Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kuues koda)

12. mai 2022*

Eelotsusetaotlus – Tolliliit – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 201 – Maksukohustuslased – Impordikäibemaks – Liidu tolliseadustik – Määrus (EL) nr 952/2013 – Artikli 77 lõige 3 – Kaudse tolliesindaja ja importiva äriühingu solidaarvastutus – Tollimaksud

Kohtuasjas C-714/20,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Commissione tributaria provinciale di Venezia (Veneetsia provintsi maksukohus, Itaalia) 17. novembri 2020. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 24. detsembril 2020, menetluses

U. I. Srl

versus

Agenzia delle dogane e dei monopoli – Ufficio delle dogane di Venezia,

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

koosseisus: koja president I. Ziemele, kohtunikud T. von Danwitz (ettekandja) ja P. G. Xuereb,

kohtujurist: T. Ćapeta,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– U. I. Srl, esindajad: *avvocati* M. C. Santacroce ja A. Dal Ferro,

– Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* G. Albenzio,

– Kreeka valitsus, esindajad: M. Tassopoulou, K. Georgiadis ja G. Avdikos,

– Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios, F. Clotuche-Duvieusart ja F. Moro,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

* Kohtumenetluse keel: itaalia.

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 201 ning Euroopa Parlamendi ja nõukogu 9. oktoobri 2013. aasta määruse (EL) nr 952/2013, millega kehtestatakse liidu tolliseadustik (ELT 2013, L 269, lk 1; edaspidi „tolliseadustik“), artikli 77 lõike 3 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud U. I. Srl-i ja Agenzia delle dogane e dei monopoli – Ufficio delle dogane di Venezia (tolli- ja monopoliameti Veneetsia tollibüroo, Itaalia) (edaspidi „tolliamet“) vahelises kohtuvaidluses selle üle, kas U. I. tasub kaudse tolliesindajana lisaks imporditehingutega seotud tollimaksule ka impordikäibemaksu.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Käibemaksudirektiiv

3 Käibemaksudirektiivi põhjendustes 43 ja 44 on märgitud:

„(43) Liikmesriikidel peaks olema täielik õigus määrata isik, kes on kohustatud impordil võetavat käibemaksu tasuma.

(44) On oluline, et liikmesriigid võivad ette näha, et maksu tasumise eest vastutab solidaarselt mõni muu isik peale isiku, kes on kohustatud käibemaksu tasuma.“

4 Selle direktiivi artikli 2 lõike 1 punkt d näeb ette, et kaupade import maksustatakse käibemaksuga.

5 Nimetatud direktiivi artikli 30 esimese lõigu kohaselt on kauba import sellise kauba toomine Euroopa Liitu, mis ei ole vabas ringluses ELTL artikli 29 tähenduses.

6 Sama direktiivi artiklis 70 on sätestatud, et käibemaksukohustuse tekkimiseks vajalik teokoosseis tekib ja maks muutub sissenõutavaks kaupade impordi hetkel.

7 Käibemaksudirektiivi artiklis 71 on sätestatud:

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

Kui aga imporditud kaubad on maksustatud ühise poliitika kohaselt kohaldatavate tollimaksude, põllumajandusmaksude või samaväärse toimega maksudega, tekib maksustatav teokoosseis ja

käibemaks muutub sissenõutavaks hetkest, mil tekib maksustatav teokoosseis nimetatud muude maksude suhtes ja need maksud muutuvad sissenõutavaks.

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

8 Käibemaksudirektiivi artikkel 201 on sõnastatud järgmiselt:

„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

9 Tolliseadustiku artiklis 5 on sätestatud:

„[Tolli]seadustikus kasutatakse järgmisi mõisteid:

[…]

6) „tolliesindaja“ – isik, kelle teine isik on oma asjaajamisel tolliga määranud teostama tollialaste õigusaktide kohaselt nõutavaid toiminguid ja formaalsusi;

[…]

12) „tollideklaratsioon“ – toiming, millega isik avaldab ettenähtud vormis ja viisil soovi suunata kaup teatavale tolliprotseduurile, vajaduse korral koos viitega mis tahes erikorra kohaldamiseks;

[…]

15) „deklarant“ – isik, kes esitab tollideklaratsiooni, ajutise ladustamise deklaratsiooni, sisenemise ülddeklaratsiooni, väljumise ülddeklaratsiooni, reekspordi deklaratsiooni või reekspordi teatise enda nimel, või isik, kelle nimel selline deklaratsioon või teatis esitatakse;

[…]

18) „tollivõlg“ – isiku kohustus tasuda kehtivate tollialaste õigusaktide kohaselt konkreetsete kaupade suhtes kohaldatava impordi- või eksporditollimaksu summa;

19) „võlgnik“ – isik, kellel lasub tollivõla tasumise kohustus;

20) „imporditollimaks“ – kauba importimisel tasumisele kuuluv tollimaks;

[…]“.

