Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
NIILO JÄÄSKINEN
esitatud 8. märtsil 2012 [1]

Kohtuasi C-262/10

Döhler Neuenkirchen GmbH
versus
Hauptzollamt Oldenburg

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesfinanzhof (Saksamaa))

Tolliseadustik — Seestöötlemise protseduur — Peatamissüsteem — Määrus (EMÜ) nr 2913/92 — Artikkel 204 — Tollivõla tekkimine impordil teatava kohustuse täitmata jätmise korral — Ettenähtud tähtaja jooksul protseduuri kokkuvõtte esitamata jätmine

I. Sissejuhatus

1. Tolliseadustikus [2] ette nähtud seestöötlemise protseduur võimaldab ühenduse tootjatel töödelda Euroopa Ühenduse territooriumil ühenduseväliseid kaupu, mis on mõeldud ühenduse territooriumilt reekspordiks kompensatsioonitoodete kujul, ilma et sellise kauba suhtes kohaldataks imporditollimaksu.

2. Majandusliku mõjuga tolliprotseduuri ja peatamismenetluse kasutamiseks peab olema luba, mis väljastatakse tolliseadustikus ette nähtud tingimustel. [3] Eelkõige määrab toll tähtaja (edaspidi „protseduuri lõpetamise tähtaeg"), mille jooksul tuleb töödeldud tooted (edaspidi „kompensatsioonitooted") reeksportida või mille jooksul peab neile olema määratud muu tollikäitlusviis. See uus lubatav tollikäitlusviis eeldab seestöötlemise protseduuri lõpetamist. [4]

3. Protseduuri lõpetamise tähtaja möödumisest arvestades 30 päeva jooksul tuleb tollile esitada teatavad andmed seestöötlemise protseduuri läbiviimise kohta (edaspidi „protseduuri kokkuvõte").

4. Põhikohtuasjas kasutas Döhler Neuenkirchen GmbH (edaspidi „Döhler Neuenkirchen") ühendusevälise kauba importimiseks seestöötlemise protseduuri.

1 — Algkeel: prantsuse.

2 — Nõukogu 12. oktoobri 1992. aasta määrus (EMÜ) nr 2913/92, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik (EÜT L 302, lk 1; ELT eriväljaanne 02/04, lk 307), mida on muudetud Euroopa Parlamendi ja nõukogu 13. aprilli 2005. aasta määrusega (EÜ) nr 648/2005 (ELT L 117, lk 13; ELT eriväljaanne 02/10, lk 239) (edaspidi „tolliseadustik"). Tolliseadustik tunnistati kehtetuks Euroopa Parlamendi ja nõukogu 23. aprilli 2008. aasta määrusega (EÜ) nr 450/2008, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik (ajakohastatud tolliseadustik) (ELT L 145, lk 1; edaspidi „ajakohastatud tolliseadustik"), mille teatavad sätted jõustusid 24. juunil 2008. Põhikohtuasja asjaolude asetleidmise kuupäeva arvestades tuleb põhikohtuasja suhtes kohaldada tolliseadustiku eeskirju. Käsitlen hiljem küsimust, kas käesolevas ettepanekus esitatud lahendus kehtib ka ajakohastatud tolliseadustiku kehtestatud süsteemi puhul.

3 — Vt tolliseadustiku artikli 84 lõige 1 ning artiklid 85 ja 87.

4 — Vt tolliseadustiku artikli 89 lõige 1.

5. Protseduuri lõpetamise tähtaja möödudes kompensatsioonitooted kas reeksporditi või määrati neile muu lubatav tollikäitlusviis, st vabasse ringlusse lubamine vastavalt ettenähtud tingimustele. Döhler Neuenkirchen jättis siiski täitmata kohustuse esitada protseduuri lõpetamise tähtaja möödumisest arvestades 30 päeva jooksul protseduuri kokkuvõte.

6. Bundesfinanzhof (Saksamaa) soovib teada, kas selline eiramine tingib tollivõla tekkimise tolliseadustiku artikli 204 alusel eelkõige selle tõttu, et suurem osa kaubast reeksporditi.

7. Sarnaselt kohtuasjaga Eurogate Distribution (C-28/11), mis on Euroopa Kohtu menetluses ja milles ma esitan oma ettepaneku samuti täna, kuid mis puudutab hoopis tolliladustamisprotseduuri raames kohustuste täitmata jätmist, on Euroopa Kohtul võimalus täpsustada tolliseadustiku artikli 204 alusel tollivõla tekkimise tingimusi. Kuigi selle artikli kohaldamise tulemusel tollivõla tekkimise tingida võivat eiramist puudutavad faktilised asjaolud on mainitud kohtuasjade puhul erinevad, tuleb siiski tõdeda, et need kohtuasjad käsitlevad sama sätte tõlgendamist ning mõlemad puudutavad peatamissüsteemi tolliprotseduuri, nimelt seestöötlemist kohtuasjas C-262/10 ja tolliladustamist kohtuasjas C-28/11.

