Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
esitatud 27. veebruaril 2019[1]

Kohtuasi C-26/18

Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung
versus
Hauptzollamt Frankfurt am Main

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

Eelotsusetaotlus – Tollivõlg – Määrus (EMÜ) nr 2913/92 – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Kohaldamisala – Mõiste „import“ – Nõue, et kaup on sisenenud liidu majandusringlusse – Eeldamine

1. Euroopa Kohus vastas kohtuotsustes Eurogate Distribution ja DHL Hub Leipzig[2] ning Wallenborn Transports[3] vastavatele eelotsuseküsimustele, mille olid esitanud Finanzgericht Hamburg ja Hessisches Finanzgericht (Hamburgi maksukohus ja Hesseni maksukohus, Saksamaa) võimaluse kohta nõuda paralleelselt impordikäibemaksu ja tollivõlga, kui maksustatavas tehingus ei ole teatavaid tollialastes õigusaktides sätestatud tingimusi täidetud.

2. Ettepanekus esimeses nendest kohtuasjadest[4] ma rõhutasin, et see võimalus ei ole nii automaatne, nagu võiks Euroopa Kohtu 15. mai 2014. aasta kohtuotsusest X[5] esmapilgul järeldada. Ma väitsin, et ei ole mingit põhjust eeldada, et tollivõla tekkimisel kuulub paratamatult tasumisele ka impordikäibemaks. Euroopa Kohus nõustus selle põhiseisukohaga mõlemas eespool viidatud kohtuotsuses.

3. Hessisches Finanzgericht (Hesseni maksukohus) esitab uue eelotsusetaotluse selle maksunõude kahesuse kohta. Ta arvab konkreetselt, et kahes viimati nimetatud kohtuotsuses võib täheldada teatavat vastuolu, nimelt tingimuste osas, mida Euroopa Kohus nõuab selleks, et välja selgitada, kas kaup on jõudnud liidu majandusringlusse. See oli lõppkokkuvõttes põhitegur, mis võimaldas otsustada, kas tollivõlga ja käibemaksuvõlga saab kumuleerida.

1 Algkeel: hispaania.

2 2. juuni 2016. aasta kohtuotsus (C-226/14 ja C-228/14, EU:C:2016:405); edaspidi „kohtuotsus Eurogate Distribution“.

3 1. juuni 2017. aasta kohtuotsus (C-571/15, EU:C:2017:417); edaspidi „kohtuotsus Wallenborn Transports“.

4 Kohtuasjad C-226/14 ja C-228/14, EU:C:2016:1.

5 Kohtuasi C-480/12, EU:C:2014:329.

I. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

1. Ühenduse tolliseadustik[6]

4. Artiklis 202 on ette nähtud:

„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 38–41 ja artikli 177 teise alapunkti nõudeid.

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

[…]“.

5. Artiklis 203 on täpsustatud:

„1. Tollivõlg impordil tekib, kui:

– kaup, millelt tuleb tasuda imporditollimaks, viiakse ebaseaduslikult tollijärelevalve alt välja.

2. Tollivõlg tekib kauba tollijärelevalve alt väljaviimise hetkel.

[…]“.

6. Artiklis 204 on ette nähtud:

„1. Tollivõlg impordil tekib, kui:

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.

6 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; edaspidi „tolliseadustik“).

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 eesmärgipärase kasutuse tõttu imporditollimaksu vähendatud või nullmäära kohaldamise eelduseks.

[…]“.

2. Direktiiv 2006/112/EÜ[7]

7. Vastavalt artikli 2 lõike 1 punktile d maksustatakse käibemaksuga „kaupade importi“.

8. Artiklis 30 on märgitud:

„„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.“

9. Direktiivi artiklis 60 on sätestatud:

„Kaupade impordi kohaks on liikmesriik, mille territooriumil kaubad ühendusse toomise ajal asuvad.“

10. Artiklis 61 on sätestatud:

„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.“

11. Artiklis 71 on sätestatud:

„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.

7 Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1).

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.“

12. Vastavalt artikli 156 lõike 1 punktile a võivad liikmesriigid käibemaksust vabastada muu hulgas „selliste kaupade tarne, mis on mõeldud tollile esitamiseks ja vajaduse korral ajutiseks ladustamiseks“.

