Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

2. juuni 2016*

Eelotsusetaotlus — Käibemaks — Tolliladustamisprotseduur — Välistransiidiprotseduur — Tollivõla tekkimine kohustuse täitmata jätmise tõttu — Käibemaksu sissenõutavus

Liidetud kohtuasjades C-226/14 ja C-228/14,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Finanzgericht Hamburgi (Hamburgi maksukohus, Saksamaa) 18. veebruari 2014. aasta otsustega esitatud eelotsusetaotlused, mis saabusid Euroopa Kohtusse vastavalt 8. ja 12. mail 2014 menetlustes

Eurogate Distribution GmbH

versus

Hauptzollamt Hamburg-Stadt (C-226/14),

ja

DHL Hub Leipzig GmbH

versus

Hauptzollamt Braunschweig (C-228/14),

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: Euroopa Kohtu asepresident A. Tizzano esimese koja presidendi ülesannetes, kohtunikud F. Biltgen, A. Borg Barthet (ettekandja), M. Berger ja S. Rodin,

kohtujurist: M. Campos Sánchez-Bordona,

kohtusekretär: ametnik M. Aleksejev,

arvestades kirjalikus menetluses ja 11. novembri 2015. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— Eurogate Distribution GmbH ja DHL Hub Leipzig GmbH, esindaja: *Rechtsanwalt* U. Schrömbges,

— Hauptzollamt Hamburg-Stadt, esindaja: J. Thaler,

— Hauptzollamt Braunschweig, esindaja: F. Zimmerer,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

— Kreeka valitsus, esindajad: K. Georgiadis ja K. Karavasili,

— Euroopa Komisjon, esindajad: M. Owsiany-Hornung, M. Wasmeier ja A. Caeiros,

olles 12. jaanuari 2016. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlused käsitlevad seda, kuidas tõlgendada 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) (muudetud Euroopa Parlamendi ja nõukogu 13. aprilli 2005. aasta määrusega (EÜ) nr 648/2005 (ELT 2005, L 117, lk 13)) (edaspidi „tolliseadustik“), artikleid 204 ja 236, 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) (muudetud nõukogu 26. aprilli 2004. aasta direktiiviga 2004/66/EÜ (ELT 2004, L 168, lk 35)) (edaspidi „kuues direktiiv“) artiklit 7, artikli 10 lõike 3 teist lõiku ja artikli 17 lõike 2 punkti a ning nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikleid 30 ja 61.

2 Taotlused on esitatud kahes kohtuvaidluses, millest ühe pooled on Eurogate Distribution GmbH (edaspidi „Eurogate“) ja Hauptzollamt Hamburg-Stadt (Hamburgi linna kesktolliasutus, Saksamaa) ning teise pooled DHL Hub Leipzig GmbH (edaspidi „DHL“) ja Hauptzollamt Braunschweig (Braunschweigi kesktolliasutus, Saksamaa) ning mis käsitlevad nende ettevõtjate kohustust tasuda käibemaksu tollivõla tekkimise tõttu tolliseadustiku artikli 204 alusel.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Põhikohtuasjas käsitletavad asjaolud leidsid aset aastatel 2006 ja 2011. Seega on kohtuasjas C-226/14 kohaldatav kuues direktiiv ja kohtuasjas C-228/14 käibemaksudirektiiv.

Kuues direktiiv

4 Kuuenda direktiivi artiklis 2 on sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse:

[…]

2. kauba import.“

5 Direktiivi artiklis 7 on sätestatud:

„1. Kauba import:

a) sellise kauba ühendusse toomine, mille puhul ei ole täidetud [EÜ] artiklites [23 ja 24] sätestatud tingimused või mis ei ole vabas ringluses, juhul kui tegemist on [ESTÜ] asutamislepinguga reguleeritava kaubaga;

b) kauba, välja arvatud punktiga a hõlmatud kauba saabumine ühendusse kolmandalt territooriumilt.

2. Kauba importimise kohaks on liikmesriik, mille territooriumil kaup ühendusse toomise ajal asub.

3. Olenemata lõikest 2, kui lõike 1 punktis a nimetatud kaup suunatakse ühendusse toomisel ühele artikli 16 lõike 1 B osa alapunktides a, b, c ja d nimetatud protseduurile, ajutise impordi protseduurile täieliku vabastusega imporditollimaksust või välistransiidi protseduurile, siis sellise kauba importimise kohaks on liikmesriik, mille territooriumil nimetatud protseduure kauba suhtes enam ei kohaldata.

