EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

2. juuli 2009 *

Kohtuasjas C-7/08,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Hoge Raad der Nederlandeni (Madalmaad) 7. detsembri 2007. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 9. jaanuaril 2008, menetluses

Har Vaessen Douane Service BV

versus

Staatssecretaris van Financiën,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees P. Jann, kohtunikud M. Ilešič, A. Tizzano, E. Levits (ettekandja) ja J.-J. Kasel,

* Kohtumenetluse keel: hollandi.

kohtujurist: J. Kokott,
kohtusekretär: ametnik R. Şereş,

arvestades kirjalikus menetluses ja 5. märtsi 2009. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

– Har Vaessen Douane Service BV, esindajad: *advokat* R. N. van der Paardt ja *advocat* C. Bouwmeester,

– Madalmaade valitsus, esindajad: C. Wissels ja M. de Mol,

– Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: S. Schønberg ja M. van Beek,

olles 23. aprilli 2009. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. märtsi 1983. aasta määruse (EMÜ) nr 918/83, millega kehtestatakse ühenduse tollimaksuvabastuse süsteem (EÜT L 105, lk 1; ELT eriväljaanne 02/01, lk 419), muudetud 7. novembri 1991. aasta määrusega (EMÜ) nr 3357/91 (EÜT L 318, lk 3; ELT eriväljaanne 02/04, lk 236; edaspidi „muudetud määrus nr 918/83”), artikli 27.

2 See taotlus esitati Madalmaade õiguse alusel asutatud äriühingu Har Vaessen Douane Service BV (edaspidi „Har Vaessen”) ja Staatssecretaris van Financiëni vahelises kohtuvaidluses, mille ese on see, et viimati nimetatu ei kohaldanud Har Vaessenile muudetud määruse nr 918/83 artiklis 27 ette nähtud maksuvabadustust seoses CD-plaatide ja magnetlintide importimisega.

Õiguslik raamistik

3 Määruse nr 918/83 I peatüki „Imporditollimaksuvabastus” artikli 27 esialgse redaktsiooni sõnastus on järgmine:

„Kui artiklist 28 ei tulene teisiti, võib imporditollimaksuvabalt importida kaubasaajale kirjaga või postipakiga lähetatavaid mis tahes saadetisi, milles sisalduva kauba koguväärtus ei ületa 10 [eurot].”

4 Seda sätet muudeti komisjoni 29. juuli 1983. aasta määrusega (EMÜ) nr 2287/83, millega nähakse ette sätted määruse nr 918/83 artikli 127 rakendamiseks (EÜT L 220, lk 12). Määruse nr 2287/83 artikkel 1 täpsustab:

„Algmääruse artiklis 27 ette nähtud maksuvabastust kohaldatakse ainult saadetistele, mis saadetakse kolmandast riigist otse ühenduses asuvale füüsilisele või juriidilisele isikule kirja või postipakiga." [Siin ja edaspidi on osundatud määrust tsiteeritud mitteametlikus tõlkes.]

5 Määruse nr 918/83 artiklisse 27 muudatuse tegemise põhjus nähtub määruse nr 2287/83 põhjendusest 3:

„Tuleb vältida seda, et ettevõtjad kasutavad [määruse nr 918/83 artiklis 27 ette nähtud maksuvabastust] ära spetsiaalselt selleks eesmärgiks ette nähtud tegevuste kaudu või olemasolevate tegevuste kunstliku ümberpaigutamise kaudu, tekitades nii konkurentsi moonutusi ühisturul; konkurentsi moonutamise vältimiseks on otstarbekas jätta imporditollimaksuvabastus kohaldamata niisuguste eespool viidatud saadetiste impordile, millele on enne vabasse ringlusse lubamist kohaldatud teist tolliprotseduuri; maksuvabastust tuleks seega kohaldada ainult nendele vaatluse all olevatele saadetistele, mis saadetakse kolmandast riigist otse ühenduses asuvale füüsilisele või juriidilisele isikule".