II. Õiguslik raamistik

A. *Tolliseadustik*

8. Vastavalt tolliseadustiku artiklile 4 tähistab mõiste „tollivõlg impordil" isiku kohustust tasuda imporditollimaksu, mis kehtivate ühenduse õigusaktide alusel tuleb konkreetsetelt kaupadelt tasuda. Kauba tollikäitlusviis hõlmab muu hulgas kauba suunamist tolliprotseduurile või selle reeksporti ühenduse tolliterritooriumilt. Tolliprotseduurid on aga muu hulgas vabasse ringlusse lubamine ja seestöötlemine.

9. Seestöötlemise protseduuri kohta näeb tolliseadustiku artikkel 114 ette järgmist:

„1. Ilma et see piiraks artikli 115 kohaldamist, võimaldab seestöötlemise protseduur kasutada ühenduse tolliterritooriumil ühe või mitme töötlemistoimingu käigus järgmisi kaupu:

a) ühenduseväline kaup, mis on määratud ühenduse tolliterritooriumilt reekspordiks kompensatsioonitoodete kujul, ilma et sellise kauba suhtes kohaldataks imporditollimaksu või kaubanduspoliitilisi meetmeid;

[…].

2. Käesolevas määruses kasutatakse järgmisi mõisteid:

a) peatamissüsteem – lõike 1 punktis a osutatud seestöötlemisega seotud soodustuste süsteem;

[…];

c) töötlemistoimingud:

— toimingud kaupadega, sealhulgas selle paigaldamine, kooste või sobitamine teiste kaupadega,

— kauba töötlemine,

[…]"

10. Tolliseadustiku artikli 118 lõiked 1 ja 2 näevad ette:

„1. Toll määrab tähtaja, mille jooksul tuleb kompensatsioonitooted eksportida, reeksportida või neile tollikäitlusviis määrata. […].

2. Tähtaega arvestatakse kuupäevast, kui ühenduseväline kaup seestöötlemise protseduurile suunatakse. Loapidaja piisavalt põhjendatud taotluse korral võib toll tähtaega pikendada.

Protseduuri lihtsustamiseks võidakse otsustada, et kalendrikuu või kvartali jooksul algav tähtaeg lõpeb vastavalt järgmise kalendrikuu või kvartali viimasel päeval."

11. Tolliseadustiku VII jaotise „Tollivõlg" 2. peatükis on sätted tollivõla tekkimise kohta.

12. Tolliseadustiku artiklis 201 on sätestatud põhireegel:

„1. Tollivõlg impordil tekib, kui:

a) kaup, millelt tuleb tasuda imporditollimaks, lubatakse vabasse ringlusse,

või

[…]

2. Tollivõlg tekib kõnealuse tollideklaratsiooni aktsepteerimise hetkel..

[…]"

13. Tolliseadustiku artikkel 204 näeb ette täiendava juhtumite rühma järgmiselt:

„1. Tollivõlg impordil tekib, kui ei täideta:

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

või

[…]

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.

[…]"

B. *Rakendusmäärus*

14. Tolliseadustikku täiendab rakendusmäärus (EMÜ) nr 2454/93 [5].

15. Rakendusmääruse artikli 496 punkt m sätestab, et „protseduuri lõpetamise tähtaeg" on „tähtaeg, mille jooksul tuleb kaubale määrata uus lubatav tollikäitlusviis […]".

16. Rakendusmääruse artikkel 521 käsitleb protseduuri kokkuvõtet ja sätestab järgmist:

„1. Hiljemalt protseduuri lõpetamise tähtajaks, sõltumata sellest, kas kasutatakse seadustiku artikli 118 lõike 2 teise lõigu kohast summeerimist:

— esitatakse seestöötlemise (peatamismenetlus) […] puhul protseduuri kokkuvõte järelevalveasutusele 30 päeva jooksul,

[…]

Kui olukord seda nõuab, võib toll tähtaega pikendada ka pärast selle möödumist.

2. Kokkuvõte või nõue peab sisaldama järgmisi andmeid, kui järelevalveasutus ei ole teisiti otsustanud:

[…]

3. Järelevalveasutus võib koostada protseduuri kokkuvõtte."

17. Rakendusmääruse artikkel 546 sätestab:

„Loas täpsustatakse, kas kompensatsioonitooted või muutmata kujul kauba võib lubada vabasse ringlusse ilma tollideklaratsioonita, ilma et see piiraks keelavate või piiravate meetmete kohaldamist. Sellisel juhul loetakse kaup vabasse ringlusse lubatuks, kui sellele ei ole protseduuri lõpetamise tähtaja möödudes tollikäitlusviisi määratud.

[Tolliseadustiku] artikli 218 lõike 1 esimese lõigu kohaldamisel loetakse, et vabasse ringlusse lubamise deklaratsioon on esitatud ja aktsepteeritud ning luba on antud protseduuri kokkuvõtte esitamise ajal.

[…]"

18. Rakendusmääruse artiklis 859 on sätestatud need juhud, mille puhul tolliseadustiku artikli 204 lõikes 1 sätestatud kohustuse täitmata jätmine ei tingi tollivõla tekkimist põhjusel, et eiramised ei mõjuta oluliselt asjaomase tolliprotseduuri käiku.