Lõike 1 punktis b nimetatud kauba puhul, mis suunatakse ühendusse toomisel artikli 33a lõike 1 punktis b või c nimetatud ühenduse sisetransiidiprotseduurile, on importimise kohaks samuti liikmesriik, mille territooriumil nimetatud protseduuri enam ei kohaldata.“

6 Sama direktiivi artikli 10 lõikes 3 on sätestatud:

„Maksustatav teokoosseis tekib ja maks muutub sissenõutavaks kauba importimise hetkel. Kui kaup suunatakse ühendusse toomisel ühele artikli 7 lõikes 3 nimetatud protseduurile, tekib maksustatav teokoosseis ja maks muutub sissenõutavaks alles siis, kui nimetatud protseduure kauba suhtes enam ei kohaldata.

[…]“.

7 Kuuenda direktiivi artiklis 17 on ette nähtud:

„1. Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

2. Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata:

a) käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud tema poolt teisele maksukohustuslasele tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt;

b) imporditud kaubalt tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks;

[…]“.

8 Direktiivi artiklis 21 on sätestatud:

„Käibemaksu tasumise eest vastutavad järgmised isikud:

[…]

2. impordi puhul: isik või isikud, kelle on määranud või tunnistanud vastutavaks liikmesriik, kuhu kaup imporditakse.“

Käibemaksudirektiiv

9 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõikes 1 on sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

[…]

d) kaupade import.“

10 Direktiivi artikli 9 lõikes 1 on sätestatud:

„„Maksukohustuslane“ on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

[…]“.

11 Direktiivi artiklis 30 on ette nähtud:

„„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.“

12 Käibemaksudirektiivi artiklis 60 on sätestatud:

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

13 Direktiivi artiklis 61 on ette nähtud:

„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.“

14 Direktiivi artiklis 70 on ette nähtud:

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

15 Sama direktiivi artikli 71 lõikes 1 on sätestatud:

„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.“

16 Käibemaksudirektiivi artiklis 167 on ette nähtud:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

17 Direktiivi artiklis 168 on sätestatud:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata:

a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane;

[…]

e) sellesse liikmesriiki imporditud kaupadelt tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks.“

18 Direktiivi artiklis 201 on ette nähtud:

„Impordil tasub käibemaksu isik või tasuvad käibemaksu isikud, kelle impordi liikmesriik on määranud isikuteks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma või keda ta sellisena tunnustab.“

Tolliseadustik

19 Tolliseadustiku artikli 4 punktides 7 ja 10 on ette nähtud:

„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;

[…]

10) imporditollimaks:

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

[…]“.

20 Tolliseadustiku artiklis 79 on sätestatud:

„Vabasse ringlusse lubamine annab ühendusevälisele kaubale ühenduse kauba tollistaatuse.

[…]“.

21 Seadustiku artikli 89 lõikes 1 on ette nähtud:

„Majandusliku mõjuga peatamismenetlus lõpetatakse, kui sellele menetlusele suunatud kaubale või kompensatsiooni- või töödeldud toodetele määratakse uus tollikäitlusviis.“

22 Tolliseadustiku artiklis 91 on sätestatud:

„1. Välistransiidiprotseduur võimaldab ühenduse tolliterritooriumil ühest punktist teise liikuda järgmistel kaupadel:

a) ühenduseväline kaup, ilma et selle suhtes kohaldataks imporditollimaksu ja muid makse või kaubanduspoliitilisi meetmeid;

[…]

2. Lõikes 1 nimetatud kaupade liikumine toimub:

a) ühenduse välistransiidiprotseduuri alusel;

[…]“.

23 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.“

24 Seadustiku artiklis 96 on ette nähtud:

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

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

b) ühenduse transiidiprotseduuriga seotud sätete järgmise 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 ette nähtud tähtaja jooksul, pöörates asjakohast tähelepanu meetmetele, mis toll on võtnud kauba identifitseeritavuse tagamiseks, olenemata printsipaali lõikes 1 nimetatud kohustustest.“

25 Seadustiku artikli 98 lõikes 1 on ette nähtud:

„Tolliladustamisprotseduur võimaldab tollilaos hoida:

a) ühendusevälist kaupa, ilma et sellelt tuleks tasuda imporditollimaksu või sellele kohaldataks kaubanduspoliitilisi meetmeid;

[…]“.

26 Tolliseadustiku artiklis 105 on sätestatud:

„Tolli määratud isik peab tolli poolt heakskiidetud vormis laoarvestust kõigi kaupade kohta, mis on suunatud tolliladustamisprotseduurile. Kui avalikku tolliladu peab toll, ei ole laoarvestuse pidamine vajalik.

