



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

EVGENI TANCHEV

esitatud 6. oktoobril 2021¹

Kohtuasi C-489/20

UB

versus

Kauno teritorinė muitinė

menetluses osales:

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Leedu Vabariigi rahandusministeeriumi haldusalas tegutsev tolliamet)

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Leedu kõrgeim halduskohus))

Eelotsusetaotlus – Liidu tolliseadustik – Pärast liidu tolliterritooriumile toomist kinni peetud ja seejärel konfiskeeritud salakaup – Tollivõla lõppemine – Tagajärjed aktsiisi ja käibemaksu sissenõudmisele

1. Eelotsusetaotlus, mille esitas Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Leedu kõrgeim halduskohus), puudutab eelkõige Euroopa Kohtu 29. aprilli 2010. aasta otsuse Dansk Transport og Logistik tõlgendamist.² Täpsemalt puudutab see tollivõla lõppemist seoses Euroopa Liitu ebaseaduslikult imporditud kaubaga, mida toll ei pidanud liidu tolliterritooriumile sisenemisel kinni tolliasutuses ega vabatsõonis, vaid selle maanteeveol läbi asjaomase liikmesriigi pärast liikmesriigi piiri ebaseaduslikku ületamist liidu piiril,³ kui kaup oli välja viidud liidu tolliterritooriumil asuvast esimesest tolliasutusest, ilma et seda oleks seal tollile esitatud.⁴

2. Kohtuotsus Dansk Transport og Logistik puudutas aga tavapärasest stsenaariumi, mille korral toll avastab sellise kauba liidu tolliterritooriumile sisenemisel kas esimeses tolliasutuses pärast sisenemist või vabatsõonis. Seega tekib küsimus, kas kohtuasjas Dansk Transport og Logistik välja töötatud põhimõtted tollivõla lõppemise kohta sellise kauba kinnipidamise ja hiljem konfiskeerimise kontekstis on põhikohtuasjas kohaldatavad?

3. Teiseks ja eelnevaga seotult kohaldatakse kõnealuse probleemi suhtes Euroopa Parlamendi ja nõukogu 9. oktoobri 2013. aasta määruse (EL) nr 952/2013, millega kehtestatakse liidu tolliseadustik,⁵ artikli 124 lõike 1 punkti e, samas kui kohtuotsuse Dansk Transport og Logistik

¹ Algkeel: inglise.

² Kohtuotsus Dansk Transport og Logistik (C-230/08, EU:C:2010:231).

³ Vt näiteks ka 5. märtsi 2015. aasta kohtuotsus Prankl (C-175/14, EU:C:2015:142).

⁴ 7. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Suez II (C-643/17, EU:C:2019:179, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika). Kohtuotsus Dansk Transport og Logistik, punkt 50.

⁵ ELT 2013, L 269, lk 1 (edaspidi „liidu tolliseadustik“).

tegemise ajal reguleeris sellist olukorda nõukogu 12. oktoobri 1992. aasta määruse (EMÜ) nr 2913/92, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik, artikli 233 punkt d.⁶ Liidu tolliseadustiku artikli 124 lõike 1 punkti e sõnastus ei kattu ühenduse tolliseadustiku artikli 233 punkti d sõnastusega. See on samuti asjakohane element, kui on vaja kindlaks teha, kas põhikohtuasjas käsitletav tollivõlg lõppes läbi liikmesriigi territooriumi maanteel veetud kaupade kinnipidamisel.

4. Sellest tuleneb veel kaks küsimust. Imporditud kauba aktsiisiga maksustamine on reguleeritud nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiivi 2008/118/EÜ, mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 92/12/EMÜ, artikli 2 punktiga b ja artikliga 7.⁷ Imporditud kauba maksustamist käibemaksuga reguleerivad nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 2 lõike 1 punkt d ja artikkel 70.⁸ Kui põhikohtuasjas käsitletav tollivõlg on tegelikult liidu tolliseadustiku artikli 124 lõike 1 punkti e alusel lõppenud, siis kas aktsiis ja käibemaks kuuluvad ikkagi tasumisele?

5. Olen jõudnud järeldusele, et kuigi põhikohtuasjas oli tollivõlg lõppenud, jääb allpool täpsemalt selgitatud põhjustel kehtima nii aktsiisi kui ka käibemaksu tasumise kohustus. Järgnevas analüüsis on järgitud väljakujunenud kohtupraktikat, mille kohaselt tollimaksu, aktsiisi ja käibemaksu sissenõudmise pädevust analüüsitakse eraldi.⁹

I. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

6. Liidu tolliseadustiku artikli 79 pealkiri on „Rikkumisest tulenev tollivõlg“. Selle lõike 1 punktis a on muu hulgas sätestatud:

„Kauba puhul, mille eest tuleb tasuda imporditollimaksu, tekib tollivõlg impordil [...] järgmisel juhul:

a) jäetakse täitmata mõni tollialastes õigusaktides sätestatud kohustus, mis käsitleb liiduvälise kauba toomist liidu tolliterritooriumile.“

7. Liidu tolliseadustiku artikli 124 pealkiri on „Lõppemine“ ja selle lõike 1 punktis e on sätestatud:

„[...] lõpeb impordil või ekspordil tekkiv tollivõlg mis tahes järgmisel viisil:

e) kui kaup, millelt tuleb tasuda impordi- või eksporditollimaks, konfiskeeritakse või peetakse kinni ning samal ajal või seejärel konfiskeeritakse;“.

⁶ EÜT 1992, L 302, lk 1; ELT eriväljaanne 02/09, lk 221 (edaspidi „ühenduse tolliseadustik“).

