vahel

1. Sissejuhatavad märkused

52. Teises eelotsuse küsimuses soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas juhul, kui tollivõlg tekkis eranditult tolliseadustiku artikli 204 alusel, tuleb tasuda impordi käibemaksu. Majanduslik huvi on seejuures seotud sellega, et käibemaksumäär on kohaldatavatest tollimaksumääradest sageli tunduvalt kõrgem.

53. Oma ettepanekus kohtuasjas, milles tehti kohtuotsus Eurogate Distribution, käsitlesin ma lühidalt tollimaksu ja käibemaksuga maksustamise seose küsimust.⁽²⁶⁾ Tuleb nimelt märkida, et tolliseadustiku artikli 204 raames on täiesti võimalik, et tollivõlg tekib ka siis, kui asjaomane kaup on liidust lahkunud või ei ole kunagi liidu majanduskäibes sattunud.⁽²⁷⁾

54. Käesolevas kohtuasjas on Madalmaade valitsus arvamusele, et kui Euroopa Kohus leiab, et tekkis tollivõlg tolliseadustiku artikli 204 alusel, tuleb tasuda käibemaksu, sest ta leiab, et tolliseadustiku artiklis 204 osundatud „import”, mis tekitab tollivõla, on sama mis kuuenda direktiivi artikli 7 lõikes 2 osundatud „kauba import”. Tollivõlg tekib hetkel, mil kauba suhtes tolliprotseduuri enam ei kohaldata.⁽²⁸⁾ Ka Kreeka valitsus arvab, et tollivõlg ja käibemaks on omavahel seotud.⁽²⁹⁾

55. Seevastu komisjon väidab, et kui põhikohtuasjas tõi kõnesolevat mootorit käsitleva seestöötlemisdeklaratsiooni kehtetuks tunnistamine kaasa selle, et kauba suhtes ei kohaldata enam ajutise ladustamise protseduuri, tuleb tasuda käibemaksu, sest mootor ei ole enam suunatud ühele kuuenda direktiivi artiklis 16 nimetatud protseduurile. Seni, kuni kaubale kohaldatakse jätkuvalt seda protseduuri ja sõltumata sellest, et tolliseadustiku artikli 204 lõike 1 punkti a kohaselt tekkis tollivõlg, ei ole käibemaksu vaja tasuda. Tema arvates ei kuulu impordi käibemaks automaatselt sissenõudmisele, kui tollivõlg tekib eranditult tolliseadustiku artikli 204 alusel.

2. Seos tollivõla ja käibemaksu vahel

56. Kõigepealt tuleb seost tollivõla ja käibemaksu vahel analüüsida, lähtudes kuuenda direktiivi sätetest.

57. Märgin kohe, et asjaolu, et tolliseadustiku artikli 204 alusel tekkinud tollivõlg on tollivõlg „impordil”, ei tähenda – vastupidi Madalmaade valitsuse väitele –, et kuuenda direktiivi kohaselt kuulub sissenõudmisele impordi käibemaks. Tolliseadustikus on nimelt ette nähtud kaht liiki tollivõlg: tollivõlg impordil ja tollivõlg ekspordil.(30) Minu arvates ei peaks see puhtalt terminoloogiline aspekt avaldama mingit mõju õiguslikule hinnangule, missugune on seos, mis võib valitseda tolliseadustiku artikli 204 ja kuuenda direktiivi artiklite 7 ja 10 vahel.

58. Oma esialgses, 1977. aasta redaktsioonis oli direktiivi 77/388 artikli 10 lõike 3 teine lõik sõnastatud järgmiselt (kohtujuristi kursiiv):

„Kui imporditud kaup on maksustatud ühise poliitika kohaselt kohaldatavate tollimaksude, põllumajandusmaksude või samaväärse toimega maksudega, *võivad liikmesriigid siduda maksustatava teokoosseisu tekke ning maksu sissenõutavaks muutumise nimetatud ühenduse maksude suhtes kehtivate vastavate tingimustega.*”

59. Seevastu direktiiviga 91/680/EMÜ(31) muudetud redaktsioonis, mida käesoleval juhul kohaldatakse, on direktiivi 77/388 artikli 10 lõike 3 kolmas lõik järgmine (kohtujuristi kursiiv)(32):

„Kui aga imporditud kaup on maksustatud ühise poliitika kohaselt kohaldatavate tollimaksude, põllumajandusmaksude või samaväärse toimega maksudega, *tekib maksustatav teokoosseis ja maks muutub sissenõutavaks siis, kui tekib nimetatud ühenduse maksude teokoosseis ja nimetatud maksud muutuvad sissenõutavaks.*”

