Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 6. märtsil 2025 [1]

Kohtuasi C-125/24 [Palmstråle] [i]

AA
versus
Allmänna ombudet hos Tullverket

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Högsta förvaltningsdomstolen (Rootsi kõrgeim halduskohus))

Eelotsusetaotlus – Maksuõigus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Kauba reimport – Tagasitoodud kaup – Käibemaksuvabastus – Artikli 143 lõike 1 punkt e – Vajadus järgida tollialaseid õigusakte – Tolliliit – Tolliseadustik – Tagasitoodud kauba maksuvabastus impordil – Artikkel 203 – Artikli 86 lõige 6 – Tolliõiguse ja käibemaksuõiguse vaheline seos

I. Sissejuhatus

1. Käesolev kohtuasi annab Euroopa Kohtule taas [2] võimaluse selgitada tolliõiguse ja impordikäibemaksu käsitlevate õigusnormide vahelist seost, seekord seoses käibemaksuvabastusega. Konkreetselt puudutab see impordikäibemaksuvabastust selliste kaupade reimpordi korral liitu, mis kuuluvad tollimaksuvabastuse alla.

2. Tollimaksuvabastuse tingimused on põhimõtteliselt täidetud, kuid tolliprotseduuri ei ole nõuetekohaselt läbi viidud. Seega peab Euroopa Kohus selgitama, millised on tolliprotseduurist tulenevate kohustuste (käesoleval juhul kauba esitamine tollile, tollideklaratsiooni esitamine ja tollimaksuvabastuse taotlemine) täitmata jätmise tagajärjed impordikäibemaksuvabastuse kasutamisele. Kas impordikäibemaksuvabastus on reimporditud kaupade tollimaksuvabastuse suhtes aktsessoorne või tuleb mõlemat maksuvabastust kohaldada iseseisvalt?

[1] Algkeel: saksa.

[i] Käesoleval kohtuasjal on väljamõeldud nimi. See ei vasta ühegi menetlusosalise tegelikule nimele.

[2] 18. jaanuari 2024. aasta kohtuotsus Hauptzollamt Braunschweig (käibemaksukohustuse tekkimise koht – III) (C-791/22, EU:C:2024:59); 8. septembri 2022. aasta kohtuotsus Hauptzollamt Hamburg (käibemaksukohustuse tekkimise koht – II) (C-368/21, EU:C:2022:647); 7. aprilli 2022. aasta kohtuotsus Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277); 3. märtsi 2021. aasta kohtuotsus Hauptzollamt Münster (käibemaksukohustuse tekkimise koht) (C-7/20, EU:C:2021:161); 10. juuli 2019. aasta kohtuotsus Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579) ning 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Teleos jt (C-409/04, EU:C:2007:548).

II. Õigusraamistik

A. Liidu õigus

1. Direktiiv 2006/112/EÜ[3] (edaspidi „käibemaksudirektiiv")

3. Käibemaksudirektiivi artikkel 143 käsitleb impordi maksuvabastusi:

„1. Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[…]

e) kaupade reimport kaupade eksportija poolt samas seisus, kui seda eksporditi, kui kaubad on vabastatud tollimaksust;

f) diplomaatiliste või konsulaarkokkulepete alusel imporditavad kaubad, mis on vabastatud tollimaksust;

[…]".

2. Määrus (EL) nr 952/2013[4] (edaspidi „tolliseadustik")

4. Tolliseadustiku artikkel 203 reguleerib tagasitoodud kauba maksuvabastust:

„1. Liidu tolliterritooriumilt algselt liidu kaubana eksporditud liiduväline kaup, mis on kolme aasta jooksul sinna tagasi toodud ja vabasse ringlusse lubamiseks deklareeritud, vabastatakse asjaomase isiku taotluse alusel imporditollimaksust.

[…]

5. Imporditollimaksuvabastus antakse ainult siis, kui kaup tuuakse tagasi samas seisundis, kui see eksporditi.

6. Imporditollimaksuvabastuse saamiseks tuleb esitada teave, millega tõendatakse, et maksuvabastuse saamise tingimused on täidetud."

5. Tolliseadustiku artikkel 139 reguleerib kauba tollile esitamise kohustust:

„1. Üks 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;

[3] Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, 1. juuli 2022. aasta redaktsioonis (ELT 2006, L 347, lk 1; selles osas viimati muudetud ELT 2022, L 155, lk 1).

[4] Euroopa Parlamendi ja nõukogu 9. oktoobri 2013. aasta määrus (EL) nr 952/2013, millega kehtestatakse liidu tolliseadustik (uuesti sõnastatud), 14. detsembri 2016. aasta redaktsioonis (ELT 2016, L 354, lk 32).

[…]“.

6. Tolliseadustiku artikli 5 punktis 33 on kauba esitamine tollile määratletud järgmiselt:

„„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;“.

7. Tolliseadustiku artikkel 158 kohustab kaupa deklareerima:

„1. Kõikide kaupade kohta, mida soovitakse tolliprotseduurile suunata, välja arvatud vabatsooni protseduurile suunatav kaup, esitatakse kõnealusele tolliprotseduurile vastav tollideklaratsioon.

[…]“.

8. Tolliseadustiku artikli 5 punktis 12 on tollideklaratsioon määratletud järgmiselt:

„„tollideklaratsioon“ – toiming, millega isik avaldab ettenähtud vormis ja viisil soovi suunata kaup teatavale tolliprotseduurile, vajaduse korral koos viitega mis tahes erikorra kohaldamiseks;“.