B. Liikmesriigi õigus. Käibemaksuseadus (Umsatzsteuergesetz)[8]

13. Paragrahvis 1 on sätestatud:

„(1) Maksustatavad on järgmised tehingud:

1. kaubatarned ja muud teenused, mida ettevõtja osutab oma majandustegevuse raames tasu eest Saksamaa territooriumil.

[…]

4. kaupade importimine Saksamaale […] (impordikäibemaks);

[…]“

14. UStG § 13 kohaselt kohaldatakse § 21 lõiget 2 impordikäibemaksu suhtes.

15. § 21 lõikes 2 on märgitud:

„Tollieeskirju kohaldatakse analoogia alusel impordikäibemaksu suhtes […]“.

II. Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

16. Ateena lennujaama toll teatas 23. oktoobri 2008. aasta kirjaga Hauptzollamt Frankfurt am Mainile (Maini-äärse Frankfurdi tolliamet, edaspidi „toll“), et 2008. aasta jaanuaris oli Federal Express Corporation Deutsche Niederlassungi (edaspidi „FedEx“) 18 saadetise puhul eiratud ühenduse lennutransiidiprotseduuri eeskirju. Kontrollimise käigus tuvastati, et tegu oli Iisraelist, Mehhikost ja Ameerika Ühendriikidest tarnitud kaubaga, mis saadeti Kreekasse.

17. Toll esitas FedExile 30. novembril ja 1. detsembril 2010 kokku viis teadet, milles ta nõudis nimetatud saadetiste pealt konkreetselt impordikäibemaksu.

18. Toll leidis, et

– nendest saadetistest 14 puhul ei vastanud kaup tolliseadustiku artiklile 40 (tollile esitamine) ning see oli seega toodud liidu tolliterritooriumile ebaseaduslikult, mistõttu oli tekkinud tollivõlg (tolliseadustiku artikkel 202). Impordikäibemaksu suhtes tugines toll UStG § 21 lõikele 2;

– ülejäänud neli saadetist olid ilma loata laost ära viidud, mille tõttu tekkis seega tollivõlg vastavalt tolliseadustiku artiklile 203.

8 21. veebruari 2005. aasta seadus (BGBl. 2005 I, lk 386) põhikohtuasja asjaoludele kohaldatavas redaktsioonis; edaspidi „UStG“.

19. FedEx tasus saadud maksunõuetest tuleneva impordikäibemaksu. 2011. aasta novembris aga taotles ta selle tagastamist, väites konkreetselt, et toimunud kahekordne maksustamine on liidu õigusega vastuolus.

20. Toll jättis käibemaksu tagastamise taotluse rahuldamata. Rahuldamata jäeti ka enamik FedExi nõuetest, kes esitas kaebuse Hessisches Finanzgerichtile (Hesseni maksukohus).

21. Nimetatud kohtu sõnul on vaidluse keskmes liitu saabunud kaubad, mis jõudsid kõigepealt õhu kaudu Saksamaa Liitvabariigi territooriumile, et need transporditaks seejärel sellest lennujaamast teise lennukiga Kreekasse. Tuleb välja selgitada, kas impordikäibemaksu tuleb tasuda Saksamaal, kus nende kaupade liitu toomisel rikuti tollieeskirju, või – kui seda rikkumist ei ole toime pandud – siis, kui kaup transporditi hiljem Kreekasse, ilma et seda oleks suunatud välistransiidi protseduurile.

22. Sellega seoses esitab Hessisches Finanzgericht (Hesseni maksukohus) käesoleva eelotsusetaotluse:

„Esimene küsimus:

Kas import […] direktiivi 2006/112 […] artikli 2 lõike 1 punkti d ja artikli 30 tähenduses eeldab, et liidu territooriumile toodud kaubad jõuaksid liidu majandusringlusse, või piisab üksnes ohust, et liidu territooriumile toodud kaubad jõuavad liidu majandusringlusse?