6 Määruse nr 3357/91 artikkel 1 tühistab määruse nr 918/83 artiklis 27 kehtestatud postiga saatmise piirangu.

7 Määruse nr 3357/91 põhjendus 1 õigustab selles osas määruse nr 918/83 artiklisse 27 tehtud muudatust järgmiselt:

„[…] määruse (EMÜ) nr 918/83 […], viimati muudetud määrusega (EMÜ) nr 4235/88 […], artiklis 27 ettenähtud halduskorra lihtsustamist tuleks tõhususe eesmärgil kohaldada väikese väärtusega kaubast koosnevate saadetiste kogu impordi suhtes".

8 Muudetud määruse nr 918/83 artikkel 27 sätestab seega järgmist:

„Kui artiklist 28 ei tulene teisiti, võib imporditollimaksuvabalt importida mis tahes väikese väärtusega kaubast koosnevaid saadetisi, mis saadetakse kolmandast riigist otse ühenduses asuvale kaubasaajale.

„Väikese väärtusega kaup" tähendab kaupa, mille tegelik koguväärtus ei ületa 22 [eurot] ühe saadetise kohta".

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

9 Har Vaessen on veoettevõtja, kes esitas Madalmaades asutatud ettevõtja ECS Media BV (edaspidi „ECS") ülesandel ajavahemikus 12. novembrist 1998 kuni 28. oktoobrini 1999 CD-plaatide ja magnetlintide vabasse ringlusesse lubamise deklaratsioone.

10 Neid kaupu, mille väärtus eraldi võetuna ei ületa 22 eurot, olid ECS-i samuti Madalmaades asutatud emaettevõtjalt ECI voor Boeken en Platen BV-lt (edaspidi „ECI") eelnevalt tellinud üksikkliendid. ECS-i ja ECI vahel sõlmitud lepingu kohaselt kandis ECI tellimused üle ECS-ile, kes valmistas tellitud kaubad ette Šveitsis asuvast jaotuskeskusest saatmiseks. Kaubad anti liitsaadetisena veoks üle Har Vaessenile ning toimetati koos dokumendiga T Madalmaades asuvasse jaotuskeskusesse, kust PTT Post BV (edaspidi „PTT") saadab kaubad üksiksaadetistena ECI klientidele.

11 Igale pakile on märgitud kauba saajaks oleva kliendi nimi ning lisatud maksekorralduse blankett, millega saab kauba eest maksta.

12 Põhikohtuasjas oleva kauba vabasse ringlusse lubamise deklaratsioonis taotles Har Vaessen muudetud määruse nr 918/83 artikli 27 alusel maksuvabastuse kohaldamist, millest keelduti. Seetõttu nõuti temalt 29. detsembri 1999. aasta maksuteatega tollimaksu tasumist 436 907,60 Hollandi kuldna ehk ligikaudu 198 260,02 euro suuruses summas.

13 Kuna Staatssecretaris van Financiën kinnitas pärast Har Vaesseni esitatud vaide rahuldamata jätmist selle maksenõude, esitas nimetatud äriühing kaebuse Tariefcommissie'le (tariifikomisjon), kes asendati menetluse käigus Gerechtshof te Amsterdamiga.

14 Nimetatud kohus jättis Har Vaesseni nõude rahuldamata põhjendusel, et põhikohtuasjas vaatluse all oleva kauba saajaks tuleb muudetud määruse nr 918/83 artikli 27 mõttes pidada ECI-d, mitte üksiktellimusi esitanud kliente. Need kliendid ei ole kuidagi seotud tollis kauba deklareerimisega, kuna nad ei ole ei tollivõla võlgnikud ega asjaomase kauba omanikud. Neil tingimustel järeldas nimetatud kohus sellest, et

põhikohtuasjas vaatluse all olevat kaupa ei saadeta otse üksikklientidele kui kaubasaajatele muudetud määruse nr 918/83 artikli 27 tähenduses.

