

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA

esitatud 13. detsembril 2016(1)

Kohtuasi C-571/15

Wallenborn Transports SA

versus

Hauptzollamt Gießen

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Hessisches Finanzgericht (Hesseni liidumaa maksukohus, Saksamaa))

Maksustamine – Käibemaks – Rahvusvaheline kaubandus – Maksustatavate tehingute toimumiskoht – Kaubavedu liikmesriigis asuva vabasadama kaudu – Selle liikmesriigi õigusnorm, millega on vabasadamad riigi territooriumist välja arvatud – Tollivõla tekkimine ja käibemaksu sissenõutavus tollijärelevalve alt väljaviimise korral

1. Hessisches Finanzgericht (Hesseni liidumaa maksukohus) esitab küsimuse, milles on ühendatud teoreetiline huvi ja olulisus praktikas. Lühidalt on küsimus selles, millised on niisuguse Saksa seaduse õiguslikud tagajärjed impordikäibemaksule, milles on teatud vabatsoonid kvalifitseeritud „välismaaks“. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib konkreetselt, kas kauba mõnda nendest vabatsoonidest viimine välistab üldjuhul selle, et kaup on toodud liidu territooriumile, ja seega impordikäibemaksuga maksustatava teokoosseisu.
2. Vaidlus tekib seetõttu, et maksukohustuslane vaidlustab käibemaksu, mida nõuab temalt Saksa maksuhaldur samal ajal kui tollimaksu, mida tuleb tasuda ühenduse tolliseadustiku(2) artikli 203 lõike 1 alusel, st niisuguse kauba tollijärelevalve alt väljaviimise eest, mille tolliprotseduur (transiit) ei olnud õigesti lõpule viidud. Kuna tollivõla tekkimise teokoosseis leidis aset vabatsoonis (Hamburgi sadam), mida siseriiklikus õigusnormis ei loeta käibemaksu seisukohast „riigi territooriumiks“, küsib asja menetlev kohus, kas kaup imporditi või mitte, ja seega, kas impordikäibemaks kuulub tasumisele.

I. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

1. Direktiiv 2006/112/EÜ(3)

3. Artikli 2 lõike 1 kohaselt „[maksustatakse] [k]äibemaksuga [...] järgmisi tehinguid: [...] d) kaupade import“.

4. Artiklis 5 on ette nähtud:

„Käesolevas direktiivis kasutatakse järgmisi mõisteid:

1. „ühendus“ ja „ühenduse territoorium“ – punktis 2 määratletud liikmesriikide territooriumid;
2. „liikmesriik“ ja „liikmesriigi territoorium“ – ühenduse iga liikmesriigi territoorium, mille suhtes kohaldatakse Euroopa Ühenduse asutamislepingut vastavalt viimase artiklile 299, välja arvatud käesoleva direktiivi artiklis 6 nimetatud territooriumid;
3. „kolmandad territooriumid“ – artiklis 6 nimetatud territooriumid;
4. „kolmandad riigid“ – iga riik ja territoorium, mille suhtes asutamislepingut ei kohaldata.“

5. Artiklis 6 on ette nähtud:

„1. Käesolevat direktiivi ei kohaldata järgmistel ühenduse tolliterritooriumi hulka kuuluvatel territooriumidel:

- a) Athose mägi;
- b) Kanaari saared;
- c) Prantsusmaa [ülemere departemangud];
- d) Ahvenamaa;
- e) Kanalisaared.

2. Käesolevat direktiivi ei kohaldata järgmistel ühenduse tolliterritooriumi hulka mittekuuluvatel territooriumidel:

- a) Helgoland saar;
- b) Büsingeni territoorium;
- c) Ceuta;
- d) Melilla;
- e) Livigno;
- f) Campione d'Italia;
- g) Itaaliale kuuluv osa Lugano järvest.“

6. Artikkel 30 näeb ette:

„Kaupade import“ on selliste kaupade ühendusse toomine, mis ei ole vabas ringluses vastavalt asutamislepingu artiklile 24.

Lisaks esimeses lõigus määratletud tehingule on kaupade import ka vabas ringluses olevate kaupade ühendusse toomine, kui see saabub ühendusse kolmandalt territooriumilt, mis kuulub ühenduse tolliterritooriumi hulka.“

7. Sama direktiivi artikli 60 kohaselt on „[k]aupade impordi kohaks [...] liikmesriik, mille territooriumil kaubad ühendusse toomise ajal asuvad“.

8. Artiklis 61 on ette nähtud:

„Juhul kui kaubad, mis ei ole vabas ringluses, suunatakse ühendusse toomisel ühele artiklis 156 nimetatud protseduurile või ühte artiklis 156 nimetatud olukorda või ajutise impordi protseduurile täieliku vabastusega imporditollimaksust või välistransiidi protseduurile, siis on erandina artiklist 60 selliste kaupade impordi kohaks liikmesriik, mille territooriumil nimetatud protseduurid või olukorrad kaupade suhtes lõpetatakse.“

Vabas ringluses olevate kaupade puhul, mis suunatakse ühendusse toomisel ühele artiklites 276 ja 277 nimetatud protseduuridest või ühte artiklites 276 ja 277 nimetatud olukorda, on impordi kohaks samuti liikmesriik, mille territooriumil nimetatud protseduurid või olukorrad kaupade suhtes lõpetatakse.“

9. Vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 70 tekib „[m]aksustatav teokoosseis [...] ja käibemaks muutub sissenõutavaks kaupade impordi hetkel.“

10. Artikkel 71 näeb ette:

„1. Kui kaubad suunatakse ühendusse 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.

2. Kui imporditud kaubad ei ole maksustatud ühegi lõike 1 teises lõigus nimetatud maksuga, kohaldavad liikmesriigid maksustatava teokoosseisu ja käibemaksu sissenõutavuse suhtes kehtivaid tollimakse reguleerivaid sätteid.“

11. Direktiivi artikli 156 lõike 1 alusel võivad „[l]iikmesriigid [...] käibemaksust vabastada järgmised tehingud: [...] b) selliste kaupade tarne, mis on mõeldud suunamiseks vabapiirkonda või vabalattu; [...]“.

12. Vastavalt direktiivi artiklile 202 tasub „[k]äibemaksu [...] isik, kelle tõttu kaubad ei ole enam hõlmatud artiklites 156, 157, 158, 160 ja 161 nimetatud protseduuride või olukordadega“.