Juhul kui import eeldab kaupade jõudmist liidu majandusringlusse, siis tekib

teine küsimus:

Kas liidu territooriumile toodud kaubad on jõudnud liidu majandusringlusse juba siis, kui kaupu ei suunata tollieeskirju rikkudes ühele direktiivi […] artikli 61 esimeses lõigus nimetatud protseduurile või ühte seal nimetatud olukorda või need kõigepealt küll suunatakse nimetatud protseduurile või olukorda, aga tollieeskirjade rikkumise tõttu lõpetatakse nimetatud protseduurid või olukorrad kaupade suhtes, või eeldab kaupade jõudmine liidu majandusringlusse tollieeskirjade rikkumise korral, et kaubad jõudsid tollieeskirjade rikkumise tõttu liidu majandusringlusse selle liikmesriigi maksustamisterritooriumil, kus nimetatud rikkumine toimus, ja kaubad võidi suunata tarbimisse või võtta kasutusele?“

III. Menetlus Euroopa Kohtus ja poolte nõuded

23. Eelotsusetaotlus esitati Euroopa Kohtusse 16. jaanuaril 2018.

24. Kirjalikud seisukohad on esitanud FedEx, Kreeka valitsus ja komisjon. Nad kõik, nagu ka tolli esindaja, osalesid kohtuistungil, mis toimus 5. detsembril 2018.

25. FedEx väidab, et kaup lubati pärast Ateenasse saabumist ja Kreeka impordikäibemaksu kohaldamist vabasse ringlusse ja tarbimisse. Tema arvates järeldub kohtuotsusest Wallenborn Transports, et selleks, et lisada tollivõlale käibemaksuvõlg, ei piisa ainuüksi ohust, et õigusvastase tegevuse tõttu, mille pärast on tekkinud tollivõlg, on kaup võinud jõuda liidu majandusringlusse, sest liikmesriigi kohus peab kontrollima, et kaup ei ole majandusringlusse jõudnud.

26. FedEx on seisukohal, et kui tolliseadustiku artikli 202 lõike 1 või artikli 203 lõike 1 alusel on tekkinud tollivõlg, siis tuleb veel kontrollida, kas on toimunud import direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti d tähenduses. Ei piisa sellest, et kaup on toodud liitu, sest vaja on, et see oleks lubatud vabasse ringlusse või et see on väljunud ühest nimetatud direktiivi artiklis 61 ja artikli 71 lõike 1 esimeses lõigus ette nähtud protseduurist.

27. FedExi arvates tuleb järelikult esimesele eelotsuse küsimusele vastata, et import eeldab, et kaup, mis saabub liidu territooriumile, siseneb liidu majandusringlusse ja et tollieeskirjade rikkumise korral võib eeldada, et kaup on sellesse majandusringlusse sisse toodud selle liikmesriigi maksustamisterritooriumi kaudu, kus rikkumine toime pandi.

28. Toll väidab, et kaubad toodi liidu käibesse Saksamaal, sest selles liikmesriigis rikuti tollieeskirju. Käibemaks muutus seega sissenõutavaks Saksamaal, mitte Kreekas.

29. Kreeka valitsus teeb ettepaneku vastata esimesele küsimusele, et import ei toimu mitte üksnes kaupade sisenemisel liidu majandusringlusse, vaid ka siis, kui esineb oht, et kaup sellesse ringlusse siseneb. Seega ei ole tema arvates teisele küsimusele vaja vastata.

30. Komisjon rõhutab, et vaidluse esemeks olevad kaubad sisenesid liidu majandusringlusse tõenäoliselt Kreekas, mis tähendab, et tekkis impordikäibemaksu võlg. Küsimus on ainult selles, kus ja millal tekkis võlg.

31. Komisjon lisab, et tollivõlg tekkis ka Saksamaal, kas seetõttu, et kaup toodi sinna sisse ebaseaduslikult või siis seepärast, et selles liikmesriigis viidi kaup tollijärelevalve alt välja. Mõlemad asjaolud on komisjoni sõnul impordikäibemaksu koosseisud, ehkki ainult siis, kui saab nõustuda, et kaup on sisenenud liidu majandusringlusse, kuna selleks ei piisa lihtsalt kauba sisenemise ohust.

32. Teise küsimuse kohta märgib komisjon, et eelotsusetaotluse esitanud kohus peaks analüüsima, kas on õigustatud eeldus, et tollieeskirjade rikkumise tõttu kauba liidu majandusringlusse jõudmine on lisaks tollivõlale tekitanud impordikäibemaksu võla.

33. Komisjon on seisukohal, et kui eelotsusetaotluse esitanud kohus kinnitab, et kaup viidi Saksamaalt teise liikmesriiki, kus see toimetati saajatele kätte, tuleb tunnistada, et kaup on sisenenud liidu majandusringlusse. Kui kaup toodi Saksamaale tollieeskirju rikkudes, siis tekkis selles liikmesriigis impordikäibemaksuvõlg. Komisjoni arvates ei muuda see tõsiasja, et käibemaksu tuleb maksta ainult üks kord ja et seda peab tasuma lõpptarbija, mis leiab kinnitust eri juhtudel, mida ta selgitab.