9. Tolliseadustiku artikkel 79 reguleerib tollivõla tekkimist tolliõiguse rikkumise korral järgmiselt:

„1. Kauba puhul, mille eest tuleb tasuda imporditollimaksu, tekib tollivõlg impordil mis tahes järgmisel juhul:

a) jäetakse täitmata mõni tollialastes õigusaktides sätestatud kohustus, mis käsitleb liiduvälise kauba toomist liidu tolliterritooriumile, selle tollijärelevalve alt väljaviimist või sellise kauba liikumist, töötlemist, ladustamist, ajutist ladustamist, ajutist importi või käsutamist kõnealusel territooriumil;

[…]

3. Lõike 1 punktides a ja b esitatud juhtudel on võlgnik üks järgmistest isikutest:

a) isik, kes pidi asjaomase kohustuse täitma; […]“.

10. Tolliseadustiku artikli 86 lõige 6 sisaldab erandit tolliseadustiku artiklist 79, muu hulgas juhul, kui on ette nähtud tollimaksuvabastused:

„6. Kui tollialastes õigusaktides sätestatakse kauba tariifne sooduskohtlemine või impordi- või eksporditollimaksust osaliselt või täielikult vabastamine vastavalt käesoleva määruse artikli 56 lõike 2 punktidele d–g ning artiklitele 203, 204, 205 ja 208 või käesoleva määruse artiklitele 259–262 või vastavalt nõukogu 16. novembri 2009. aasta määrusele (EÜ) nr 1186/2009, millega kehtestatakse ühenduse tollimaksuvabastuse süsteem, kohaldatakse asjaomast tariifset sooduskohtlemist või tollimaksust vabastamist ka juhtudel, kui tollivõlg on tekkinud vastavalt käesoleva määruse artiklitele 79 või 82, tingimusel et kohustuse täitmata jätmine, mille tõttu tekkis tollivõlg, ei kujutanud endast pettusekatset.“

11. Tolliseadustiku põhjendus 38 on sõnastatud järgmiselt:

„(38) On asjakohane arvestada asjaomase isiku heausksust juhtudel, kui tollivõlg on tekkinud tollialaste õigusaktide täitmata jätmise tõttu, ning vähendada võlgniku hooletu käitumise tagajärgi võimalikult suures ulatuses."

B. Rootsi õigus

12. Käesoleva kohtuasja asjaolude asetleidmise ajal oli kohaldatav käibemaksuseadus (1994:200) (Mervärdesskattelagen (1994:200)). [5]

13. Vastavalt selle seaduse 1. peatüki § 1 lõike 1 punktile 3 tuleb käibemaksu tasuda maksustatava kauba importimisel riiki. Seaduse 2. peatüki § 1a kohaselt tähendab „import" seda, et kaup tuuakse Rootsi väljastpoolt Euroopa Liitu.

14. Seaduse 3. peatüki § 30 lõikes 1 on sätestatud, et käibemaksust on vabastatud kauba import, mis on vabastatud impordimaksust vastavalt impordimaksust vabastamise seadusele (1994:1551) (Lag om frihet från skatt vid import, m.m. (1994:1551)).

15. Impordimaksust vabastamise seaduse 2. peatüki § 5 lõikes 1 on sätestatud, et maksuvabastus antakse liidu kaupadele, mille nende eksportija toob pärast Euroopa Liidust kolmandasse riiki eksportimist Rootsi, ilma et neid oleks töödeldud ajal, mil nad olid Euroopa Liidust eksporditud. Lõike 2 kohaselt antakse maksuvabastus ainult siis, kui kaup kuulub maksuvabastuse alla muu hulgas liidu tolliseadustiku artikli 203 alusel. Kaupu, mis on vastavalt määrusele (EMÜ) nr 2658/87 tariifi- ja statistikanomenklatuuri ning ühise tollitariifistiku kohta tollimaksust vabastatud, tuleb käsitada nii, nagu oleksid need tollimaksuga maksustatavad.

III. Kohtuasja asjaolud ja eelotsusetaotlus

16. Kaebaja on selliste hobuste omanik, keda kasutatakse eri riikides toimuvatel võistlustel. Ta eksportis kaks hobust Norrasse, st väljapoole liidu tolliterritooriumi. Pärast võistlustel osalemist toodi hobused Norra ja Rootsi vahelise piiriületuskoha kaudu liitu tagasi. Kaebaja ei peatunud tollipunktis, et esitada tollile hobused ja tollideklaratsioon. Selle asemel peatas Tullverket (tolliamet) ta kontrolliks maanteel vahetult pärast tollipunkti läbimist.

17. Tolliamet otsustas kaebajalt sisse nõuda impordikäibemaksu summas 41 178 Rootsi krooni (SEK) (ligikaudu 3500 eurot). Tollivõlga aga kindlaks ei määratud. Tolliameti sõnul ei saanud reimpordi puhul käibemaksuvabastust anda, sest kaebaja ei deklareerinud hobuseid vabasse ringlusse lubamiseks ega taotlenud tollimaksuvabastust.