2. Tolliseadustik

13. Artiklis 4 on sätestatud:

„Käesolevas seadustikus kasutatakse järgmisi mõisteid:

[...]

7) ühenduse kaup

– artiklis 23 nimetatud tingimustel täielikult ühenduse tolliterritooriumil saadud või toodetud

kaup, mis ei sisalda imporditud kaupa riikidest või territooriumidelt, mis ei moodusta ühenduse tolliterritooriumi osa;

- vabasse ringlusse lubatud kaup, mis on imporditud riikidest või territooriumidelt, mis ei moodusta ühenduse tolliterritooriumi osa,
- ainult teises alapunktis nimetatud kaupadest või esimeses ja teises alapunktis nimetatud kaupadest täielikult ühenduse tolliterritooriumil saadud või toodetud kaup;

8) ühenduseväline kaup – punktis 7 nimetamata kaup.

Ilma et see piiraks artiklite 163 ja 164 kohaldamist, kaotavad ühenduse kaubad oma tollistaatuse, kui need ühenduse tolliterritooriumilt tegelikult välja viiakse;

[...]

10) imporditollimaks

- tollimaks ja samamõjulise maks, mis tuleb tasuda seoses kauba impordiga;
- impordimaks, mis on kehtestatud ühise põllumajanduspoliitika raames või teatavate põllumajandustoodete töötlemiselsaadud kauba suhtes kohaldatava erikorra alusel;

[...]

15) tollikäitlus:

- a) kauba suunamine tolliprotseduurile,
- b) kauba paigutamine vabatsooni või vabalattu,

[...]

16) tolliprotseduur:

[...]

b) transiit,

[...]“

14. Artiklis 37 on ette nähtud:

„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.“

15. Artiklis 92 on sätestatud:

„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 [välistransiidi]protseduuri, kui tolliametnikud saavad lähtetolliasutuses ja sihttolliasutuses olevate andmete võrdlemise põhjal kinnitada, et protseduur on nõuetekohaselt lõppenud.“

16. Artikkel 96 näeb ette:

„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 järgimise eest.

2. Kauba vedaja või saaja, kes võtab kauba vastu teades, et see liigub ühenduse transiidiprotseduuri alusel, vastutab samuti kauba puutumatul kujul esitamise eest sihtkohariigi tolliasutusele ette nähtud tähtaja jooksul, pöörates asjakohast tähelepanu meetmetele, mis toll on võtnud kauba identifitseeritavuse tagamiseks, olenemata printsipaali lõikes 1 nimetatud kohustustest.“

17. Artiklis 166 on ette nähtud:

„Vabatsoonid ja -laod on ühenduse tolliterritooriumi osad või tolliterritooriumil asetsevad rajatised, mis on ülejäänud tolliterritooriumist eraldatud ja kus:

a) ühendusevälist kaupa loetakse imporditollimaksude ja kaubanduspoliitiliste impordimeetmete kohaldamisel väljaspool ühenduse tolliterritooriumi olevaks, kui see kaup ei ole lubatud vabasse ringlusse, suunatud mõnele muule tolliprotseduurile ega kasutatud või tarbitud muudel kui tollialaste õigusaktidega ette nähtud tingimustel;

b) ühenduse kauba suhtes võib selle vabatsooni või -lattu paigutamise tõttu rakendada meetmeid, mida tavaliselt rakendatakse kauba ekspordil, juhul kui see on konkreetseid valdkondi reguleerivate ühenduse õigusaktidega ette nähtud.“

18. Artiklis 167 on sätestatud:

„1. Liikmesriigid võivad määrata osa ühenduse tolliterritooriumist vabatsoonideks või lubada asutada vabaladusid.

2. Liikmesriigid määravad iga vabatsooni geograafilised piirid. Liikmesriigid peavad vabaladudena määratletud rajatised heaks kiitma.

3. Vabatsoonid ümbritsetakse piirdega [...] Liikmesriigid määravad iga vabatsooni või -lao sisse- ja väljapääsud.

[...]“

19. Vastavalt artiklile 170:

„1. Ilma et see piiraks artikli 168 lõike 4 kohaldamist, ei pea vabatsooni või -lattu sissetoodavat kaupa tollile esitama ega selle kohta tollideklaratsiooni esitama.

2. Kaup esitatakse tollile ja see läbib ette nähtud tolliformaalsused ainult siis, kui:

a) see on suunatud tolliprotseduurile, mis lõpetatakse, kui kaup vabatsooni või -lattu paigutatakse; esitamist ei nõuta, kui kõnealune tolliprotseduur lubab kauba tollile esitamise kohustusest vabastada:

[...]"

20. Artikkel 202 näeb ette:

„1. Tollivõlg impordil tekib, kui:

a) kaup, millelt tuleb tasuda imporditollimaks, tuuakse ebaseaduslikult ühenduse tolliterritooriumile või

b) vabatsoonis või -laos asuv kaup tuuakse ebaseaduslikult ühenduse tolliterritooriumi muusse ossa.

Käesoleva artikli kohaldamisel tähendab ebaseaduslik tolliterritooriumile toomine sissetoomist, millega rikutakse artiklite 38⁴¹ ja artikli 177 teise alapunkti nõudeid.

2. Tollivõlg tekib hetkel, kui kaup ebaseaduslikult tolliterritooriumile tuuakse.

[...]"

21. 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,

– isikud, kes selles väljaviimises osalesid ja kes teadsid või oleksid pidanud teadma, et kaupa viiakse tollijärelevalve alt välja,

– isikud, kes kõnealuse kauba omandasid või seda valdasid ja kes kauba omandamise või saamise ajal teadsid või oleksid pidanud teadma, et see on tollijärelevalve alt välja viidud, ja

– asjakohasel juhul isik, kes peab täitma kohustusi, mis tulenevad kauba ajutisest ladustamisest või tolliprotseduuri kasutamisest, millele kaup on suunatud.“

22. Artikkel 204 näeb ette:

„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

b) tingimust, mis on seotud kauba suunamisega nimetatud protseduurile või kaubale imporditollimaksu vähendatud või nullmäära kohaldamisega kauba eesmärgipärase kasutuse tõttu, 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.

2. Tollivõlg tekib kas sellest hetkest, kui kohustust, mille täitmata jätmine toob kaasa tollivõla tekkimise, enam ei täideta, või sel hetkel, kui kaup suunatakse asjaomasele tolliprotseduurile, ja hiljem tehakse kindlaks, et tegelikult ei täidetud mis tahes tingimust, mille täitmine on kauba nimetatud protseduurile suunamise või kaubale lõppkasutuse tõttu imporditollimaksu vähendatud või nullmäära kohaldamise eelduseks.