34. Seepärast teeb komisjon ettepaneku vastata teisele eelotsuse küsimusele, et kaup võis liidu majandusringlusse siseneda selles kohas ja sellel ajal, kui kaup ei olnud mingis tolliprotseduuris või kui tolliprotseduur oli lõpetatud.

IV. Õiguslik analüüs

A. (Osaline) vastuvõetavus

35. Eelotsusetaotluse esitanud kohus võtab aluseks direktiivi 2006/112 niisuguse tõlgenduse, mille kohaselt toimub käibemaksuga maksustatav „kauba import“ siis, kui kaup tuuakse liidu territooriumile, ilma et see oleks suunatud ühelegi nimetatud direktiivi artikli 61 lõikes 1 viidatud protseduuridest või seal nimetatud olukorda, või siis, kui kaup on algul seal olnud, kuid pärast enam ei ole.

36. Eelotsusetaotluse esitanud kohus lisab, et arvestades käibemaksu eesmärki ja eelkõige Euroopa Kohtu teatavaid kaalutlusi hiljutistes kohtuotsustes,[9] on kaheldav, kas kauba lihtsalt niisugustesse tingimustesse asetamist võib pidada „impordiks“. Selleks võib osutuda vajalikuks, et kaup on tegelikult sisenenud liidu majandusringlusse, ning ei piisa ainult kauba sisenemise ohust.

9 Konkreetselt kohtuotsused Eurogate Distribution ja Wallenborn Transports; 15. mai 2014. aasta kohtuotsus X (C-480/12, EU:C:2014:329) ja 18. mai 2017. aasta kohtuotsus Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392).

37. Eelotsusetaotluses esitatud teabe kohaselt on põhikohtuasjas vaidlus selles, kas kaupu, mis saabusid liitu, jõudes õhu kaudu Saksamaa Liitvabariigi territooriumile, kust need transporditi Maini-äärse Frankfurdi lennujaamast välja viimata samamoodi õhu kaudu Kreekasse, tuleb maksustada impordikäibemaksuga, kui esineb kaks asjaolu:

– Saksamaal on rikutud tollialaseid õigusnorme või

– kaup on transporditud Kreekasse ilma seda eelnevalt tollieeskirjades ette nähtud ühenduse välistransiidi protseduurile suunamata. [10]

38. Sellest lähtuvalt soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada: a) kas impordikäibemaksu teokoosseisu tekkimise aeg ja koht sõltub sellest, kas kaup on sisenenud liidu majandusringlusse, ja b) kas piisab ainult ohust, et kaup on võinud sellesse majandusringlusse siseneda.

39. Eelotsusetaotluses on Hessisches Finanzgericht (Hesseni maksukohus) siiski märkinud, et kaubad ei jõudnud kunagi Saksa maksustamisterritooriumile, vaid et need saadeti edasi Ateenasse, kus kaup lasti liidu majandusringlusse. [11]

40. Kui asjaolud kujunesid selliselt, siis võiks esimest eelotsuse küsimust pidada hüpoteetiliseks ja seega vastuvõetamatuks. [12] Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus on nimelt juba kontrollinud ja tuvastanud, et kaubad ei jõudnud liidu majandusringlusse mitte Saksamaal, vaid Kreekas, kus need suunati tarbimisse, ei ole enam mõtet arutada, kas „piisab üksnes ohust, et [liidu territooriumile] toodud kaubad jõuavad [liidu] majandusringlusse“.

41. Kordan, et eelotsusetaotluses kirjeldatud olukorras ei olnud *ohtu*, et kaup siseneb Saksamaa kaudu liidu majandusringlusse. Enamgi veel, eelotsusetaotluses on kategooriliselt kinnitatud, et kaup *sisenes* majandusringlusse ja suunati tarbimisse Kreekas. Kui see on nii, kui asjaolu loetakse juba tõendatuks, siis ei ole minu arvates vaja lähtuda eeldusest ning on üleliigne teha oletusi *ohu* kohta, et eeldus võib materialiseeruda.