⁷ ELT 2009, L 9, lk 12 (edaspidi „aktsiisidirektiiv“). Kohtuotsuse Dansk Transport og Logistik tegemise ajal kehtinud asjakohane õigusakt oli 25. veebruari 1992. aasta direktiiv 92/12/EMÜ aktsiisiga maksustatava kauba üldise korralduse ja selle kauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta (EÜT 1992, L 76, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 179). Vt eelkõige direktiivi 92/12 artikkel 4, artikli 5 lõiked 1 ja 2 ning artiklid 6, 7, 8 ja 9.

⁸ ELT 2006, L 347, lk 1 (edaspidi „käibemaksudirektiiv“). Kohtuotsuse Dansk Transport og Logistik tegemise ajal reguleerisid seda nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1), muudetud nõukogu 22. oktoobri 1999. aasta direktiiviga 1999/85/EÜ (EÜT 1999, L 277, lk 34) (edaspidi „kuues direktiiv“), artikli 6 lõige 1, artikkel 7 ja artikli 10 lõige 3.

⁹ 3. märtsi 2021. aasta kohtuotsus Hauptzollamt Münster (käibemaksukohustuse tekkimise koht) (C-7/20, EU:C:2021:161, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

8. Liidu tolliseadustiku artikli 198 pealkiri on „Tolli võetavad meetmed“. Selle lõike 1 punktis a on sätestatud:

„Toll võtab kauba suhtes kõik vajalikud meetmed, sealhulgas konfiskeerib ja müüb või hävitab kauba järgmistel juhtudel:

a) kui mõnda tollialastes õigusaktides sätestatud kohustust, mis käsitleb liiduvälise kauba toomist liidu tolliterritooriumile, ei ole täidetud või kui kaupa on tollijärelevalve eest varjatud;“.

9. Aktsiisidirektiivi artikli 2 punktis b on sätestatud:

„Aktsiisikaup maksustatakse aktsiisiga:

[...]

b) aktsiisikauba impordil ühenduse territooriumile.“

10. Aktsiisidirektiivi artiklis 7 sätestatud:

„1. Aktsiis muutub sissenõutavaks tarbimisse lubamise hetkest tarbimisse lubamise liikmesriigis.

2. Käesoleva direktiivi tähenduses on „tarbimisse lubamine“:

[...]

d) aktsiisikauba import, sealhulgas eeskirjadevastane import, välja arvatud juhul, kui aktsiisikauba suhtes kohaldatakse kohe pärast importi aktsiisi peatamise korda.“

11. Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktis d on sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

[...]

d) kaupade import.“

12. Käibemaksudirektiivi artiklis 70 on sätestatud:

„Maksustatav teokoosseis tekib ja käibemaks muutub sissenõutavaks kaupade impordi hetkel.“

B. Leedu õigus

13. Leedu Vabariigi maksukorralduse seaduse (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas) (muudetud 13. aprilli 2004. aasta seadusega nr IX-2112) artikli 93 („Maksukohustuse lõppemine“) lõike 2 punktis 3 oli sätestatud, et „kõik tolli poolt hallatavate maksudega seotud kohustused lõpevad ka [...], kui kaup peetakse ebaseaduslikul sissetoomisel kinni ja arestitakse samal ajal või hiljem“.

14. Vastavalt eelotsusetaotlusele oli vaja võtta arvesse liikmesriigi seadusandja lähenemisviisi muutust seoses aktsiisi ja impordikäibemaksu tasumise kohustuse lõppemise hetkega ning seetõttu tuli tähele panna, et Leedu Vabariigi maksukorralduse seaduse artikli 93 lõige 2 tunnistati 1. jaanuaril 2017 kehtetuks ning muu hulgas liidu tolliseadustikku silmas pidades kehtestati järgmised riigisisised õigusnormid:

„– Leedu Vabariigi aktsiisiseaduse (Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas) (muudetud 3. novembri 2016. aasta seadusega nr XII-2696) artikli 20 lõige 2, milles on sätestatud, et aktsiisi tasumise kohustus lõpeb *mutatis mutandis* liidu tolliseadustiku artikli 124 lõike 1 punktides d–g nimetatud juhtudel [...];

– Leedu Vabariigi käibemaksuseaduse (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas) (muudetud 3. novembri 2016. aasta seadusega nr XII-2697) artikli 121 lõige 2, milles on sätestatud, et „impordikäibemaksu tollile tasumise kohustus lõpeb *mutatis mutandis* liidu tolliseadustiku artikli 124 lõike 1 punktides d–g nimetatud juhtudel [...]“.

II. Asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimus

15. Eelotsusetaotluse esitanud kohtus toimuva menetluse apellant korraldas koos kaasosaliste rühmaga tegutsedes 22. septembril 2016. aastal kõrvalises kohas aktsiisiga maksustatava kauba ebaseadusliku sisseveo (salakaubavedu) Valgevenest Leedu territooriumile. Kuus tuhat pakki sigarette („vaidlusalune kaup“) visati üle riigipiiri ja koguti seejärel kokku. Samal päeval peatasid piirivalveametnikud jõudu kasutades mootorsõiduki, mis neid kaupu Leedu territooriumil vedas, ning sõidukist leitud sigaretid peeti kinni 22. septembril 2016.