[…]“.

27 Seadustiku artiklis 204 on sätestatud:

„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

b) tingimust, mis on seotud kauba suunamisega nimetatud protseduurile või kaubale imporditollimaksu vähendatud või nullmäära kohaldamisega kauba eesmärgipärase kasutuse tõttu,

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

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.“

28 Sama seadustiku artiklis 236 on ette nähtud:

„1. Impordi- või eksporditollimaks makstakse tagasi, kui on kindlaks tehtud, et selle summa tasumise ajal ei tulenenud see summa seadusest või selle summa kohta tehti arvestuskanne vastuolus artikli 220 lõikega 2.

Impordi- või eksporditollimaksu vähendatakse, kui on kindlaks tehtud, et selle kohta arvestuskande tegemise ajal ei tulenenud see summa seadusest või selle summa kohta tehti arvestuskanne vastuolus artikli 220 lõikega 2.

Tollimaksu ei maksta tagasi ega vähendata, kui seadusest tulenevast tollimaksu summast erineva summa tasumise või sellest erineva summa kohta arvestuskande tegemise tingis asjaomase isiku tahtlik tegevus.

2. Impordi- või eksporditollimaks makstakse tagasi või seda vähendatakse taotluse alusel, mis tuleb esitada asjakohasele tolliasutusele kolme aasta jooksul arvestades kuupäevast, kui selle tollimaksu summa võlgnikule teatati.

Seda tähtaega võib pikendada, kui asjaomane isik tõendab, et taotluse esitamist ette nähtud tähtaja jooksul takistasid ettenägematud asjaolud või vääramatu jõud.

Kui toll ise avastab nimetatud tähtaja jooksul lõike 1 esimeses või teises alapunktis kirjeldatud olukorra, maksab ta tollimaksu summa tagasi või vähendab seda omal algatusel.“

Rakendusmäärus

29 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; edaspidi „rakendusmäärus“), artiklis 866 on sätestatud:

„Kui tollivõlg on tekkinud vastavalt [tolli]seadustiku artiklitele 202, 203, 204 või 205 ning kui imporditollimaksud on tasutud, loetakse see kaup ühenduse kaubaks ja selle kohta ei ole vaja esitada vabasse ringlusse lubamise deklaratsiooni, ilma et eelöeldu piiraks kõnealuse kauba suhtes kehtivate keeldude või piirangutega seotud sätete kohaldamist.“

Saksa õigus

30 21. veebruari 2005. aasta Umsatzsteuergesetz’i (*BGBl.* 2005 I, lk 386; käibemaksuseadus) põhikohtuasjale kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „UStG“) §-s 1 on sätestatud:

„(1) Maksustatavad on järgmised tehingud:

1. kauba tarnimine või teenuste osutamine ettevõtja poolt oma majandustegevuse raames tasu eest Saksamaa territooriumil;

[…]

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

[…]“.

31 UStG §-s 5 on ette nähtud:

„[…]

(2) Liitvabariigi rahandusminister võib määrusega maksust vabastada või maksu vähendada […]

[…]

5. kaup, mis imporditakse üksnes ajutiselt ja seejärel tollijärelevalve all taas eksporditakse;

[…]

(3) Liitvabariigi rahandusminister võib määrusega ette näha impordikäibemaksu täieliku või osalise tagasimaksmise või sellest täieliku või osalise vabastamise, kohaldades analoogia alusel nõukogu või Euroopa Ühenduste Komisjoni õigusnorme, mis käsitlevad impordikäibemaksu tagasimaksmist või sellest vabastamist.

[…]“.

32 UStG §-s 13 on sätestatud:

„(1) Maksukohustus tekib:

1. kauba tarnimise ja teenuste osutamise korral […]

[…]

(2) impordikäibemaksu suhtes kohaldatakse § 21 lõiget 2.

[…]“.

33 UStG § 15 lõikes 1 on sätestatud:

„Ettevõtja võib maha arvata järgmised sisendkäibemaksu summad:

1) maks, mis seaduse alusel kuulub tasumisele kaubatarnetelt ja muudelt teenustelt, mille on tema ettevõtte jaoks teinud või osutanud teine ettevõtja;

2) impordikäibemaks, mis kuulub tasumisele tema ettevõtte jaoks § 1 lõike 1 punkti 4 alusel imporditavate kaupade pealt;

[…]“.