18. Kaebaja esitas selle otsuse peale kaebuse Förvaltningsrätten i Karlstadile (Karlstadi halduskohus, Rootsi), kes jättis kaebuse rahuldamata. Förvaltningsrätten i Karlstad (Karlstadi halduskohus) leidis, et hobuseid ei deklareeritud ega esitatud tollile nende saabumisel liidu tolliterritooriumile, mistõttu tekkis tollivõlg ja seega tuleb tasuda impordikäibemaks. Lisaks leidis

[5] Eelotsusetaotluse esitanud kohtult saadud teabe kohaselt sisaldab uus käibemaksuseadus (Mervärdesskattelagen (2023:200)) sisuliselt sarnaseid sätteid.

kohus, et kauba deklareerimine vabasse ringlusse lubamiseks ja tollimaksuvabastuse taotlemine on reimpordi korral impordikäibemaksuvabastuse saamise tingimus. Kuna kumbagi ei tehtud, ei saanud impordikäibemaksuvabastust anda.

19. Nii kaebaja kui ka Allmänna ombudet hos Tullverket (avaliku huvi esindaja tolli juures, Rootsi) esitasid Förvaltningsrätten i Karlstadi (Karlstadi halduskohus) otsuse peale apellatsioonkaebuse Kammarrätten i Göteborgile (Göteborgi haldusasjade apellatsioonikohus, Rootsi) ja palusid tolliameti otsuse tühistada. See kohus jättis apellatsioonkaebused rahuldamata sisuliselt samadel alustel, millele tugines esimese astme kohus. Kaebaja esitas selle peale kassatsioonkaebuse Högsta förvaltningsdomstolenile (Rootsi kõrgeim halduskohus).

20. On tõsi, et vaidluse all on see, kas kaebaja deklareeris hobused suuliselt, kui tollitöötajad ta pärast tollipunkti läbimist peatasid. Käesolev eelotsusetaotlus puudutab siiski üksnes sündmusi, millest lähtub eelotsusetaotluse esitanud kohus, nimelt seda, et tollipunkt läbiti ilma kaupa ning tollideklaratsiooni ja tollimaksuvabastuse taotlust esitamata.

21. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib nüüd, kuidas tuleb tõlgendada käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti e ja tolliseadustiku artikli 86 lõiget 6. Tema hinnangul tuleb kõne alla kaks võimalust. Esimese võimaluse kohaselt peavad tolliseadustiku artiklis 203 sätestatud maksuvabastuse andmise tingimused olema igal juhul täidetud, teise võimaluse kohaselt võib maksuvabastuse anda ka juhul, kui artiklis 203 sätestatud menetluslikud tingimused ei ole täidetud (käesoleval juhul puudusid nii deklaratsioon vabasse ringlusse lubamiseks kui ka maksuvabastuse taotlus).

22. Neil asjaoludel otsustas Högsta förvaltningsdomstolen (kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti e ning liidu tolliseadustiku artikli 86 lõiget 6 ja artiklit 203 tuleb tõlgendada nii, et täidetud peavad olema nii artiklis 203 ette nähtud sisulised kui ka menetluslikud tingimused, et reimpordi suhtes saaks kohaldada imporditollimaksuvabastust ja seega käibemaksuvabastust, kui tollivõlg liidu tolliseadustiku artikli 79 tähenduses on tekkinud liidu tolliseadustiku artikli 139 lõikes 1 ette nähtud esitamiskohustuse täitmata jätmise tõttu?“

23. Euroopa Kohtu menetluses esitas kirjalikud seisukohad ainult Euroopa Komisjon. Vastavalt kodukorra artikli 76 lõikele 2 loobus Euroopa Kohus kohtuistungi korraldamisest.

IV. Õiguslik hinnang

24. Eelotsuse küsimus puudutab tolliseadustiku ja käibemaksudirektiivi koostoimet nn tagasitoodud kauba puhul. See on liidust eksporditud liidu kaup, mis on teatava aja jooksul muutmata kujul liitu tagasi toodud (tolliseadustiku artikli 203 lõike 1 esimene lõik). Kohtuvaidluse ese on impordikäibemaksu käsitlev otsus. Kaebaja tugineb käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punktile e. Selle sättega vabastatakse kaupade reimport impordikäibemaksust, „kui kaubad on vabastatud tollimaksust“.

25. Kuna kaebaja ei viinud reimportimisel tolliprotseduuri nõuetekohaselt läbi, kuid tollimaksuvabastuse sisulised tingimused on täidetud, tekib küsimus, kas impordikäibemaksuvabastus on tolliõiguse suhtes aktsessoorne. Sel juhul peavad olema täidetud

kõik tolliseadustiku artikli 203 lõike 1 esimese lõigu kohase tollimaksuvabastuse tingimused ja tolliprotseduur peab olema nõuetekohaselt läbi viidud. Või piisab sellest, kui täidetud on vaid tollimaksuvabastuse sisulised tingimused?

26. Liidu tolliterritooriumilt lahkumisega kaotasid hobused liidu kauba staatuse (tolliseadustiku artikli 154 punkt a) ja muutusid liiduväliseks kaubaks (tolliseadustiku artikli 5 punkt 24). Kui liiduväline kaup soovitakse liidu tolliterritooriumile tagasi tuua, tuleb see – tolli eriprotseduure kohaldades – uuesti vabasse ringlusse lubamiseks deklareerida (tolliseadustiku artikli 201 lõige 1) ja tekib tollivõlg (tolliseadustiku artikli 77 lõige 1). Endise liidu kauba (tagasitoodud kaup) maksustamise vältimiseks on tolliseadustiku artikli 203 lõike 1 esimese lõiguga teatavatel tingimustel ette nähtud mittetariifne tollimaksuvabastus. Selle tingimused ei ole aga tollideklaratsiooni (tolliseadustiku artikli 158 lõige 1 ja artikli 201 lõige 1) ning taotluse (tolliseadustiku artikli 203 lõike 1 esimene lõik) esitamata jätmise tõttu täidetud. Lisaks tekiks tollideklaratsiooni puudumise ja kauba tollile (tolliseadustiku artikli 139 lõige 1) esitamata jätmise tõttu tollivõlg vastavalt tolliseadustiku artikli 79 lõike 1 punktile a.