15 Har Vaessen esitas eelotsust taotlevale kohtule selle kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse.

16 Hoge Raad der Nederlanden kahtleb kahel põhjusel selles, kas maksuvabastust võib kohaldada sellisele liitsaadetisele, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas.

17 Esiteks, kui liitsaadetis koosneb tõesti väikese väärtusega erinevatest kaupadest, mille lõppsihtkoht on iga kauba puhul erinev, ei ole halduskorra lihtsustamise eesmärk, mis õigustab muudetud määruse nr 918/83 artiklis 27 kehtestatud maksuvabastuse kohaldamist, sellisel juhul asjakohane, kuna maksu sissenõudmisega seotud halduskulud ei ole suuremad kui kogu sissenõutav tollivõlg.

18 Teiseks, selleks et vältida muudetud määruse nr 918/83 artiklis 27 kehtestatud maksuvabastuse kuritarvitamist, võib mõistet „otse saatmine" mõista nii, et see piirdub juhuga, kui kaubasaaja lepingupartner on asutatud kolmandas riigis. Põhikohtuasjas on tegemist erinevatest kaupadest koosneva saadetisega, mille Madalmaades elavad saajad on samuti Madalmaades asutatud äriühingu kliendid.

19 Selles kontekstis otsustas Hoge Raad der Nederlanden menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [muudetud määruse nr 918/83] artiklit 27 tuleb tõlgendada nii, et selles artiklis sätestatud maksuvabastusele saab tugineda selliste kaupade saatmise puhul, mis eraldi võttes on küll väikese väärtusega, kuid mida saadetakse liitsaadetisena, mille hulka kuuluvate kaupade hindadest kujunev koguväärtus ületab [nimetatud] artiklis 27 sätestatud piiri?

2. Kas [muudetud määruse nr 918/83] artikli 27 kohaldamisel tuleb lähtuda sellest, et mõistega „kolmandast riigist ühenduses asuvale kaubasaajale saatmine" on hõlmatud ka olukord, kus kaup asub enne kaubasaajale saatmist küll kolmandas riigis, kuid kaubasaaja lepingupartner asub ühenduses?"

Eelotsuse küsimused

20 Nendes kahes eelotsuse küsimuses, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas esiteks asjaolu, et põhikohtuasjas vaatluse all olev kaup, mille väärtus eraldi võetuna ei ületa 22 eurot, esitatakse tollile liitsaadetisena, mille väärtus ületab muudetud määruse nr 918/83 artiklis 27 sätestatud väärtuse, ning teiseks see, et kauba tellinud klientide lepingupartner, st ECI on asutatud ühenduses, takistab nimetatud kaubale selles sättes ette nähtud maksuvabastuse kohaldamist.

21 Sissejuhatuseks tuleb meenutada, et tollimaksuvabastust lubavaid sätteid tuleb tõlgendada kooskõlas nende sõnastusega (vt analoogia alusel 12. detsembri

1996. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-47/95–C-50/95, C-60/95, C-81/95, C-92/95 ja C-148/95: Olasagasti jt, EKL 1996, lk I-6579, punkt 20).

22 Käesoleval juhul näeb muudetud määruse nr 918/83 artikkel 27 ette, et imporditollimaksuvabalt võib importida mis tahes saadetisi, mis koosnevad väikese väärtusega kaubast, st mille väärtus ei ületa 22 eurot, ja mis saadetakse kolmandast riigist otse ühenduses asuvale kaubasaajale.

23 Selle sätte kohaselt on maksuvabastuse kohaldamise üheks tingimuseks seega saadetud kauba väärtus, mis ei tohi ületada 22 eurot.

24 Eelotsusetaotlusest nähtub, et põhikohtuasjas vaatluse all olevad saadetised, millele Madalmaade ametivõimud keeldusid maksuvabastust kohaldamast põhjendusel, et nende koguväärtus ületab 22 eurot, koosnevad pakkidest, mille väärtus eraldi võetuna ei ületa 22 eurot ja mis esitati liitsaadetisena ühenduses vabasse ringlusesse lubamiseks. Esialgu liitsaadetisena PTT jaotuskeskusesse saadetavad pakid pidi PTT seejärel saatma üksikpakkidena ECI klientidele.

