Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

1. juuni 2017 *

Eelotsusetaotlus — Maksustamine — Käibemaks — Välistransiidiprotseduur — Kaubavedu liikmesriigis asuva vabasadama kaudu — Selle liikmesriigi õigusnormid, mis jätavad vabasadamad riigi maksustamisterritooriumi koosseisust välja — Tollijärelevalve alt väljaviimine — Tollivõla tekkimine ja käibemaksu sissenõutavus

Kohtuasjas C-571/15,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Hessisches Finanzgerichti (Hesseni maksukohus, Saksamaa) 29. septembri 2015. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 6. novembril 2015, menetluses

Wallenborn Transports SA

versus

Hauptzollamt Gießen,

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: koja president J. L. da Cruz Vilaça, kohtunikud M. Berger, A. Borg Barthet (ettekandja), E. Levits ja F. Biltgen,

kohtujurist: M. Campos Sánchez-Bordona,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— Wallenborn Transports SA, esindaja: *Rechtsanwalt* B. Klüver,

— Kreeka valitsus, esindajad: E. Tsaousi ja A. Dimitrakopoulou,

— Euroopa Komisjon, esindajad: A. Caeiros, M. Wasmeier ja L. Grønfeldt,

olles 13. detsembri 2016. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: saksa.

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), mida on muudetud nõukogu 20. detsembri 2007. aasta direktiiviga 2007/75/EÜ (ELT 2007, L 346, lk 13) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 61 esimest lõiku ja artikli 71 lõiget 1 ning nõukogu 12. oktoobri 1992. aasta määruse (EMÜ) nr 2913/92, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik (EÜT 1992, L 302, lk 1; ELT eriväljaanne 02/04, lk 307), mida on muudetud nõukogu 20. novembri 2006. aasta määrusega (EÜ) nr 1791/2006 (ELT 2006, L 363, lk 1) (edaspidi „tolliseadustik“), artikli 203 lõiget 1 ja artikli 204 lõike 1 punkti a.

2 Taotlus on esitatud Wallenborn Transports SA (edaspidi „Wallenborn“) ja Hauptzollamt Gießeni (Gießeni tolliasutus, Saksamaa) vahelises kohtuvaidluses, mis käsitleb nimetatud äriühingule pandud kohustust maksta tollivõla tekkimise tagajärjel käibemaksu.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Käibemaksudirektiiv

3 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõige 1 sätestab:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

[…]

d) kaupade import.“

4 Käibemaksudirektiivi artikkel 5, mis kuulub II jaotisse „Territoriaalne reguleerimisala“, sätestab:

„Käesolevas direktiivis kasutatakse järgmisi mõisteid:

1. „ühendus“ ja „ühenduse territoorium“ – punktis 2 määratletud liikmesriikide territooriumid;

2. „liikmesriik“ ja „liikmesriigi territoorium“ – ühenduse iga liikmesriigi territoorium, mille suhtes kohaldatakse Euroopa Ühenduse asutamislepingut vastavalt viimase artiklile 299, välja arvatud käesoleva direktiivi artiklis 6 nimetatud territooriumid;

3. „kolmandad territooriumid“ – artiklis 6 nimetatud territooriumid;

4. „kolmandad riigid” – iga riik ja territoorium, mille suhtes asutamislepingut ei kohaldata.“

5 Selle direktiivi artiklis 6 on sätestatud:

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

a) Athose mägi;

b) Kanaari saared;

c) Prantsusmaa ülemeredepartemangud;

d) Ahvenamaa;

e) Kanalisaared.

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

a) Helgolandi saar;

b) Büsingeni territoorium;

c) Ceuta;

d) Melilla;

e) Livigno;

f) Campione d'Italia;

g) Itaaliale kuuluv osa Lugano järvest."