III. Põhikohtuasi, eelotsuse küsimused ja menetlus Euroopa Kohtus

19. Döhler Neuenkirchen importis 2006. aasta esimeses kvartalis puuviljamahla kontsentraati, mida ta töötles seestöötlemise protseduuri kasutades, nagu seda võimaldas talle antud luba. Vastavalt sellele loale möödus protseduuri lõpetamise tähtaeg neljanda järgneva kalendrijärgse kvartali lõppedes, st 31. märtsil 2007.

5 — Komisjoni 2. juuli 1993. aasta määrus (EMÜ) nr 2454/93, millega kehtestatakse rakendussätted nõukogu määrusele (EMÜ) nr 2913/92, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik (EÜT L 253, lk 1; ELT eriväljaanne 02/06, lk 3), muudetud komisjoni 4. mai 2001. aasta määrusega (EÜ) nr 993/2001 (EÜT L 141, lk 1; ELT eriväljaanne 02/11, lk 286), (edaspidi „rakendusmäärus").

20. Seestöötlemise protseduuri raames tuleb protseduuri kokkuvõte esitada protseduuri lõpetamise tähtaja möödumisest arvestades 30 päeva jooksul. Käesoleval juhul oleks protseduuri kokkuvõte seega tulnud esitada hiljemalt 30. aprillil 2007, mida Döhler Neuenkirchen aga ei teinud, vaatamata Hauptzollamt Oldenburgi (edaspidi „Hauptzollamt") meeldetuletusele, milles nõuti kokkuvõtte esitamist 20. juuniks 2007.

21. Kuna protseduuri kokkuvõte puudus, nõudis Hauptzollamt kogusummas 1 403 188,49 euro suuruse imporditollimaksu tasumist kogu importkaubalt, mille osas protseduuri lõpetamise tähtaeg möödus 31. märtsil 2007.

22. Döhler Neuenkirchen saatis 10. juulil 2007 lõpuks protseduuri kokkuvõtte, mille kohaselt oli imporditollimaksu summa väiksem, nimelt 217 338,39 eurot, kuna ettenähtud tähtaja jooksul, st kuni 31. märtsini 2007, eksportimata importkaupa oli oluliselt vähem.

23. Döhler Neuenkirchen vaidlustas Hauptzollamti määratud tollimaksu summa oma protseduuri kokkuvõttest tulenevat summat ületavas osas ning esitas seejärel kaebuse Finanzgericht Hamburgile.

24. Finanzgericht Hamburg jättis kaebuse rahuldamata, leides, et Döhler Neuenkirchen oli protseduuri kokkuvõtte esitamise tähtaega mööda lastes jätnud oma kohustused täitmata, mistõttu tekkis tollivõlg tolliseadustiku artikli 204 lõike 1 punkti a alusel. Nimetatud kohus leidis ka, et protseduuri kokkuvõtte hilinenult esitamist ei saa lugeda selliseks eiramiseks, mis rakendusmääruse artikli 859 punkti 9 tähenduses [6] ei mõjuta oluliselt tolliprotseduuri käiku.

25. Sellega seoses märkis Finanzgericht Hamburg esiteks seda, et protseduuri kokkuvõtte esitamise tähtaega ei oleks saanud vastava taotluse õigeaegse esitamise korral pikendada, sest olukord ei nõudnud seda rakendusmääruse artikli 521 lõike 1 teise lõigu tähenduses, ja tõdes teiseks, et Döhler Neuenkirchen näitas üles ilmset hooletust, sest seestöötlemise protseduuri kasutamisel kogenud ettevõtjana oli talle teada kohustus esitada teatava tähtaja jooksul protseduuri kokkuvõte ning pealegi juhtis sellele nõudele tähelepanu Hauptzollamt.

26. Döhler Neuenkirchen esitas seejärel kassatsioonkaebuse Bundesfinanzhofile, väites, et tolliprotseduur lõpetati 31. märtsil 2007 ja et pärast seda kuupäeva toimunud mis tahes kohustuse täitmata jätmine, nagu protseduuri kokkuvõtte esitamine pärast tähtaja möödumist, ei saa mõjutada tolliprotseduuri käiku ja veel vähem olla aluseks tollivõla tekkimisele hilisemas staadiumis.

27. Olles analüüsinud Döhler Neuenkircheni väidet, mille kohaselt pärast tolliprotseduuri lõpetamist toimunud eeskirjade eiramine ei saa tingida tollivõla tekkimist, tõdes Bundesfinanzhof, et kui lähtuda sellest seisukohast, siis tuleb nentida, et Euroopa Komisjon on rakendusmääruse artikli 859 punktiga 9 näinud tollivõla tekkimisest ette erandi, millel puudub kasulik mõju. Mis puutub Hauptzollamti seisukohta, et rakendusmääruse artikli 521 lõike 1 esimese lõigu esimese taande kohaselt ei ole seestöötlemise protseduur tolliseadustiku artikli 89 lõike 1 kohaselt „lõpetatud" mitte siis, kui kaubale on määratud uus lubatav tollikäitlusviis, vaid üksnes siis, kui on esitatud protseduuri kokkuvõte, siis soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas esimesena mainitud sättega on komisjon ületanud oma pädevust tolliseadustiku rakendamise korra kehtestamisel, ning juhib tähelepanu tollivõla kahekordse tekkimise ohule juhul, kui tekib kauba puudujääk.

