Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
MICHAL BOBEK
esitatud 18. veebruaril 2016*

Kohtuasi C-80/15

Robert Fuchs AG
versus
Hauptzollamt Lörrach

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Finanzgericht Baden-Württemberg (Baden-Württembergi maksukohus, Saksamaa))

Tolliliit ja ühine tollitariifistik — Mõiste „transpordivahendi „kasutamine kaubanduslikul eesmärgil““ — Tasu eest ja lennuõpetaja juuresviibimisel toimunud lendude hõlmatus

I. Sissejuhatus

1. Käesolevas siseriikliku kohtu menetluses toob kaebaja Robert Fuchs AG (edaspidi „Fuchs“) Šveitsist ajutiselt Euroopa Liidu territooriumile õppelendudeks helikoptereid. Siseriikliku kohtu menetletava vaidluse keskmes on küsimus, kas Fuchs saab nende helikopterite puhul ajutise impordi protseduuri kohaselt nõuda tollimaksuvabastust.

2. Siseriiklik kohus on keskendunud imporditollimaksudest vabastamise küsimusele transpordivahendite ajutise impordi korral. See alus on ette nähtud komisjoni määruse (EMÜ) nr 2454/93**, mis rakendab nõukogu määruse (EMÜ) nr 2913/92*** (edaspidi vastavalt „rakendusmäärus“ ja „tolliseadustik“), artikli 558 lõikega 1.

3. Selgitamaks välja, kas Fuchsile võib anda tollimaksuvabastust, palub siseriiklik kohus Euroopa Kohtul tõlgendada rakendusmääruse artikli 555 lõike 1 punktis a kasutatavat väljendit „kasutamine kaubanduslikul eesmärgil“. Täpsemalt küsib siseriiklik kohus, kas „kasutamine kaubanduslikul eesmärgil“ hõlmab ka Fuchsi tegevust, s.o õppelende.

* Algkeel: inglise.

** Komisjoni 2. juuli 1993. aasta määrus (EMÜ) nr 2454/93, millega kehtestatakse rakendussätted nõukogu määrusele (EMÜ) nr 2913/92, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik (EÜT 1993, L 253, lk 1; ELT eriväljaanne 02/06, lk 3), muudetud komisjoni 18. detsembri 2003. aasta määrusega (EÜ) nr 2286/2003 (ELT 2003, L 343, lk 1; ELT eriväljaanne 02/15, lk 118).

*** Nõukogu 12. oktoobri 1992. aasta määrus (EMÜ) nr 2913/92, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik (EÜT 1992, L 302, lk 1; ELT eriväljaanne 02/04, lk 307).

II. Õiguslik raamistik

A. *Rahvusvaheline õigus*

1. Istanbuli konventsioon

4. Ajutise impordi konventsiooniga, mis on sõlmitud 26. juunil 1990 Istanbulis (edaspidi „Istanbuli konventsioon“), ühines Euroopa Majandusühendus nõukogu otsusega 93/329/EMÜ.**** Konventsiooni artikli 34 kohaselt on Istanbuli konventsiooni inglis- ja prantsuskeelsed versioonid võrdselt autentsed.

5. Istanbuli konventsiooni C lisa artikli 1 punktis a on „veok“ määratletud kui „mis tahes laev […], hõljuk, lennuk, mootoriga maanteesõiduk […] ja raudteeveerem“. C lisa artikli 1 punktis b on „kaubanduslik kasutus“ määratletud kui „inimeste vedu tasu eest või kaupade tööstuslik või kaubanduslik vedu tasu eest või tasuta“.***** C lisa artikli 1 punktis c on „erakasutus“ määratletud kui „vedu, mida asjaomane isik teeb üksnes isiklikuks otstarbeks, välja arvatud kaubanduslik kasutus“.******

B. *Euroopa Liidu õigus*

1. Tolliseadustik

6. Tolliseadustiku artikliga 137 on ette nähtud ajutise impordi protseduur, millega võib saada Euroopa Liitu reekspordiks imporditud kaupadele vabastuse imporditollimaksudest.

7. Imporditollimaksudest vabastamise tingimused ajutise impordi protseduuri puhul on sätestatud rakendusmääruses kooskõlas tolliseadustiku artikliga 141.

8. Tolliseadustiku artikli 204 lõike 1 punkt a sätestab, et tollivõlg tekib, kui ei täideta kohustust, mis tuleneb asjakohase tolliprotseduuri kasutamisest.

2. Rakendusmäärus

9. Rakendusmääruse artiklid 232 ja 233 sätestavad koostoimes, et „artiklites 556–561 nimetatud transpordivahendid“ loetakse ajutiseks impordiks deklareerituks liidu tolliterritooriumi piiri ületamisel.

**** Nõukogu 15. märtsi 1993. aasta otsus 93/329/EMÜ ajutise impordi konventsiooni sõlmimise ja selle lisade heakskiitmise kohta (EÜT 1993, L 130, lk 1; ELT eriväljaanne 02/05, lk 3).