60. Mulle näib seega, et liikmesriikidele kuuenda direktiivi esialgses redaktsioonis jäetud võimalus asendada direktiivis 91/680 siduva õigusnormiga, kuigi ettevalmistavates materjalides ei ole ühtegi sellist selgitust. See on oluline vahe, mida tuleb vastavat kohtupraktikat analüüsides meeles pidada.(33) Tundub, et kohtupraktika, milles tõlgendatakse esialgset redaktsiooni, ei ole enam kohaldatav olukordade suhtes, mida reguleerib direktiiviga 91/680 tehtud muudatus, mida käesoleval juhul kohaldatakse.(34)

3. Käesolev juhtum

61. Käesolevas kohtuasjas tuleb järgida analüüsi, mille Euroopa Kohus pakkus välja kohtuasjas, milles tehti kohtuotsus Profitube(35).

62. 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.

63. Kõigepealt tuleb kontrollida, kas niisugusel asjaoludel, nagu on arutusel põhikohtuasjas, on toimunud import kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 2 tähenduses.
64. 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.(36) Kuuenda direktiivi artikli 7 lõige 3 aga täpsustab, et kui selline kaup suunatakse ühendusse toomisel ühele sama direktiivi artikli 16 lõike 1 B osa alapunktides a, b, c ja d nimetatud protseduurile, siis on sellise kauba importimise kohaks liikmesriik, mille territooriumil nimetatud protseduure kauba suhtes enam ei kohaldata.
65. Käesoleval juhul suunati kõnesolev kolmandast riigist pärit kaup liikmesriigi välistransiidiprotseduurile, seejärel seestöötlemise protseduurile peatamise süsteemi vormis ja alles lõpuks reeksporditi.
66. Seega suunati kaup selle sisenemisel ühendusse kõigepealt välistransiidiprotseduurile, seejärel seestöötlemise protseduurile, mida on nimetatud vastavalt kuuenda direktiivi artikli 7 lõike 3 esimeses lõigus ja artikli 16 lõike 1 B osa alapunktis c. Et reekspordi päeval ei olnud nende protseduuride kohaldamine kõnesoleva kauba suhtes veel lõppenud, kuigi see oli materiaalselt liidu territooriumile toodud, ei saa seda pidada kaubaks, mis „imporditi” kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 2 tähenduses.(37) Ka ei ole see, kui jäetakse täitmata mõni kohustus, mille toob kaasa välistransiidiprotseduuri kasutamine, samaväärne „impordiga” selle õigusnormi tähenduses, vaatamata sellele, et niisugune täitmata jätmine võib tekitada tolliseadustiku artikli 204 alusel tollivõla.
67. 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.(38)
68. Võttes arvesse, et kõnesolev kaup suunati peatavatele tolliprotseduuridele ja põhikohtuasja faktiliste asjaolude asetleidmise kuupäeval importi ei toimunud, ei kuulunud see kaup niisiis käibemaksuga maksustamisele kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 2 tähenduses.
69. See tõlgendus on kooskõlas Euroopa Kohtu varasema praktikaga, mis käsitleb importi ja sellega seotud käibemaksu kohaldamist.
70. Meenutan, et käibemaksu ei tulnud tasuda kohtuasjas Dansk Transport og Logistik(39). Selles kohtuasjas toodi liidu tolliterritooriumile sigaretid, kuid ametiasutused konfiskeerisid need sigaretid kohe ja hävitasid seejärel. Sigaretid ei olnud seega sattunud liidu majanduskäibesse ja importi kuuenda direktiivi tähenduses ei toimunud.
71. Käibemaksu ei olnud vaja tasuda ka kohtuasjas British American Tobacco ja Newman Shipping(40). Tuleb aga rõhutada, et selles kohtuasjas oli tegemist juba maksulaole esitatud kaubaga. Seetõttu ei puudutanud selles kohtuasjas kerkinud küsimus mitte kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 2, milles on määratletud mõiste „import” ? mida käsitletakse käesolevas kohtuasjas ?, vaid selle artikli punkti 1, mis käsitleb kauba tarnimist tasu eest.
72. Kohtuasjas Harry Winston(41) vaadeldi teistsugust juhtumit: importi, millele järgnes vargus tollilaost. Selles kohtuasjas ei kohaldata tolliladustamisprotseduurile suunatud kauba suhtes enam protseduuri varguse tõttu. Niisugune tolliprotseduuri kohaldamise lõpetamine kujutab endast käibemaksuvõla tekke teokoosseisu, sest eeldatakse, et kaup sattus liidu majanduskäibesse.
73. Lõpetuseks analüüsin põhikohtuasjas vaadeldavaid Madalmaade õigusnorme. Märgin, et