34 UStG §-s 21 on ette nähtud:

„(1) Impordikäibemaks on üldise maksuseadustiku (Abgabenordnung) tähenduses tarbimismaks.

(2) Impordikäibemaksu suhtes kohaldatakse analoogia alusel tollieeskirju, välja arvatud seestöötlemist hüvitamissüsteemis ja välitöötlemist käsitlevad eeskirjad.

[…]“.

35 11. augusti 1992. aasta Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung’i (liitvabariigi määrus impordikäibemaksust vabastamise kohta) (*BGBl*. 1992 I, lk 1526) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni (*BGBl*. 2004 I, lk 21) § 1 lõikes 2 on ette nähtud:

„Välja arvatud §-s 11 nimetatud juhtum, on impordikäibemaksust vabastatud sellise kauba ajutine import, mille

1) importimine on tolliseadustiku §-de 137–144 alusel vabastatud imporditollimaksust, mis on ette nähtud tolliseadustiku § 4 punktis 10, või […]

[…]

kohaldades analoogia alusel eespool nimetatud eeskirju ja nende rakendussätteid, välja arvatud sätted, mis käsitlevad osalise vabastamise korral tolliseadustiku § 4 punktis 10 nimetatud imporditollimaksu ajutist kohaldamist.“

Põhikohtuasjad ja eelotsuse küsimused

Kohtuasi C-226/14

36 Eurogate'il on eratollilao pidamise luba alates 2006. aastast. Selle tollilao laoarvestust peetakse arvutiprogrammis.

37 Laopidajana võttis Eurogate oma eratollilattu oma klientidelt pärineva ühendusevälise kauba, mis oli mõeldud saatmiseks väljapoole Euroopa Liidu territooriumi. Kui kaup tollilaost ära viidi, esitati selle kohta reekspordi tollideklaratsioon.

38 31. jaanuaril 2007 toimunud tollikontrolli käigus tuvastati, et vaidlusaluse kauba väljaviimise kohta tehti laoarvestuskanded alles 11–126 päeva möödudes, see tähendab liiga hilja, kui lähtuda tolliseadustiku artikli 105 esimesest lõigust koostoimes rakendusmääruse artikli 529 lõikega 1 ja artikli 530 lõikega 3.

39 Hamburgi linna kesktolliasutus nõudis 1. juuli 2008. aasta maksuotsusega, et tasutaks tollimaks ja impordikäibemaks kaubalt, mille kohta tehti laoarvestuskanded hilinenult. Eurogate vaidlustas maksuotsuse.

40 Pärast 11. augusti 2009. aasta maksuotsusega tollimaksu summa vähendamist jättis Hamburgi linna kesktolliasutus Eurogate'i vaide ülejäänud maksu osas 8. detsembri 2009. aasta otsusega põhjendamatuse tõttu rahuldamata, leides, et laoarvestuskannete hilinenult tegemist tuleb pidada viimasel tolliladustamisprotseduuri raames lasuvate kohustuste rikkumiseks ja selline eiramine tingis tollivõla tekkimise tolliseadustiku artikli 240 lõike 1 alusel.

41 Eurogate esitas seepeale Finanzgericht Hamburgile (Hamburgi maksukohus, Saksamaa) kaebuse, milles ta nõudis, et tühistataks 1. juuli 2008. aasta maksuotsus, mida oli muudetud 11. augusti 2009. aasta otsusega ja mis oli jäetud jõusse 8. detsembri 2009. aasta otsusega, väites eelkõige, et tollilaost kauba väljaviimise kohta laoarvestuskande hilinenult tegemine ei kujuta endast tema kohustuste rikkumist tolliseadustiku artikli 204 lõike 1 punkti a tähenduses, kuna kande tegemise kohustus, mis tuleneb tolliseadustiku artiklist 105 koostoimes rakendusmääruse artikli 530 lõikega 3, tuleb täita alles pärast tolliladustamisprotseduuri lõpetamist.

42 Tollimaksu kindlaksmääramise küsimus esitati Euroopa Kohtule kohtuasjas, milles tehti 6. septembri 2012. aasta otsus Eurogate Distribution (C-28/11, EU:C:2012:533).

43 Euroopa Kohus leidis selle kohtuotsuse punktis 35, et tolliseadustiku artikli 204 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et ühendusevälise kauba puhul tekib kauba suhtes tollivõlg, kui on rikutud kohustust teha kauba tollilaost väljaviimise kohta laoarvestuskanne hiljemalt kauba väljaviimise hetkel, isegi kui see kaup reeksporditi.