6 — Nimetatud punkt 9 võimaldab seestöötlemise ja tollikontrolli all töötlemise raames protseduuri kokkuvõtte esitamiseks ettenähtud tähtaja mööda lasta, kui tähtaega oleks õigeaegse taotluse esitamise korral pikendatud.

28. Leides, et temale esitatud vaidluse lahendamiseks on vaja ühenduse õigust tõlgendada, otsustas Bundesfinanzhof menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [tolliseadustiku] artikli 204 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et see puudutab ka selliste kohustuste täitmata jätmist, mis tuleb täita alles pärast vastava protseduuri lõpetamist, mistõttu seestöötlemise protseduuri raames peatamissüsteemi vormis õigeaegselt osaliselt reeksporditud importkauba puhul toob see, kui rikutakse kohustust esitada 30 päeva jooksul pärast protseduuri lõpetamise tähtaega järelevalveasutusele protseduuri kokkuvõte, endaga kaasa tollivõla tekkimise kogu kokkuvõtte objektiks oleva importkauba eest, kui ei ole täidetud [rakendusmääruse] artikli 859 punktis 9 sätestatud tingimused?”

29. Kirjalikud märkused esitasid Döhler Neuenkirchen, Hauptzollamt Oldenburg, Tšehhi valitsus ja Euroopa Komisjon.

30. Euroopa Kohus määras kohtuasja lahendamiseks seitsmendale kojale, mille istung toimus 13. aprillil 2011. Seitsmes koda otsustas 22. septembril 2011 siiski vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 44 lõikele 4 anda asi tagasi Euroopa Kohtule, et see määraks asja läbivaatamiseks suuremale kohtukoosseisule. Euroopa Kohus otsustas anda kohtuasja C-262/10 üle kolmandale kojale ja teha asjas otsuse pärast kohtujuristi ettepaneku ärakuulamist.

31. Nõnda andis Euroopa Kohtu kolmas koda 25. oktoobril 2011 määruse suulise menetluse uuendamiseks ja saatis pooltele uue istungi kohtukutse. Döhler Neuenkirchen, Itaalia valitsus ja komisjon osalesid 1. detsembril 2011 kohtuistungil, mis oli ühine kohtuasjaga C-28/11.

IV. Analüüs

A. *Sissejuhatavad märkused*

32. Käesolevas asjas peab Euroopa Kohus esitama oma seisukoha selle kohta, millised tegurid võivad tingida tollivõla tekkimise, ja täpsemalt, mil määral tingib tollivõla tekkimise seestöötlemise protseduuri puhul ette nähtud tingimuste täitmata jätmine.

33. Põhikohtuasjas ei ole tegemist asjaomaste sätete täieliku eiramisega, veel vähem keeldumisega teha tolliga koostööd. Tegelikult kulges põhikohtuasjas käsitletav seestöötlemise protseduur nõuetekohaselt, kui välja arvata oluline kõrvalekalle protseduuri kokkuvõtte esitamise päeva osas.

34. Teen ettepaneku analüüsida olukorda järgmiselt. Kõigepealt tuletan meelde tolliseadustiku artikli 204 normatiivset konteksti seoses tollivõla tekkimisega ning käsitlen tollivõlgade kumulatsiooni küsimust. Järgmiseks analüüsin ma tolliseadustiku artiklis 204 sätestatud „kohustusi” sellise peatamissüsteemi kontekstis nagu käesoleva asja puhul seestöötlemine. Lõpuks käsitlen ma küsimust, kas tollivõlga saab pidada sanktsiooniks või isegi ebaproportsionaalseks sanktsiooniks, nagu väidab Döhler Neuenkirchen, ning samuti ajakohastatud tolliseadustiku mõju küsimust.

B. *Tollivõla tekkimine*

35. „Tavalises” olukorras nagu see, mida käsitleb tolliseadustiku artikkel 201, tekib tollivõlg impordil siis, kui aktsepteeritakse asjaomane tollideklaratsioon ja kõnealused kaubad lubatakse vabasse ringlusse. Tollivõla tekkimise tingiv rakendusjuhtum on eeskirjadekohane vabasse ringlusse lubamine ja seega asjaomase kauba eeskirjadekohane staatuse muutus. [7]

7 — Vt selle kohta 1. veebruari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-66/99: D. Wandel (EKL 1993, lk I-873, punktid 41 ja 42).

36. Seevastu tolliseadustiku järgnevate artiklite kohta on kohtujurist Kokott põhjendatult nentinud, et „kui rikutakse teatud tollieeskirju, tekib tollivõlg impordil tolliseadustiku artiklite 202–205 kohaselt. Vastavalt faktilistele asjaoludele on nende artiklite lõigetes 2 ja 3 tollivõla tekkimiseks ette nähtud erinevad ajahetked ning erinevad võlgnikud”. [8]

37. Nõnda tekib tollivõlg tolliseadustiku artikli 202 alusel siis, kui kaup, millelt tuleb tasuda imporditollimaks, tuuakse ebaseaduslikult ühenduse tolliterritooriumile. Ka tekib tolliseadustiku artikli 203 alusel tollivõlg siis, kui on tegemist ebaseadusliku tollijärelevalve alt väljaviimisega. Lõpuks tekib tollivõlg tolliseadustiku artikli 204 alusel siis, kui „ei täideta kohustust, mis tuleneb sellise kauba ajutisest ladustamisest, millelt tuleb tasuda imporditollimaks, või tolliprotseduuri kasutamisest, millele nimetatud kaup on suunatud”.