42. Seepärast ei saa vastu võtta abstraktset küsimust „üksnes ohu [kohta], et liidu territooriumile toodud kaubad jõuavad [liidu majandusringlusse]“, kui põhikohtuasja kontekstis ja arvestades asjaolusid, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus peab tõendatuks, ei ole – kordan – *ohu* probleemi, vaid on tuvastatud kauba *jõudmine* liidu majandusringlusse.

43. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimene küsimus on seega vaid puhtalt oletuslik.

44. Juhuks, kui Euroopa Kohus minu seisukohaga ei nõustu, käsitlen seda esimest küsimust sisuliselt, analüüsides vastuseks teisele küsimusele, mil määral ja millistel tingimustel võib ainuüksi tollieeskirjade rikkumisest eeldada, et kaup on sisenenud liidu majandusringlusse.

10 Eelotsusetaotluse I punkti esimene lõik.

11 Eelotsusetaotluse II punkti alapunkti 2 punkt b.

12 Küsimuse hüpoteetilisus on koos eelotsusetaotluse asjassepuutumatusega põhikohtuasja eseme suhtes või sellega, et ei ole piisavalt faktilisi või õiguslikke andmeid, mis on tingimata vajalikud selleks, et anda tarvilik vastus, üks põhjuseid, mis võimaldavad kummutada eelotsuse küsimuste asjakohasuse eelduse. Vt 16. juuni 2015. aasta kohtuotsus Gauweiler jt (C-62/14, EU:C:2015:400, punktid 24 ja 25); 4. mai 2016. aasta kohtuotsus Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, punktid 15 ja 16); 5. juuli 2016. aasta kohtuotsus Ognyanov (C-614/14, EU:C:2016:514, punkt 19); 15. novembri 2016. aasta kohtuotsus Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, punkt 54); 28. märtsi 2017. aasta kohtuotsus Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, punktid 50 ja 155) ja 10. juuli 2018. aasta kohtuotsus Jehovan todistajat (C-25/17, EU:C:2018:551, punkt 31).

B. Sisulised küsimused

45. Nagu ma kohtuasja Wallenborn Transports[13] ettepanekus märkisin, on „[i]mpordikäibemaksuga maksustatava teokoosseisu tekkimiseks […] määrav, et kaupa, mida maksustatakse, saaks anda liidu majandusringlusse ja seega hiljem tarbida“.

46. Tuletasin siis meelde, et seda on kinnitanud Euroopa Kohus kohtuotsuses Eurogate Distribution, kus ta leidis, et 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]

47. Euroopa Kohus järgis sama põhimõtet kohtuasja Wallenborn Transports[15] lahendamisel.

48. Mõlemal juhul sedastas Euroopa Kohus, et just nimelt „õigusvastase tegevuse põhjal, mille tõttu tollivõlg tekkis“, st konkreetse tollieeskirjade rikkumise põhjal, mida vastavates kohtumenetlustes arutati, ja nende konteksti põhjal ei saa nõustuda, et vaidlusalune kaup on sisenenud liidu majandusringlusse:

– kohtuasjas Eurogate Distribution seepärast, et vaatamata sellele, et ei olnud täidetud kohustust kauba suhtes tolliladustamisprotseduuri lõpetamine nõuetekohaselt laoarvestuses kirjendada, loeti tõendatuks, et kaubad olid suunatud tolliladustamisprotseduurile kuni nende reeksportimiseni ning puudus „vaidlus […] selle üle, et puudus igasugune oht, et need lastaks liidu majandusringlusse;“[16]

– kohtuasjas Wallenborn Transports seepärast, et eelotsusetaotluse esitanud kohus pidas vaatamata sellele, et kaubad olid tollijärelevalve alt välja viidud vabatsoonis ning ei olnud enam selles vabatsoonis, tõendatuks, et enne selle kauba vabatsoonist väljaviimist lõppsihtkohaga kolmandasse riiki „ei [olnud] viidud seda [selle liikmesriigi] vabasse [majandus]ringlusse ega tarbitud või kasutatud [selle liikmesriigi majandusringluses, kelle territooriumile kuulub vabatsoon, sest kaup jäi pärast selle tollijärelevalve alt väljaviimist algul vabatsooni ja seal ei lastud seda vabasse ringlusse ega tarbitud ega kasutatud]“.[17]

49. Kohtuasjas Eurogate Distribution Euroopa Kohus küll nimetas *ohtu*, et vaidlusalused kaubad oleksid võinud siseneda liidu majandusringlusse.[18]

50. Näib, et eelotsusetaotluse esitanud kohus tõlgendab seda viidet nii, nagu oleks selleks, et kindlaks teha, kas oli toimunud import, määrav teha kindlaks, kas esines see oht. Ja kuna kohtuasjas Wallenborn Transports kinnitati, et määrav on kontrollida, et kaubad ei ole jõudnud majandusringlusse,[19] näeb eelotsusetaotluse esitanud kohus selles teatavat vastuolu, mis tekitab tal küsimuse, kas selleks, et tekiks impordikäibemaksu teokoosseis, piisab või mitte lihtsalt ohust, et kaup võis jõuda liidu majandusringlusse.