3. Võlgnik on isik, kes vastavalt olukorrale peab seoses kaubaga, millelt tuleb tasuda imporditollimaks, täitma kohustusi, mis tekivad seoses kauba ajutise ladustamise või tolliprotseduuri kasutamisega, millele see on suunatud, või järgima tingimusi, mille täitmine on kauba sellele tolliprotseduurile suunamise eelduseks.“

B. Liikmesriigi õigus

1. Umsatzsteuergesetz (käibemaksuseadus)(4)

23. Paragrahvis 1 on sätestatud:

„1. Käibemaksuga maksustatakse järgmised tehingud:

[...]

4) kaupade import Saksamaale [...] (impordikäibemaks);

[...]

2. Saksamaa käesoleva seaduse tähenduses on Saksamaa Liitvabariigi territoorium, välja arvatud [...] I kontrollitüübile vastavad vabatsoonid kooskõlas tollikorraldusseaduse (Zollverwaltungsgesetz) § 1 lõike 1 esimese lausega. [...]. Välismaa selle seaduse tähenduses on territoorium, mis ei kuulu Saksamaa koosseisu. [...]

3. Saksamaal tehtavate tehingutena käsitatakse järgmisi vabasadamates [...] tehtavaid tehinguid;

1) kaubatarned ja selliste kaupade ühendusesisene soetamine, mis on ette nähtud kasutamiseks või tarbimiseks nimetatud territooriumidel [...];

[...]

4) selliste kaupade tarned, mis on tarnimise ajal [...]

[...]

b) impordikäibemaksu reguleerivate õigusnormide alusel vabas ringluses; [...]

[...]“

24. Paragrahvi 13 lõike 2 kohaselt „reguleerib [impordikäibemaksu] § 21 lõige 2.“

25. Paragrahvis 21 on ette nähtud:

„[...]

2. Impordikäibemaksu suhtes kehtivad vastavalt tollimakse reguleerivad sätted;

[...]

2a. Välisriigis asuvad tollivormistuse läbiviimise kohad, kus selleks volitatud Saksa tolliametnikud teevad ametitoiminguid vastavalt lõikele 2, kuuluvad Saksamaa koosseisu. [...]"

II. Faktilised asjaolud

26. 11. juunil 2009 deklareeriti ja suunati ühenduse välistransiidiprotseduurile tekstiiltooted, mis olid päev varem toodud Maini-äärse Frankfurdi lennujaama kaudu liidu tolliterritooriumile ja seal tollile esitatud. Transiidiprotseduur tuli lõpetada 17. juuniks 2009.

27. Toode saaja oli Hamburgi vabasadam (vabatsoon) asuv ettevõtja. Nõuetekohaselt plommitud kaubasaadetise transport telliti ettevõtjalt Wallenborn Transports (edaspidi „Wallenborn“).

28. Kuid kaup sihtkoha tolliasutusse ei jõudnud. Läbiotsimise käigus tuvastati, et plommi eemaldamisega oli kaup 11. juunil 2009 maha laaditud saaja ruumides Hamburgi vabatsoonis, kust see lähetati selle kuu 16. päeval meritsi Soome, kust see reeksporditi Venemaale.

29. Hauptzollamt Gießen (Gießeni tolliasutus) väljastas 2. septembril 2010 tollimaksu- ja impordikäibemaksuotsuse nii printsipaali kui volitatud kaubasaatja kui ka Wallenborni kui vedaja suhtes.

30. Maksenõue esitati aga ainult Wallenbornile, kuna tolliasutus leidis, et printsipaal oli tõendanud saadetise õigesti üleandmist ja oli esitanud saatelehe, samas kui Wallenborn oli unustanud transiidiprotseduuri lõpetamata. Kauba saaja teatas tolliasutusele, et ta oli kaupa vastu võttes lähtunud sellest, et kaup oli lastud vabasse ringlusse; ta lisas, et talle ei olnud transiidisaatedokumenti antud.

31. Wallenborn vaidlustas käibemaksuotsuse halduskorras, kuid edutult, ja esitas seejärel kaebuse Hessisches Finanzgerichtile (Hesseni liidumaa maksukohus). Ta väitis, et tollivõlg oli tekkinud kauba pärast plommi eemaldamist veokilt mahalaadimisega vabasadam, kuid, et vabatsoonina ei kuulu vabasadam riigi koosseisu, mistõttu käibemaksuga maksustatavat tehingut ei toimunud.

III. Esitatud küsimused

32. Nendel asjaoludel esitas Hessisches Finanzgericht (Hesseni liidumaa maksukohus) 6. novembril 2015 Euroopa Kohtule eelotsuse korras järgmised küsimused:

„Esimene küsimus:

Kas käibemaksu reguleeriv liikmesriigi õigusnorm, mille kohaselt ei kuulu I kontrollitüübile vastavad vabatsoonid (vabasadamad) liikmesriigi koosseisu, on muu protseduur artikli 156 tähenduses, millele viidatakse [käibemaksu]direktiivi [...] artikli 61 esimeses lõigus ja artikli 71 lõike 1 esimeses lõigus?

Kui sellele küsimusele vastatakse jaatavalt:

Teine küsimus:

Kas juhul, kui kaup on maksustatud tollimaksudega, tekib vastavalt [käibemaksu]direktiivi [...] artikli 71 lõike 1 teisele lõigule maksustatav teokoosseis ja käibemaks muutub sissenõutavaks hetkest, mil tekib maksustatav teokoosseis tollimaksude suhtes ja need maksud muutuvad sissenõutavaks, ka siis, kui maksustatav teokoosseis tekib ja tollimaks muutub sissenõutavaks I kontrollitüübile vastavas vabatsoonis ja liikmesriigis, mille territooriumil vabatsoon asub, kehtivad käibemaksusätted näevad ette, et I kontrollitüübile vastavad vabatsoonid (vabasadamad) ei kuulu selle liikmesriigi koosseisu?