38. Igal artiklil on seega oma kohaldamisala ja need ei kattu. Euroopa Kohus on kohtuotsuses Hamann International otsesõnu rõhutanud, et tolliseadustiku artiklite 203 ja 204 kohaldamisalad on erinevad, märkides, et „[s]ätetest esimene käsitleb toiminguid, mille tulemusel viiakse kaup tollijärelevalve alt välja, teine aga käsitleb kohustuste täitmata jätmist ja eri tolliprotseduuride tingimuste täitmata jätmist, mis tollijärelevalvet ei mõjuta”. [9]

39. Kuigi on vaieldamatu, et selline olukord, nagu see, millega on tegemist põhikohtuasjas, on reguleeritud tolliseadustiku sätetega, näeb siiski rakendusmääruse artikkel 859 koostoimes selle määruse artikliga 860 ette korra, mis vastavalt kohtupraktikale reguleerib ammendavalt sellist kümmet rikkumist artikli 204 lõike 1 punkti a tähenduses, mis „ei mõjuta oluliselt ajutise ladustamise või asjaomase tolliprotseduuri käiku”. [10]

40. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul pole vaidlust selle üle, et põhikohtuasja asjaolud ei vasta ühelegi rakendusmääruse artiklis 859 loetletud eiramisele. [11]

41. Kauba importimine majandusliku mõjuga tolliprotseduuri alusel, mille puhul on tollimaksu tasumine peatatud, on erand ja seetõttu on selle kohta ette nähtud tingimused. Nagu olen juba märkinud, tekib tollivõlg põhimõtteliselt tolliseadustiku artikli 201 alusel siis, kui kaup saabub ühendusse ja kui esitatakse ja aktsepteeritakse tollideklaratsioon. Sellises olukorras ei mõjuta hilisem reeksport varem aset leidnud tollivõla tekkimist imporditud kauba osas. Peatamismenetluse korral aga tollivõlga ei teki, kui kaup jääb tollijärelevalve alla ja protseduuri eeskirju järgitakse kuni protseduuri lõpetamiseni.

42. Kui aga osa kaupa lubatakse vabasse ringlusse vastavalt seestöötlemise loale ja pärast tolliseadustikus ette nähtud nõuete täitmist, siis tekib tollivõlg selle osa suhtes vastavalt tolliseadustiku artiklis 201 ette nähtud põhimõttele.

C. *Tollivõlg: mitu võlga, ajaline külg ja kahekordne maksustamine*

43. Põhikohtuasjas ei saa välistada, et eri ajal on tekkinud mitu tollivõlga, nii et võib tekkida kahekordse maksustamise küsimus.

8 — Vt kohtujurist Kokott’i ettepanek 3. märtsi 2005. aasta kohtuotsuseks C-195/03: Papismedov jt (EKL 2005, lk I-1667) punkt 23).

9 — Vt 12. veebruari 2004. aasta otsus kohtuasjas C-337/01: Hamann International (EKL 2004, lk I-1791, punkt 28).

10 — Vt selle kohta 11. novembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-48/98: Söhl & Söhlke (EKL 1999, lk I-7877, punkt 43).

11 — Väga erandlikel juhtudel võib ka olla nii, et tolliseadustiku artikli 204 kohaldamise kriteeriumid ei ole täidetud; sellise juhuga oli tegemist 15. juuli 2010. aasta kohtuotsuse C-234/09: DSV Road A/S (EKL 2010, lk I-7333, punktid 32 ja 37) aluseks olnud kohtuasjas. Käesolevas asjas ei ole siiski nii.

44. Kõigepealt on kohane meenutada, et kauba kahekordne maksustamine ühenduse tolliterritooriumile toomisel on vastuolus tolliliidu enda kontseptsiooniga.[12] Liidu õigus keelab seega põhimõtteliselt sama kauba koormamise kahekordse tollivõlaga.[13]

45. Just selle tõttu tuleb teha vahet kolmel mõistel, milleks on „kaup", „juhtum" ja „rakendusjuhtum". Sama „kaupa" ei saa mitu korda maksustada. „Juhtumit", mille all tuleb mõista iga konkreetset faktilist asjaolu,[14] saab seostada vaid ühe sättega, mis näeb ette tollivõla tekkimise. Tollivõla tervikuna, mis järelikult hõlmab kogu kaupa, võivad tingida eri „rakendusjuhtumid", mis võivad esineda samaaegselt.[15]