16. Vilniaus apygardos teismas (Vilniuse regionaalne kohus, Leedu) mõistis käskmenetluses tehtud 23. jaanuari 2017. aasta kohtuotsusega apellandi riigisisese karistusõiguse alusel kuriteos süüdi ja talle määrati 16 947 euro suurune rahaträhv. Samuti otsustati vaidlusalune kaup konfiskeerida ja pädevatele asutustele tehti ülesandeks see hävitada. Seda tehti üks aasta pärast 22. septembril 2016 toimunud kinnipidamist.¹⁰

17. Vaidlusaluses otsuses tunnistas Kaunase tolliasutus seda käskmenetluses tehtud kohtuotsust arvestades apellandi (solidaarselt koos teiste isikutega) vastutavaks tollivõla tasumise eest ning kohustas teda tasuma 10 237 eurot aktsiisi ja 2679 eurot impordikäibemaksu koos nimetatud summadelt arvestatud viivisega, vastavalt 1674 eurot ja 438 eurot. Lähtudes liidu tolliseadustiku artikli 124 lõike 1 punktist e ei arvutanud nimetatud kohalik maksuhaldur apellandi poolt tasumisele kuuluvat impordil tekkinud tollivõlga ega teinud selle kohta arvestuskannet, sest ta leidis, et tollivõlg oli lõppenud.

18. Kaunase tolliameti otsus jäeti jõusse 9. mai 2018. aasta otsusega nr 1A-199.

19. Apellant esitas Vilniaus apygardos administracinis teismasele (Vilniuse regionaalne halduskohus, Leedu) kaebuse, väites eelkõige, et arvestades tollivõla lõppemise aluse olemasolu vastavalt liidu tolliseadustiku artikli 124 lõike 1 punktile e, oli samuti lõppenud tema kohustus tasuda kõnealustelt ebaseaduslikult liidu tolliterritooriumile toodud kaupadelt aktsiisi ja impordikäibemaksu. See apellandi põhjendus põhines muu hulgas Euroopa Kohtu otsuses Dansk Transport og Logistik esitatud tõlgendusel.

¹⁰ Nii on märgitud komisjoni kirjalikes seisukohtades.

20. Vilniaus apygardos administracinis teismas (Vilniuse regionaalne halduskohus, Leedu) jättis 30. oktoobri 2018. aasta otsusega apellandi kaebuse põhjendamatusse tõttu rahuldamata. Nimetatud kohus leidis eelkõige, et liidu tolliseadustik ei reguleeri aktsiisi ja/või impordikäibemaksu tasumise kohustuse lõppemist ning keeldus hindamast apellandi argumente eespool viidatud kohtuotsuses Dansk Transport og Logistik antud tõlgenduse kohta, märkides eelkõige, et see Euroopa Kohtu otsus tehti ühenduse tolliseadustiku tõlgendamiseks, kuid nimetatud seadustiku sätted ei ole käesoleval juhul asjakohased, sest kohaldatav kord on liidu tolliseadustik.

21. Apellant esitas apellatsioonkaebuse Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasele (Leedu kõrgeim halduskohus), kes esitas järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas Euroopa Parlamendi ja nõukogu 9. oktoobri 2013. aasta määruse (EL) nr 952/2013, millega kehtestatakse liidu tolliseadustik, artikli 124 lõike 1 punkti e tuleb tõlgendada nii, et tollivõlg on lõppenud, kui sellises olukorras nagu käesolevas asjas peetakse salakaup kinni ja seejärel konfiskeeritakse pärast seda, kui see on juba varem ebaseaduslikult Euroopa Liidu tolliterritooriumile toodud (tarbimisse lubatud)?
2. Kas juhul, kui esimesele küsimusele vastatakse jaatavalt, tuleb nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiivi 2008/118/EÜ, mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 92/12/EMÜ, artikli 2 punkti b ja artikli 7 lõiget 1 ning nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 2 lõike 1 punkti d ja artiklit 70 tõlgendada nii, et aktsiisi ja/või käibemaksu tasumise kohustus ei lõpe, kui – nagu käesolevas asjas – salakaup peetakse kinni ja seejärel konfiskeeritakse pärast seda, kui see on juba varem ebaseaduslikult Euroopa Liidu tolliterritooriumile toodud (tarbimisse lubatud), isegi kui tollivõlg on määruse (EL) nr 952/2013 artikli 124 lõike 1 punktis e sätestatud alusel lõppenud?“

22. Oma kirjalikud seisukohad on Euroopa Kohtule esitanud Itaalia Vabariik, Leedu Vabariik ja Euroopa Komisjon. Kohtuistungit ei toimunud.

III. Analüüs

A. Vastus esimesele küsimusele

23. Esimesele küsimusele tuleb vastata selliselt, et liidu tolliseadustiku artikli 124 lõike 1 punkti e tuleb tõlgendada nii, et olukorras, kus salakaup peetakse kinni ja seejärel konfiskeeritakse pärast seda, kui see on juba varem ebaseaduslikult liidu tolliterritooriumile toodud (tarbimisse lubatud), on tollivõlg lõppenud.

24. Põhjused on järgmised.

25. Põhikohtuasjas puudub vaidlus selles, et tollivõlg tekkis. Vastavalt liidu tolliseadustiku artikli 79 lõike 1 punktile a: „[k]auba puhul, mille eest tuleb tasuda imporditollimaksu, tekib tollivõlg impordil [...]“, kui „jätakse täitmata mõni tollialastes õigusaktides sätestatud kohustus, mis käsitleb liiduvälise kauba toomist liidu tolliterritooriumile“. Liidu tolliseadustiku artikli 139 lõikes 1 pealkirjaga „Kauba esitamine tollile“ on sätestatud, et „[ü]ks järgmistest isikutest esitab liidu tolliterritooriumile toodud kauba viivitamata tollile selle saabumisel ette nähtud tolliasutusse või muusse tolli poolt määratud või heakskiidetud kohta või vabatsooni: a) isik, kes

kauba liidu tolliterritooriumile tõi; b) isik, kelle nimel või kelle eest kauba territooriumile toonud isik tegutseb; c) isik, kes on võtnud vastutuse kauba liidu tolliterritooriumile toomisele järgneva veo eest.“¹¹