27. Viimase suhtes on tolliseadustiku artikli 86 lõikes 6 ette nähtud erand. Selle sätte kohaselt vabastatakse tagasitoodud kaup vastavalt tolliseadustiku artikli 203 lõike 1 esimesele lõigule tollimaksust ka siis, kui tollivõlg on tekkinud tolliseadustiku artikli 79 lõike 1 punkti a kohaselt, st kohustuse täitmata jätmise tõttu. See kehtib siiski ainult juhul, kui kohustuse täitmata jätmine ei kujutanud endast pettusekatset.

28. Käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti e tõlgendamisel analüüsitakse kõigepealt, kas impordikäibemaksuvabastuse andmine on tolliõiguse suhtes aktsessoorne ja eeldab, et kõik tollimaksuvabastuse tingimused on täidetud (A osa). Kui see peaks nii olema, saaks käesoleval juhul käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti e alusel impordikäibemaksuvabastust anda ainult siis, kui on täidetud tolliseadustiku artikli 86 lõikes 6 sätestatud erandi tingimused, mida on nimetatud eespool (B osa).

A. Käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti e tõlgendamine

1. Sõnastus ja kontekst

29. Käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti e sõnastus ei ole üheti mõistetav. Kui käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punktis f on viidatud kaupadele, „mis on vabastatud tollimaksust" (sks k „für die eine Zollbefreiung gilt"), siis punktis e on viide „kui kaubad on vabastatud tollimaksust" (sks k „unter eine Zollbefreiung [fallende Gegenstände]").

30. See annab alust eeldada, et punkti f puhul peavad igal juhul olema täidetud kõik tollimaksuvabastuse tingimused, vastasel juhul ei ole see kohaldatav. Seevastu (käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkt e) on kaubad „vabastatud tollimaksust" ka siis, kui tolliprotseduuri järgitud ei ole. See keeleline erinevus esineb siiski ainult saksakeelses versioonis.[6]

[6] Vt nt taani-, prantsus-, hispaania-, itaalia-, portugali- ja hollandikeelne versioon. Ka ingliskeelses versioonis on väike erinevus („where those goods are exempt from customs duties" (punkt e) ja „goods which are exempt from customs duties" (punkt f)), mis esineb sarnasel kujul rootsikeelses versioonis. See erinevus ei ole siiski suur nagu saksakeelses versioonis.

31. Ajalooliselt on tagasitoodud kauba impordikäibemaksuvabastus kehtinud juba alates kuuendast direktiivist.[7] Sel ajal siiski kogu liidus ühtset tolliprotseduuri ei olnud. Igas liikmesriigis kehtisid enda tollialased menetlusnormid. Ei oleks olnud kuigi mõttekas, kui ühtlustatud maksuvabastus oleks sõltunud liikmesriikide erinevatest tollialastest menetlusnormidest. Seetõttu ei saa viide „kui kaubad on vabastatud tollimaksust" (sks k „unter eine Zollbefreiung [fallende Gegenstände]"), mis võeti käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti e üle muutmata kujul, ilmselt tähendada (praegu ühtlustatud) tolliprotseduuri järgimist.

2. Mõte ja eesmärk

a) Tagasitoodud kauba suhtes kohaldatavate maksuvabastuste eesmärgid

32. Tolliõiguse eesmärk on kaitsta kodumaiseid kaupu kolmandatest riikidest imporditud kaubaga konkureerimise eest ja tagada seeläbi õiglased kaubandussuhted. Tagasitoodud kauba puhul seda eesmärki aga ei ole, sest kaup pärineb algselt liidust. Seda arvestades näeb tolliseadustiku artikli 203 lõike 1 esimene lõik ette tagasitoodud kauba tollimaksuvabastuse.

33. Seevastu impordikäibemaksu tuleb tasuda kaupadelt, mis lastakse liidu majandusringlusse ja mida on võimalik tarbida.[8] Impordikäibemaksu eesmärk on maksustada kolmandatest riikidest imporditud kaubad käibemaksuga samamoodi nagu impordiliikmesriigi kaubad. Kui aga algselt liidust pärit kaup reimporditakse tagasitoodud kaubana liitu muutmata kujul, ei ole tegemist „tarbitava" väärtuse suurenemisega, mida tuleb maksustada. Käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punktis e on seda arvesse võetud impordikäibemaksuvabastusega.

b) Rikkumise erinevad tagajärjed

34. Nii käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punktis e kui ka tolliseadustiku artikli 203 lõikes 1 on seega arvesse võetud tagasitoodud kauba eriomast olukorda. Tollivõlg tekib siiski ainult tollieeskirjade rikkumise korral. Lisaks saab käibemaksukohustus tekkida ainult siis, kui selle rikkumise korral on samal ajal olemas käibemaksuõiguslik impordikoosseis.[9] See eeldab, et kaupa saab liikmesriigis kasutada ka „maksustatavaks tarbimiseks". Sellele võib viidata juba ainuüksi tolliprotseduuriga seotud rikkumine. Asjaomase eelduse võib siiski ümber lükata.[10]

[7] Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) artikli 14 lõike 1 punkt e.