44 Mis puudutab impordikäibemaksu, siis Eurogate vaidlustab seda maksu puudutava maksuotsuse põhjusel, et sõltumata tollivõla tekkimisest ei ole impordikäibemaksuga maksustamise tingimused täidetud, kuna asjaomast kaupa ei ole lastud liidu majandusringlusse.

45 Hamburgi linna kesktolliasutus vastas sellele argumendile, et tollivõla tekkimine toob kaasa ka impordikäibemaksu võla tekkimise, arvestades, et käibemaksu reguleerivad siseriiklikud õigusnormid ja käibemaksu reguleerivad liidu õigusnormid viitavad tolliõigusele.

46 Sellega seoses tuletab eelotsusetaotluse esitanud kohus meelde, et selline põhjendus vastab Saksa kohtupraktikale, mistõttu tuleks kaebus selles osas jätta rahuldamata, kuna ei ole täidetud ükski imporditollimaksust vabastamise tingimustest, mis on sätestatud UStG §-s 5 ja liitvabariigi määruse impordikäibemaksust vabastamise kohta põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni § 1 lõikes 2.

47 Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb siiski esiteks, kas tolliseadustiku artikli 204 kohaselt impordil tollivõla tekkimise korral kuulub impordikäibemaks tingimata tasumisele, ning teiseks, kas tollilao pidaja nagu põhikohtuasja kaebaja võib sel juhul olla käibemaksu tasumise eest vastutav isik.

48 Neil asjaoludel otsustas Finanzgericht Hamburg (Hamburgi maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas kuuenda direktiivi sätetega on vastuolus nõuda impordikäibemaksu tasumist selle kauba impordilt, mis reeksporditi ühendusevälise kaubana, kuid mille suhtes tekkis tollivõlg, sest ei täidetud tolliseadustiku artiklist 204 tulenevat kohustust, see tähendab käesoleval juhul ei täidetud õigeaegselt kohustust teha kauba tollilaost väljaviimise kohta selleks ette nähtud laoarvestuskanne hiljemalt kauba väljaviimise hetkel?

Kui vastus esimesele küsimusele on eitav:

2. Kas kuuenda direktiivi sätete kohaselt tuleb sellistel juhtudel nõuda kõnealuse kaubalt impordikäibemaksu tasumist või on liikmesriikidel sellega seoses kaalutlusõigus?

ja

3. Kas laopidaja, kes teenuse osutamise lepingu alusel ladustab oma tollilaos kolmandast riigist pärit kaupa, aga ei oma selle kauba käsutusõigust, on isik, kellel on kohustus tasuda impordikäibemaks, mis kuulub kuuenda direktiivi artikli 10 lõike 3 teise lõigu alusel koostoimes tolliseadustiku artikli 204 lõikega 1 tasumisele tema kohustuse rikkumise tõttu, isegi kui tollilao pidaja ei kasuta asjaomast kaupa seoses oma maksustatavate tehingutega kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti a tähenduses?“

Kohtuasi C-228/14

49 5. jaanuaril 2011 alustati välistransiidiprotseduuri T 1 ühendusevälise kauba suhtes. Pärast menetluse alustamist pidi kaup ette nähtud tähtaja jooksul ehk hiljemalt 12. jaanuariks 2011 veetama Hannoveri (Saksamaa) või Leipzigi (Saksamaa) lennujaama tollibüroo kaudu Macausse (Hiina). DHL, kes oli tolliseadustiku artikli 96 lõike 2 tähenduses vedaja, jättis kauba enne selle Macausse saatmist Leipzigi lennujaama tollibüroole esitamata.

50 Transiidiprotseduuri ei saanud vastavalt rakendusmääruse artikli 366 lõikele 2 lõpule viia, sest nõutavaid dokumente ei olnud esitatud.

51 Braunschweigi kesktolliasutus tegi 8. augustil 2011 DHL-i suhtes tolliseadustiku artikli 204 lõike 1 punkti a alusel maksuotsuse, mis puudutas muu hulgas impordikäibemaksu summas 6002,01 eurot. Vaiet selle peale ei esitatud.

52 DHL nõudis 29. veebruaril 2012 vastavalt tolliseadustiku artiklile 236 selle maksuotsuse alusel tasutud impordikäibemaksu tagastamist.

53 Braunschweigi kesktolliasutus jättis 28. märtsi 2012. aasta otsusega impordikäibemaksu tagastamise taotluse rahuldamata ja 5. juuli 2012. aasta otsusega DHL-i vaide rahuldamata.