Kui teisele küsimusele vastatakse eitavalt:

Kolmas küsimus:

Kas I kontrollitüübile vastavasse vabatsooni viidud kauba suhtes, mis on suunatud välistransiidiprotseduurile, ilma et seda protseduuri oleks lõpetatud, ja mis on vabatsoonis tollijärelevalve alt välja viidud, mistõttu tekib kauba suhtes vastavalt tolliseadustiku artikli 203 lõikele 1 tollivõlg, tekib samal ajal maksustatav teokoosseis ja käibemaks muutub sissenõutavaks mõne teise teokoosseisu alusel, nimelt tolliseadustiku artikli 204 lõike 1 punkti a alusel, kuna enne toimingut, millega viidi kaup tollijärelevalve alt välja, jäeti kaup vabatsooni suhtes pädevale liikmesriigis asuvalle tolliasutusele esitamata ja transiidiprotseduur seal lõpetamata?“

IV. Menetlus Euroopa Kohtus ja poolte argumendid

33. Menetluses osalesid ja oma kirjalikud seisukohad esitasid Wallenborn, Kreeka valitsus ja komisjon, ilma et keegi neist oleks taotlenud avaliku kohtuistungi pidamist.

34. Wallenborn väidab, et kahele esimesele küsimusele tuleb vastata jaatavalt, ning soovitab teise võimalusena vastata kolmandale küsimusele eitavalt.

35. Wallenborni hinnangul on tolliseadustiku artikkel 204 kohaldatav vaid siis, kui ühes ainsas faktilises olukorras ei ole tolliseadustiku artikli 203 tingimused täidetud. Kuna põhikohtuasja asjaoludel on tolliplommi eemaldamine, kauba mahalaadimine ja kauba tolliprotseduurile suunamata jätmine üks ainus faktiline olukord, ei ole tolliseadustiku artikkel 204 kohaldatav.

36. Kreeka valitsus teeb ettepaneku vastata esimesele küsimusele eitavalt. Tema arvates loetakse vastavalt tolliseadustiku artiklile 166 ühendusevälist kaupa, mis asub vabatsoonides, imporditollimaksude ja kaubanduspoliitika meetmete seisukohast kaubaks, mis ei asu liidu tolliterritooriumil. Sellest tulenevalt ei saa tema arvates neid tsoone pidada „kolmandaks territooriumiks“, ning neile kohaldatakse kõiki (liikmesriikide ja liidu) tollieeskirju, nagu vastava liikmesriigi ülejäänud tolliterritooriumile. Ta juhib tähelepanu sellele, et vastavalt käibemaksudirektiivi artiklitele 5 ja 6 ei ole vabatsoonid nimetatud direktiivi kohaldamisalast välja jäetud alad.

37. Teise võimalusena väidab Kreeka valitsus teise ja kolmanda küsimuse kohta, et käibemaksudirektiivi artiklites 61 ja 71 on viidatud tollivõla tekkimist käsitlevatele tolliseadustiku sätetele. Sellest tulenevalt tekkis käesoleval juhul tema arvates tollivõlg ja seega käibemaksuvõlg hetkest, millal jäeti täitmata kauba suhtes kehtivad transiidiprotseduuride kohustused.

38. Tema arvates tuleb seda tollivõla tekkimist analüüsida tolliseadustiku artikli 204 seisukohast, mis tähendab, et arvestades, et eeskirjade eiramisel ei ole praktilist tähendust, siis ei

tekinud mingit tollivõlga ega ka käibemaksuvõlga, tingimusel et olid täidetud rakendusmääruse artiklis 859 ette nähtud tingimused.

39. Komisjon väidab kõigepealt, et impordikäibemaksu teokoosseisu tuleb analüüsida sõltumatult tollivõla olemasolust, arvestades nende kahe maksu erinevat eesmärki ja mõtet. Käesoleva asja asjaoludel tekkis tema arvates tollivõlg tolliseadustiku artikli 203 alusel, sest plommi eemaldamise tagajärjel viidi kaup tollijärelevalve alt välja.

40. Esimese küsimuse kohta väidab komisjon, et käibemaksudirektiivi artikkel 61 ja artikli 71 lõige 1 ei viita sama direktiivi artikli 156 kohaldamise tingimustele, vaid ainult seal nimetatud tolliolukordadele ja -protseduuridele. Kuna käibemaksudirektiivi artikli 156 punktis b on sõnaselgelt sätestatud vabatsoonid ja -laod, kuuluvad nende tsoonide ja ladudega seonduvad olukorrad „artiklis 156 nimetatud olukordade“ hulka käibemaksudirektiivi artiklite 61 ja 71 tähenduses.

41. Teise küsimuse kohta märgib komisjon, et käibemaksudirektiivi artikli 71 lõike 1 esimese lõigu kohaselt tekib impordikäibemaksu teokoosseis ja maks muutub sissenõutavaks ainult siis, kui kaup väljub tolliprotseduurilt või ühest käibemaksudirektiivi artiklis 156 ette nähtud olukorrast. Käesoleval juhul tekkis tema sõnul plommi eemaldamise tagajärjel kauba tollijärelevalve alt väljaviimisega tollivõlg tolliseadustiku artikli 203 alusel ja kaup väljus transiidiprotseduurilt, millega on sel viisil täidetud importimise nõuded vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 70 ja artikli 71 lõike 1 esimesele lõigule. Kuna aga kaup viidi tollijärelevalve alt välja väljaspool Saksamaa maksuterritooriumi, ei toimunud importimist sama direktiivi artikli 61 tähenduses.

42. Kolmanda küsimuse kohta väidab komisjon, et tolliseadustiku artikkel 204 on kohaldatav ainult siis, kui ei ole kohaldatav tolliseadustiku artikkel 203, s.o kui kaup ei ole tollijärelevalve alt välja viidud. Ta rõhutab ainult ühe tollivõla tekkimise põhimõtet, nii et hilisemad teod või tegemata jätmised kaubaga, mille suhtes tollivõlg tekkis, ei tekita põhimõtteliselt veel teist sama liiki võlga.

43. Lisaks rõhutab komisjon, et impordikäibemaksu ja tollimakse tuleb analüüsida eraldi, nii et tolliseadustiku artikliga 203 ega artikliga 204 ei kaasne automaatselt käibemaksuvõla tekkimine.