26. Ühenduse tolliseadustikul põhinevas Euroopa Kohtu praktikas on kindlaks tehtud, et „esitamise“ kohustuse eesmärk on „kindlustada, et tolli teavitatakse mitte üksnes kaupade saabumisest, vaid ka muudest seda tüüpi toodet või kaupa puudutavatest asjakohastest andmetest, samuti nende kaupade kogusest. See info võimaldab kaupu nõuetekohaselt identifitseerida, et määrata kindlaks nende tariifne klassifikatsioon ning vajaduse korral arvutada imporditollimaks.“¹² Asjaolu, et teatud kaup olid peidetud peidikutesse, mis olid ehitatud selle vedamiseks kasutatud sõidukisse, ei kõrvalda selle kauba puhul nimetatud kohustust.¹³

27. Liiduvälise kauba olemasolu liidu tolliterritooriumil toob kaasa ohu, et see kaup jõuab lõpuks liikmesriikides vabasse ringlusse ilma tollivormistusega.¹⁴ Seega on tollimaksu kehtestamine õigustatud näiteks juhul, kui kauba kadumisega kaasneb oht, et see võib sattuda liidus vabasse ringlusesse.¹⁵

28. Siiski tuleks märkida, et põhikohtuasja puhul oli selline oht minimaalne, sest kaup peeti kinni selle sissetoomise päeval, kuigi pärast seda, kui see oli toimetatud liidu tolliterritooriumile, ilma et seda oleks tollile esitatud.¹⁶ Eespool on juba tõdetud, et kuigi tollivõlg seetõttu tekkis (vt eespool punkt 25) kauba ebaseadusliku sissetoomisega samal hetkel,¹⁷ tähendas ajavahemiku, mille jooksul kaup toimetati edasi esimesest liidu tolliterritooriumil asuvast tolliasutusest, ilma et seda oleks seal tollile esitatud,¹⁸ lühidus ja see, et seda kaupa veeti Leedu territooriumil, et kauba liidus vabasse ringlusse sattumise oht kadus peaaegu kohe pärast selle ebaseaduslikku sissetoomist.¹⁹ Komisjoni kirjalikes seisukohtades väidetakse koguni, et tollivõlg tekib ainult liidu majandusahelasse tegelikult kaasatud kauba osas.²⁰

29. Lisaks tolliseadustiku artikli 124 lõike 1 punkt e kohaselt „lõpeb impordil või ekspordil tekkiv tollivõlg mis tahes järgmisel viisil: [...] kui kaup, millelt tuleb tasuda impordi- või eksporditollimaks, konfiskeeritakse või peetakse kinni ning samal ajal või seejärel konfiskeeritakse [...]“.

¹¹ Liidu tolliseadustiku artikli 5 punktis 33 on sätestatud: „Kauba esitamine tollile“ – tollile teatamine kauba saabumisest tolliasutusse või muusse kohta, mille toll on selleks määranud või heaks kiitnud, ning kõnealuse kauba kättesaadavaks tegemine tollikontrolli läbiviimiseks;“.

¹² 2. aprilli 2009. aasta kohtuotsus Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika). Kohasesse tolliasutusse või vabatsiooni toomise ja tollimaksu arvutamise kohta vt hiljutine 7. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Suez II (C-643/17, EU:C:2019:179, punktid 45 ja 46).

¹³ 2. aprilli 2009. aasta kohtuotsus Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

¹⁴ 15. juuli 2010. aasta kohtuotsus Skatteministeriet vs. DSV Road A/S (C-234/09, EU:C:2010:435, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

¹⁵ 15. mai 2014. aasta kohtuotsus X (C-480/12, EU:C:2014:329, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika) seoses liidu tolliseadustiku artikli 203 tõlgendamisega.

¹⁶ 2. aprilli 2009. aasta kohtuotsus Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224, punktid 24 ja 25). Vt ka kohtuotsus Dansk Transport og Logistik, punkt 48, ja 7. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Suez II (C-643/17, EU:C:2019:179, punkt 47).

¹⁷ 2. aprilli 2009. aasta kohtuotsus Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224, punkt 27). Selle põhimõtte järgi ühenduse tolliseadustiku artikli 202 tõlgendamisel.

¹⁸ 7. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Suez II (C-643/17, EU:C:2019:179, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika). Kohtuotsus Dansk Transport og Logistik, punkt 50.

¹⁹ Vrd 15. mai 2014. aasta kohtuotsus X (C-480/12, EU:C:2014:329) käsitletud faktilised asjaolud. See kohtuasi puudutas liidu tolliseadustiku artikli 203 tõlgendamist.

²⁰ Itaalia kirjalikes seisukohtades väidetakse samuti, et ainus põhjus, miks tollivõla võib põhimenetluses lõppenuks lugeda, on see, et puudus võimalus kaupa kaubanduslikult realiseerida. Vastasel juhul jääb tollivõlg kehtima.