46. Kui on tegemist mitme rakendusjuhtumiga, siis tuleb kindlaks teha, milline neist tingib tollivõla tekkimise. Tegemist võib olla esimese rakendusjuhtumiga või kõige tõsisema rakendusjuhtumiga. Leian, et kronoloogilisest seisukohast on otsustav kriteerium see, mis on näiteks tolliseadustiku artikli 215 taustal, mille kohaselt tingib tollivõla tekkimise esimene rakendusjuhtum.[16] Selles küsimuses nõustun ma seega Tšehhi valitsuse analüüsiga ja jätan kõrvale „kõige tõsisema rakendusjuhtumi" kriteeriumi, mille pakkus välja komisjon kohtujurist Kokott'i ettepanekule tuginedes.[17]

47. Käesoleva kohtuasja toimikust nähtub, et käesoleval juhul eksportis Döhler Neuenkirchen suurema osa kompensatsioonitoodetest, samas kui osa kaupa lubati vabasse ringlusse. Tavaolukorras tuleks seega vastavalt Döhler Neuenkircheni põhjendatud ettepanekule möönda, et sellele osale kaubast, mis lubati vabasse ringlusse, kohaldub tolliseadustiku artikkel 201, samas kui reeksporditud kaupa tollimaksuga ei maksustata. Käesoleva kohtuasja puhul jäeti protseduuri kokkuvõte ettenähtud tähtaja jooksul esitamata, kuigi seestöötlemise protseduur lõpetati nõuetekohaselt. Niisiis kohaldas Hauptzollamt tolliseadustiku artikli 204 alusel imporditollimaksu kogu kaubale.

D. *Tingimused, mille täitmata jätmine tingib tolliseadustiku artikli 204 kohaldamise*

48. Kerkib küsimus, milliste tingimuste täitmata jätmine tingib tolliseadustiku artikli 204 kohaldamise. Leian, et tegemist on selles artiklis sätestatud ja asjaomase protseduuri puhul ette nähtud mis tahes tingimuse täitmata jätmisega, välja arvatud rakendusmääruse artiklis 859 erandina ette nähtud juhud. Kõrvalpõikena märgin, et minu arvates ei ole liidu tolliõiguses selles küsimuses tegemist vahetegemisega, millele viitavad teatavad Saksa õigusteooriat esindavad autorid ja mis käsitleb materiaalõiguslikke kohustusi ja protseduurilisi kohustusi.

49. Nagu Euroopa Kohus on märkinud, kehtestab rakendusmääruse artikkel 859 korra, mis reguleerib ammendavalt tolliseadustiku artikli 204 lõike 1 punkti a tähenduses eiramisi, mis „ei avalda ajutise ladustamise või muu kõnealuse tolliprotseduuri nõuetekohasele käigule olulist mõju".[18] Kõik need juhud, mis selle erandiga hõlmatud ei ole, kuuluvad järelikult tolliseadustiku artikli 204 kohaldamisalasse.

12 — Vt selle kohta 20. septembri 1988. aasta otsus kohtuasjas 252/87: Kiwall (EKL 1988, lk 4753, punkt 11).

13 — Vt selle kohta tolliseadustiku artikli 208 esimene lõik.

14 — Sarnaselt kohtujurist Kokott'iga leian ma, et „juhtum" ei ole üldviide, mis hõlmab kõiki imporditoiminguid. Vt eespool viidatud kohtujurist Kokott'i ettepanek kohtuasjas Papismedov jt, punkt 91.

15 — Tolliseadustiku artiklites 201–205 on ette nähtud „rakendusjuhtumid", mille puhul tekib tollivõlg impordil. Vt 16. oktoobri 2003. aasta otsus kohtuasjas Hannl-Hofstetter C-91/02: (EKL 2003, lk I-12077, punkt 3).

16 — Liidu tolliõiguses sisalduva „ajalise prioriteedi" põhimõtte kohta vt nt 3. aprilli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-230/06: Militzer & Münch (EKL 2008, lk I-1895, punkt 28), milles on tõdetud, et „[e]rinevate liikmesriikide territooriumidel toime pandud mitmete eeskirjade rikkumiste või eiramiste puhul on tollivõla sissenõudmiseks pädev liikmesriik see, kelle territooriumil esimene rikkumine või eiramine toime pandi […]".

17 — Oma ettepaneku põhjenduseks tugines komisjon eespool viidatud kohtujurist Kokott'i ettepanekule kohtuasjas Papismedov jt, punkt 95, joonealune märkus 44.

18 — Eespool viidatud kohtuotsus Söhl & Söhlke, punkt 43.

50. Leian, et ei ole mingit kahtlust, et ettenähtud tähtaja jooksul protseduuri kokkuvõtte esitamata jätmine tingib tolliseadustiku artikli 204 kohaldamise. Tavalisest korrast erinevalt tuvastatakse imporditud kauba lõplik tolliterritooriumilt väljumine just seestöötlemise protseduuri lõpetamise teel selle protseduuri kokkuvõtte alusel. Protseduuri kokkuvõttes deklareerib importija tollile selle kauba tollikäitlusviisi, mille importimisel olid seatud tingimused. Protseduuri kokkuvõte on seega keskne dokument, millele osutavad ka üksikasjalikud andmed, mis vastavalt rakendusmääruse artikli 521 lõikele 2 peavad selles dokumendis olema. [19]