51. Nimetatud kohtuotsuste hoolikas lugemine võimaldab välistada igasuguse nendevahelise vastuolu.

13 Kohtuasi C-571/15, EU:C:2016:944, punkt 67.

14 Kohtuotsus Eurogate Distribution, punkt 65.

15 Kohtuotsus Wallenborn Transports, punkt 54.

16 Kohtuotsus Eurogate Distribution, punkt 65.

17 Seda olukorda kajastab kohtuotsus Wallenborn Transports punktis 56.

18 Kohtuotsus Eurogate Distribution, punkt 65.

19 Euroopa Kohus ütles, et „kui […] sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas […] ilmneb, et asjaomast kaupa liidu majandusringlusse ei lastud […], ei tule […] impordikäibemaksu tasuda“ (kohtuotsus Wallenborn Transports, punkt 56).

52. Põhiidee on alati olnud, et impordikäibemaksu teokoosseis tekib kaupade sisenemisel liidu majandusringlusse. Selles mõttes ei ole vastuses asja arutava kohtu esimesele küsimusele kahtlust: „Import [käibemaksu]direktiivi artikli 2 lõike 1 punkti d ja artikli 30 tähenduses eeldab, et liidu territooriumile toodud kaubad jõuaksid liidu majandusringlusse“, ning ei „piisa[…] üksnes *ohust*, et liidu territooriumile toodud kaubad jõuavad liidu majandusringlusse“.

53. Kauba jõudmist liidu majandusringlusse saab: a) tuvastada tegelikult aset leidnud faktilise asjaoluna (füüsiline sisenemine) või b) üksnes *eeldada*. Viimane ongi see, mida on direktiivis 2006/112 silmas peetud, kui esineb rida asjaolusid (näiteks, et ei ole järgitud tollieeskirju).

54. Tegelikult on selles valdkonnas järjestikused õiguslikud eeldused:

– esimene on, et kõik kolmandast riigist liikmesriigi territooriumile toodud kaubad on mõeldud tarbimiseks ja kavatsetakse seega lasta liidu majandusringlusse. Seda eeldust saab ümber lükata, kui kaup suunatakse teatavatele tollieeskirjades ette nähtud protseduuridele, nagu välistransiidi või tolliladustamisprotseduur.

– Nimetatud protseduuridele suunamine tekitab teise eelduse. Sellisel juhul oletatakse (*eeldatakse*), et vaatamata sellele, et kaubad asuvad füüsiliselt ühe liikmesriigi territooriumil, *ei ole* need liitu *sisenenud* ning ei saa seega jõuda liidu majandusringlusse.

– Kolmas eeldus toimib siis, kui teine ei ole täidetud, sest on rikutud tollieeskirju, mis võimaldasid seda eeldust. Nendel asjaoludel võiks öelda, et muutub taas kehtivaks algne eeldus (s.o, et kaubad, mis sisenevad liidu territooriumile, on mõeldud selleks, et lasta need liidu majandusringlusse) ja ring sulgub.

55. Teisisõnu, seda näitavadki kohtuotsused Wallenborn Transports ja Eurogate Distribution: „[T]ollivõlale võib lisanduda ka käibemaksunõue, kui õigusvastase tegevuse põhjal, mille tõttu tollivõlg tekkis, on võimalik *eeldada*, et kaup on sisenenud liidu majandusringlusse ja see on saanud tarbimise esemeks, tingides seega käibemaksuga maksustatava teokoosseisu tekkimise“. [20]

56. Kui nii esimese eelduse (et kolmandast riigist sisse toodud kaubad jõuavad liidu majandusringlusse) kui ka teise eelduse (et kaubad, mis suunatakse teatavale tolliprotseduurile, majandusringlusse ei jõua) saab ümber lükata, siis saab ümber lükata ka kolmanda eelduse (et kaubad, mille puhul ei ole täidetud tollieeskirju, mis oleksid võimaldanud teist eeldust, jõuavad majandusringlusse). Ükski nendest kolmest eeldusest ei ole ümberlükkamatu (*iuris et de iure*), vaid nende kõigi puhul saab tõendada vastupidist (*iuris tantum*).