30. Peamine erinevus selle sätte ja kohtuotsuse Dansk Transport og Logistik tegemise ajal kehtinud sätte (ühenduse tolliseadustiku artikli 233 punkt d) vahel seisneb selles, et viimati nimetatud säte seob tollivõla lõppemise importimise ajaga, samas kui liidu tolliseadustiku artikli 124 lõike 1 punktis e seda tehtud ei ole. Ühenduse tolliseadustiku artikli 233 punktis d oli sätestatud:

„Ilma et see piiraks kehtivate sätete kohaldamist, mis käsitlevad tollivõla aegumist ja võla tasumata jätmist, kui võlgniku maksevõimetus on seadusjärgselt tuvastatud, lõpeb tollivõlg, kui:

[...]

d) kaup, millega seoses on vastavalt artiklile 202 tekkinud tollivõlg, peetakse ebaseaduslikul *sissetoomisel* kinni ja konfiskeeritakse samal ajal või hiljem.“²¹

31. Euroopa Kohus tõlgendas seda õigusnormi kohtuotsuses Dansk Transport og Logistik. Kohus leidis esiteks, et „kauba kinnipidamine koos samaaegse või hilisema konfiskeerimisega [ühenduse] tolliseadustiku artikli 233 esimese lõigu punkti d tähenduses saab kaasa tuua tollivõla lõppemise ainult siis, kui kaup peetakse kinni enne, kui see on väljunud tsoonist, kus asub esimene tolliasutus ühenduse tolliterritooriumil“.²² Otsuses lisati, et kaup „hõivati ja hävitati seoses Saksamaa ja Taani vahelise piiri ületamisega, see tähendab pärast „ebaseaduslikku ühendusse toomist“, mitte selle ajal. Seega näib, et selle kohtuasja asjaolud ei seonu [ühenduse] tolliseadustiku artikli 233 esimese lõigu punktis d kirjeldatud olukorraga.“²³

32. Teiseks leiti kohtuotsuses Dansk Transport og Logistik, et „kauba „kinnipidamise“ all [ühenduse] tolliseadustiku artikli 233 esimese lõigu punkti d tähenduses tuleb mõista „pädeva asutuse sekkumist kauba füüsiliselt oma valdusesse saamiseks, et toimetada kaup ohutusse kohta ja takistada füüsiliselt selle jõudmist liikmesriikides kaubaringlusse“.²⁴ Põhikohtuasja puhul toimus sekkumine alles pärast seda, kui ebaseaduslikult imporditud kaup oli toimetatud edasi esimesest liidu tolliterritooriumil asuvast tolliasutusest, ilma et seda oleks seal tollile esitatud,²⁵ ehkki liidu territooriumi piiri ületamisega samal päeval.

33. Kaldun siiski nõustuma Leedu Vabariigi ja komisjoni kirjalikes seisukohtades esitatud argumentidega, mille kohaselt ebaseaduslikult imporditud kauba kinnipidamise hetk ei ole tähtis selleks, et otsustada, kas tollivõlg on liidutolliseadustiku artikli 124 lõike 1 punkti e alusel lõppenud.

²¹ Kohtujuristi kursiiv.

²² Kohtuotsus Dansk Transport og Logistik, punkt 53.

²³ *Ibid.*, punkt 59. Tähelepanu väärivad ka 2. aprilli 2009. aasta kohtuotsuse Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224) punktid 33 ja 34: „Just tolliasutustest, mis on strateegiliselt paigutatud välispiiridel asuvatesse piiriületuspunktidesse, saab toll paremini teostada ranget kontrolli ühenduse tolliterritooriumile sisenevate kaupade üle, et vältida nii ebaausat konkurentsi ühenduse tootjatele kui ka maksutulu vähenemist, mille ebaseaduslik import kaasa toob.“ „Sellest tuleneb, et ühenduse tolliterritooriumile tolliseadustiku artiklites 38–41 sätestatud formaalsusi täitmata toodud kaupade kinnipidamine, mis toimub väljaspool esimest tolliasutust sellel territooriumil ja leiab aset tegelikult juhuslikult, ei too kaasa tollivõla lõppemist [ühenduse] tolliseadustiku artikli 233 esimese lõigu punkti d mõttes.“

²⁴ Kohtuotsus Dansk Transport og Logistik, punkt 61.

²⁵ 7. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Suez II (C-643/17, EU:C:2019:179, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika). Kohtuotsus Dansk Transport og Logistik, punkt 50.

34. See ilmneb esiteks juba sätte sõnastusest. Nagu Itaalia Vabariigi kirjalikes seisukohtades on märgitud, tuleb tollivõla lõppemist võimaldavaid liidu õiguse norme küll kitsalt tõlgendada selleks, et kaitsta liidu omavahendeid,²⁶ kuid erinevalt ühenduse tolliseadustiku artikli 233 punktist d liidu tolliseadustiku artikli 124 lõike 1 punkt e lihtsalt ei sisalda väljendit „sissetoomisel“ (ingl k *upon introduction*).²⁷

35. Teiseks kaldun nõustuma Leedu Vabariigi ja komisjoni²⁸ kirjalikes seisukohtades esitatud argumentidega, mille kohaselt toetab liidu tolliseadustiku artikli 124 lõike 1 punkti e saamislugu selle sätte grammatilist tõlgendamist. Ühenduse tolliseadustikuga karmistati nõudeid võrreldes varem kehtinud korraga, samas kui liidu tolliseadustikuga pöörduiti tagasi varasema mudeli juurde, kus tollivõla lõppemise kriteeriumiks oli kõnealuse ebaseaduslikult imporditud kauba konfiskeerimine.²⁹ Selles kontekstis,³⁰ nagu on osutatud komisjoni kirjalikes seisukohtades, oleks minu arvates Euroopa Liidu selge poliitilise valikuga vastuolus see, kui ebaseaduslikult imporditud kaupade kinnipidamise hetk oleks tollivõla lõppemise seisukohalt endiselt oluline.