6 Käibemaksudirektiivi artiklist 30 nähtub:

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

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

7 Direktiivi artikkel 60 on sõnastatud järgmiselt:

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

8 Selle direktiivi artikkel 61 näeb ette:

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

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

9 Käibemaksudirektiivi artiklis 70 on sätestatud:

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

10 Selle direktiivi artikkel 71 näeb ette:

„1. Kui kaubad suunatakse ühendusse toomisel ühele artiklites 156, 276 või 277 nimetatud protseduuridest või ühte nendes artiklites nimetatud olukordadest või ajutise impordi protseduurile täieliku vabastusega imporditollimaksust, või välistransiidi protseduurile, tekib maksustatav teokoosseis ja käibemaks muutub sissenõutavaks alles siis, kui nimetatud protseduurid või olukorrad kaupade suhtes lõpetatakse.

Kui aga imporditud kaubad on maksustatud ühise poliitika kohaselt kohaldatavate tollimaksude, põllumajandusmaksude või samaväärse toimega maksudega, tekib maksustatav teokoosseis ja käibemaks muutub sissenõutavaks hetkest, mil tekib maksustatav teokoosseis nimetatud muude maksude suhtes ja need maksud muutuvad sissenõutavaks.

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

11 Sama direktiivi artiklis 156 on sätestatud:

„1. Liikmesriigid võivad maksust vabastada järgmised tehingud:

a) selliste kaupade tarne, mis on mõeldud tollile esitamiseks ja vajaduse korral ajutiseks ladustamiseks;

b) selliste kaupade tarne, mis on mõeldud suunamiseks vabapiirkonda või vabalattu;

c) selliste kaupade tarne, mis on mõeldud suunamiseks tolliladustamisprotseduurile või seestöötlemise protseduurile;

d) selliste kaupade tarne, mis on mõeldud territoriaalvetes asuvate puurimis- või tootmisplatvormidele paigaldamiseks nende ehitamise, parandamise, hooldamise, ümberehitamise või seadistamise eesmärgil või selliste puurimis- või tootmisplatvormide maismaaga ühendamiseks;

e) selliste kaupade tarne, mis on mõeldud territoriaalvetes asuvate puurimis- või tootmisplatvormide kütuse- ja muude varudega varustamiseks.

2. Lõikes 1 nimetatud kohad määratletakse ühenduse kehtivate tollieeskirjade kohaselt.“

12 Käibemaksudirektiivi artiklis 202 on sätestatud:

„Käibemaksu tasub isik, kelle tõttu kaubad ei ole enam hõlmatud artiklites 156, 157, 158, 160 ja 161 nimetatud protseduuride või olukordadega.“

Tolliseadustik

13 Tolliseadustiku artikkel 4 sätestab:

„Käesolevas seadustikus kasutatakse järgmisi mõisteid:

[…]

7) ühenduse kaup:

— artiklis 23 nimetatud tingimustel täielikult ühenduse tolliterritooriumil saadud või toodetud kaup, mis ei sisalda imporditud kaupa riikidest või territooriumidelt, mis ei moodusta ühenduse tolliterritooriumi osa. Sellisest kaubast, millele on kohaldatud peatamismenetlust, saadud kaubal ei ole ühenduse kauba staatust erilise majandusliku tähtsusega juhtudel, mis määratakse kooskõlas komiteemenetlusega,

— vabasse ringlusse lubatud kaup, mis on imporditud riikidest või territooriumidelt, mis ei moodusta ühenduse tolliterritooriumi osa,

— ainult teises alapunktis nimetatud kaupadest või esimeses ja teises alapunktis nimetatud kaupadest täielikult ühenduse tolliterritooriumil saadud või toodetud kaup;

8) ühenduseväline kaup – punktis 7 nimetamata kaup.