51. Euroopa Kohus on juba varem rõhutanud, et „seestöötlemise protseduur, millega kaasneb peatamismenetlus, on erakorraline meede, mis on mõeldud teatava majandustegevuse hõlbustamiseks. Kuna see tolliprotseduur kätkeb endas ilmset riski tollieeskirjade nõuetekohase kohaldamise ja tollimaksu sissenõudmise seisukohalt, on protseduuri kasutajad kohustatud rangelt järgima sellest tulenevaid kohustusi. Samuti on protseduuri kasutajate kohustuste täitmata jätmise tagajärgi kohane tõlgendada rangelt.” [20]

52. Lõpuks pean meenutama, et kuna kahekordne maksustamine on välistatud, siis ei saa tolliseadustiku artikli 204 alusel tekkinud tollivõlg hõlmata kaupa, mille puhul on tollivõlg tekkinud juba varem tolliseadustiku artikli 201 alusel seetõttu, et see kaup lubati vabasse ringlusse. Muu kauba osas, isegi kui see on pärast töötlemist reeksporditud, tekib tolliseadustiku artikli 204 alusel tollivõlg.

E. *Tollivõla tekkimine ei ole sanktsioon*

53. Döhler Neuenkirchen väidab, et käesoleval juhul toimib tollimaksu tasumise kohustus sanktsioonina.

54. Nimetatud argumendiga ei saa nõustuda järgnevatel põhjustel.

55. Euroopa Kohus on välja toonud põhimõtte, mille kohaselt on liikmesriigid pädevad kehtestama meetmeid ühenduse tollieeskirjade järgimise tagamiseks. Sellisel juhul peavad kehtestatavad meetmed olema vastavuses proportsionaalsuse põhimõttega. [21]

56. Sellised sanktsioonid võivad olla haldusõiguslikud (sh rahalised) või karistusõiguslikud. Põhimõte *non bis in idem,* mis väljendub eelkõige Roomas 4. novembril 1950 allkirjastatud Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooni protokolli nr 7 artikli 4 lõikes 1, piirab neid kahte tüüpi sanktsioonide kumulatiivse kohaldamise ühe ainsa rikkumise puhul. [22]

19 — Lisan sellega seoses, et see, millist teavet toll nõuab, ei ole oluline. Praktilised üksikasjad võivad erineda, ilma et mõjutaksid seejuures protseduuri kokkuvõtte esitamise kohustust.

20 — Vt 14. jaanuari 2010. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-430/08 ja C-431/08: Terex Equipment (EKL 2010, lk I-321, punkt 42).

21 — Vt eespool viidatud kohtuotsus Hannl-Hofstetter (punktid 19 ja 20).

22 — Vt eelkõige Euroopa Inimõiguste Kohtu 10. veebruari 2009. aasta otsus kohtuasjas nr 14939/03: Zolotukhin *vs.* Venemaa, ja 16. juuni 2009. aasta otsus kohtuasjas nr 13079/03: Ruotsalainen *vs.* Soome. Vt ka Euroopa Kohtu 15. oktoobri 2002. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, C-250/99 P-C-252/99 P ja C-254/99 P: Limburgse Vinyl Maatschappij jt *vs.* komisjon (EKL 2002, lk I-8375, punkt 59), ja 7. jaanuari 2004. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P ja C-219/00 P: Aalborg Portland jt *vs.* komisjon (EKL 2004, lk I-123, punkt 338), ning praegu Euroopa Kohtu menetluses olev kohtuasi C-617/10: Åkerberg Fransson.

57. Minu arvates näib kohtupraktika siiski kinnitavat seda, et tollivõla tekkimine ei ole sanktsioon.[23] Nimelt tuleneb kohtupraktikast, et kui tollivõlg on tekkinud, siis ei mõjuta selle olemasolu rakendusjuhtumeid käsitlevate sätete hilisem muutmine, ja seda ka juhul, kui huvitatud isik on sellise võla sissenõudmise vaidlustanud. Loogiline on, et kui oleks tegemist sanktsiooniga, siis ei saaks sellest tõlgendusest lähtuda.[24] Seega ei ole tegemist sanktsiooniga ja põhimõte *non bis in idem* ei ole käesoleval juhul kohaldatav.

58. Seestöötlemise protseduur peatamissüsteemi vormis tähendab tingimusliku soodustuse andmist. Tavapärane tollimaksu tasumise kohustus peatatakse töötlemisprotsessi ajaks, tingimusel et protsess viiakse lõpule nõuetekohaselt. Siis ja ainult siis, kui protsess viiakse lõpule kohasel viisil, ei tule tasuda tollimaksu.