25 Nagu rõhutab eelotsusetaotluse esitanud kohus, tuleb muudetud määruse nr 918/83 artikli 27 kohaldamiseks sellisel juhul võtta põhikohtuasjas esitatud saadetiste väärtust arvesse vastavalt kaubasaaja ehk ECI või PTT klientide isikule.

26 Käesoleval juhul ei ole vaidlustatud seda, et igale pakile – alates sellest, kui Har Vaessen saab paki oma valdusesse – on märgitud ECI kliendi aadress.

27 Madalmaade valitsus rõhutab siiski, et põhikohtuasjas vaatluse all oleva tollideklaratsiooni vormi lahtris 8 on saadetiste saajaks märgitud PTT.

28 See argument ei ole iseenesest asjakohane. Peale selle, et tegemist võib olla veaga, nähtub toimiku dokumentidest, nagu rõhutab kohtujurist oma ettepaneku punktis 34, et põhikohtuasjas vaatluse all olevale deklaratsiooni vormile oli lisatud üksikpakkide saajateks olevate ECI klientide nimekiri.

29 Pakis sisalduv kaup oli lõppkokkuvõttes mõeldud kasutamiseks ECI kliendile, kes oli selles osas üksiksaaja. Kauba tellisid ECI-lt eraldi kliendid, keda võib selle tõttu pidada kauba kasutajateks vastupidi Har Vaessenile ja PTT-le, kes vedajatena kujutavad endast saatmisahela ühte lüli, mis ühendab ECI-d oma klientidega, kes on kauba lõppsaajad.

30 Sellest tuleneb, et põhikohtuasjas vaatluse all olevaid saadetisi tuleb pidada selliste erinevate saadetiste liitmiseks, millest igaühe väärtus ei ületa 22 eurot ning mille saajad on ECI kliendid, ja seega tuleb asuda seisukohale, et neile võib kohaldada maksuvabastust muudetud määruse nr 918/83 artikli 27 alusel.

31 Seda tõlgendust kinnitab muudetud määruse nr 918/83 artikli 27 sõnastus, mis ei tee maksuvabastuse kohaldamiseks mingit vahet erinevatel veoviisidel, ja nii ei saa asuda ei seisukohale, et põhikohtuasjas ei ole ECI kliendid kaubasaajad, kui kaup lahkub kolmandast riigist, ega ka seisukohale, et nendele kaupadele ei saa kohaldada maksuvabastust.

32 Kuigi määruse nr 918/83 artikli 27 esialgse sõnastuse kohaselt piirdus maksuvabastuse kohaldamine postiga lähetatavate kaubasaadetistega, mille väärtus ei ületa 10 eurot, tühistas määruse nr 3357/91 artikkel 1 lähetamisviisi puudutava tingimuse ja nii võib teiste transpordiviiside puhul muudetud määruse nr 918/83 artiklis 27 sätestatud maksuvabastust kohaldada. Sellel, et kaupu veab selline kaubasaatja nagu Var Haessen, kes logistilistel põhjustel liidab enne tollile esitamist üksikpakid, ei saa olla selline tagajärg, et keeldutakse maksuvabastuse kohaldamisest, sest need pakid – isegi kui need ei ole saadetud postiga – täidavad muudetud määruse nr 918/83 artiklis 27 nõutud tingimusi.

33 See tõlgendus vastab lisaks artikli 27 eesmärgile, mis on välja toodud määruse nr 3357/91 põhjenduses 1 ja mille kohaselt on selles sättes ette nähtud maksuvabastuse eesmärk tolliprotseduuride halduskorra lihtsustamine.