***** Inglise keeles „the transport of persons for remuneration or the industrial or commercial transport of goods, whether or not for remuneration“ ja ’ prantsuse keeles: „l’acheminement des personnes à titre onéreux ou le transport industriel ou commercial des marchandises, que ce soit ou non à titre onéreux“.

****** Inglise keeles „the transport exclusively for personal use of the person concerned excluding commercial use“ ja prantsuse keeles: „l’utilisation par l’intéressé exclusivement pour son usage personnel, à l’exclusion de tout usage commercial“.

10. Rakendusmääruse II osa III jaotise 5. peatükk kannab pealkirja „Ajutine import“. Selle peatüki 2. jao pealkiri on „Täieliku imporditollimaksudest vabastamise tingimused“. 2. jagu on omakorda jagatud seitsmeks alajaoks, igaüks eri liiki kaupade kohta, mida võib tollimaksudest vabastada. 2. jao 1. alajagu kannab pealkirja „Transpordivahendid“ ja sisaldab artikleid 555–562. Artikli 555 lõikes 1 on määratletud järgmised mõisted:

„1. Käesolevas alajaos kasutatakse järgmisi mõisteid:

a) kasutamine kaubanduslikul eesmärgil – transpordivahendite kasutamine isikute või kauba veoks tasu eest või ettevõtte majandustegevuse raames tasu eest või tasuta;

b) isiklik kasutamine – transpordivahendite muu kui äriline kasutamine;

c) siseliiklus – isikute vedu, kelle vedamine algab ja lõpeb ühenduse territooriumil, ning kauba vedu, mis laaditakse peale ja maha ühenduse territooriumil.

[…]“

11. Rakendusmääruse artikli 558 lõige 1 sätestab:

„1. Täielik vabastus imporditollimaksudest antakse maantee-, raudtee-, õhu-, mere- ja siseveetranspordivahenditele, kui:

a) need on registrisse kantud väljaspool ühenduse tolliterritooriumi isiku nimel, kelle elu- või asukoht on väljaspool seda territooriumi; kui transpordivahend ei ole registrisse kantud, võib siiski eespool nimetatud tingimust lugeda täidetuks, kui transpordivahend kuulub isikule, kelle elu- või asukoht on väljaspool ühenduse tolliterritooriumi;

b) neid kasutab isik, kelle elu- või asukoht on väljaspool kõnealust territooriumi, ilma et see piiraks artiklite 559, 560 ja 561 kohaldamist, ja

c) ärilisel eesmärgil kasutamise puhul, välja arvatud raudteetranspordivahendid, kasutatakse neid üksnes selliseks veoks, mis algab või lõpeb väljaspool ühenduse tolliterritooriumi; neid võib siiski kasutada siseliikluses, kui transpordialastes, eelkõige vedude korraldamise õigust ja korda käsitlevates õigusaktides on nii ette nähtud.“

III. Asjaolud, põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

12. Fuchs on ettevõtja, kes tegeleb lennundusega ja õhusõidukite hooldusega. Tema asukoht on Šveitsis, kuid tal on ka Saksamaal välja antud sertifikaat. Ta pakub (muu hulgas) helikopteritega seotud lennuteenuseid, eelkõige õppe- ja treeninglende eraisikutele ja elukutselistele pilootidele.

13. Hauptzollamt Lörrach (Lörrachi tolliamet, Saksamaa) loetles oma 13. oktoobri 2009. aasta otsuses kümme Šveitsis Fuchsi nimele registreeritud helikopterit ja vabastas need kohustusest kasutada maandumiseks lennuvälja, millel on tollipunkt (sks k *Zollflugplatzzwang*).

14. Aastatel 2009 ja 2010 saabusid kõnesolevad helikopterid EL-i tolliterritooriumile. Helikoptereid juhtis Fuchsi palgatud lennuõpetaja või õpilane lennuõpetaja juhendamisel******* ja maandumiseks kasutati kopteriväljakut Bremgartenis (Saksamaa). Pärast Šveitsist EL-i tolliterritooriumile saabumist toimusid õppelennud. Need algasid ja lõppesid Bremgarteni kopteriväljakul, vahepeal EL-i tolliterritooriumilt lahkumata. Seejärel lendasid helikopterid Bremgarteni kopteriväljakult tagasi Šveitsi.

15. 23. mail 2011 tegi Lörrachi tolliamet otsuse, millega tühistas Fuchsi vabastuse kohustusest kasutada maandumiseks lennuvälja, millel on tollipunkt. Seejärel määras ta kindlaks tollimaksud, mida Fuchs võlgnes helikopterite kasutamise eest õppelendudeks.

16. Fuchsi tollivõlg tekkis väidetavalt tolliseadustiku artikli 204 lõike 1 punkti a kohaselt ajutise impordi protseduurist tulenevate kohustuste rikkumise tõttu. Lörrachi tolliameti väitel oli Fuchs oma helikoptereid kasutanud kaubanduslikul eesmärgil, kuigi tal puudus seadusega ette nähtud lennuluba.