28. juuni 1968. aasta käibemaksuseaduse põhikohtuasja faktiliste asjaolude suhtes kohaldatava redaktsiooni artikli 18 lõike 1 kohaselt on „kauba import” mitte ainult mitmesuguste kolmandatest riikidest pärit kaupade toomine Madalmaadesse (vt punktid a ja b), vaid ka „tolliprotseduuri lõppemine Madalmaades või tolliprotseduuri kohaldamise lõpetamine Madalmaades” (vt punkt c). Seadusandja täiendas käibemaksukohustuse kaasa toovate sündmuste loetelu seega sõnaselgelt punktis c ette nähtud juhtumiga. See valik, mis kuuenda direktiivi esialgse redaktsiooni kohaselt oli võimalik ja direktiiviga 91/680 tehtud muudatuse tõttu on kohustuslik, näib mulle olevat kooskõlas nõuetega, mis tulenevad liidu praegustest õigusaktidest niisugusena, nagu Euroopa Kohus on neid tõlgendanud.

74. Teen seega Euroopa Kohtule ettepaneku vastata teisele küsimusele, et kuuendat direktiivi, eelkõige selle artikli 7 lõike 3 esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et impordi käibemaksu ei tule tasuda, kui kauba suhtes kohaldatakse endiselt tolliprotseduuri, kuigi tolliseadustiku artikli 204 alusel tekkis tollivõlg seetõttu, et ei täidetud mõnda kohustust, mille tõi kaasa selle tolliprotseduuri kasutamine, millele kaup suunati.

V. Ettepanek

75. Eespool toodud kaalutlustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Hoge Raad der Nederlandeni esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Nõukogu 12. oktoobri 1992. aasta määruse (EMÜ) nr 2913/92, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik (muudetud Euroopa Parlamendi ja nõukogu 13. aprilli 2005. aasta määrusega (EÜ) nr 648/2005), artikleid 203 ja 204 tuleb koostoimes komisjoni 2. juuli 1993. aasta määruse (EMÜ) nr 2454/93, millega kehtestatakse rakendussätted nõukogu määrusele (EMÜ) nr 2913/92 (muudetud komisjoni 18. detsembri 2003. aasta määrusega (EÜ) nr 2286/2003), artikli 859 punkti 2 alapunktiga c tõlgendada nii, et pelk määruse nr 2454/93 artikli 356 lõike 1 kohaselt kindlaks määratud transiiditähataja ületamine ei tekita tollivõlga mitte tollijärelevalve alt väljaviimise tõttu määruse nr 2913/92 artikli 203 tähenduses, vaid see tollivõlg tekib sama määruse artikli 204 alusel. Selleks, et tugineda mõnele määruse nr 2454/93 artikli 356 lõikes 3 ette nähtud erandile, peavad asjaomased isikud esitama tolliasutustele kogu teabe, mis võib tõendada, et nõutavad tingimused on täidetud.

2. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuendat 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), eelkõige selle artikli 7 lõike 3 esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et impordi käibemaksu ei tule tasuda, kui kauba suhtes kohaldatakse endiselt tolliprotseduuri, kuigi määruse nr 2913/92 (muudetud määrusega nr 648/2005) artikli 204 alusel tekkis tollivõlg seetõttu, et ei täidetud mõnda kohustust, mille tõi kaasa selle tolliprotseduuri kasutamine, millele kaup suunati.

1 – Algkeel: prantsuse.

2 ? Nõukogu 12. oktoobri 1992. aasta määrus, 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”). Tolliseadustik tunnistati kehtetuks Euroopa Parlamendi ja nõukogu 23. aprilli 2008. aasta määrusega (EÜ) nr 450/2008, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik (ajakohastatud tolliseadustik) (ELT L 145, lk 1), mille mõningaid sätteid hakati kohaldama 24. juunil 2008, samas kui teisi hakati kohaldama alates 24. juunist 2013. Võttes arvesse põhikohtuasja faktiliste asjaolude asetleidmise kuupäeva, kohaldatakse põhikohtuasja suhtes tolliseadustikku.

3 ? Komisjoni 2. juuli 1993. aasta määrus (EMÜ) nr 2454/93, millega kehtestatakse

rakendussätted nõukogu määrusele (EMÜ) nr 2913/92 (EÜT L 253, lk 1; ELT eriväljaanne 02/06, lk 3) (muudetud komisjoni 18. detsembri 2003. aasta määrusega (EÜ) nr 2286/2003 (ELT L 343, lk 1; ELT eriväljaanne 02/15, lk 118)) (edaspidi „rakendusmäärus”).