36. Kolmandaks võib eeldada, et liidu tolliseadustiku alusel tollivõla lõppemine täidab sama eesmärgi nagu ühenduse tolliseadustiku puhul. Ühenduse tolliseadustiku artikli 233 esimese lõigu punkti d eesmärk oli vältida tollimaksuga maksustamist juhul, kui kaup tuuakse küll ebaseaduslikult ühenduse territooriumile, kuid seda ei ole võimalik turustada ja seega ei kujuta see endast konkurentsi seisukohast ohtu ühenduse kaubale.³¹ Sama eesmärgi võib näha loodu tolliseadustiku artikli 124 lõikes 1 loetletud tollivõla lõppemise alustest. Nagu eespool punktis 28 mainitud, oli kõnealune ebaseaduslikult sissetoodud kaup Leedus vabas ringluses ainult lühikese ajavahemiku jooksul, sest need peeti kinni piiri ületamisega samal päeval.

37. Seetõttu tuleks esimesele küsimusele vastata punktis 23 esitatud viisil.

²⁶ 17. veebruari 2011. aasta kohtuotsus Berel jt (C-78/10, EU:C:2011:93, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika).

²⁷ Liidu tolliseadustiku artikli 124 lõike 1 punkti e ingliskeelne versioon ei erine keeleliselt näiteks bulgaaria-, hispaania-, itaalia-, poola-, portugali-, prantsuse-, rootsi-, saksa-, slovaki- ja tšehhikeelsest versioonist.

²⁸ Peale seadusandliku kujunemisloo viitab komisjon ka ajakohastatud tolliseadustikku tutvustavale 23. veebruari 2005. aasta seletuskirjale (TAXUD/447/2004 Rev 2), milles öeldakse, et ühenduse tolliseadustiku artikli 233 muutmise eesmärk oli kõrvaldada lisatingimus „*avant qu'il en ait été donné mainlevée*“ [enne nende vabastamist], et tollivõlg saaks lõppeda muu hulgas ka siis, kui vastav kaup kinni peetakse.

²⁹ Seda on üksikasjalikult selgitatud kohtujurist Mengozzi ettepanekus kohtuasjas Elshani (C-459/07, EU:C:2008:596, punktid 64–66). „See, kuidas [ühenduse] tolliseadustiku artikli 233 esimese lõigu punktis d on reguleeritud tollivõla lõppemist pärast salakauba kinnipidamist ja konfiskeerimist, kujutab endast kuni tolliseadustiku jõustumiseni selles küsimuses [13. juuli 1987. aasta] määrusega [(EMÜ)] nr 2144/87 [tollivõla kohta (EÜT 1987, L 201, lk 15)] ette nähtud korra karmimaks muutmist. Nimetatud määruse artikli 8 lõike 1 punktis b on nimelt nähtud ette tollivõla lõppemine kõikidel juhtudel, mil kaup konfiskeeritakse. [...] [Euroopa Parlamendi ja nõukogu 23. aprilli 2008. aasta] määruses [(EÜ)] nr 450/2008 [millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik (ajakohastatud tolliseadustik); ELT 2008, L 145, lk 1], mis sisaldab uut varsti jõustuvat tolliseadustikku, on artiklis 86 uuesti toodud „leebe“ lähenemine, mis oli juba määruses nr 2144/87, sätestades eelkõige, et tollivõlg lõpeb, kui „kaup, millelt tuleb tasuda impordi- või eksporditollimaksud, konfiskeeritakse“ (lõike 1 punkt d), kui „kaup, millelt tuleb tasuda impordi- või eksporditollimaksud, arestitakse ning samal ajal või järgnevalt konfiskeeritakse“ (lõike 1 punkt e) ning kui „kaup, millelt tuleb tasuda impordi- ja eksporditollimaksud, hävitatakse tollijärelevalve all või loovutatakse riigile“ (lõike 1 punkt f). Ka uues tolliseadustikus ei ole seega hetkel, mil kinnipidamine ja/või konfiskeerimine toimus, tollivõla lõppemise seisukohast tähtsust. [...] Kuna salakauba puhul tollivõla lõppemist käsitlevad õigusnormid on praegu kehtivas tolliseadustikus eriti ranged ja jäävad kronoloogilisest vaatepunktist kahe palju paindlikuma korra vahele, näib mulle, et [ühenduse] tolliseadustiku artikli 233 esimese lõigu punkti d tõlgendamine väga kitsalt viib suure tõenäosusega selleni, et moonutatakse ühenduse õiguskorra ja seadusandja oletatava tahte sisemist loogikat.“

³⁰ Vt lähemalt konteksti rolli kohta liidu õiguse normide tõlgendamisel minu ettepanek kohtuasjas Pinckernelle (C-535/15, EU:C:2016:996, punktid 40–59).

³¹ 2. aprilli 2009. aasta kohtuotsus Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224, punkt 29).

B. Vastus teisele küsimusele

38. Teisele küsimusele tuleb vastata selliselt, et aktsiisidirektiivi artikli 2 punkti b ja artikli 7 lõiget 1 ning käibemaksudirektiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 2 lõike 1 punkti d ja artiklit 70 tuleb tõlgendada nii, et aktsiisi ja/või käibemaksu tasumise kohustus ei lõpe, kui – nagu käesolevas asjas – salakaup peetakse kinni ja seejärel konfiskeeritakse pärast seda, kui see on juba ebaseaduslikult liidu tolliterritooriumile toodud, isegi kui tollivõlg on määruse liidu tolliseadustiku artikli 124 lõike 1 punktis e sätestatud alusel lõppenud.