59. Seevastu ei saa seda soodustust anda siis, kui tingimusi ei täideta. Kohustus tasuda sellisel juhul tollimaksu ei kujuta endast seega sanktsiooni, vaid on üksnes seestöötlemise protseduurist tuleneva soodustuse saamiseks nõutavate tingimuste täitmata jätmise tuvastamise tagajärg; selle tuvastuse tulemusel ei saa peatamist kohaldada ja tollimaksu tasumise kohustus on seega põhjendatud.[25]

F. *Tollivõla tekkimise objektiivsus*

60. Vastavalt tolliseadustikule ja sellekohasele kohtupraktikale tekib tollivõlg objektiivsetel asjaoludel, mis moodustavad teatava rakendusjuhtumi, ja seda sõltumata sellest, kas selle süsteemi aluseks olev maksualane eesmärk on saavutatud või mitte. Minu arvates ei vasta tolliseadustiku kontekstis tollivõlg „majandusliku" tollivõla mõistele, mille kohaselt tekib tollivõlg üksnes vabasse ringlusse lubatud kauba puhul. Sellest tuleneb, et tollimaksu tasumist saab samuti nõuda kauba puhul, mis on juba tegelikult väljaspool Euroopa Liidu territooriumi.[26]

61. Kohtuistungil märkis komisjon, et selline olukord kujuneb välja ajakohastatud tolliseadustiku alusel. Vastavalt tollitoimingute majanduslikule analüüsile lõpeb tollivõlg ajakohastatud tolliseadustiku alusel siis, kui kaup on tegelikult liidu tolliterritooriumilt väljunud.[27]

62. Kuid ajakohastatud tolliseadustiku sätete enneaegne kohaldamine ei ole käesolevas asjas kohane.

23 — Vt eespool viidatud kohtuotsus Hamann International, punkt 33, mille kohaselt „[t]uleb lisada, et esiteks ei mõjuta seda järeldust asjaolu, et määrusega nr 993/2001 muudetud rakendusmääruse artikkel 512 ei näe enam ette kohustust suunata põhikohtuasjas käsitletava taolist kaupa välistransiidi protseduurile selle kauba toimetamiseks väljumis-tolliasutusse, sest see säte, mis ei ole kohaldatav tagasiulatuvalt, jõustus alles pärast põhikohtuasja aluseks olevate faktiliste asjaolude asetleidmist." Kui see säte tähendaks sanktsiooni, siis tuleks (põhimõtte *lex mitius* alusel) kohaldada soodsamaid sätteid nende jõustumisest alates.

24 — Vt *mutatis mutandis* Euroopa Kohtu 3. mai 2005. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-387/02, C-391/02 ja C-403/02: Berlusconi jt (EKL 2005, lk I-3565, punktid 67–69) ja 11. märtsi 2008. aasta otsus kohtuasjas C-420/06: Jager (EKL 2008, lk I-1315, punkt 59). Nende kohtuotsuste kohaselt kuulub kergema karistuse tagasiulatuva kohaldamise põhimõte liikmesriikide ühiste riigiõiguslike tavade hulka.

25 — Vt selle kohta 14. detsembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-110/99: Emsland-Stärke (EKL 2000, lk I-11569, punkt 56), ja 4. juuni 2009. aasta otsus kohtuasjas C-158/08: Pometon (EKL 2009, lk I-4695, punkt 28).

26 — Kuigi tollimaksu eesmärk on kaitsta kodumaist toodangut välise konkurentsi eest (saksa keeles *Wirtschaftszollgedanke*), on valdkonna eeskirjade kohaldamine siiski mehaaniline ja formaalne, mis võib tingida olukordi, kus tollimaksuga maksustatakse ka siis, kui mingit kaitset vaja pole, sest vabasse ringlusse lubamist ei ole toimunud. Vt Willemoes Jørgensen, C., *Toldskuldens opståen og ophør,* København, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2009, lk 148, ning Euroopa Kohtu 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-222/01: British American Tobacco (EKL 2004, lk I-4683, punkt 55).

27 — Tollivõla lõppemise kohta ajakohastatud tolliseadustiku alusel vt ajakohastatud tolliseadustiku artikli 86 lõike 1 punkt k.

V. Ettepanek

63. Eelnevatest kaalutlustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Bundesfinanzhofi eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Nõukogu 12. oktoobri 1992. aasta määruse (EMÜ) nr 2913/92, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik (muudetud Euroopa Parlamendi ja nõukogu 13. aprilli 2005. aasta määrusega (EÜ) nr 648/2005) artikli 204 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et sellega on hõlmatud kohaldatava tolliprotseduuriga seotud kõigi, sh protseduuri lõpetamisele järgnevate kohustuste täitmata jätmine.

Järelikult, kui on tegemist peatamissüsteemi vormis seestöötlemise protseduuri alusel osaliselt reeksporditud importkaubaga, siis tingib see, kui rikutakse kohustust esitada 30 päeva jooksul pärast protseduuri lõpetamise tähtaja möödumist järelevalveasutusele protseduuri kokkuvõte, nimetatud artikli alusel tollivõla tekkimise kogu importkauba suhtes, mille osas tuleb protseduur lõpetada, sealhulgas reeksporditud kaup, kui ei ole täidetud komisjoni 2. juuli 1993. aasta määruse (EMÜ) nr 2454/93, millega kehtestatakse rakendussätted nõukogu määrusele nr 2913/92, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik, (muudetud komisjoni 4. mai 2001. aasta määrusega (EÜ) nr 993/2001) artikli 859 punktis 9 sätestatud tingimused.

Seevastu ei too sellises olukorras määruse nr 2913/92 artikli 204 kohaldamine kaasa teise tollivõla tekkimist kauba suhtes, mille osas tollivõlg on juba tekkinud sellise varasema rakendusjuhtumi alusel nagu vabasse ringlusse lubamine.