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

[…]

10) imporditollimaks:

— tollimaks ja samaväärse toimega maks, mis tuleb tasuda seoses kauba impordiga,

— impordimaks, mis on kehtestatud ühise põllumajanduspoliitika raames või teatavate põllumajandustoodete töötlemisel saadud kauba suhtes kohaldatava erikorra alusel;

[…]

15) tollikäitlus:
a) kauba suunamine tolliprotseduurile;
b) kauba paigutamine vabatsooni või vabalattu;

[…]

16) tolliprotseduur:

[…]
b) transiit;

[…]“

14 Tolliseadustiku artikkel 37 sätestab:

„1. Ühenduse tolliterritooriumile toodud kaup kuulub tollijärelevalve alla selle saabumisest alates. Toll võib seda kontrollida kooskõlas kehtivate õigusaktidega.

2. Kaup jääb tollijärelevalve alla nii kauaks, kui on vajalik selle tollistaatuse määramiseks, ühendusevälise kauba puhul kuni kauba tollistaatus muutub või kaup paigutatakse vabatsooni või -lattu, reeksporditakse või hävitatakse vastavalt artiklile 182, ilma et see piiraks artikli 82 lõike 1 kohaldamist.“

15 Tolliseadustiku artiklis 92 on sätestatud:

„1. Välistransiidiprotseduur lõpetatakse ja tolliprotseduuri haldaja kohustused loetakse täidetuks, kui protseduurile suunatud kaup ja nõutavad dokumendid esitatakse sihtkoha tolliasutuses kooskõlas kõnealust protseduuri reguleerivate sätetega.

2. Toll lõpetab protseduuri, kui tolliametnikud saavad lähtetolliasutuses ja sihttolliasutuses olevate andmete võrdlemise põhjal kinnitada, et protseduur on nõuetekohaselt lõppenud.“

16 Nimetatud seadustiku artiklis 96 on sätestatud:

„1. Printsipaal on ühenduse välistransiidiprotseduuri haldaja. Printsipaal vastutab:

a) kauba puutumatul kujul esitamise eest sihtkohariigi tolliasutusele ettenähtud tähtaja jooksul, pöörates asjakohast tähelepanu meetmetele, mis toll on võtnud kauba identifitseeritavuse tagamiseks;

b) ühenduse transiidiprotseduuriga seotud sätete järgimise eest.

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

17 Sama seadustiku artikkel 166 sätestab:

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

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

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

18 Tolliseadustiku artikkel 167 sätestab:

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

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

3. Vabatsoonid ümbritsetakse piirdega, välja arvatud artikli 168a kohaselt määratud tsoonid. Liikmesriigid määravad iga vabatsooni või -lao sisse- ja väljapääsud.

[…]“

19 Seadustiku artiklis 170 on sätestatud:

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

2. Kaup esitatakse tollile ja see läbib ettenähtud tolliformaalsused siis, kui:

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

[…]“

20 Tolliseadustiku artikli 202 lõigete 1 ja 2 kohaselt:

„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.“

21 Sama seadustiku artiklis 203 on sätestatud:

„1. Tollivõlg impordil tekib, kui:

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

2. Tollivõlg tekib kauba tollijärelevalve alt väljaviimise hetkel.

3. Võlgnikud on:

— isik, kes kauba tollijärelevalve alt välja viis,

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

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

ja

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

22 Tolliseadustiku artikkel 204 sätestab:

„1. Tollivõlg impordil tekib, kui ei täideta:

a) kohustust, mis tuleneb sellise kauba ajutisest ladustamisest, millelt tuleb tasuda imporditollimaks, või tolliprotseduuri kasutamisest, millele nimetatud kaup on suunatud

[…]

välja arvatud artiklis 203 nimetatud juhtudel, kui ei tehta kindlaks, et nimetatud kohustuste ja tingimuste eiramine ei avalda ajutise ladustamise või muu kõnealuse tolliprotseduuri nõuetekohasele käigule olulist mõju.