[8] 10. juuli 2019. aasta kohtuotsus Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punkt 34) ja 18. mai 2017. aasta kohtuotsus Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, punkt 69 ja seal viidatud kohtupraktika).

[9] Vt 18. jaanuari 2024. aasta kohtuotsus Hauptzollamt Braunschweig (käibemaksukohustuse tekkimise koht – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, punkt 31); 8. septembri 2022. aasta kohtuotsus Hauptzollamt Hamburg (käibemaksukohustuse tekkimise koht – II) (C-368/21, EU:C:2022:647, punktid 27 ja 31); 7. aprilli 2022. aasta kohtuotsus Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, punkt 48); 3. märtsi 2021. aasta kohtuotsus Hauptzollamt Münster (käibemaksukohustuse tekkimise koht) (C-7/20, EU:C:2021:161, punkt 30 jj); 10. juuli 2019. aasta kohtuotsus Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punktid 44 ja 48) ning 2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Eurogate Distribution (C-226/14 ja C-228/14, EU:C:2016:405, punkt 64 jj).

[10] Nii sõnaselgelt 10. juuli 2019. aasta kohtuotsus Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punkt 48).

35. Kui aga impordikäibemaksuvabastuse andmisest keeldutakse, viidates näiteks tolliõiguse kohase taotluse esitamata jätmisele, siis eiratakse seda erinevust. *Impordikäibemaksuvabastuse andmisest* keeldumine oleks *tollieeskirjade rikkumise* tagajärg, kuigi „maksustatavat tarbimist" ei ole toimunud. Tolliseadustiku artiklis 203 osutatud tagasitoodud kauba puhul puudub väärtuse suurenemine, mida saaks „tarbida" ja mis tuleks maksustada (vt eespool punkt 33).

36. Erinevad õiguslikud tagajärjed vastavad tolliõiguse ja käibemaksuõiguse põhimõttelisele sõltumatusele.[11] On tõsi, et eelkõige oma varasemas praktikas on Euroopa Kohus rõhutanud tolliõiguse ja impordikäibemaksu käsitlevate õigusnormide rööpsust.[12] See puudutas aga enamasti ainult konkreetseid sätteid, nagu käibemaksudirektiivi artikli 71 lõike 1 teine lõik. Lisaks ei saa sageli põhjenduseks toodavast väitest, et „impordikäibemaks ja tollimaks on põhijoontes sarnased, sest nende tasumise kohustus tekib kauba liitu impordi ja seejärel liikmesriikides vabasse ringlusesse laskmise tõttu",[13] järeldada aktsessoorsust.[14] Pigem näitab see vaid tollimaksu ja impordikäibemaksu tegelikult sagedast koosesinemist.

37. Seevastu võivad tollivõla ja impordikäibemaksukohustuse tekkimise koht vägagi erineda.[15] Käibemaksudirektiivi artikli 71 lõike 1 teine lõik seob tollivõlaga ainult impordikäibemaksukohustuse tekkimise aja, kuid ei täpsusta maksustamise kohta.[16] Käibemaksukohustuse tekkimise kohta ei tohi nimelt kindlaks määrata tollialaste õigusaktide alusel, sest vastasel korral võib tekkida vastuolu territoriaalse maksustamise põhimõttega.[17] Samuti võib käibemaksukohustuse säilimine olla Euroopa Kohtu hinnangul tollivõla lõppemisest sõltumatu.[18] Kõik see näitab selgelt, et nende kahe korra vahel puudub aktsessoorsus. Seetõttu ei räägi Euroopa Kohus enam ka asjaomaste kordade rööpsusest, vaid üksnes „seosest"[19] või „sidumisest"[20].

11 Vt juba minu ettepanek kohtuasjas Teleos jt (C-409/04, EU:C:2007:7, punkt 80).

12 7. aprilli 2022. aasta kohtuotsus Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, punkt 47); 3. märtsi 2021. aasta kohtuotsus Hauptzollamt Münster (käibemaksukohustuse tekkimise koht) (C-7/20, EU:C:2021:161, punkt 29) ja 10. juuli 2019. aasta kohtuotsus Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punkt 41).

13 18. jaanuari 2024. aasta kohtuotsus Hauptzollamt Braunschweig (käibemaksukohustuse tekkimise koht – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, punkt 23); 8. septembri 2022. aasta kohtuotsus Hauptzollamt Hamburg (käibemaksukohustuse tekkimise koht – II) (C-368/21, EU:C:2022:647, punkt 25); 7. aprilli 2022. aasta kohtuotsus Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, punkt 47); 3. märtsi 2021. aasta kohtuotsus Hauptzollamt Münster (käibemaksukohustuse tekkimise koht) (C-7/20, EU:C:2021:161, punkt 29) ja 10. juuli 2019. aasta kohtuotsus Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punkt 41).

14 Vt 25. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Božičevič Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868, punkt 41).

15 Vt 18. jaanuari 2024. aasta kohtuotsus Hauptzollamt Braunschweig (käibemaksukohustuse tekkimise koht – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, punktid 30 ja 31); 8. septembri 2022. aasta kohtuotsus Hauptzollamt Hamburg (käibemaksukohustuse tekkimise koht – II) (C-368/21, EU:C:2022:647, punktid 27 ja 31); 3. märtsi 2021. aasta kohtuotsus Hauptzollamt Münster (käibemaksukohustuse tekkimise koht) (C-7/20, EU:C:2021:161, punktid 34 ja 35) ning 10. juuli 2019. aasta kohtuotsus Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punktid 48 ja 53).