17. Fuchs vaidlustas selle otsuse talle tollimaksu määramise kohta, kuid Lörrachi tolliamet jättis selle oma 2. aprilli 2012. aasta otsusega põhjendamatuse tõttu rahuldamata. Fuchs esitas selle otsuse peale kaebuse Finanzgericht Baden-Württembergile (Baden-Württembergi maksukohus), kes ongi käesoleva eelotsusetaotluse esitanud.

18. Fuchs väitis siseriikliku kohtu menetluses, et täieliku imporditollimaksudest vabastamise tingimused transpordivahendite ajutise impordi protseduuri puhul on täidetud. Ta täpsustas, et tema helikoptereid ei kasutatud kaubanduslikul eesmärgil rakendusmääruse tähenduses, kuivõrd neid ei „kasuta[tud] inimeste veoks tasu eest või kauba tööstuslik[uks] või kaubanduslik[uks] [veoks] tasu eest või tasuta“. Õpilased maksid tasu koolituse, mitte veo eest.

19. Lörrachi tolliamet aga väitis, et Fuchs oli kõnealuseid helikoptereid kasutanud kaubanduslikul eesmärgil. Ta oli seisukohal, et neid kasutati inimeste veoks tasu eest. Ta väitis, et veo mõistet ei saa kitsendada ainult asukohavahetusele. Määrav on hoopis küsimus, kas *transpordivahendis* on inimesi.

20. Arvestades seda vaidlust mõiste „kaubanduslik eesmärk“ üle, tegi Finanzgericht Baden-Württemberg (Baden-Württembergi maksukohus) oma 17. veebruari 2015. aasta määrusega, mis jõudis Euroopa Kohtu kantseleisse 20. veebruaril 2015, otsuse oma menetlus peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmine eelotsuse küsimus:

„Kas komisjoni määruse (EMÜ) nr 2454/93, millega kehtestatakse rakendussätted […] tolliseadustik[ule], mida on muudetud komisjoni määrusega (EÜ) nr 2286/2003 […], artikli 555 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et ka tasu eest teostatud õppelendu helikopteriga, milles õppelennu ajal viibivad lennuõpetaja ja õpilane, tuleb pidada transpordivahendi kasutamiseks kaubanduslikul eesmärgil?“

21. Kirjalikud seisukohad käesolevas asjas on esitanud Fuchs, komisjon ja Itaalia Vabariik. Lörrachi tolliamet, kes on põhikohtuasjas vastustaja, ei ole kirjalikke seisukohti esitanud. Pooled ei ole istungit taotlenud ja seda ei ole ka toimunud.

******* Eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud teabest nähtub, et helikoptereid võisid teineteisest sõltumatult juhtida nii piloot kui ka kaaspiloot. Seda võimalust kasutatigi õppesituatsioonist lähtuvalt kõigi lendude puhul.

IV. Hinnang

A. *Sissejuhatus*

22. Euroopa Kohtult palutakse sisuliselt vastust küsimusele, kas õppelennud on hõlmatud rakendusmääruse artikli 555 lõikes 1 määratletud mõistega „kasutamine kaubanduslikul eesmärgil“ (vt B jagu allpool).

23. Selle mõiste tõlgendusest sõltub, kas Fuchsil on õigus saada vastava alajao kohaselt vabastust imporditollimaksudest. Euroopa Kohtult ei ole sõnaselgelt palutud seisukohavõttu küsimuses, kas Fuchsil võib olla õigus maksuvabastusele. Selle küsimuse peab lõpuks lahendama siseriiklik kohus. Mõiste „kasutamine kaubanduslikul eesmärgil“ tõlgendamisega aga kaasnevad paratamatult küsimused tollimaksuvabastuse ulatuse kohta „transpordivahendite“ ajutise impordi korral. Selleks et anda eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusele tarvilik vastus, pean seepärast tähtsaks käsitleda ka seda küsimust (vt C jagu allpool).

B. *Mõiste „kasutamine kaubanduslikul eesmärgil“*

24. Mõiste „kasutamine kaubanduslikul eesmärgil“ on määratletud rakendusmääruse selles alajaos, mis on pühendatud transpordivahendite täieliku imporditollimaksudest vabastamise tingimustele ajutise impordi protseduuri korral. Rakendusmääruse artikli 555 lõige 1 sätestab, et „kasutamine kaubanduslikul eesmärgil [on] transpordivahendite kasutamine isikute […] veoks tasu eest […]“.********

25. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt tuleb mõiste tähenduse ja ulatuse kindlaksmääramisel lähtuda selle tähendusest igapäevakeeles, võttes arvesse sõna kasutamise konteksti ja nende sätete eesmärke, mille osaks see on.*********

26. Tavakeeles kuuluvad „transpordivahendite“ hulka ka helikopterid.********** Seega seisneb küsimuse tuum selles, kas Fuchs kasutab oma helikoptereid „isikute veoks tasu eest“.