V. Õiguslik hinnang

A. Esimene küsimus

44. Mulle näib sobiv alustada esimese küsimuse analüüsimist eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnade kordamisega: „Kas käibemaksu reguleeriv liikmesriigi õigusnorm, mille kohaselt ei kuulu I kontrollitüübile vastavad vabatsoonid (vabasadamad) liikmesriigi koosseisu, on muu protseduur artikli 156 tähenduses, millele viidatakse [käibemaksu]direktiivi [...] artikli 61 esimeses lõigus ja artikli 71 lõike 1 esimeses lõigus?“

45. Hessisches Finanzgericht (Hesseni liidumaa maksukohus) ei küsi otseselt, kas see, et kaup asub vabatsoonis, tähendab, et kaup on ühes käibemaksudirektiivi artiklis 156 osutatud ja sama direktiivi artiklites 61 ja 71 viidatud „protseduuridest või olukordadest“. Tal ei ole kahtlust seoses vabatsoonidega, nagu need on määratletud tolliseadustiku artiklis 166, vaid seoses nendega, mis on Saksa õiguses kvalifitseeritud käibemaksu seisukohast „välismaaks“ (UStG § 1 lõige 2). Küsimus ei ole seega vabatsoonides tolliterritooriumina, vaid vabatsoonides kui tsoonides, millesse kauba sissetoomist impordikäibemaksuga ei maksustata.

46. Käesoleva asja asjaoludel näib mulle erinevus, millest eelotsusetaotluse esitanud kohus lähtub, kunstlik. Käibemaksudirektiivi artiklis 61 on sätestatud, et kauba importimiseks loetakse seda, kui kaup suunatakse – mis on siin oluline – ühele sama direktiivi artiklis 156 nimetatud protseduurile või ühte selles artiklis nimetatud olukorda. Samuti käibemaksudirektiivi artikli 71

lõikes 1 on omakorda ette nähtud, et maksustatav teokoosseis tekib ja käibemaks muutub sissenõuetavaks hetkel, kui nimetatud protseduurid või olukorrad kauba suhtes lõpetatakse.

47. Käibemaksudirektiivi artiklis 156 nimetatud protseduuride või olukordade hulka kuulub „1. [...] b) selliste kaupade tarne, mis on mõeldud suunamiseks vabapiirkonda või vabalattu; [...]“. See tähendab, et vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 61 ei loeta seda kaupa impordituks seni, kui need vabatsoonist välja viiakse, mis on hetk, millest alates kuulub impordikäibemaks tasumisele ja muutub sissenõutavaks (käibemaksudirektiivi artikli 71 lõige 1).

48. Seega on nii liidu õiguse kui ka Saka õigusnormi mõistes vabatsoonid samal ajal „väljaspool liitu“ ja „väljaspool riiki“, millest tulenevalt „kaupade tarne, mis on mõeldud suunamiseks [nendesse]“ ei kujuta endast importimist ja käibemaksuga maksustatavat teokoosseisu seega ei teki.(5)

49. Mõistagi puudutab käibemaksudirektiivi artikkel 156 „selliste kaupade tarnet, mis on mõeldud suunamiseks vabapiirkonda või vabalattu“ tehingutena, mille liikmesriigid võivad tunnistada käibemaksuvabaks. Eelotsusetaotluse esitanud kohus järeldeb eespool öeldust, et see õigusnorm eeldab igal juhul, et toimub import, sest maksustatava tehingu võib tunnistada maksuvabaks vaid juhul, kui see on põhimõtteliselt maksustatav maksuga, millest see vabastatakse. Sellest tuleneb tema arvates teatav vastuolu UStG § 1 lõikega 2, millega on seetõttu, et vabatsoon on kvalifitseeritud „välismaaks“, importimise võimalus kui selline algusest peale välistatud. Seepärast tekibki Hessisches Finanzgerichtil (Hesseni liidumaa maksukohus) küsimus, kas Saksa vabatsoone võib võrdsustada käibemaksudirektiivi artiklite 61 ja 71 vabatsoonidega.

50. Leian, et jah. Kui käibemaksudirektiivi artiklites 61 ja 71 on viidatud selle artiklile 156, siis mitte kui maksuvabastust reguleerivale õigusnormile, vaid kui õigusnormile, milles on loetletud hulk „protseduure või olukordi“. Kuigi tegu on protseduuride või olukordadega, mis on selle direktiivi artikli 156 jaoks olulised võimaliku maksuvabastuse seisukohast, on neid artiklites 61 ja 71 nimetatud väga erineval eesmärgil (mis vastab nende normatiivsele eesmärgile), s.o määrata kindlaks koht ja hetk, millal loetakse, et toimub import ja tuleb tasuda käibemaksu.

51. Käibemaksudirektiivi artiklist 156 on seega direktiivi artiklite 61 ja 71 tähenduses oluline ainult selle viide „selliste kaupade tarne[le], mis on mõeldud suunamiseks vabapiirkonda või vabalattu“. Seda liiki tarded spetsiifilise sihtkohaga on nende kahe artikli jaoks *factum*, mille äralangemise tagajärjel tekib maksustatav teokoosseis ja muutub sissenõutavaks impordikäibemaks.

52. Seepärast arvan ma, et esimesele küsimusele tuleb vastata jaatavalt. UStG-s osutatud vabatsoonid ei saa olla muud kui need, mis on ette nähtud käibemaksudirektiivi artiklis 156 ja millele on viidatud sama direktiivi artikli 61 esimeses lõigus ja artikli 71 lõike 1 esimeses lõigus. Käibemaksu seisukohast on vabatsoonid Saksa ja liidu õiguse mõistes „välistsoon“, mida sellises väljenduses tõlgendatakse nii, et nendes hoitavat kaupa loetakse teatavatel asjaoludel liidu territooriumile impordituks alles siis, kui kaup sealt välja viiakse ja tuuakse liikmesriigi territooriumile.

53. Kokkuvõttes leian küsimuse sisu ümber sõnastades, et käibemaksudirektiivi artikli 61 esimeses lõigus ja artikli 71 lõike 1 esimeses lõigus nimetatud „protseduurid või olukorrad [millele viitab]“ sama direktiivi artikkel 156, hõlmavad vabatsoone kui tsoone, millest võidakse kaupu liidu territooriumile importida.