16 18. jaanuari 2024. aasta kohtuotsus Hauptzollamt Braunschweig (käibemaksukohustuse tekkimise koht – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, punkt 28).

17 18. jaanuari 2024. aasta kohtuotsus Hauptzollamt Braunschweig (käibemaksukohustuse tekkimise koht – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, punkt 34).

18 7. aprilli 2022. aasta kohtuotsus Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, punkt 51).

19 3. märtsi 2021. aasta kohtuotsus Hauptzollamt Münster (käibemaksukohustuse tekkimise koht) (C-7/20, EU:C:2021:161, punkt 27).

20 18. jaanuari 2024. aasta kohtuotsus Hauptzollamt Braunschweig (käibemaksukohustuse tekkimise koht – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, punkt 23).

c) Aktsessoorsuse puudumine praktilistest kaalutlustest tulenevalt

38. Praktikas kogutakse ja käsitletakse impordikäibemaksu ja tollimaksu koos. See võimaldab näiteks teha toiminguid kontrollpunktis ja hõlbustab kontrollimist.[21] Konkreetsel juhul võib impordikäibemaksuvabastust taotleda tollideklaratsiooni esitamisega samal ajal.

39. Sellistest praktilistest kaalutlustest siiski ei piisa, et tuvastada aktsessoorsust, mille korral tuleks käibemaksuvabastuse saamiseks järgida ka tolliprotseduure.[22] Need kaks korda on kujundatud erinevalt. Tolliseadustiku artikli 1 lõike 1 teise lõigu kohaselt „kohaldatakse tolliseadustikku ühetaoliselt kogu liidu tolliterritooriumil". Lisaks laekub tollimaks ainult liidule.[23] Impordikäibemaks ei kuulu seevastu liidule, vaid asjaomasele liikmesriigile, kus import toimub, sest seal toimub (eeldatav) lõpptarbimine.[24] Seetõttu on määrav seal kohaldatav käibemaksumäär.

40. Lisaks on tolliõiguse vorminõuded käibemaksuõigusest rangemad. Nii tekib tollivõlg tolliseadustiku artikli 79 lõike 1 punkti a kohaselt juba siis, kui jäetakse täitmata tolliõiguses sätestatud kohustused. Käibemaks on seevastu üldine tarbimismaks, mille eesmärk on maksustada tarbija kulu kauba või teenuse eest.[25] See eesmärk on menetlusnormide rikkumisest põhimõtteliselt sõltumatu. Järelikult ei too käibemaksuõiguslike vorminõuete rikkumine põhimõtteliselt kaasa käibemaksukohustuse tekkimist. Seega tuleb ühendusesisestele tarnetele anda maksuvabastus, kui selle sisulised tingimused on täidetud. Maksuvabastuse andmata jätmine pelgalt vorminõuete täitmata jätmise tõttu ei ole üldjuhul põhjendatud.[26]

41. Just käesoleval juhul viiks aktsessoorsuse eeldamine praktilistel põhjustel väga kummalise tulemuseni. Hoolimata tollialaste menetlusnormide rikkumisest tollivõlga kindlaks ei määratud (ilmselt seetõttu, et kõnealuste hobuste tollimaksumäär on 0%). Seevastu määrati tollialaste menetlusnormide rikkumise tõttu kindlaks impordikäibemaks, kuigi tagasitoodud kauba maksustatav väärtus ei suurenenud. Palju formaalsema tolliõiguse alusel jäetakse tollivõlg (sisulistel põhjustel) kindlaks määramata, samal ajal kui palju vähem formaalne käibemaksuõigus – käibemaksudirektiivis tolliseadustiku artiklile 79 vastav säte puudub – toob hoolimata maksuvabastusest kaasa impordikäibemaksukohustuse.

42. Lõpuks ei ole käibemaksuõiguse ülesanne tagada tolliprotseduuri järgimine. Pigem tuleb tolliseadustiku artikli 42 kohaselt näha rikkumiste eest ette karistus (nt trahv) riigisiseses õiguses. Lisaks annab deklaratsiooni esitamiseks ja kauba tollile esitamiseks igal juhul stiimuli

[21] Vt nt tolliseadustiku põhjendus 13 ja põhjenduse 42 teine lause.

[22] Vt tolliseadustiku põhjenduse 9 neljas lause; selle kohaselt tuleks „[t]ollialased õigusaktid […] paremini vastavusse viia impordimaksude kogumisega seotud sätetega, *muutmata* kehtivate maksusätete reguleerimisala".

[23] Vt nõukogu 14. detsembri 2020. aasta otsuse (EL, Euratom) 2020/2053, mis käsitleb Euroopa Liidu omavahendite süsteemi ning millega tunnistatakse kehtetuks otsus 2014/335/EL, Euratom, 15. detsembri 2020. aasta redaktsiooni (ELT 2020, L 424, lk 1) artikli 2 lõike 1 punkt a; vt ka 18. jaanuari 2024. aasta kohtuotsus Hauptzollamt Braunschweig (käibemaksukohustuse tekkimise koht – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, punkt 32).

[24] 18. jaanuari 2024. aasta kohtuotsus Hauptzollamt Braunschweig (käibemaksukohustuse tekkimise koht – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, punkt 32).