57. Kohtuotsustes Wallenborn Transports ja Eurogate Distribution just nii juhtuski: eeldus, et kaubad olid sisenenud majandusringlusse, kuna oli rikutud tollieeskirju (kolmas eeldus) lükati ümber, sest oli tõendatud, et kaup ei olnud sellisele eeskirjade rikkumisele vaatamata ringlusse jõudnud:

– kohtuasjas Eurogate Distribution seepärast, et vaatamata sellele, et kirjendamiskohustust ei olnud täidetud, sai tõendada, et kaubad olid kuni reeksportimiseni suunatud tolliladustamisprotseduurile. [21]

– Kohtuasjas Wallenborn Transports seepärast, et kuigi kaup viidi tollijärelevalve alt välja, oli tõendatud, et kaup jäi vabatsooni ning seda ei lastud vabasse ringlusse, ei tarbitud ega kasutatud. [22]

20 Kohtuotsus Wallenborn Transports, punkt 54. Kohtujuristi kursiiv.

21 Kohtuotsus Eurogate Distribution, punkt 65.

22 Kohtuotsus Wallenborn Transports, punkt 56.

58. Kohtuotsuses Eurogate Distribution tegelikult kinnitati, et „kauba suhtes [kehtis] tolliladustamisprotseduur kuni selle reeksportimiseni ja *vaidlus puudub selle üle, et puudus igasugune oht, et need lastaks liidu majandusringlusse*“.[23] Nagu ma eespool märkisin, näib, et see viimane lause tekitab eelotsusetaotluse esitanud kohtul kahtlusi, kes tõlgendab seda nii, et piisaks sellele ohule tuginemisest selleks, et väita kindlalt, et kaup on jõudnud liidu majandusringlusse.

59. Minu arvates taheti selle lausega öelda, et kuna selles kohtuvaidluses olid kaubad suunatud tolliladustamisprotseduurile, ei saanud tollieeskirjade rikkumisest kirjeldatud asjaoludel järeldada, et kaup oli jõudnud liidu majandusringlusse. Teisisõnu, sel juhul sai tollieeskirjade rikkumise vastu edukalt väita, et kaup oli reeksporditud ja see ei olnud järelikult jõudnud liidu majandusringlusse.[24]

60. Seepärast ei saa järeldada, et ainuüksi ohuga, et kaup võib siseneda liidu majandusringlusse, koos teatavate tollieeskirjade rikkumisega, kaasneb paratamatult impordikäibemaksu teokoosseis.

61. Nende argumentide ülekandmisel kohtuvaidlusele, lähtudes seejuures eelotsusetaotluses kirjeldatud faktilistest asjaoludest, ilmneb, et tollieeskirjade rikkumine Maini-äärse Frankfurdi lennujaamas, kus kaup lihtsalt laaditi ühelt lennukilt ümber teisele, mille sihtkoht oli Kreeka, impordikäibemaksu nõudmine Saksamaal muutub asjassepuutumatuks (kuigi on tekkinud tollivõlg, mida ei ole vaidlustatud).

62. Seesama formaalsete kohustuste täitmata jätmine ei oleks vastavalt kohtuotsusele Wallenborn Transports võimaldanud impordikäibemaksu tasuda, kui kaup oleks mõeldud reekspordiks, millele eelnes kaupa ladustamine Maini-äärse Frankfurdi lennujaamas, sest reeksport tähendab, et kaup ei sisene liidu majandusringlusse. Ma ei näe põhjust, miks peaks see olema vastupidi, kui kauba sihtkoht oli pärast transiiti Maini-äärse Frankfurdi lennujaamas[25] Kreeka, s.o riik, kus kaup *lasti majandusringlusse* (st kaup jõudis tegelikult liidu majandusringlusse) ja anti tarbimisse.

63. Teisiti öelduna, kuna on tõendatud, et kaup ei sisenenud tegelikult liidu majandusringlusse mitte Saksamaal, vaid Kreekas, ei ole Maini-äärse Frankfurdi lennujaamas esinenud formaalne eeskirjade eiramine iseenesest piisav õiguslik alus selleks, et tekiks impordikäibemaksu teokoosseis Saksamaal.