27. Enne, kui asun seda küsimust lähemalt analüüsima, tahaksin tähelepanu juhtida asjaolule, et see, et õppelennud algavad ja lõpevad samas kohas, ei tähenda, et nad ei ole hõlmatud mõistega „isikute vedu“. Õppelendude ajal toimub ju mingisugune „vedu“, kuna toimub isikute toimetamine ühest kohast teise. Kui see väide on tõene, siis võib Euroopa Kohtu praktikast leida näiteid selle kohta, et edasi-tagasi reise võib pidada kuuluvaks transpordipoliitika valdkonda.********** Nendest kohtuasjadest võib tolliliigituste puhul lähtuda analoogia alusel.

******** Nagu siseriiklik kohus on oma eelotsusetaotluse punktis 14 juba märkinud, ei ole selle määratluse ülejäänud osa, s.o „ettevõtte majandustegevuse raames tasu eest või tasuta“, käesolevas asjas oluline. Ma olen nõus.

********* Tollivaldkonnast vt kohtuotsus Digitalnet jt, C-320/11, C-330/11, C-382/11 ja C-383/11, EU:C:2012:745, punkt 38.

********** On ilmne, et „transpordivahendid“ on hõlmatud Istanbuli konventsiooni C lisa artikli 1 punktis a määratletud „veokite“ mõistega, mille alla kuulub „mis tahes laev […] (sealhulgas […]) lennuk“.

********** Kohtuotsus Neukirchinger, C-382/08, EU:C:2011:27, punkt 19, ja kohtujuristi ettepanek, Mengozzi, kohtuasi Neukirchinger, C-382/08, EU:C:2010:498, punktid 25–30; kohtuotsus Alpina River Cruises ja Nicko Tours, C-17/13, EU:C:2014:191, punkt 29. Vt ka kohtujuristi ettepanek, Szpunar, liidetud kohtuasjad Trijber ja Harmsen, C-340/14 ja C-341/14, EU:C:2015:505, punktid 30–34; seal jõuab kohtujurist järeldusele, et mõiste „transport“ puhul ei ole kõige määravam (inimeste või kaupade) vedamine punktist A punkti B.

28. Samamoodi on vastupidi Fuchsi ja komisjoni kirjalikes seisukohtades esitatule ilmne see, et kui õpilane ja õpetaja, kes on mõlemad lennumeeskonna liikmed, juhivad õhusõidukit vaheldumisi, ei välista see transpordi toimumist. See olukord on võib-olla ebaharilik näide, kuid fakt on, et seejuures toimub „isikute vedu“, kuna neid toimetatakse ühest kohast teise.**********

29. Kuid paistab, et „isikute vedu *tasu eest*“ ei hõlma käesolevas asjas kõne all olevat faktilist olukorda isegi grammatiliselt tõlgendades. Kõnealuste õppelendude eest makstakse tasu, kuid ainult nende eest. Teisisõnu on tegemist „*isikute õpetamisega tasu eest*“. „Vedu“ on kõigest sellise õppetegevuse ilmne järelm.

30. Juhin ka tähelepanu asjaolule, et õppelennust osal ajal või isegi terve õppelennu ajal teostab „vedu“ õpilane (s.o isik, kes tasu maksab) ise. Sellest on lihtsam aru saada ehk siis, kui käsitleda õppelende sarnasena autokoolides tehtavate õppesõitudega. Kui jutt on õppesõidust, ei arva keegi, et tegemist on „isikute veoga tasu eest“ nende sõnade normaalses tähenduses, vaid hoopis „isikute õpetamisega tasu eest“. Sama võib öelda õppelendude kohta.

31. Seega ei ole õppelennud, nagu Fuchs neid korraldab, rakendusmääruse artikli 555 lõikes 1 määratletud mõistega „kasutamine kaubanduslikul eesmärgil“ hõlmatud.

32. EL-i õiguse sätete sõnastuse tõlgendusi tohiks ümber hinnata ainult mitmemõttelisuse korral ja ainult arvestades nende sätete konteksti ja eesmärki.********** Käesoleval juhul on sõnastus minu arvates üpriski selge ja ühemõtteline. Kuid kui sellegipoolest peaks arvatama, et artikli 555 lõige 1 on mõneti ebamäärane, viib selle süsteemne ja teleoloogiline tõlgendamine järeldusele, et mõiste „kasutamine kaubanduslikul eesmärgil“ peab tähendama, et tasulise teenuse tähtsaim eesmärk peab olema transport.

33. Mis puudutab kõnealuse sätte ajaloolist konteksti, siis on mõiste „kasutamine kaubanduslikul eesmärgil“ ulatus aja jooksul õpetlikul moel muutunud.

34. Algselt kasutati mõistet „kasutamine majandustegevuse eesmärgil“. Selle määratlus oli: „transpordivahendi kasutamine otseses seoses tegevusega, millega tegeldakse tasu eest või majandusliku kasu teenimiseks“.********** Hiljem asendati see mõiste mõistega „kasutamine ärilisel eesmärgil“, mille määratlus oli „transpordivahendite kasutamine isikute või kauba veoks tasu eest või ettevõtte majandustegevuse raames“.********** On ilmne, et kumbki mõiste oleks hõlmanud ka õppelende, nagu neid teeb Fuchs.