1. Aktsiis

39. Tuleb meenutada, et aktsiisidirektiivi artikli 7 lõikest 1 nähtub, et aktsiis muutub sissenõutavaks tarbimise lubamise hetkest tarbimise lubamise liikmesriigis.³² Import on maksustatav teokoosseis³³ vastavalt aktsiisidirektiivi artikli 2 punktile b, mille kohaselt „[a]ktsiisikaup maksustatakse aktsiisiga [...] aktsiisikauba impordil ühenduse territooriumile“. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt tuleb aktsiisiga maksustatavat kaupa käsitada liidu territooriumile toodud kaubana alates hetkest, mil see on väljunud tsoonist, kus asub esimene tolliasutus ühenduse tolliterritooriumil.³⁴ Euroopa Kohus otsustas kohtuasjas Dansk Transport og Logistik, et „ebaseaduslikult imporditud salakaup“ on „tarbimiseks ringlusse lubatud“ kaup³⁵ ja et aktsiisi tasumise kohustus säilib isegi siis, kui aktsiisiga maksustatav kaup kinni peetakse ja hiljem hävitatakse.³⁶

40. Aktsiisidirektiivi artikli 7 lõike 2 punkt d ei ole sellega vastuolus. Selles on sätestatud, et „tarbimise lubamine“ on muu hulgas „aktsiisikauba import, sealhulgas eeskirjadevastane import, välja arvatud juhul, kui aktsiisikauba suhtes kohaldatakse kohe pärast importi aktsiisi peatamise korda“.³⁷

41. Nagu on märgitud komisjoni kirjalikes seisukohtades, on aktsiisidirektiivi põhjenduses 9 öeldud, et kuna „aktsiis on teatud kaupade tarbimise pealt makstav maks, ei tohiks maksustada neid aktsiisikaupu, mis on teatud asjaoludel hävinud või pöördumatult kahjustunud“.

42. Seega nõustun Leedu ja Itaalia valitsuse ning komisjoni kirjalikes seisukohtades esitatud tähelepanekutega, mille kohaselt ei saa põhikohtuasjas pidada aktsiisikohustust peatatuks, eriti arvestades liidu seadusandja poolt aktsiisidirektiivi artikli 7 lõike 2 punktis d esitatud määratlust. Aktsiisidirektiivis ei ole sätteid, mis näeksid ette aktsiisikohustuse lõppemise juhul, kui kauba sissetoomine liitu toimub ebaseaduslikult ja seejärel kaup peetakse kinni ja hävitatakse³⁸ või kui tollivõlg lõpeb.

³² 8. veebruari 2018. aasta kohtuotsus komisjon vs. Kreeka (C-590/16, EU:C:2018:77, punkt 40).

³³ 28. jaanuari 2016. aasta kohtuotsus BP Europa (C-64/15, EU:C:2016:62, punkt 21). Vt ka kohtuotsus Dansk Transport og Logistik, punkt 70.

³⁴ Kohtuotsus Dansk Transport og Logistik, punkt 72 ja seal viidatud kohtupraktika. See järeldus tehti seoses direktiivi 92/12 artikli 5 lõikega 1. Kuid nagu komisjoni kirjalikes seisukohtades märgitakse, on sellised järeldused kohaldatavad praegu kehtiva aktsiisidirektiivi suhtes.

³⁵ *Ibid.*, punkt 81.

³⁶ *Ibid.*, punktid 80, 81 ja 85.

³⁷ 8. veebruari 2018. aasta kohtuotsus komisjon vs. Kreeka (C-590/16, EU:C:2018:77, punkt 40).

³⁸ Komisjon märgib oma kirjalikes seisukohtades, et nõukogu 19. detsembri 2019. aasta direktiiviga (EL) 2020/262, millega nähakse ette aktsiisi üldine kord (ELT 2020, L 58, lk 4) ühtlustatakse tollivõla lõppemine aktsiisikohustuse lõppemisega, kuid see õigusnorm ei ole veel jõustunud.

2. Käibemaks

43. Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei hõlma imporditollimaks imporditud kaubalt makstavat käibemaksu.³⁹ Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti d kohaselt maksustatakse kaupade import käibemaksuga. Käibemaksudirektiivi artiklis 70 on sätestatud põhimõte, et maksustatav teokoosseis tekib ja maks muutub sissenõutavaks kauba impordi hetkel.⁴⁰

44. Kuna käibemaks on tarbimismaks, kohaldatakse seda kaupadele ja teenustele, mis suunatakse liidu majandusringlusse ja mida saab tarbida.⁴¹

45. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt võib „tollivõlale lisanduda ka käibemaksunõue, kui õigusvastase tegevuse põhjal, mille tõttu tollivõlg tekkis, on võimalik eeldada, et kaup on lastud liidu majandusringlusse ja see on saanud tarbimise esemeks, tingides seega käibemaksuga maksustatava teokoosseisu tekkimise“.⁴² Selle eelduse võib ümber lükata, kui kaup on sattunud liidu majandusringlusse teise liikmesriigi territooriumi kaudu,⁴³ kuid sellist asjaolu ei ole põhikohtuasjas tuvastatud. Ebaseaduslikud kaubad sattusid liidu majandusringlusse ainult ühes liikmesriigis ja selleks oli Leedu.⁴⁴

46. Euroopa Kohus on leidnud, et „[k]una ühenduse välistransiidiprotseduuril olev kaup, mis on täielikult hävinud või pöördumatult kahjustunud, ei saa liidu majandusringlusse sattuda ja seega ei saa nimetatud protseduuri selle suhtes lõpetada, siis ei saa seda järelikult lugeda imporditud kaubaks käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti d tähenduses ega käibemaksuga maksustada“.⁴⁵

47. Põhikohtuasjas ei ole siiski tegemist ebaseaduslikult imporditud kauba hävitamisega, kuna see toimus alles aasta pärast nende kinnipidamist ja isegi siis ainult kohtumääruse alusel.