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

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

Rakendusmäärus

23 Komisjoni 2. juuli 1993. aasta määruse (EMÜ) nr 2454/93, millega kehtestatakse rakendussätted nõukogu määrusele nr 2913/92 (EÜT 1993, L 253, lk 1; ELT eriväljaanne 02/06, lk 3), mida on muudetud komisjoni 17. novembri 2008. aasta määrusega (EÜ) nr 1192/2008 (ELT 2008, L 329, lk 1) (edaspidi „rakendusmäärus“), artikkel 356 sätestab:

„1. Lähtetolliasutus määrab kauba sihttolliasutusele esitamise tähtaja, võttes arvesse veose teekonda, transpordieeskirju ja muid õigusakte ning vajaduse korral printsipaali poolt edastatud üksikasju.

2. Lähtetolliasutuse määratud tähtaeg on siduv nende liikmesriikide tolli suhtes, kelle territooriumile ühenduse transiitveo käigus sisenetakse, ning need asutused kõnealust tähtaega muuta ei tohi.“

24 Rakendusmääruse II osa V jaotis „Muud tollikäitlusviisid“ sisaldab peatükki 1, mis käsitleb „Vabatsoone ja vabaladusid“ ja kuhu kuulub ka selle määruse artikkel 799. See artikkel sätestab:

„Käesolevas peatükis kasutatakse järgmisi mõisteid:

a) I kontrollitüüp: kontroll, mille aluseks on põhimõtteliselt piirde olemasolu;

[…]“

25 Rakendusmääruse IV osa, mis käsitleb tollivõlga, sisaldab II jaotist „Tollivõla tekkimine“, kuhu kuulub ka selle määruse artikkel 859. See artikkel sätestab:

„Järgmisi eiramisi käsitatakse [tolli]seadustiku artikli 204 lõike 1 tähenduses eiramistena, mis ei mõjuta oluliselt ajutise ladustamise või tolliprotseduuri käiku, kui:

— nende abil ei üritata kaupa ebaseaduslikult tollijärelevalve alt välja viia,

— need ei kujuta endast asjaomase isiku poolset ilmset hooletust ja

— kõik kauba olukorra normaliseerimiseks vajalikud formaalsused täidetakse tagantjärele.

[…]

2) transiidiprotseduurile suunatud kauba puhul mõne nimetatud protseduuri kasutamisest tuleneva kohustuse täitmatajätmine, kusjuures on täidetud järgmised tingimused:
a) protseduurile suunatud kaup esitati tegelikult sihttolliasutuses puutumatul kujul;

[…]

6) ajutiselt ladustatud või tolliprotseduuril oleva kauba puhul kauba väljaviimine ühenduse tolliterritooriumilt või selle viimine artikli 799 nimetatud I kontrollitüübile vastavasse vabatsooni või vabalattu ilma vajalike formaalsuste täitmiseta;

[…]“

Saksa õigus

Käibemaksuseadus

26 21. veebruari 2005. aasta käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz; *BGBl.* 2005 I, lk 386) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „käibemaksuseadus“) §-s 1 on sätestatud:

„(1) Käibemaksuga maksustatakse järgmised tehingud:

[…]

4) kaupade import riigi territooriumile […] (impordikäibemaks);

[…]

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

(3) Riigi territooriumil tehtavate tehingutena käsitatakse järgmisi vabasadamates tehtavaid tehinguid:

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

[…]

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

[…]

b) impordikäibemaksu reguleerivate õigusnormide alusel vabas ringluses;

[…]“

27 Käibemaksuseaduse § 13 „Tollivõla tekkimine“ lõikes 1 on sätestatud:

„Impordikäibemaksu reguleerib § 21 lõige 2.“

28 Käibemaksuseaduse §-s 21 „Impordikäibemaksu suhtes kehtivad erisätted“ on sätestatud:

„[…]

(2) Impordikäibemaksu suhtes kehtivad vastavalt tollimakse reguleerivad sätted;

[…]

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

Tollikorralduse seadus

29 Tollikorralduse seaduse (Zollverwaltungsgesetz) § 1 lõikes 1 põhikohtuasja asjaolude ajal kehtinud redaktsioonis on sätestatud:

„Kaupade liikumine üle Euroopa ühenduste tolliterritooriumi (ühenduse tolliterritoorium) piiride ja üle vabatsoonide piiride tolliseadustiku artikli 167 lõike 3 tähenduses koosmõjus […] rakendusmääruse artikli 799 punktiga a (I kontrollitüübile vastavad vabatsoonid) kuulub käesoleva seaduse kohaldamisalas tollijärelevalve alla. […]“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

30 11. juunil 2009 deklareeriti kaup, mis oli eelmisel päeval toodud Euroopa Liidu tolliterritooriumile Maini-äärse Frankfurdi (Saksamaa) lennujaama kaudu, pärast lühiajalist ajutist ladustamist ja suunati ühenduse välistransiidiprotseduurile.

31 Kauba saaja oli ettevõtja, kes asus Hamburgi (Saksamaa) vabasadamas, mis asjaolude toimumise ajal oli I kontrollitüübile vastav vabatsoon rakendusmääruse artikli 799 tähenduses ja mille piirid olid tollijärelevalve all. Transiidiprotseduur tuli lõpetada 17. juuniks 2009.

32 Wallenborn, kes oli volitatud vedaja, saatis kõnealuse kauba veoautoga Hamburgi vabasadamasse, kus see 11. juunil 2009 pärast tolliplommi eemaldamist maha laaditi. Kaup sihtkoha tolliasutusse aga ei jõudnud. Vabatsoonis paiknemise ajal seda kaupa vabasse ringlusse ei lastud, ei tarbitud ega kasutatud.

33 16. juunil 2009 laaditi kõnealune kaup konteinerisse ja veeti laevaga Soome, kus see suunati tolliladustamisprotseduurile, misjärel see hiljem veeti Venemaale.

34 2. septembril 2010 esitas Gießeni tolliasutus nii printsipaalile, kes kaubasaatjana oli kõnealuse kauba transiidiprotseduurile deklareerinud, kui ka Wallenbornile kui vedajale tollimaksu- ja impordikäibemaksuteate.

35 Maksenõue esitati aga ainult põhikohtuasja kaebajale, kuna printsipaal oli tõendanud, et asjaomane kaup ja saatedokument olid õigesti üle antud, samas kui Wallenborn oli jätnud transiidiprotseduuri lõpetamata. Kauba saaja märkis omakorda, et tema arvates oli see kaup tollist vabaks lastud ja et transiidisaatedokumenti ei olnud talle kättetoimetamisel esitatud.

36 Eelotsusetaotluse esitanud kohtule esitatud kaebuse põhjendamisel möönab Wallenborn, et tollivõlg tekkis siis, kui kõnealust kaupa vedanud veok tühjaks laaditi ja tolliplomm eemaldati. Samas väidab ta, et Hamburgi vabasadam kui vabatsoon ei kuulunud Saksamaa riigi territooriumi koosseisu käibemaksuseaduse tähenduses. Wallenborn järeldab sellest, tollivõla tekkimise aluseks olev teokoosseis tolliseadustiku artikli 203 lõike 1 tähenduses täitus väljaspool Saksamaa maksustamisterritooriumi ja et seega ei esine ühtegi maksustatavat tehingut.

37 Põhikohtuasja kaebaja lisab, et kuigi tollimaks ja impordikäibemaks on eri liiki maksud, ei saa tollivõlg ja impordikäibemaksu puudutav nõue tekkida erinevatel kuupäevadel. Sama moodi ei saa impordikäibemaksu tasumise kohustus tekkida erineva teokoosseisu alusel kui tollivõlg.

38 Gießeni tolliasutus väidab omakorda, et koos tollivõlaga muutus tolliseadustiku artikli 203 lõike 1 alusel sissenõutavaks ka impordikäibemaks, olenemata sellest, et tollivõla tekkimise aluseks olnud teokoosseis täitus Hamburgi vabasadama territooriumil. Ta väidab lisaks, et tähendust ei oma asjaolu, et kõnealune kaup saadeti Soome ja seejärel eksporditi.