54 DHL esitas kaebuse Finanzgericht Hamburgile (Hamburgi maksukohus), väites, et käibemaksuga ei saa maksustada transiitkaupa, mida ei ole lastus Saksamaa majandusringlusse.

55 Neil asjaoludel otsustas Finanzgericht Hamburg (Hamburgi maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas impordikäibemaksu kaubalt, mis on reeksporditud ühendusevälise kaubana tolli kontrolli all, kuid mille suhtes tekkis tollivõlg, sest ei täidetud tolliseadustiku artiklist 204 tulenevat kohustust, see tähendab käesoleval juhul ei viidud ühenduse välistransiidiprotseduuri lõpule, kuna kaupa ei esitatud enne selle kolmandasse riiki edasisaatmist pädevale tolliasutusele, tuleb pidada tolliseadustiku artikli 236 lõike 1 tähenduses koostoimes käibemaksudirektiivi sätetega maksuks, mis ei tulene seadusest, vähemalt juhul, kui maksu tasumise eest vastutavaks isikuks peetakse isikut, kellel lasus täitmata jäetud kohustus, kuigi tal ei olnud kauba käsutamise õigust?“

56 Euroopa Kohtu presidendi 14. oktoobri 2014. aasta määrusega liideti kohtuasjad C-226/14 ja C-228/14 kirjalikuks ja suuliseks menetlemiseks ning kohtuotsuse tegemiseks.

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus kohtuasjas C-226/14

57 Esimese küsimusega kohtuasjas C-226/14 palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas kuuenda direktiivi artikli 7 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et ühendusevälise kaubana reeksporditud kaubalt tuleb käibemaksu tasuda juhul, kui tollivõlg on tekkinud ainult tolliseadustiku artikli 204 alusel.

58 Sissejuhatuseks olgu meenutatud, et kuuenda direktiivi artikli 2 kohaselt maksustatakse käibemaksuga kauba import ning kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

59 Kõigepealt tuleb kontrollida, kas selline kaup, nagu on kõne all põhikohtuasjas, on kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 2 tähenduses imporditud.

60 Kuuenda direktiivi artikli 7 lõike 1 punkti a kohaselt on „kauba import» sellise kauba liitu toomine, mille puhul ei ole täidetud EÜ artiklites 23 ja 24 ette nähtud tingimused.

61 Kuuenda direktiivi artikli 7 lõikes 3 on aga täpsustatud, et kui selline kaup suunatakse liitu toomisel ühele sama direktiivi artikli 16 lõike 1 B osa alapunktides a–d nimetatud protseduurile, siis sellise kauba importimise kohaks on liikmesriik, mille territooriumil nimetatud protseduure kauba suhtes enam ei kohaldata.

62 Käesoleval juhul suunati põhikohtuasjas käsitletav kolmandast riigist pärit kaup liikmesriigi tolliladustamisprotseduurile ning seejärel reeksporditi see väljapoole tolliterritooriumi.

63 Järelikult suunati kaup selle liitu toomisel kuni selle reeksportimiseni ühele kuuenda direktiivi artikli 16 lõike 1 B osa alapunktis c nimetatud protseduurile.

64 Olgu meenutatud, et Euroopa Kohus leidis 6. septembri 2012. aasta otsuse Eurogate Distribution (C-28/11, EU:C:2012:533) punktis 35, et ühendusevälise kauba puhul tekib kauba suhtes tolliseadustiku artikli 204 lõike 1 punkti a alusel tollivõlg, kui on rikutud kohustust teha kauba tollilaost väljaviimise kohta laoarvestuskanne hiljemalt kauba väljaviimise hetkel, isegi kui see kaup reeksporditi.

65 Põhikohtuasjas on siiski selge, et kohustuse täitmata jätmine tuvastati pärast kõnealuse kauba reeksportimist. Seetõttu kehtis kauba suhtes tolliladustamisprotseduur kuni selle reeksportimiseni ja vaidlus puudub selle üle, et puudus igasugune oht, et need lastaks liidu majandusringlusse. Nimelt, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 97 märkis, võiks tollivõlale lisanduda ka käibemaksunõue, kui õigusvastase tegevuse põhjal, mille tõttu tollivõlg tekkis, oleks võimalik oletada, et kaup on sisenenud liidu majandusringlusse ja on saanud tarbimise esemeks, tingides seega käibemaksuga maksustatava teokoosseisu tekkimise.