4 ? Põhikohtuasjas vaadeldav kaup on diiselmootor, mis toodi liitu sisse ja viidi välja mõned kuud hiljem, monteerituna laeva.

5 – Nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiiv 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”). See direktiiv tunnistati kehtetuks nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1). Võttes arvesse põhikohtuasja faktiliste asjaolude asetleidmise kuupäeva, kohaldatakse põhikohtuasja suhtes siiski kuuendat direktiivi.

6 ? EMÜ asutamislepingu artiklitest 9 ja 10 said hiljem EÜ artiklid 23 ja 24 ning siis ELTL artiklid 28 ja 29.

7 ? *Staatsblad* 1968, nr 329.

8 ? Eelotsusetaotluse kohaselt on X volitatud kaubasaatja rakendusmääruse artikli 398 tähenduses, tänu millele sai ta teha elektroonilise deklaratsiooni.

9 ? D ei ole eelotsusetaotluse kohaselt volitatud kaubasaaja rakendusmääruse artikli 406 lõike 1 tähenduses. Sellest järeldub sama õigusnormi järgi, et D ei ole kauba ja transiidideklaratsioonide eksemplaride nr 4 ja 5 sihttolliasutusele esitamise kohustusest vabastatud.

10 ? Tuleb täpsustada, et X'i sõnul sai ettevõtja Z mootori kätte ja monteeris selle ühte laeva, nagu pooled kavatsesid. 19. jaanuaril 2006 tegi X reekspordideklaratsiooni ja mootoriga varustatud laev lahkus liidust Antwerpeni (Belgia) kaudu.

11 ? Tolliseadustiku artiklite 203 ja 204 vaheliste seoste kohta vt kohtujurist Kokott'i ettepanek kohtuasjas C-195/03: Papismedov jt, milles otsus tehti 3. märtsil 2005 (EKL 2005, lk I-1667, ettepaneku punktid 75 ja 76).

12 ? 6. septembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-262/10: Döhler Neuenkirchen (punkt 43).

13 ? Vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Döhler Neuenkirchen (punkt 40).

14 ? Kohtujuristi kursiiv.

15 ? Printsipaal on sageli ekspediitor või tolliagent ning tema vastutab protseduuri õige kohaldamise ja kõikide nende maksude tasumise eest, mida võidakse selle transiidi käigus toime pandud eiramise või nõuete rikkumise tõttu nõuda.

16 ? Selle käsiraamatu järgi võib tõenditena selle kohta, et tegemist on rakendusmääruse artikli 356 lõike 3 kohaldamisalasse kuuluvate asjaoludega, esitada järgmised dokumendid: politsei poolt väljastatud tõend (seoses avariiga, vargusega jne); tervishoiuasutuse poolt väljastatud tõend (seoses arstiabi kasutamisega jne); autoteenininduse poolt väljastatud kviitung (seoses sõiduki remondiga); mis tahes tõend viivituse kohta, mille põhjustajaks on streik või muu ettenägematu asjaolu. Vt transiidi käsiraamatu 2010. aasta konsolideeritud redaktsiooni IV osa 4. peatüki punkt 5 „Kauba esitamine pärast tähtaega” (dokumendiga on võimalik tutvuda järgmisel aadressil: http://ec.europa.eu/taxation_customs/customs/procedural_aspects/transit/index_fr.htm).

17 ? Lisaks on transiidi käsiraamatus märgitud, et „[k]ui kaubaveol tuleb ette vahejuhtumeid, peab veoettevõtja sellest viivitamata teavitama lähimat pädevat tolliasutust” (vt eespool viidatud transiidi käsiraamatu IV osa 3. peatüki punkt 3.1 „Veo käigus aset leidnud vahejuhtumite korral täidetavad formaalsused”).

18 – Vaata käesoleva ettepaneku 11. joonealune märkus. Märkin, et määruses (EÜ) nr 450/2008 näib vahetegemine tolliseadustiku artiklite 203 ja 204 vahel olevat lihtsuse huvides kaotatud, sest vastavad õigusnormid on nüüd toodud ühes ja samas artiklis, s.o selle määruse artiklis 46. Lisaks on tolliseadustiku artiklites 203 ja 204 kasutatud väljendite „viiakse välja” ja „ei täideta” asemel selles artiklis 46 kasutatud ainult väljendit „rikkumine”.

19 ? Vt 11. juuli 2013. aasta otsus kohtuasjas C-273/12: Harry Winston (punkt 27).