B. *Teine küsimus*

54. Eelmisele küsimusele antud jaatava vastuse põhjal tuleb analüüsida teist küsimust, millega eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib kokkuvõttes teada, kas juhul kui vabatsoonis tuleb tasuda tollimaksu, tuleb kauba pealt, mida ei ole sellest tsoonist välja viidud, tasuda ka impordikäibemaksu.
55. Hessisches Finanzgericht (Hesseni liidumaa maksukohus) on seisukohal, et kuna sel juhul on kaup tollijärelevalve alt välja viidud, on vastavalt tolliseadustiku artikli 203 lõikele 1 tekkinud tollivõlg. Kuna aga see järelevalve alt väljaviimine toimus vabatsoonis, siis ei saa tema hinnangul rääkida kauba importimisest, mistõttu ei ole tema hinnangul alust nõuda impordikäibemaksu.
56. Nagu ma märkisin, võivad vabatsoonid nii käibemaksu kui ka tollimaksude seisukohast olla liidu „välistsoonid“, tingimusel et on täidetud tolliseadustiku artiklis 166 ette nähtud tingimused (mis on siin tähtis, kas kaup ei ole tolliprotseduuris).
57. Kaup, mis toimetati Hamburgi vabatsooni, oli välistransiidi protseduuris, nii et isegi kui kaup oli vabatsoonis, nagu märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, „ei olnud täidetud tingimused fiktsiooniks, et vabatsoonis asuv ühendusväline kaup loetakse impordikäibemaksu sissenõudmise seisukohast väljaspool ühenduse tolliterritooriumi olevaks“. (6)
58. Kuna seega vaidlusalune kaup oli toodud liidu tolliterritooriumile, võis selle pealt tekkida tollivõlg. Konkreetsemalt tollivõlg, mis on ette nähtud tolliseadustiku artikli 203 lõikes 1 kauba tollijärelevalve alt välja viimise tõttu, mida näitas see, et plomm oli lubamatult eemaldatud, ja järelikult transiidiprotseduur lõpetatud. (7)
59. Pooled on üksmeelel selles, et kohtuasja asjaoludel tekkis tollivõlg tolliseadustiku artikli 203 lõike 1 alusel; ainus asi, mille üle vaieldakse, on see, kas lisaks võib nõuda ka impordikäibemaksu. Seega jääb selle esimese maksuvõla (tollimaksu võlg) nõutavuse küsimus arutelust välja. (8)
60. Selle transiidiprotseduuri lõpetamine, millele kaup oli suunatud, eeldas vastavalt käibemaksudirektiivi artiklitele 61 ja 71, et kaupa tuli käsitada impordituna sinna, kus see protseduur lõpetati, millest tulenevalt tekkis käibemaksuga maksustatav teokoosseis. Kuidas on see aga juhul, kui liikmesriigi territoorium, kus see transiidiprotseduur lõpetati, on vabatsoon, mida on käibemaksudirektiivi artiklites 61 ja 71 nimetatud kui kohta, millest peab seal hoitud kaup olema välja viidud selleks, et kaupa saaks kvalifitseerida imporditud kaubaks?
61. Kas nendel tingimustel, kus on tekkinud tollivõlg, mida – nagu ma juba märkisin – keegi ei vaidlusta, on vallandunud veel teine maksuõiguslik tagajärg, nimelt, et tekib käibemaksuga maksustatav teokoosseis? See võiks olla põhimõtteliselt nii: a) kui transiidiprotseduuri lõpetamisest iseenesest piisaks selleks, et käsitada kaupa impordituna; või b) kui, kuna tollivõlg tekkis tolliseadustiku artikli 203 alusel, tähendaks sellega maksustatav teokoosseis automaatselt, et tasuda tuleb ka käibemaksu, isegi kui kaupa ei saa pidada impordituks (sest see on endiselt vabatsoonis asuv kaup).
62. Esimese variandi võib minu arvates kõrvale jätta, sest käibemaksudirektiivi artiklites 61 ja 71 on alternatiivselt, mitte välistavalt nimetatud eri protseduure ja olukordi, mille lõpetamine võrdub mõlemas vaadeldavate kaupade importimisega. Nende protseduuride või olukordade järgnevus on pealegi võimalik: tolliseadustiku artikli 170 lõike 2 punktis a on näiteks nimetatud niisuguse kauba viimist vabatsooni, mis „on suunatud tolliprotseduurile, mis lõpetatakse, kui kaup vabatsooni või ?lattu paigutatakse“.
63. Tuleb aga jääda seisukohale, et see järgnevuse võimalus on lubatav ainult siis, kui üleminek ühelt protseduurilt teisele toimub esimese protseduuri õigesti lõpetamise teel. Kuna

käesoleval juhul lõpetati välistransiidi protseduur eeskirjadevastaselt, takistab see käsitada kaupa käibemaksu seisukohast vabatsooni paigutatud kaubana ja kaupa tuleks seega käsitada imporditud kaubana. Selle käsitusviisiga nõustuda tähendaks aga töötada vastu käibemaksu olemusele, mis muutuks tarbimist maksustava maksu asemel õigusvastase tegevuse vastaseks survevahendiks.(9)

64. Sama kriteerium (mis lähtub käibemaksu olemusest ja otstarbest) välistab minu arvates ka teise eespool nimetatud variantidest, mille puhul muutub käibemaksudirektiivi artikli 71 lõike 1 teise lõigu grammatilise tõlgendamise alusel koos tollimaksuga maksustatava teokoosseisu tekkimisega automaatselt sissenõutavaks ka käibemaks.(10)

65. Nagu mul oli võimalus meelde tuletada oma ettepanekus liidetud kohtuasjades Eurogate Distribution ja DHL Hub Leipzig,(11) on vastavalt Euroopa Kohtu doktriinile „maksukohustuse tekkimiseks vajalik teokoosseis ja maksu sissenõutavus [...] tollimaksu ja käibemaksu puhul sisuliselt samad, niivõrd kui mõlemal juhul tingib maksukohustuse tekkimiseks vajaliku teokoosseisu ning maksu sissenõutavuse import liitu ja sellele järgnev kauba liikmesriikides majanduskäibesse andmine“; seda rõõpsust „kinnitab ka asjaolu, et käibemaksudirektiivi artikli 71 lõike 1 teine lõik lubab liikmesriikidel siduda impordil tasumisele kuuluva käibemaksu maksukohustuse tekkimiseks vajaliku teokoosseisu ning sissenõutavuse tollimaksu omadega“.(12)

66. Selles ettepanekus(13) juhtisin ma aga tähelepanu sellele, et „võrreldav ei tähenda siiski identne, mis on ka põhjus, miks Euroopa Kohus seisab selle eest, et tollivõla ja käibemaksuvõla teket kontrollitaks sõltumatult. See ei saaks olla teisiti, kui arvestada nende kahe erinevust, mida veelgi võimendab see, kui tollivõlg ei tekkinud tegelikult mitte kauba tavalises korras tolliterritooriumile sissetoomise, vaid teatavate nõuete või kohustuste rikkumise tagajärjel.“