34 Selles osas tuleb meenutada, et juhul kui Euroopa Liidu Nõukogu võtab vastu maksuvabastuse kohaldamist puudutavaid õigusnorme, peab ta muu hulgas arvestama siseriiklike tollide ees seisvaid raskusi (vt analoogia alusel 3. detsembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-247/97: Schoonbroodt, EKL 1998, lk I-8095, punkt 23).

35 Kui selline halduskorra lihtsustamise eesmärk hõlmab, nagu märgib Madalmaade valitsus oma märkustes, olukordi, kui maksu sissenõudmisega seotud halduskulud on suuremad maksudest endist, võib see eesmärk hõlmata ka teisi olukordi.

36 Selle tagajärg, et keeldutakse muudetud määruse nr 918/83 artikliga 27 ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisest sellistele saadetistele, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas, ja seda isegi siis, kui eraldi võetuna ei ületa pakkide väärtus 22 eurot, võib olla

see, et kaubasaatja esitab tollile nimetatud maksuvabastuse kohaldamiseks iga paki eraldi. Selline menetluste arvu suurendamine ei vasta taotletud halduskorra lihtsustamise eesmärgile.

37 Põhikohtuasjas vaatluse all olevatele saadetistele maksuvabastuse kohaldamata jätmisel peab siseriiklik toll kindlaks määrama paljudest kaupadest koosneva saadetise tolliväärtuse tervikuna. Selline olukord ei vasta samuti ühenduse seadusandja taotletud halduskorra lihtsustamise eesmärgile.

38 Seega asjaolu, et põhikohtuasjas vaatluse all olevad pakid, mille väärtus eraldi võetuna ei ületa 22 eurot, esitatakse tollile liitsaadetisena nende ühendusse saatmiseks, ei kujuta endast maksuvabastuse kohaldamise takistust, kuna iga paki saaja on alates nende kolmandast lähteriigist lahkumisest identifitseeritud.

39 Siiski tuleneb määruse nr 2287/83 põhjendusest 3, et maksuvabastuse kohaldamisest tuleb keelduda, kui tegemist on õiguse kuritarvitamisega.

40 Sisuliselt on tegemist just sellega, millele eelotsusetaotluse esitanud kohus oma teises küsimuses viitab, kui ta rõhutab, et vabasse ringlusse lubatud kaupade saajate lepingupartner, st ECI on asutatud ühenduses ja mitte kolmandas lähteriigis.

41 Esiteks tuleb tõdeda, et muudetud määruse nr 918/83 artikli 27 enda sõnastus ei kehtesta kaubale maksuvabastuse kohaldamiseks tingimust, et kaubasaaja lepingupartner on asutatud väljaspool ühendust.

42 Teiseks tuleb meenutada, et määruse nr 2287/83 põhjenduse 3 kohaselt tuleb tollimaksuvabastuse kuritarvitamise ja konkurentsi moonutamise vältimiseks välistada imporditollimaksuvabastuse kohaldamine kaubasaadetistele, millele on enne vabasse ringlusse lubamist kohaldatud teist tolliprotseduuri. Seega kohaldatakse maksuvabastust ainult nendele saadetistele, mis saadetakse kolmandast riigist otse ühenduses asuvale füüsilisele või juriidilisele isikule.

43 Pelgalt asjaolu, et ECI on asutatud ühenduses, ei võimalda iseenesest asuda seisukohale, et põhikohtuasjas vaatluse all olevale kaubasaadetistele kohaldati enne vabasse ringlusse lubamist teist tolliprotseduuri. Igal juhul, kui just liikmesriigi kohtu kontroll ei näita teisiti, ei nähtu Euroopa Kohtule esitatud toimikust, et põhikohtuasjas vaatluse all olevate saadetiste puhul oleks sellega tegemist.