39 Arvestades, et põhikohtuasjas on küsimuse all liidu õiguse tõlgendamine, otsustas Hessisches Finanzgericht (Hesseni maksukohus, Saksamaa) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgnevad eelotsuse küsimused:

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

Kui sellele küsimusele vastatakse jaatavalt:

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

Kui teisele küsimusele vastatakse eitavalt:

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

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

40 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 61 esimest lõiku ja artikli 71 lõike 1 esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et vabatsoonis asuvat kaupa võib pidada kuuluvaks „ühte [selle direktiivi] artiklis 156 nimetatud olukorda“, kui asjaomase liikmesriigi õigusnormi kohaselt ei kuulu vabatsoonid käibemaksuga maksustamisel selle riigi territooriumi koosseisu.

41 Kõigepealt tuleb märkida, et eelotsusetaotluse esitanud kohus tundub järeldavat, et sellele küsimusele jaatavalt vastamine sõltub tingimusest, et sellist liikmesriigi sätet saab pidada maksuvabastuse kehtestavaks sätteks käibemaksudirektiivi artikli 156 tähenduses. Samas leiab Hessisches Finanzgericht (Hesseni maksukohus), et säte, mille kohaselt on vabatsoonid käibemaksu osas riigi territooriumi koosseisust välja jäetud, ei kujuta endast päriselt sellist maksuvabastust.

42 Tuleb meenutada, et nagu kohtujuristi ettepaneku punktides 50 ja 51 on esitatud, siis kuigi käibemaksudirektiivi artikkel 156 annab liikmesriikidele võimaluse kohaldada maksuvabastust teatud liiki tehingutele, mida ta loetleb ja mille hulka kuulub punktis b nimetatud sellise kauba tarne, mis on mõeldud suunamiseks vabatsooni või vabalattu, ei viita selle direktiivi artikli 61 esimene lõik ja artikli 71 lõike 1 esimene lõik mitte artikli 156 kohaldamise tingimustele, vaid üksnes olukordadele ja tolliprotseduuridele, mis on seal mainitud.

43 Nimelt on käibemaksudirektiivi artikli 71 lõike 1 esimeses lõigus sätestatud, et kui kaup suunatakse liitu toomisel ühele direktiivi artiklis 156 nimetatud protseduuridest või ühte seal nimetatud olukordadest, tekib maksustatav teokoosseis ja käibemaks muutub sissenõutavaks siis, kui nimetatud protseduurid või olukorrad kauba suhtes lõpetatakse. Sellisel juhul on kõnealuse direktiivi artikli 61 esimeses lõigus sätestatu kohaselt niisuguse kauba impordi kohaks liikmesriik, mille territooriumil need protseduurid või olukorrad kauba suhtes lõpetatakse.

44 Seega tuleb käibemaksudirektiivi artikli 61 esimeses lõigus ja artikli 71 lõike 1 esimeses lõigus sisalduvat viidet „ühele [direktiivi artiklis 156] nimetatud protseduurile või olukorrale“ tõlgendada nii, et see viide hõlmab muu hulgas vabatsoone.

45 Eeltoodud kaalutlustest tuleneb, et nende sätete kohaselt ei või vabatsooni paigutatud kaupa põhimõtteliselt pidada käibemaksu seisukohast impordituks. Selles mõttes vastavad vabatsoonid, millele viitab liikmesriigi säte, mis näeb ette, et käibemaksuga maksustamise eesmärgil ei kuulu vabatsoonid riigi territooriumi koosseisu, neile, millele on viidatud käibemaksudirektiivi artiklis 156.

46 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 61 esimest lõiku ja artikli 71 lõike 1 esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et viide „ühele [direktiivi artiklis 156] nimetatud protseduurile või olukorrale“ hõlmab vabatsoone.