66 Kuna põhikohtuasjas käsitletav kaup ei olnud reeksportimise kuupäeval selle protseduuri alt väljunud, siis kuigi kaup oli füüsiliselt liidu territooriumile toodud, ei saanud seda pidada „impordituks» kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 2 tähenduses (vt selle kohta kohtuotsus, 8.11.2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, punkt 46).

67 Järelikult, kuna põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal importi ei olnud toimunud, ei olnud asjaomane kaup kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 2 alusel käibemaksuga maksustatav (kohtuotsus, 8.11.2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, punkt 48).

68 Nagu Euroopa Komisjon õigesti märgib, ei sea 15. mai 2014. aasta kohtuotsus X (C-480/12, EU:C:2014:329) seda vastust kahtluse alla. Kohtuasjas, milles kõnealune otsus tehti, kohaldati rakendusmääruse artiklit 866, milles on ette nähtud, et kui tollivõlg impordil on tekkinud vastavalt tolliseadustiku artiklitele 203 või 204 ja kui imporditollimaks on tasutud, käsitatakse kaupa ühenduse kaubana, ilma et selle kohta oleks vaja esitada vabasse ringlusse lubamise deklaratsiooni.

69 Nagu kohtujurist aga oma ettepaneku punktis 84 märkis, piirdub artikli 866 kohaldamisala liidu tolliterritooriumil asuva kaubaga ega hõlma kaupa, mis on reeksporditud. Käesoleva kohtuotsuse punktist 65 ilmneb omakorda, et põhikohtuasjas kõne all olev kaup oli juba liidu tolliterritooriumilt välja viidud ning seda ei saanud seega tegelikult liidu majandusringlusse lasta.

70 Järelikult, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 86 ja 87 märkis, ei saa rakendusmääruse artikkel 866 olla põhikohtuasjas kohaldatav, kuna põhikohtuasjas käsitletava kaubaga – mille suhtes katkematult kohaldati peatamismenetlust – seotud tollivõlg tekkis alles pärast kauba reeksportimist. Kaup väljus tolliladustamisprotseduuri alt üksnes selle reeksportimise tõttu ning mingit importimist seega ei toimunud.

71 Eespool toodud kaalutlustel tuleb kohtuasjas C-226/14 esimesele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 7 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et ühendusevälise kaubana reeksporditud kaubalt ei tule käibemaksu tasuda juhul, kui kaupa ei ole selle reeksportimise kuupäevaks kõnealuses sättes ette nähtud tolliprotseduuride alt välja viidud, vaid see väljub kõnealuste protseduuride alt reeksportimise tõttu, ning seda isegi juhul, kui tollivõlg on tekkinud ainult tolliseadustiku artikli 204 alusel.

Teine ja kolmas küsimus kohtuasjas C-226/14

72 Arvestades kohtuasjas C-226/14 esimesele küsimusele antud vastust, ei ole selles kohtuasjas teisele ja kolmandale küsimusele vaja vastata.

Küsimus kohtuasjas C-228/14

73 Kohtuasjas C-228/14 esitatud küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas tolliseadustiku artikli 236 lõiget 1 koostoimes käibemaksudirektiivi sätetega tuleb tõlgendada nii, et impordikäibemaksu kaubalt, mis on reeksporditud ühendusevälise kaubana tolli kontrolli all, kuid mille suhtes tekkis tollivõlg, sest ei täidetud tolliseadustiku artiklist 204 tulenevat kohustust, tuleb pidada maksuks, mis ei tulene seadusest, kui maksu tasumise eest vastutavaks isikuks peetakse isikut, kellel lasus täitmata jäetud kohustus, kuigi tal ei olnud kauba käsutamise õigust.

74 Kõigepealt tuleb meenutada, et kohtuasjas C-228/14 kohaldatav direktiiv on käibemaksudirektiiv. Arvestades siiski, et selle direktiivi sätted, mis on kõnealuses kohtuasjas kohaldatavad, vastavad kohtuasjas C-226/14 kohaldatavatele kuuenda direktiivi artiklitele, on põhjust *mutatis mutandis* viidata käesoleva kohtuotsuse punktides 58–61 sisalduvale Euroopa Kohtu analüüsile, et kontrollida kõigepealt, kas käibemaks kuulub tõepoolest tasumisele.

75 Sellega seoses olgu märgitud, et põhikohtuasjas käsitletav kolmandast riigist pärit kaup suunati välistransiidiprotseduurile ning seejärel reeksporditi see väljapoole tolliterritooriumi.

76 Järelikult suunati kaup selle liitu toomisel ühele käibemaksudirektiivi artikli 61 esimeses lõigus nimetatud protseduurile.