67. Impordikäibemaksuga maksustava teokoosseisu tekkimiseks on määrav, et kaupa, mida maksustatakse, saaks anda liidu majandusringlusse ja seega hiljem tarbida. Seda kinnitas Euroopa Kohus 2. juuni 2016. aasta kohtuotsuses Eurogate Distribution ja DHL Hub Leipzig: „tollivõlale [võiks] lisanduda ka käibemaksunõue, kui õigusvastase tegevuse põhjal, mille tõttu tollivõlg tekkis, oleks võimalik oletada, et kaup on sisenenud liidu majandusringlusse ja on saanud tarbimise esemeks, tingides seega käibemaksuga maksustatava teokoosseisu tekkimise“.(14)

68. Kindlasti oleks, nagu ma oma seisukohta kaitsesin juba nimetatud ettepanekus kohtuasjas Eurogate Distribution ja DHL Hub Leipzig,(15) üks juhtudest, kus seda eeldust võiks mõistlikult kohaldada „tolliseadustiku artikli 202 lõike 1 punktis a (kaup, millelt tuleb tasuda imporditollimaks, tuuakse ebaseaduslikult ühenduse tolliterritooriumile) või tolliseadustiku artikli 203 lõikes 1 ette nähtud juhul (kaup viiakse ebaseaduslikult tollijärelevalve alt välja)“, (16) see tähendab selle teise juhu puhul, millega on meil siin tegu.

69. See eeldus ei ole aga vääramat, vaid *iuris tantum*, ja seepärast võib seda kummutada olenevalt faktilistest asjaoludest, mida on õiguslikult tõendatud. Konkreetselt, kui majandusringlusse andmist võiks eeldada siis, kui kaup ei asu vabatsoonis, siis juhul, kui on tõendatud, et pärast kauba vabatsoonis hoidmist, sellega muid toiminguid tegemata, on kaup saadetud tee teise liikmesriiki, et see sealt edasi eksportida, see eeldus ei kehtiks.

70. Näib, et nii see käesoleval juhul oligi. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul eemaldati kaubalt plomm kauba mahalaadimise ajal Hamburgi vabatsoonis 11. juunil 2009. Sama kuu 15. päeval paigutati kaup konteinerisse ja laaditi laevale, mis lahkus Hamburgi vabasadamast järgmisel päeval.(17) Hessisches Finanzgerichti (Hesseni liidumaa maksukohus) hinnangul jäi kaup kogu selle aja jooksul „pärast tollijärelevalve alt väljaviimist veel vabatsooni ja seal ei viidud seda vabasse ringlusse ega tarbitud või kasutatud, mida oleks UStG § 1 lõike 3 kohaselt tulnud teatud tingimustel käsitleda samamoodi nagu Saksamaal tehtud tehinguid.“(18)

71. Kuigi asjaolu, et kaup asub vabatsoonis, ei oma teoreetiliselt tähtsust selles osas, mis puutub käibemaksudirektiivi artiklites 61 ja 71 selle artiklile 156 viitamisega, on kindel, et nende tehisolude eriasjaolusid arvestades ei saanud kaupa liidu territooriumil kasutada ega tarbida.

72. Abstraktselt eeldaks käibemaksudirektiivi artikli 156 ebaolulisus sama direktiivi artiklite 61 ja 71 tähenduses seda, et kaupa loetakse „importituks“ siis, kui transiidiprotseduur on lõpetatud. Sellest samast perspektiivist oleks kohaldatav käibemaksudirektiivi artikli 71 lõike 1 teine lõik.(19) Leian aga, et see saab nii olla ainult siis, kui importimisega kaasneb kauba pääs liidu majandusringlusse, mis peab tavaliselt olema reegel. Kui aga, vastupidi, saab ühese kohtuliku hindamise abil vaieldamatult tuvastada, et sellesse majandusringlusse pääsu võimalust ei olnud, siis on niisugune „importimine“ õiguslik toiming, mis ei põhjusta kohustust tasuda käibemaksu.

73. Minu arvates tuleb seega käibemaksudirektiivi artikleid 61 ja 71 tõlgendada nii, et vabatsoonis asuva kauba tollijärelevalve alt välja viimisest tulenevalt tolliseadustiku artikli 203 lõike 1 alusel tollivõla tekkimisega tekib maksustatav teokoosseis ja muutub sissenõutavaks impordikäibemaks siis, kui saab mõistlikult eeldada, et nimetatud kaupa sai anda liidu majandusringlusse, mille kindlakstegemine on liikmesriigi kohtu ülesanne.

C. Kolmas küsimus

74. Nagu juhib tähelepanu komisjon,(20) lähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu kolmas küsimus eeldusest, et tolliseadustiku artikleid 203 ja 204 on võimalik kohaldada samaaegselt.

75. Hessisches Finanzgericht (Hesseni liidumaa maksukohus) küsib, kas juhul, kui seepärast, et kaup on vabatsoonis tollijärelevalve alt välja viidud, on tolliseadustiku artikli 203 alusel tekkinud tollivõlg, võib tekkida (ka) käibemaksuvõlg, kuna tolliseadustiku artikli 204 lõike 1 punkti a kohaselt on rikutud kohustust transiidiprotseduur lõpetada riigis asuvas tolliasutuses.

76. Leian, et vastuse annab Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika: „tolliseadustiku artikli[st] 204 [...] ilmneb, et seda sätet tuleb kohaldada ainult juhtudel, mis ei kuulu [tolliseadustiku artikli 203 kohaldamisalasse“.(21)

77. Seega, kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul vastab põhikohtuasjas analüüsitud juhtum tolliseadustiku artiklis 203 ette nähtud juhule, ei või samal ajal kohaldada tolliseadustiku artiklit 204, et saada sel viisil tagajärge (käibemaksuga maksustatav teokoosseis), mis juhtumi asjaoludel sellest esimesest õigusnormist ei tulene.

78. Vastus, mille ma välja pakun, saab olla ainult, et kui tollivõlg on tekkinud tolliseadustiku artikli 203 alusel ja juhtumi asjaolude tõttu on käibemaksuvõla tekkimine välistatud, ei saa kohaldada tolliseadustiku artiklit 204 ainult selleks, et põhjendada selle maksuga maksustamise teokoosseisu.