[25] Vt nt 3. mai 2012. aasta kohtuotsus Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punkt 23); 11. oktoobri 2007. aasta kohtuotsus KÖGÁZ jt (C-283/06 ja C-312/06, EU:C:2007:598, punkt 37 – „maksusumma määramine proportsionaalselt hinnaga, mida maksukohustuslane tarnitud kaupade ja osutatud teenuste eest sai") ning 18. detsembri 1997. aasta kohtuotsus Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punkt 20 – „Määrav on üksnes võetud kohustuse olemus: selleks et selline kohustus kuuluks ühise käibemaksusüsteemi alla, peab see tähendama tarbimist" – ja punkt 23).

[26] Väljakujunenud kohtupraktika, vt nt 9. veebruari 2017. aasta kohtuotsus Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 34); 20. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, punkt 37) ja 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punktid 29 ja 30).

tollimaksuvabastuse taotlemise võimalus. Seda seetõttu, et selle kohustuse täitmata jätmise korral tekib tolliseadustiku artikli 79 lõike 1 punkti a kohaselt üldjuhul tollivõlg, välja arvatud juhul, kui kohaldatav on tolliseadustiku artikli 86 lõikes 6 sätestatud erand (selle kohta allpool punkt 44 jj).

3. Vahejäreldus

43. Seega ei ole impordikäibemaksust vabastamiseks vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punktile e nõutav tolliprotseduuri järgimine. Pigem piisab sellest, et täidetud on tollimaksuvabastuse sisulised tingimused (käesoleval juhul tagasitoodud kauba olemasolu). Käesoleval juhul ongi see nii. Seega ei too olukord, kus täidetud ei ole kauba tollile esitamise kohustust, tollideklaratsiooni esitamise kohustust või taotletud ei ole tollimaksuvabastust, kaasa tagasitoodud kauba (käesoleval juhul hobused) sisuliselt põhjendatud impordikäibemaksuvabastuse äralangemist.

B. Teise võimalusena: tolliseadustiku artikli 86 lõike 6 tõlgendamine

44. Ainult juhul, kui Euroopa Kohus peaks asuma teistsugusele seisukohale, tuleb analüüsida, kas tolliseadustiku artikli 86 lõige 6 võimaldab tolliseadustiku artikli 203 lõike 1 esimeses lõigus sätestatud maksuvabastust tagasitoodud kauba suhtes jätkuvalt kohaldada, olgugi et tollialastest õigusaktidest tulenevaid kohustusi on rikutud (deklaratsiooni puudumine ja kauba tollile esitamata jätmine). See eeldab eelkõige, et kaebaja ei ole pannud toime pettusekatset.

45. Selle – käesolevas kohtuasjas teise võimalusena järgitava – lähenemisviisi põhimõtteline puudus oleks siiski see, et kõik tolliseadustiku artikli 79 lõike 1 punkti a kohaldamisest ja artikli 86 lõike 6 kohasest erandist tulenevad probleemid kanduksid üle käibemaksuõigusesse. Subjektiivsed sätted, nagu tolliseadustiku artikli 86 lõige 6 ja põhjendus 38 (heausksus), on aga käibemaksuõigusele põhimõtteliselt võõrad. Sama kehtib ka olukorras, kus käibemaksukohustus tekib menetlusnormide rikkumise tõttu. Käesolev juhtum näitab selgelt sellega kaasnevaid raskusi.

46. Esiteks on küsitav, kas tolliseadustiku artikli 86 lõige 6 on käesoleval juhul üldse asjakohane. Seda seetõttu, et tolliseadustiku artikli 203 lõike 1 esimese lõigu kohase maksuvabastuse tingimuseks on tollideklaratsiooni esitamine. Käesoleval juhul ei ole seda tehtud, mistõttu puhtalt formaalsest seisukohast ei ole maksuvabastus kohaldatav. Maksuvabastus peab siiski olema üksnes „ette nähtud". Lisaks on tolliseadustiku artikli 86 lõige 6 mõeldud just selleks, et vähendada tollialaste õigusaktide järgimata jätmise (nt tollideklaratsiooni esitamata jätmine) tagajärgi võimalikult suures ulatuses (vt tolliseadustiku põhjendus 38). Tugevamad argumendid räägivad seega tolliseadustiku artikli 86 lõike 6 kohaldamise kasuks.

47. Kas tollideklaratsiooni puudumist ja hobuste tollile esitamata jätmist tuleb konkreetsel juhul pidada pettusekatseks, on seevastu faktiküsimus. Vajalike faktiliste asjaolude hindamine on põhimõtteliselt liikmesriigi kohtu ülesanne. Tundub siiski mõttekas anda liikmesriigi kohtule juhiseid selle kohta, millal on tegemist pettusekatsega nimetatud sätte tähenduses. Minu teada ei ole Euroopa Kohus seda veel käsitlenud.

48. Sõna otseses mõttes soovib pettust toime panna isik, kellele on tollivõla tekkimine teada ja kes soovib seda vältida. Lisaks on tolliseadustiku põhjenduses 38 selgitatud, et artikli 86 lõike 6 eesmärk on arvestada tollialaste õigusaktide täitmata jätmise korral heausksust. Isik on

aga heauskne ainult siis, kui ta soovib käituda õigesti ja võis oma hinnangut usaldada.[27] Tolliseadustiku põhjenduse 38 kohaselt tuleb hooletu käitumise tagajärgi võimalikult suures ulatuses vähendada. Seega võib aga raske hooletus kujutada endast pettusekatset. Nii on see juhul, kui importijale oleksid pidanud tollialastest õigusaktidest tulenevad kohustused teada olema, kuna tema teadmatus tulenes raskest hooletusest. Seda kinnitab ka võrdlus varasema sättega ühenduse tolliseadustiku artiklis 212a.[28] Selles räägiti „pettuse[st]" ja „ilmse[st] hooletuse[st]", mille seadusandja on nüüd kokku võtnud mõistega „pettusekatse".