35. Hiljem aga kitsendati mõiste „kasutamine kaubanduslikul eesmärgil“ määratlust määrusega nr 2286/2003 sõnastusele, nagu see on täna rakendusmääruse artikli 555 lõikes 1 (ja mis oli asjaomasel ajal kohaldatav). Seda tehti sõnaselgelt selleks, et viia selle mõiste määratlus kooskõlla Istanbuli konventsioonis kasutatava mõistega „kaubanduslik kasutus“.**********

********** Tahaksin siinkohal rõhutada, et see ei hõlma mitte mingisugust hinnangut küsimusele, kas selle tegevuse puhul on tegemist transporditeenusega. Vt ka komisjoni „Teenuste direktiivi rakendamise käsiraamat“. Selles mittesiduvas dokumendis on selgitatud, et Euroopa Parlamendi ja nõukogu 12. detsembri 2006. aasta direktiivi 2006/123/EÜ teenuste kohta siseturul (edaspidi „teenuste direktiiv“; ELT 2006, L 376, lk 36) artikli 2 lõike 2 punktis d sätestatud väljajätmine „ei puuduta teenuseid, mis ei ole transporditeenused, näiteks autokooliteenused“.

********** Kohtuotsused EKP *vs.* Saksamaa, C-220/03, EU:C:2005:748, punkt 31, ja Carboni e derivati, C-263/06, EU:C:2008:128, punkt 48.

********** Nõukogu 14. juuni 1989. aasta määruse (EMÜ) nr 1855/89 transpordivahendite ajutise impordi kohta (EÜT 1989, L 186, lk 8) artikli 1 lõike 2 punkt d.

********** Komisjoni 4. mai 2001. aasta määrus (EÜ) nr 993/2001, millega muudetakse määrust (EMÜ) nr 2454/93 (EÜT 2001, L 141, lk 1; ELT eriväljaanne 02/11, lk 286). Vt selle artikli 1 lõige 28, mis asendab III jaotise (muu hulgas) artikli 555 lõikega 1. Täielikkuse pärast võiks lisada, et algses, 1993. aasta rakendusmääruses oli mõiste „kaubanduslik eesmärk“ määratletud samamoodi, nagu praeguses redaktsioonis (algses redaktsioonis oli see mõiste määratletud artiklis 670). Segadust tekitas vahepeal selle mõiste ajutine laiendamine määrusega (EÜ) nr 993/2001; pärast seda võeti algne määratlus tagasi määrusega (EÜ) nr 2286/2003, nagu ma selgitan lähemalt punktis 35.

********** Määruse nr 2286/2003 põhjendus 12.

36. Seega hõlmas mõiste „kasutamine kaubanduslikul eesmärgil“ enne määrusega nr 2286/2003 tehtud muudatusi kolme liiki olukordi:

— „transpordivahendi kasutamine isikute veoks tasu eest“;

— „transpordivahendi kasutamine kaupade veoks tasu eest“;

— „transpordivahendi kasutamine ettevõtte majandustegevuse raames“.

37. Kolmandasse, kõikehõlmavasse kategooriasse kuulusid transpordivahendi kõik kasutamised äritegevusega seoses a) sõltumata sellest, kas kasutamine oli tasu eest või tasuta, ning b) sõltumata kasutamise eesmärgist.

38. Seevastu pärast määrusega nr 2286/2003 tehtud muudatusi hõlmas mõiste „kasutamine kaubanduslikul eesmärgil“ ainult järgmisi olukordi:

— „transpordivahendite kasutamine isikute […] veoks tasu eest“;

— „transpordivahendite kasutamine […] kauba veoks […] ettevõtte majandustegevuse raames tasu eest või tasuta“.

39. Seega kaotati mõiste „kasutamine kaubanduslikul eesmärgil“ määratlusest kolmas, kõikehõlmav kategooria, s.o „transpordivahendi kasutamine ettevõtte majandustegevuse raames“.

40. Selle kõikehõlmava kategooria kaotamisest võib järeldada, et mõiste „kasutamine kaubanduslikul eesmärgil“ määratlusest kaotati isikute tasuta vedu. Kuid vastupidi eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvamusele kitsendas see kaotamine mõistet „kasutamine kaubanduslikul eesmärgil“ veelgi, muutes oluliseks teguriks kasutamise eesmärgi (vt punkt 37 eespool).

41. Sellest võib järeldada, et mõiste „kasutamine kaubanduslikul eesmärgil“ ei hõlma *iga* olukorda, kus toimub majandustegevus transpordivahendiga ja isikute vedu laias tähenduses. Selle mõiste määratlus on kitsam. Selle tõlgendamisel tuleb arvesse võtta tegevuse peamist eesmärki. Seega viitab see mõiste majandustegevusele, *mille peamine eesmärk on isikute vedu*.