VI. Ettepanek

79. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata esitatud

küsimustele järgmiselt:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, mida on muudetud direktiiviga 2007/75/EÜ, artikli 61 esimest lõiku ja artikli 71 lõike 1 esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et:

a) selle direktiivi artiklis 156 nimetatud „protseduurid või olukorrad“ hõlmavad vabasoone kui tsoone, millest võidakse kaupu liidu territooriumile importida; ja

b) vabatsoonis asuva kauba tollijärelevalve alt välja viimisest tulenevalt ühenduse tolliseadustiku artikli 203 lõike 1 alusel tollivõla tekkimisega tekib maksustatav teokoosseis ja muutub sissenõutavaks impordikäibemaks siis, kui saab mõistlikult eeldada, et nimetatud kaupa sai anda liidu majandusringlusse, mille kindlakstegemine on liikmesriigi kohtu ülesanne.

2. Kui tollivõlg on tekkinud tolliseadustiku artikli 203 alusel ja juhtumi asjaolude tõttu on käibemaksu sissenõutavus välistatud, ei saa kohaldada tolliseadustiku artiklit 204, et tekiks selle maksuga maksustamise teokoosseis.

1 – Algkeel: hispaania.

2 – Nõukogu 12. oktoobri 1992. aasta määrus (EMÜ) nr 2913/92, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik (EÜT 1992, L 302, lk 1; ELT eriväljaanne 02/04, lk 307), mida on muudetud nõukogu 20. novembri 2006. aasta määrusega (EÜ) nr 1791/2006 (ELT 2006, L 363, lk 1); edaspidi „tolliseadustik“.

3 – Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006 L 347, lk 1), mida on muudetud direktiiviga 2007/75/EÜ (ELT 2007, L 346, lk 13); edaspidi „käibemaksudirektiiv“.

4 – 21. veebruari 2005. aasta seadus (BGBl 2005 I, lk 386); edaspidi „UStG“.

5 – Rõhutan, et ma käsitlen kitsalt vabasoone käibemaksudirektiivi artiklite 61, 71 ja 156 koostoimes kohaldamise kontekstis. Üldiselt ja ka käibemaksu seisukohast „asub tolliladu järelikult „riigi territooriumil“, kui see asub liikmesriigi territooriumil.“ (kohtuotsus, 8.11.2012, Profitube (C-165/11, EU:C:2012:692, punkt 59)). Käesoleva menetluse kontekstis on vabatsoonide võimalik väljaspool asumine kvalifikatsioon, mis on kehtiv ainult teatavas vabatsoonis või sealt lähtuvalt tehtavate õigustoimingute puhul.

6 – Eelotsusetaotlus, originaalversiooni lk 15.

7 – Kohtuotsuse, 11.7.2002, Liberexim (C-371/99, EU:C:2002:433, punkt 53) sõnadega „ühenduse välistransiidi protseduuri lõpetamise aeg ja koht on tingimata aeg ja koht, kus pandi toime esimene eeskirjade eiramine, mida võib kvalifitseerida tollijärelevalve alt välja viimiseks.“

8 – Kaup, mis oli algul olukorras, mis võimaldas kaupa kvalifitseerida mitte imporditud kaubaks (transiidiprotseduur), läks vahetult üle teise staatusesse, mis vastavalt käibemaksudirektiivile võimaldab samuti seda kvalifitseerida samamoodi (vabatsoonis asuv). Eeskirjadevastaselt ühest olukorrast teise viimisel tekkis esimene tagajärg, s.o tollivõla tasumisele kuulumine.

9 – Seda survevahendi konnotatsiooni ei saa pealegi omistada tollivõlale, mis on tekkinud transiidiprotseduuri eeskirjadevastaselt lõpetamise tõttu. Kohtuotsuse, 6.9.2012, Döhler Neuenkirchen (C-262/10, EU:C:2012:522, punkt 43) kohaselt „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“.

10 – Selle artikli kohaselt, „kui imporditud kaubad on maksustatud [...] tollimaksude[ga], [muutub] käibemaks [...] sissenõutavaks hetkest, mil tekib maksustatav teokoosseis [tollimaksude] suhtes ja need maksud muutuvad sissenõutavaks“.

11 – C?226/14 ja C?228/14, EU:C:2016:1, punkt 90.

12 – Viitasin siis kohtuotsusele, 11.7.2013, Harry Winston (C?273/12, EU:C:2013:466, punkt 41), osundades kohtuotsuseid Witzemann (C?343/89, EU:C:1999:445, punkt 18) ja Dansk Transport og Logistik (C?230/08, EU:C:2010:231, punktid 90 ja 91).

13 – Ettepanek kohtuasjas Eurogate Distribution ja DHL Hub Leipzig (C?226/14 ja C?228/14, EU:C:2016:1, punkt 91).

14 – Kohtuasi C?226/14 ja C?228/14, EU:C:2016:405, punkt 65. Kohtuotsuse selles punktis viidatakse sõnaselgelt minu ettepaneku punktile 97 kohtuasjas Eurogate Distribution ja DHL Hub Leipzig (C?226/14 ja C?228/14, EU:C:2016:1), milles ma kinnitasin: „[k]ui tolliseadustiku artiklite 202–205 alusel on tekkinud võlg kauba puhul, mis on juba reeksporditud, siis asjaolu, et kaup on liidu territooriumilt väljunud, ei mõjuta tollimaksude maksmise kohustust. Sellele tollivõlale võiks lisanduda ka käibemaksunõue, kui olenevalt juhuslikust õigusvastasest tegevusest, mille tõttu tollivõlg tekkis, oleks võimalik eeldada, et kaup on sisenenud liidu majanduskäibesse ja on seega saanud tarbimise esemeks, mis tingib käibemaksuga maksustamise.“

15 – C?226/14 ja C?228/14, EU:C:2016:1, punkt 97.

16 – C?226/14 ja C?228/14, EU:C:2016:1, punkt 98. Kohtujuristi kursiiv.

17 – Eelotsusetaotlus, originaalversiooni lk 4.

18 – Eelotsusetaotlus, originaalversiooni lk 17.

19 – Milles on sätestatud, et „kui aga imporditud kaubad on maksustatud [...] tollimaksude[ga], [...] muutub [käibemaks] sissenõutavaks hetkest, mil tekib maksustatav teokoosseis nimetatud muude maksude suhtes ja need maksud muutuvad sissenõutavaks.“

20 – Tema kirjalike seisukohtade punkt 82.

21 – Näiteks kohtuotsus, 12.2.2004, Hamann International (C?337/01, EU:C:2004:90, punkt 29).