44 Madalmaade valitsus väidab siiski, et põhikohtuasja asjaoludel on õiguse kuritarvitamisega tegemist pigem ECI katses saada käibemaksuvabastus, kui saada tollimaksuvabastus. Kuna Madalmaade tolliseadustiku artikkel 101 sätestab, et kaubad, millele kohaldatakse muudetud määruse nr 918/83 artiklis 27 ette nähtud maksuvabastust, vabastatakse ka käibemaksust, kasutas ECI väljaspool ühenduse territooriumi asuvat jaotuskeskust esiteks selleks, et kohaldataks tollimaksuvabastust, ning teiseks sellega seotud käibemaksuvabastust. Nimetatud ettevõtja sai seega nii rahalise eelise, mis toob kaasa konkurentsi moonutamise samas sektoris tegutsevate ja ühenduse territooriumilt oma klientidele kaupa saatvate ettevõtjate suhtes.

45 Selles osas tuleb rõhutada, et tõlgendus, mille on muudetud määruse nr 918/83 artiklile 27 andnud Madalmaade valitsus, viitab käibemaksuvabastuse, mitte selles sättes ette nähtud maksuvabastuse kuritarvitamise vältimisele.

46 Esiteks, nagu meenutab kohtujurist oma ettepaneku punktides 56–60, otsustas Madalmaade Kuningriik teha ise sellise valiku, et käibemaksuvabastuse süsteem on seotud muudetud määruse nr 918/83 artiklis 27 ette nähtud maksuvabastusega. Teiseks on ühenduse kohtupraktikas, millele viitab Madalmaade valitsus, välja toodud raamistik, mis võimaldab liikmesriikidel keelduda maksusoodustuse andmisest käibemaksu valdkonnas, kui selle andmisega kaasneb kuritarvitamine. Siiski ei saa muudetud määruse nr 918/83 artikli 27 tõlgenduse põhjendamiseks viidata käibemaksuvabastuse kuritarvitamise vastasele võitlusele.

47 Lisaks tuleb tõdeda, mis puudutab väidetavat konkurentsi moonutamist, millest ECI võib põhikohtuasjas kasu saada, et sellise ettevõtja valik saata oma kaupa kolmandast riigist toob tingimata kaasa kaupade veo ja impordi tolliprotseduuriga seotud kulusid, mida samas sektoris tegutsevad ettevõtjad, kes saadavad oma kaupa ühenduse tolliterritooriumilt, tingimata kandma ei pea.

48 Kui kontroll, mille eelotsusetaotluse esitanud kohus peab läbi viima, ei näita teisiti, ei saa seega keelduda muudetud määruse nr 918/83 artiklis 27 ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisest sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas ainult selle tõttu, et ECI on asutatud ühenduses.

49 Eeltoodud kaalutlustest tulenevalt tuleb muudetud määruse nr 918/83 artiklit 27 tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus imporditollimaksuvabastuse kohaldamine liitsaadetisele, mille tegelik koguväärtus ületab nimetatud artiklis 27 sätestatud piiri, kuid mis eraldi võetuna on väikese väärtusega, tingimusel et iga liitsaadetise pakk on eraldi adresseeritud ühenduses asuvale kaubasaajale. Selles osas ei oma tähtsust asjaolu, et saajate lepingupartner on ise asutatud ühenduses, kui kaup saadetakse kolmandast riigist otse nimetatud saajatele.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

Nõukogu 28. märtsi 1983. aasta määruse (EMÜ) nr 918/83 (millega kehtestatakse ühenduse tollimaksuvabastuse süsteem, muudetud 7. novembri 1991. aasta määrusega (EMÜ) nr 3357/91) artiklit 27 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus imporditollimaksuvabastuse kohaldamine liitsaadetisele, mille tegelik koguväärtus ületab nimetatud artiklis 27 sätestatud piiri, kuid mis eraldi võetuna on väikese väärtusega, tingimusel et iga liitsaadetise pakk on eraldi adresseeritud Euroopa Ühenduses asuvale kaubasaajale. Selles osas ei oma tähtsust asjaolu, et saajate lepingupartner on ise asutatud Euroopa Ühenduses, kui kaup saadetakse kolmandast riigist otse nimetatud saajatele.

Allkirjad