77 Eelotsusetaotlusest nähtub, et see, et ei täidetud kohustust viia välistransiidiprotseduur lõpule, kuna põhikohtuasjas käsitletavat kaupa ei esitatud enne selle kolmandasse riiki edasisaatmist pädevale tolliasutusele, tõi kaasa tollivõla tekkimise tolliseadustiku artikli 204 lõike 1 punkti a alusel, ning põhikohtuasja pooled ei vaidle sellele vastu. Tuleb siiski tõdeda, et kõnealune kaup, mis reeksporditi, ilma et seda oleks lastud liidu majandusringlusse, jäi seega välistransiidiprotseduuri alla kuni selle reeksportimise kuupäevani.

78 Kuna põhikohtuasjas käsitletav kaup ei olnud reeksportimise kuupäeval selle protseduuri alt väljunud, siis kuigi kaup oli füüsiliselt liidu territooriumile toodud, ei saanud seda pidada „impordituks» käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti d tähenduses (vt selle kohta kohtuotsus, 8.11.2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, punkt 46).

79 Järelikult, kuna põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal importi ei olnud toimunud, ei olnud asjaomane kaup käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti d alusel käibemaksuga maksustatav (kohtuotsus, 8.11.2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, punkt 48).

80 Sellest järeldub, et kuna käibemaksuga maksustatav teokoosseis ehk vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktile d importimine ei ole aset leidnud, ei teki küsimust, kes on maksu tasumise eest vastutav isik.

81 Lisaks on Euroopa Kohus juba leidnud, et tolliseadustiku artikli 4 punkti 10 tuleb tõlgendada nii, et imporditollimaks ei hõlma imporditud kaubalt makstavat käibemaksu (kohtuotsus, 29.7.2010, Pakora Pluss, C-248/09, EU:C:2010:457, punkt 47).

82 Seega ei saa tolliseadustiku artikli 236 lõige 1, milles on ette nähtud, et imporditollimaks makstakse tagasi, kui on kindlaks tehtud, et selle summa tasumise ajal ei tulenenud see summa seadusest, hõlmata käibemaksu tagastamist.

83 Eespool toodud kaalutlusi arvestades tuleb kohtuasjas C-228/14 esitatud küsimusele vastata, et tolliseadustiku artikli 236 lõiget 1 koostoimes käibemaksudirektiivi sätetega tuleb tõlgendada nii, et niisuguses olukorras nagu põhikohtuasjas, arvestades, et ühendusevälise kaubana reeksporditud kaubalt ei tule käibemaksu tasuda juhul, kui kaupa ei ole käibemaksudirektiivi artiklis 61 ette nähtud tolliprotseduuride alt välja viidud, ning seda isegi juhul, kui tollivõlg on tekkinud ainult tolliseadustiku artikli 204 alusel, puudub käibemaksu tasumise eest vastutav isik. Tolliseadustiku artiklit 236 tuleb tõlgendada nii, et see ei ole käibemaksu tagastamist puudutavas olukorras kohaldatav.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

1. **Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (muudetud nõukogu 26. aprilli 2004. aasta direktiiviga 2004/66/EÜ) artikli 7 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et ühendusevälise kaubana reeksporditud kaubalt ei tule käibemaksu tasuda juhul, kui kaupa ei ole selle reeksportimise kuupäevaks kõnealuses sättes ette nähtud tolliprotseduuride alt välja viidud, vaid see väljub kõnealuste protseduuride alt reeksportimise tõttu, ning seda isegi juhul, kui tollivõlg on tekkinud ainult 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 alusel.**

2. **Määruse nr 2913/92 (muudetud määrusega nr 648/2005) artikli 236 lõiget 1 koostoimes nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) sätetega tuleb tõlgendada nii, et niisuguses olukorras nagu põhikohtuasjas, arvestades, et ühendusevälise kaubana reeksporditud kaubalt ei tule käibemaksu tasuda juhul, kui kaupa ei ole käibemaksudirektiivi artiklis 61 ette nähtud tolliprotseduuride alt välja viidud, ning seda isegi juhul, kui tollivõlg on tekkinud ainult määruse nr 2913/92 (muudetud määrusega nr 648/2005) artikli 204 alusel, puudub käibemaksu tasumise eest vastutav isik. Selle määruse artiklit 236 tuleb tõlgendada nii, et see ei ole käibemaksu tagastamist puudutavas olukorras kohaldatav.**

Allkirjad