42. On selge, et Fuchsi korraldatavate õppelendude peamine eesmärk *ei ole* isikute vedu. Nagu autokoolide õppesõitude puhul, on ka siin toimuva tegevuse peamine eesmärk, mille eest makstakse tasu, õppetegevus. Isikute vedu on kõigest selle tegevuse järelm. Seega *ei ole* Fuchsi korraldatavad õppelennud mõistega „kasutamine kaubanduslikul eesmärgil“ hõlmatud.

43. Eespool esitatust lähtuvalt vastaksin siseriikliku kohtu esitatud küsimusele järgmiselt: helikopteritega korraldatavate tasuliste õppelendude puhul, mille ajal viibivad helikopteris lennuõpetaja ja õpilane, ei ole tegemist transpordivahendi „kasutamisega kaubanduslikul eesmärgil“ rakendusmääruse artikli 555 lõike 1 punkti a tähenduses.

C. *Rakendusmääruse artikli 558 lõige 1*

1. Sissejuhatus

44. Rakendusmääruse artikli 555 lõikes 1 on määratletud mitu mõistet. Imporditollimaksudest vabastuse sisulised *tingimused* on aga sätestatud artiklis 556 jj. Artikli 555 lõikes 1 määratletud mõisteid on neis kasutatud ainult mõnes.

45. Siseriiklik kohus ei ole esitanud konkreetseid küsimusi rakendusmääruse artikli 558 lõike 1 tõlgendamise kohta. Küsimuse, kas Fuchsil on selle sätte kohaselt ka tegelikult õigus maksuvabastusele, peab lahendama siseriiklik kohus ise, kes teab kohtuasja kõiki asjaolusid.

46. Kuid siiski, selleks et anda siseriiklikule kohtule tarvilik vastus, pean ma vajalikuks kommenteerida rakendusmääruse artikli 558 lõike 1 üldist kohaldamisala**********. Seda pean ma vajalikuks osaliselt ka sellepärast, et komisjon on selle kohta esitanud üksikasjalikud kirjalikud seisukohad.

2. Artikli 558 lõike 1 kohase maksuvabastuse ulatus

47. Artikli 558 lõike 1 punktides a, b ja c on sätestatud kolm tingimust imporditollimaksudest vabastuse andmiseks transpordivahendite ajutise impordi korral. Neist kolmest tingimusest sisaldab viidet „kasutamisele kaubanduslikul eesmärgil“ ainult üks – artikli 558 lõike 1 punkt c.

48. Artikli 558 lõike 1 punkti c kohaselt võib transpordivahendi kaubanduslikul eesmärgil kasutamise puhul maksuvabastuse anda üldjuhul ainult siis, kui vedu „algab või lõpeb väljaspool ühenduse tolliterritooriumi“. Samas ei ole see tingimus, mis peab olema tingimata täidetud selleks, et saada artikli 558 lõike 1 alusel *mis tahes* maksuvabastust. See piirang on kohaldatav ainult konkreetselt punkti c kohaldamisalasse jäävatel juhtudel, s.o transpordivahendi „kaubanduslikul eesmärgil kasutamise puhul“. Teisisõnu võib artikli 558 lõike 1 kohaselt maksuvabastuse anda siis, kui punktides a ja b sätestatud tingimused on täidetud, ja ilma et punkt c konkreetsel juhul üldse oluline oleks.

49. Eespool käesoleva ettepaneku IV osa B jaos kirjeldatud põhjustel *ei ole* Fuchsi korraldatud õppetegevus mõistega „kasutamine kaubanduslikul eesmärgil“ hõlmatud. Seega ei ole asjaolu, et see tegevus ei pruugi tingimata „alata või lõppeda väljaspool ühenduse tolliterritooriumi“, määrav selle üle otsustamisel, kas maksuvabastust rakendusmääruse artikli 558 lõike 1 alusel võib või ei või anda.

50. Komisjon väidab oma kirjalikes seisukohtades, et õppelendude puhul ei ole tegemist transpordivahendi „kasutamisega kaubanduslikul eesmärgil“. Hiljem aga arvab ta, et õppelendudele ei saa siiski artikli 558 lõike 1 alusel maksuvabastust anda. Mõlemal juhul toob komisjon oma väite sisuliseks põhjenduseks selle, et Fuchsi korraldatavate õppelendude peamine eesmärk *ei ole* kaupade või isikute vedu.

51. Juba kirjeldatud põhjustel olen ma nõus neist väidetest esimesega. Ma ei ole aga nõus sellega, kuidas komisjon tõlgendab artikli 558 lõike 1 kohaldamisala, ja seda järgmistel põhjustel.

52. Komisjon väidab, et rakendusmääruse artikli 558 lõikega 1 ette nähtud maksuvabastus on mõeldud ainult olukordadeks, kus transpordivahendit kasutatakse *veo eesmärgil* (mille kohta ta järeldab, et käesoleval juhul see nii ei ole).