20 ? Vt 12. veebruari 2004. aasta otsus kohtuasjas C-337/01: Hamann International (EKL 2004, lk I-1791, punkt 30) ja eespool viidatud kohtuotsus Harry Winston (punkt 28).

21 ? Vt 11. juuli 2002. aasta otsus kohtuasjas C-371/99: Liberexim (EKL 2002, lk I-6227, punkt 55 ja seal viidatud kohtupraktika); 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-222/01: British American Tobacco (EKL 2004, lk I-4683, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika); 20. jaanuari 2005. aasta otsus kohtuasjas C-300/03: Honeywell Aerospace (EKL 2005, lk I-689, punkt 19) ja eespool viidatud kohtuotsus Harry Winston (punkt 29).

22 ? Tolliseadustiku artikli 203 ja kauba kadumise juhtumite (sh varguse) kohta vt 1. veebruari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-66/99: D. Wandel (EKL 2001, lk I-873, punktid 46-48 ja 50); eespool viidatud kohtuotsus Honeywell Aerospace (punktid 12 ja 18-20); 15. septembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-140/04: United Antwerp Maritime Agencies ja Seaport Terminals (EKL 2005, lk I-8245, punkt 15) ja eespool viidatud kohtuotsus Harry Winston (punktid 14 ja 30).

23 ? Vt 5. oktoobri 1983. aasta otsus liidetud kohtuasjades 186/82 ja 187/82: Esercizio Magazzini Generali ja Mellina Agosta (EKL 1983, lk 2951), eespool viidatud kohtuotsus United Antwerp Maritime Agencies ja Seaport Terminals (punkt 31).

24 ? Vt käesoleva ettepaneku 22. joonealuses märkuses viidatud kohtupraktika.

25 ? Vt käesoleva ettepaneku 21. joonealuses märkuses viidatud kohtupraktika.

26 ? Vt minu ettepanek kohtuasjas C-28/11: Eurogate Distribution, milles otsus tehti 6. septembril 2012 (ettepaneku punkt 45).

27 ? *Ibidem* (punkt 48).

28 ? Selles küsimuses viitab Madalmaade valitsus eespool viidatud kohtuotsusele Liberexim, punkt 44.

29 ? Tšehhi valitsus selles küsimuses seisukohta ei võta.

30 ? Vt tolliseadustiku artikli 4 punktid 10 ja 11.

31 – Nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiv, millega täiendatakse maksupiiride kaotamise eesmärgil ühist käibemaksusüsteemi ning muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ (EÜT L 376, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160).

32 ? Tuleb märkida, et kuuenda direktiivi artikli 10 lõike 3 kolmanda lõigu sisu võeti väiksemate

keeleliste kohandustega üle direktiivi 2006/112 artikli 71 lõike 1 teise lõiku.

33 ? Seose kohta tollimaksu ja käibemaksu vahel kuuenda direktiivi esialgses redaktsioonis vt kohtujurist Jacobsi ettepanek kohtuasjas C-343/89: Witzemann, milles otsus tehti 6. detsembril 1990 (EKL 1990, lk I-4477, ettepaneku punktid 18 ja 29).

34 ? Selles küsimuses märgin, et eespool viidatud kohtuotsuse Harry Winston punktis 41 on märgitud, et kuues direktiiv „lubab” liikmesriikidel siduda impordil tasumisele kuuluva käibemaksu maksukohustuse tekkimiseks vajaliku teokoosseisu ning sissenõutavuse tollimaksu omadega. Kuues direktiiv oma esialgses redaktsioonis tõesti lubas luua niisuguse seose, kuid direktiiviga 91/680 tehtud muudatusest alates on minu arvates õigem kasutada niisugust väljendit nagu „kohustab”.

35 ? 8. novembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-165/11: Profitube (punkt 40 jj).

36 ? EÜ artiklist 24 (nüüd ELTL artikkel 29) ilmneb, et „[k]olmandast riigist toodud tooted loetakse liikmesriigis vabas ringluses olevaks, kui on täidetud impordiformaalsused ning tasutud tollimaksud või samaväärse toimega maksud, mida tuleb maksta selles liikmesriigis, ja kui selliseid tolli- või muid makse pole täielikult või osaliselt tagastatud”.

37 ? Vt selle kohta 9. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-305/03: komisjon vs. Ühendkuningriik (EKL 2006, lk I-1213, punkt 41) ja eespool viidatud kohtuotsus Profitube (punkt 46).

38 ? Vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Profitube (punkt 47).

39 ? 29. aprilli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-230/08: Dansk Transport og Logistik (EKL 2010, lk I-3799).

40 ? 14. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-435/03 (EKL 2005, lk I-7077).

41 ? Viidatud eespool.