Teine küsimus

47 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 71 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et kauba tollijärelevalve alt väljaviimine vabatsoonis toob kaasa maksustatava teokoosseisu tekkimise ning impordikäibemaksu sissenõutavaks muutumise.

48 Käibemaksudirektiivi artikli 71 lõike 1 esimeses lõigus on sätestatud, et kui kaup suunatakse liitu toomisel välistransiidiprotseduurile või ühele direktiivi artiklis 156 nimetatud protseduuridest või ühte seal nimetatud olukordadest, tekib maksustatav teokoosseis ja käibemaks muutub sissenõutavaks siis, kui nimetatud protseduurid või olukorrad kauba suhtes lõpetatakse.

49 Selle sätte teine lõik käsitleb ühise poliitika kohaselt kohaldatavate tollimaksude, põllumajandusmaksude või samaväärse toimega maksudega maksustatud ja imporditud kauba eriolukorda, mille puhul tekib maksustatav teokoosseis ja maks muutub sissenõutavaks siis, kui tekib nimetatud maksude tasumise kohustuse tekkimiseks vajalik teokoosseis ja nimetatud maksud muutuvad sissenõutavaks.

50 Põhikohtuasjas ollakse ühel meelel selles, et kõnealuste kaupade tollijärelevalve alt väljaviimine, mis toimus tolliplommide õigusvastase eemaldamisega, oli aluseks tollivõla tekkele tolliseadustiku artikli 203 lõike 1 kohaselt (vt sellega seoses kohtuotsus, 15.5.2014, X, C-480/12, EU:C:2014:329, punkt 34).

51 Kõnealune tollijärelevalve alt väljaviimine lõpetas ka välistransiidiprotseduuri (vt selle kohta kohtuotsus, 11.7.2002, Liberexim, C-371/99, EU:C:2002:433, punkt 53).

52 Kuna aga kõnealune tollijärelevalve alt väljaviimine toimus vabatsoonis, jäi asjaomane kaup jätkuvalt ühte käibemaksudirektiivi artikli 156 lõike 1 punktis b nimetatud olukorda, mistõttu ei olnud käibemaksudirektiivi artikli 71 lõike 1 esimeses lõigus ette nähtud tingimused käibemaksunõude tekkeks *a priori* täidetud.

53 Nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 45, takistab kauba paiknemine tollijärelevalve alt väljaviimise hetkel vabatsoonis ka käibemaksudirektiivi artikli 71 lõike 1 teise lõigu kohaldamist, kuna puudub importimise koht.

54 Selles kontekstis tuleb siiski meenutada, et Euroopa Kohus on leidnud, et tollivõlale 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 (2.6.2016, Eurogate Distribution ja DHL Hub Leipzig, C-226/14 ja C-228/14, EU:C:2016:405, punkt 65).

55 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 67–69 on märkinud, tuleb olukorras, kus imporditollimaksuga maksustatav kaup on vabatsoonis tollijärelevalve alt välja viidud ega paikne enam selles tsoonis, põhimõtteliselt eeldada, et see kaup on sisenenud liidu majandusringlusse.

56 Kui aga sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas, mida on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktides 32 ja 33, ilmneb, et asjaomast kaupa liidu majandusringlusse ei lastud – seda peab kontrollima eelotsusetaotluse kohus –, ei tule mingit impordikäibemaksu tasuda.

57 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb teisele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 71 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et kauba tollijärelevalve alt väljaviimine vabatsoonis ei tekita maksustatavat teokoosseisu ega muuda impordikäibemaksu sissenõutavaks, kui see kaup ei sisenenud liidu majandusringlusse; seda asjaolu peab eelotsusetaotluse esitanud kohus kontrollima.

Kolmas küsimus

58 Kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 71 lõike 1 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et kui tollivõlg tekib tolliseadustiku artikli 203 alusel ja kui põhikohtuasja asjaolude tõttu on välistatud, et selle tagajärjel tekib käibemaksunõue, tuleb selle maksuga maksustatava teokoosseisu tekkimise põhjendamiseks kohaldada tolliseadustiku artiklit 204.