53. Sellega seoses väidab komisjon, et kõik rakendusmääruse artikli 555 lõikes 1 sisalduvad mõisted hõlmavad transpordivahendi kasutamist konkreetselt veo eesmärgil. Sellest tulenevalt tohiks maksuvabastust seega anda ainult juhul, kui asjaomase tegevuse eesmärk on vedu. Tema arvates toetab seda järeldust ka rakendusmääruse artikli 558 lõike 1 esimene lause. Lõpetuseks leiab komisjon, et ka kohtuotsus Siig toetab tema väidet, et maksuvabastust ajutise impordi korral saab anda ainult *kindlaksmääratud veotoimingu* puhul.**********

54. Ma ei pea neid argumente veenvaks.

********** Selle kohta vt kohtuotsus AIFA ja Ministero della Salute, C-452/14, EU:C:2015:644, punktid 33 ja 34.
********** Kohtuotsus Siig, C-272/03, EU:C:2004:805, punkt 18.

55. Esiteks ei ole sõnaselget piirangut, et transpordivahenditele võib maksuvabastust ajutise impordi korral anda ainult juhul, kui asjaomast transpordivahendit kasutatakse konkreetselt veoks. Sellist piirangut rakendusmääruse artikli 558 lõikes 1 ei ole. Seda ei ole ka üheski teises täieliku maksuvabastuse andmise aluses, mis on loetletud rakendusmääruse artiklites 556–561. Seda ei ole ka Istanbuli konventsioonis. Täpsemalt puudub see piirang konventsiooni C lisa artikli 1 punktis a määratletud mõistest „transpordivahend“.

56. Sellist sõnaselget, eesmärgile orienteeritud piirangut oleks aga olnud lihtne lisada. Samas on see piirang enamikus ülejäänud tollimaksuvabastuse alustes ajutise impordi korral.**********

57. Minu arvates on sellise sõnaselge piirangu puudumine iseenesest piisav põhjus, et lükata komisjoni argument selles küsimuses tagasi. Täielikkuse pärast lisan aga, et sellist piirangut ei saa ka kaudselt tuletada.

58. Artikli 558 lõike 1 esimene lause viitab „maantee-, raudtee-, õhu-, mere- ja siseveetranspordivahenditele“, sisaldamata ühtki otstarbe või eesmärgiga seotud piirangut. Ka artikli 558 lõike 1 punktid a ja b on neutraalsed ning viitavad objektiivsetele kriteeriumidele, s.o registrisse kandmise kohale ja asukohale. Artikli 558 lõike 1 punkt c ei ole üldse kohaldatav, välja arvatud juhul, kui transpordivahendit kasutatakse „kaubanduslikul eesmärgil“.

59. Teiseks väidab komisjon, et artikli 555 lõikes 1 määratletud *mõistete* puhul tuleb eeldada, et neis mainitud transpordivahendeid kasutatakse konkreetselt veoks (mitte näiteks õppetegevuseks). Sellest tuletab komisjon, et selleks, et transpordivahendile saaks ajutise impordi korral artikli 558 lõike 1 alusel anda *maksuvabastuse*, peab seda transpordivahendit olema kasutatud konkreetselt veoks.

60. Ma ei ole sellega nõus. Mõistemääratlusi ja maksuvabastuse andmise aluseid ei tohiks segi ajada.

61. See komisjoni poolt välja pakutud järeldus vajaks kindlaid põhjendusi ja tõendid käesolevas asjas on parimal juhul hägused.

62. Sellega seoses juhin tähelepanu järgmisele.

— Nagu komisjon ka ise aru saab, on otstarbega seotud piiranguid artikli 555 lõikes 1 määratletud kolmest mõistest ainult kahes. Mõiste „isiklik kasutamine“ sellist piirangut ei sisalda. On tõsi, et mõiste „isiklik kasutamine“ on Istanbuli konventsiooni ingliskeelses versioonis (*private use*) väidetavalt samuti funktsiooniga seotud. Prantsuse keeles see aga nii ei ole, seal on see mõiste neutraalne.

— Mõiste „veok“ on Istanbuli konventsioonis otstarbe osas neutraalne.********** Samas oli „transpordivahend“ rakendusmääruse algses redaktsioonis sõnaselgelt määratletud seoses otstarbega: „mis tahes vahend, mida kasutatakse *isikute või kaupade veoks* […]“********** (kohtujuristi kursiiv). Kuid hiljem see määratlus kustutati.********** Kui komisjonil oleks õigus, peaks tema väide loogiliselt võttes kehtima transpordivahenditele ajutise impordi korral antavate *kõigi* maksuvabastuse aluste kohta (mitte ainult artikli 558 lõike 1 kohta)**********.

********** Vt rakendusmääruse artikkel 563: „sporditarbeid“; artikkel 566: „ette nähtud diagnoosimiseks või raviks“; artikkel 568: „esitlemiseks enne müüki“; ja artikkel 569: „kavatsusega kasutada neid erialaste töövahenditena“.

********** Istanbuli konventsiooni C lisa artikli 1 punkt a.

********** Rakendusmääruse algse redaktsiooni artikkel 670. Vt 15. joonealune märkus eespool, kus ma seda üksikasjalikult selgitan.