48. Lisaks on Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt 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 majanduskäibes laskmine. Seda rõõpsust kinnitab pealegi asjaolu, et käibemaksudirektiivi artikli 71 lõike 1 teine lõik lubab liikmesriikidel siduda impordil tasumisele kuuluva käibemaksu maksukohustuse tekkimiseks vajaliku teokoosseisu ning sissenõutavuse tollimaksu omadega.⁴⁶ Seega on käibemaksu sissenõutavuse kindlaksmääramisel otsustavaks teguriks import ja põhikohtuasjas on kahtlemata toimunud import.

³⁹ Vt näiteks 2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Eurogate Distribution (C-226/14 ja C-228/14, EU:C:2016:405, punkt 81 ja seal viidatud kohtupraktika). See kohtuasi puudutas kuuenda käibemaksudirektiivi tõlgendamist, kuid sama põhimõte on kohaldatav põhikohtuasjas.

⁴⁰ 18. mai 2017. aasta kohtuotsus Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, punkt 67 ja seal viidatud kohtupraktika). Vt ka 10. juuli 2019. aasta kohtuotsus Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punkt 40).

⁴¹ 18. mai 2017. aasta kohtuotsus Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, punkt 69 ja seal viidatud kohtupraktika). Käibemaksuga maksustatav tegu on tarbimine. Vt näiteks 2. juuni 2016. aasta otsus Eurogate Distribution (C-226/14 ja C-228/14, EU:C:2016:405, punkt 65). Hilisematest kohtuasjadest vt 1. juuni 2017. aasta kohtuotsus Wallenborn Transports (C-571/15, EU:C:2017:417, punkt 54) ja 10. juuli 2019. aasta kohtuotsus Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punkt 44).

⁴² 3. märtsi 2021. aasta kohtuotsus Hauptzollamt Münster (käibemaksukohustuse tekkimise koht) (C-7/20, EU:C:2021:161, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

⁴³ *Ibid.*, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika.

⁴⁴ Vrd 3. märtsi 2021. aasta kohtuotsus Hauptzollamt Münster (käibemaksukohustuse tekkimise koht) (C-7/20, EU:C:2021:161).

⁴⁵ 18. mai 2017. aasta kohtuotsus Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, punkt 71).

⁴⁶ 3. märtsi 2021. aasta kohtuotsus Hauptzollamt Münster (käibemaksukohustuse tekkimise koht) (C-7/20, EU:C:2021:161, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

49. Lisaks on kohtupraktikas kindlaks tehtud, et „kui [...] ametiasutus kauba kinni peab ja samal ajal või hiljem hävitab siis, kui see on väljunud tsoonist, kus asub esimene tolliasutus ühenduse tolliterritooriumil, on käibemaksu tasumise kohustuse tekkimiseks vajalik teokoosseis [...] juba tekkinud ja käibemaks on seega muutunud sissenõutavaks“.⁴⁷

50. Kohtupraktikas on samuti kindlaks tehtud, et ainuüksi liiduväliste kaupade olemasolu liidu tolliterritooriumil toob kaasa *ohu*, et need kaubad jõuavad lõpuks liikmesriikides vabasse ringlusse ilma tollivormistusest.⁴⁸ See on põhjus, miks ebaseaduslikult imporditud kaup tuleb käibemaksuga maksustada. See oht realiseerus, kui kaup saabus Leedu territooriumile väljaspool selle importimise punktiga seotud esimest tollitsooni. Nagu on märgitud Leedu Vabariigi kirjalikes seisukohtades, on osutatud lahendus kooskõlas liidu ühise käibemaksukorra põhieesmärkidega, milleks on vaba konkurentsi ja maksuneutraalsuse tagamine, ilma et see takistaks kaupade ja teenuste vaba liikumist, sest käibemaksudirektiivis ei ole sätet, mis lõpetaks käibemaksukohustuse tollivõla lõppemise korral.

IV. Kokkuvõte

51. Sellest lähtudes teen ettepaneku vastata Lietuvos vyriausiasis administracinis teismase (Leedu kõrgeim halduskohus) küsimustele järgmiselt.

1. Euroopa Parlamendi ja nõukogu 9. oktoobri 2013. aasta määruse (EL) nr 952/2013, millega kehtestatakse liidu tolliseadustik, artikli 124 lõike 1 punkti e tuleb tõlgendada nii, et olukorras, kus salakaup peetakse kinni ja seejärel konfiskeeritakse pärast seda, kui see on juba varem ebaseaduslikult Euroopa Liidu tolliterritooriumile toodud, on tollivõlg lõppenud.
2. Nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiivi 2008/118/EÜ, mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 92/12/EMÜ, artikli 2 punkti b ja artikli 7 lõiget 1 ning nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 2 lõike 1 punkti d ja artiklit 70 tuleb tõlgendada nii, et aktsiisi ja käibemaksu tasumise kohustus ei lõpe, kui salakaup peetakse kinni ja seejärel konfiskeeritakse pärast seda, kui see on juba varem ebaseaduslikult liidu tolliterritooriumile toodud, isegi kui tollivõlg on määruse nr 952/2013 artikli 124 lõike 1 punktis e sätestatud alusel lõppenud.

⁴⁷ Kohtuotsus Dansk Transport og Logistik, punkt 94. Vt ka 1. juuni 2017. aasta kohtuotsus Wallenborn Transports (C-571/15, EU:C:2017:417, punkt 54) ning 2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Eurogate Distribution (C-226/14 ja C-228/14, EU:C:2016:405, punkt 65). Kuigi see järeldus tehti kuuenda käibemaksudirektiivi kontekstis, on see kõrvutatav käibemaksudirektiiviga.

⁴⁸ 15. mai 2014. aasta kohtuotsus X (C-480/12, EU:C:2014:329, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).