64. Nõustun seega tõlgendusega, mille annab eelotsusetaotluse esitanud kohus ise kohtuotsusele Eurogate Distribution, et kohaldada seda kohtuvaidlusele, milles tal tuleb teha otsus: „Selle kriteeriumi alusel tuleks käesoleval juhul Saksamaal käibemaksu tekkimist eitada, sest ei ebaseaduslik liidu territooriumile toomine ega ka tollijärelevalve alt väljaviimine ei viinud selleni, et kõnesolev kaup oleks jõudnud Saksamaa maksustamisterritooriumil liidu majandusringlusse. Seda seetõttu, et on tuvastatud, et kõnesolev kaup saadeti edasi Ateenasse ja jõudis alles seal tarbimisse“.[26]

65. Seda arvestades kehtib direktiivi 2006/112 artikli 60 reegel, see tähendab, et kaupade impordi (ja järelikult käibemaksu sissenõudmise) kohaks „on liikmesriik, mille territooriumil kaubad ühendusse toomise ajal asuvad“.

66. Hoopis teine asi on, nagu märkis komisjon kohtuistungil, kas eelotsusetaotluse esitanud kohus on kindel, et käibemaksu on tegelikult Kreekas makstud.[27] Siin ei ole aga küsimus selles, *mis tegelikult juhtus*, vaid selles, *mis pidi juhtuma* juhtumile kohaldatava liidu õiguse eeskirjade seisukohast.

23 Kohtuotsus Eurogate Distribution, punkt 65. Kohtujuristi kursiiv.

24 Euroopa Kohus otsustas sel juhul, et konkreetse tollikohustuse (kauba kirjendamine laoarvestusse) täitmata jätmine ei tähendanud selle juhtumi asjaoludel, et kaup oli jõudnud liidu majandusringlusse, kuna – nagu oli tõendatud – kaup lõpuks reeksporditi.

25 Eelotsusetaotluse kohaselt eelnes kaupade transportimisele Ateenasse mõnel juhul välistransiidi protseduur Pariisi lennujaamas, kust kaubad edastati Maini-äärsesse Frankfurti.

26 Eelotsusetaotluse II osa punkti 3 alapunkti b taande cc neljas lõik.

27 FedEx ei saanud esitada eelotsusetaotluse esitanud kohtule Kreeka käibemaksu tasumist tõendavaid dokumente, mis on tingitud kauba Kreekas üleandmisest möödunud ajast (2007 ja 2008).

67. *Mis pidi juhtuma* liidu õiguse kohaselt, on see, et kui eelotsusetaotluse esitanud kohtus tuvastas, et kaubad ei olnud Saksamaa kaudu liidu majandusringlusse sisenenud, ei saanud selle liikmesriigi ametiasutused nõuda impordikäibemaksu, vaid ainult tollieeskirjade rikkumise tõttu tekkinud võlga.

V. Ettepanek

68. Esitatut arvestades teen Euroopa Kohtule ettepaneku tunnistada Hessisches Finanzgerichti (Hesseni maksukohus, Saksamaa) esimene eelotsuse küsimus vastuvõetamatuks ja vastata teisele küsimusele järgmiselt:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 2 lõike 1 punkti d koostoimes sama direktiivi artiklitega 30 ja 60 tuleb tõlgendada nii, et:

– kauba import nõuab, et kaup siseneb liidu majandusringlusse, kusjuures tuleb eeldada, et see sisenemine toimus liikmesriigis, kus kauba suhtes ei kohaldata enam mõnda direktiivi 2006/112 artikli 61 lõikes 1 osutatud tolliprotseduuri;

– niisugustel asjaoludel nagu käesolevas kohtuasjas võib liikmesriigi kohus pidada seda eeldust kehtetuks, kui on tõendatud, et vaatamata sellele, et on rikutud tollieeskirju, mis reguleerivad direktiivi 2006/112 artikli 61 lõikes 1 ette nähtud tolliprotseduure, – mille tagajärjel tekib tollivõlg liikmesriigis, kus rikkumine toime pandi –, on kaup lastud liidu majandusringlusse teise liikmesriigi territooriumi kaudu, kus kaup on ette nähtud tarbimiseks, millest tulenevalt on käibemaks sissenõutav selles viimati nimetatud liikmesriigis.