********** On kaheldav, kas seda piirangut oleks peetud kooskõlas olevaks Istanbuli konventsioonis sisalduva neutraalse määratlusega (vt eespool mõiste „kasutamine kaubanduslikul eesmärgil“ kohta, mida muudeti just sel põhjusel).

********** On sõnaselgelt sätestatud, et rakendusmääruse artikli 555 lõikes 1 sisalduvaid mõisteid kasutatakse vastavas alajaos.

63. Kolmandaks ja viimaseks ei ole ma nõus sellega, kuidas komisjon tõlgendab kohtuotsust Siig.

64. Kohtuasjas Siig oli kõne all kaupade maanteevedu. Käesolevas asjas on selle kohtuasja puhul oluline teada vaid seda, et kaupu veeti ühe sõidukiga EL-i piires, kus need ka maha laaditi, et need seejärel laadida teisele sõidukile, mis vedas need EL-ist välja. Maksuvabastust nõuti põhjendusega, et tegemist oli transpordivahendite (tegelikult kahe erineva sõiduki) „kasutamisega kaubanduslikul eesmärgil“ veoks, mis algas või lõppes väljaspool EL-i.

65. Euroopa Kohus jõudis otsusele, et sellistel juhtudel maksuvabastust nõuda ei saa. Ta sedastas: „Ajutise impordi protseduuri kohaldamine sõltub niisiis otseselt kindlaksmääratud veotoimingute teostamisest kõnealuse sõidukiga ehk veost, mis hõlmab seda, et nimetatud sõiduk ja veetavad kaubad või inimesed ületavad ühenduse tolliterritooriumi piiri.“ **********

66. Komisjon paistab sellest järeldavat, et ajutise impordi korral saab maksuvabastust nõuda ainult juhul, kui on toimunud kindlaksmääratud „veotoiming“ (mitte näiteks õppetoiming). Minu arvates on kohtuotsuse Siig selline tõlgendamine vale. Kohtuotsuses Siig oli Euroopa Kohtul tõepoolest vaja, et toimunud oleks kindlaksmääratud „veotoiming“. Nii oli see aga sellepärast, et üks maksuvabastuse tingimustest *selles kohtuasjas* oli see, et vedu „algab või lõpeb väljaspool ühenduse tolliterritooriumi“. **********

67. Lisaks oleks selline nõue artikli 558 lõike 1 kohaselt kohaldatav *ainult* juhtudel, kus maksuvabastust nõutakse konkreetselt transpordivahenditele, mida kasutatakse „kaubanduslikul eesmärgil“. **********

3. Järeldus artikli 558 lõike 1 kohta

68. Eespool kirjeldatud põhjustel ei ole ma nõus väitega, et maksuvabastust rakendusmääruse artikli 558 lõike 1 alusel tohib transpordivahenditele, mida ei kasutata „kaubanduslikul eesmärgil“, anda ainult juhul, kui neid kasutatakse konkreetselt veoks.

69. Lõpetuseks peab siseriiklik kohus ise otsustama, kas Fuchsil on käesolevas asjas õigus maksuvabastusele või mitte. Seejuures peab siseriiklik kohus tagama kooskõla EL-i õiguse üldpõhimõtetega, sealhulgas õiguspärase ootuse ja/või omandatud õiguste põhimõte.

70. Eelotsusetaotluse kohaselt esitas Fuchs taotluse maksuvabastuse saamiseks ajutiseks impordiks ja ka sai selle. Hiljem see vabastus tühistati Fuchsi tegevuse laadi ja rakendusmääruse artiklite 555 ja 558 teataval konkreetsel viisil tõlgendamise tõttu. Nagu komisjon on märkinud, võivad asjakohased olla ka teised rakendusmääruses loetletud maksuvabastuse andmise alused, kuigi pole kindel, kas Fuchsi puhul oleksid nende tingimused täidetud. Ka need on küsimused, mille siseriiklik kohus peab ise lahendama.

********** Kohtuotsus Siig, C-272/03, EU:C:2004:805, punkt 18.

********** Kohtuotsus Siig, C-272/03, EU:C:2004:805, punkt 17.

********** Nagu eespool osutatud, oli ka kohtuasjas Siig tegemist „kasutamisega kaubanduslikul eesmärgil“.

V. Ettepanek

71. Eespool esitatud põhjendustest tulenevalt teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Finanzgericht Baden-Württembergi (Baden-Württembergi maksukohus) küsimusele järgmiselt:

Tasu eest teostatud õppelendu helikopteriga, milles õppelennu ajal viibivad lennuõpetaja ja õpilane, ei tule pidada transpordivahendi „kasutamiseks kaubanduslikul eesmärgil“ komisjoni 2. juuli 1993. aasta määruse (EMÜ) nr 2454/93, millega kehtestatakse rakendussätted tolliseadustikule, mida on muudetud komisjoni 18. detsembri 2003. aasta määrusega (EÜ) nr 2286/2003, artikli 555 lõike 1 punkti a tähenduses.