59 Sellega seoses tuleb kõigepealt märkida, nii nagu seda tegi kohtujurist oma ettepaneku punktis 74, et eelotsusetaotluse esitanud kohus tundub lähtuvat eeldusest, et sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas on võimalik tolliseadustiku artikleid 203 ja 204 kohaldada kumulatiivselt.

60 Nimelt tundub see kohus järeldavat, et kui kauba tollijärelevalve alt väljaviimise tagajärjel ei teki käibemaksunõuet, tuleb veel kindlaks teha, kas selle maksu kohaldamise aluseks võib olla tollivõla tekkimine tolliseadustiku artikli 204 lõike 1 punkti a kohaselt.

61 Olgu aga meenutatud, et tolliseadustiku artikli 204 sõnastusest nähtuvalt kuulub see kohaldamisele vaid olukordades, mis ei jää sama seadustiku artikli 203 kohaldamisalasse. Seega otsustamaks, kumma artikli alusel on tollivõlg impordil tekkinud, tuleb ennekõike kontrollida seda, kas juhtumi faktilistel asjaoludel on tegemist tollijärelevalve alt ebaseaduslikult väljaviimisega tolliseadustiku artikli 203 lõike 1 tähenduses. Vaid siis, kui sellega tegemist ei ole, on kohaldatavad tolliseadustiku artikli 204 sätted (kohtuotsus 12.2.2004, Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, punktid 29 ja 30).

62 Seetõttu, kui imporditollimaksuga maksustatav kaup on tollijärelevalve alt välja viidud, ei tule käibemaksudirektiivi artikli 71 lõike 1 teise lõigu eesmärgil kohaldada tolliseadustiku artikli 204 lõike 1 punkti a, et teha kindlaks, kas käibemaksuga maksustamist võib põhjendada tollivõla tekkimisega selle sätte kohaselt.

63 Eeltoodud kaalutlustest tuleneb, et kolmandale küsimusele tuleb vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 71 lõike 1 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et kui tollivõlg tekib tolliseadustiku artikli 203 alusel ja kui põhikohtuasja asjaolude tõttu on välistatud, et selle tagajärjel tekib käibemaksunõue, ei tule üksnes selle maksuga maksustatava teokoosseisu tekkimise põhjendamiseks kohaldada tolliseadustiku artiklit 204.

Kohtukulud

64 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (viies koda) otsustab:

1. **Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, (muudetud nõukogu 20. detsembri 2007. aasta direktiiviga 2007/75/EÜ) artikli 61 esimest lõiku ja artikli 71 lõike 1 esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et viide „ühele [direktiivi artiklis 156] nimetatud protseduurile või olukorrale“ hõlmab vabatsoone.**

2. **Direktiivi 2006/112 (muudetud direktiiviga 2007/75) artikli 71 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et kauba tollijärelevalve alt väljaviimine vabatsoonis ei tekita maksustatavat teokoosseisu ega muuda impordikäibemaksu sissenõutavaks, kui see kaup ei sisenenud liidu majandusringlusse; seda asjaolu peab eelotsusetaotluse esitanud kohus kontrollima.**

3. **Direktiivi 2006/112 (muudetud direktiiviga 2007/75) artikli 71 lõike 1 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et kui tollivõlg tekib nõukogu 12. oktoobri 1992. aasta määruse (EMÜ) nr 2913/92, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik, (muudetud nõukogu 20. novembri 2006. aasta määrusega (EÜ) nr 1791/2006) artikli 203 alusel ja kui põhikohtuasja asjaolude tõttu on välistatud, et selle tagajärjel tekib käibemaksunõue, ei tule üksnes selle maksuga maksustatava teokoosseisu tekkimise põhjendamiseks kohaldada tolliseadustiku artiklit 204.**

Allkirjad