49. Raske hooletuse hõlmamine mõistega „pettusekatse" on põhjendatud ka sellega, et tolliõigus on väga formaliseeritud, kuna kontrollivõimalused on tolliõiguslikes massmenetlustes piiratud. Alles tollideklaratsiooni esitamine ja kauba tollile esitamine võimaldavad tollil imporditavat kaupa kontrollida. Seetõttu tekib tollivõlg tolliseadustiku artikli 79 lõike 1 punkti a kohaselt üldjuhul juba tolliprotseduuri järgimata jätmise korral. Sellest reeglist on erandiks ainult tolliseadustiku artikli 86 lõige 6, kuid pettusekatse korral seda ei kohaldata. Pettusekatse liiga kitsas tõlgendamine oleks kõnealuse reegli-erandi-suhtega vastuolus. Tolliseadustiku artikli 86 lõikes 6 sätestatud erandit tuleb seega tõlgendada kitsalt. Järelikult on pettusekatsega tolliseadustiku artikli 86 lõike 6 tähenduses tegemist juba siis, kui importijale olid tollialastes õigusaktides sätestatud kohustused, mille ta täitmata jättis, teada või kui tema teadmatus tulenes raskest hooletusest.

50. Subjektiivsete asjaolude – (mitte-)teadmine või paratamatult teada saamine – kohta peavad olemas olema objektiivsed pidepunktid.[29] Sellega seoses on suur tähtsus kaasnevatel asjaoludel. See kehtib eelkõige põhimõtteliselt neutraalse tegevuse suhtes, millel ei ole objektiivset sisu (nt tollipunkti läbimine peatumata).

51. Kutseliste majandustegevuses osalejate puhul räägivad paljud asjaolud selle kasuks, et nende puhul eeldada tollialastes õigusaktides sätestatud kohustuste teadmist. Isikule, kes ekspordib oma hobuseid nõuetekohaselt, on tollialased õigusaktid ilmselgelt teada. Sellisel juhul näib olevat loogiline eeldada, et ta teab ka seda, et ta peab oma hobused nõuetekohaselt reimportima.

52. Kui aga importijale olid tollialastes õigusaktides sätestatud kohustused (nt tollideklaratsiooni ja kauba tollile esitamine) teada või kui tema teadmatus tulenes raskest hooletusest, on selle kohustuse täitmata jätmine üldjuhul ka pettusekatse. Teisiti võib see olla vääramatu jõu või tekkinud hädaolukorra puhul, kui asjaomasel isikul ei ole muud mõistlikku, õiguslikult tunnustatavat alternatiivset tegutsemisviisi kui tollialastes õigusaktides sätestatud kohustuste täitmata jätmine.

53. Eeltoodut arvestades on seega tegemist pettusekatsega tolliseadustiku artikli 86 lõike 6 tähenduses, kui objektiivsetest (kaasnevatest) asjaoludest nähtub, et importijale olid tollialastes õigusaktides sätestatud kohustused teada või et tema teadmatus tulenes raskest hooletusest, ja ta jättis need kohustused täitmata. Sellisel juhul tekib vastavalt tolliseadustiku artikli 79 lõike 1 punktile a tollivõlg kohustuste (teadliku või raske hooletuse tõttu) täitmata jätmise tõttu. Seega

[27] Vt võlgniku õiguspärase ootuse ja heausksuse kohta tollivormistusjärgse sissenõudmise raames tolliseadustiku artikli 119 lõike 1 punkt a ning lõike 3 kolmas ja neljas lõik, 16. märtsi 2017. aasta kohtuotsus Veloserviss (C-47/16, EU:C:2017:220, punkt 24 jj varasema õigusnormi kohta).

[28] 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).

[29] Selle kohta juba 25. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Božičevič Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868, punkt 47), mis puudutab käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti d ja tagamist, et ei osaleta maksudest kõrvalehoidmises.

kui käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkt e nõuab tõepoolest ka tolliprotseduuri järgimist, tuleb impordikäibemaksuvabastuse andmisest käesoleval juhul tõenäoliselt keelduda (olenevalt eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangust asjaoludele).

V. Ettepanek

54. Teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Högsta förvaltningsdomstoleni (Rootsi kõrgeim halduskohus) eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkt e nõuab ainult seda, et täidetud oleksid tolliseadustiku artikli 203 sisulised tingimused. Kui tollivõlg tolliseadustiku artikli 79 tähenduses on tekkinud üksnes tolliseadustiku artikli 158 lõikes 1 ette nähtud tollideklaratsiooni esitamise kohustuse ja tolliseadustiku artikli 139 lõikes 1 ette nähtud kauba tollile esitamise kohustuse täitmata jätmise või tolliseadustiku artikli 203 kohase tollimaksust vabastamise taotluse esitamata jätmise tõttu, on tolliseadustiku artiklis 203 osutatud tagasitoodud kauba reimport käibemaksust vabastatud. Seetõttu ei ole käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti e kohase impordikäibemaksuvabastuse puhul oluline, kas tolliseadustiku artikli 86 lõikes 6 ette nähtud erandi koosseis on täidetud (kuna pettusekatset ei ole toime pandud).