10 Tolliseadustiku artikli 18 lõikes 1 on sätestatud:

„Iga isik võib määrata tolliesindaja.

Kõnealune esindamine võib olla kas otsene, mille puhul tolliesindaja tegutseb teise isiku nimel ja eest, või kaudne, mille puhul tolliesindaja tegutseb enda nimel, kuid teise isiku eest.“

11 Tolliseadustiku III jaotise „Tollivõlg ja tagatised“ 1. peatüki „Tollivõla tekkimine“ 1. jao „Tollivõlg impordil“ artiklis 77 on ette nähtud:

„1. Tollivõlg impordil tekib, kui liiduväline kaup, millelt tuleb tasuda imporditollimaks, suunatakse ühele järgmistest tolliprotseduuridest:

a) vabasse ringlusse lubamine, sealhulgas lõppkasutust käsitlevate sätete alusel;

b) ajutine import osalise vabastamisega imporditollimaksust.

2. Tollivõlg tekib asjaomase tollideklaratsiooni aktsepteerimise hetkel.

3. Deklarant on võlgnik. Kaudse esindamise korral on isik, kelle eest tollideklaratsioon esitatakse, samuti võlgnik.

Kui mõni lõikes 1 osutatud protseduuri puudutav tollideklaratsioon on koostatud teabe põhjal, mille tulemusena imporditollimaksu osaliselt või täielikult sisse ei nõuta, on võlgnik ka isik, kes tollideklaratsiooni koostamiseks nõutava teabe andis ja kes teadis või oleks pidanud teadma, et teave oli vale.“

12 Tolliseadustiku artiklis 84 on sätestatud:

„Kui ühele tollivõlale vastava impordi- või eksporditollimaksu summa tasumise eest vastutab mitu isikut, vastutavad nad kõnealuse summa maksmise eest solidaarselt.“

Itaalia õigus

13 Vabariigi Presidendi 26. oktoobri 1972. aasta dekreedi nr 633 käibemaksu kehtestamise ja reguleerimise kohta (Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell’imposta sul valore aggiunto; *GURI* nr 292 regulaarne lisa, 11.11.1972, edaspidi „dekreet nr 633/1972“) artiklis 1 on sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse riigi territooriumil ettevõtluse, ameti- või kutsetegevuse raames kauba tarnimine või teenuste osutamine ja import sõltumata seda teostanud isikust.“

14 Selle dekreedi artiklis 8 on sätestatud:

„Maksuvaba eksporditarne on:

[…]

c) selliste kaupade tarne, sealhulgas komisjonäride vahendusel, mis ei ole hooned ega ehitusmaa, ning teenuste osutamine isikutele, kes on teinud eksporditarneid või ühendusesiseseid tehinguid ja kasutanud sel alusel võimalust kaupu ja teenuseid maksu tasumata soetada, sealhulgas komisjonäride vahendusel, või importida.

[…]“.

15 Dekreedi artikli 17 lõikes 1 on ette nähtud:

„Maksu on kohustatud tasuma isikud, kes teevad maksustatavaid kaubatarneid ja osutavad maksustatavaid teenuseid ning on kohustatud seda tasuma riigieelarvesse kumulatiivselt kõikidelt tehingutelt, mille osas on II jaotises sätestatud korras ja tingimustel tehtud artiklis 19 ette nähtud mahaarvamine.“

16 Sama dekreedi artikli 70 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Impordikäibemaks määratakse kindlaks iga tehingu kohta, see nõutakse sisse ja seda kogutakse igalt tehingult. Vaidlustele ja sanktsioonidele kohaldatakse piiril tasumisele kuuluvaid makse käsitlevaid tolliseaduste sätteid.“

17 Vabariigi Presidendi 23. jaanuari 1973. aasta dekreedi nr 43, millega kiidetakse heaks tollialaste õigusaktide konsolideeritud redaktsioon (Decreto del Presidente della Repubblica n. 43 – Approvazione del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale; *GURI* nr 80 regulaarne lisa, 28.3.1973, edaspidi „dekreet nr 43/1973“), artiklis 34 on sätestatud:

„„Tollimaksudeks“ peetakse kõiki makse, mida toll on kohustatud seoses tollitoimingutega seaduse alusel koguma.

Tollimaksude hulka kuuluvad „piiril tasumisele kuuluvad maksud“: impordi- ja eksporditollimaksud, tasud ja muud ühenduse määrustes ja nende rakendussätetes ette nähtud impordi- ja ekspordimaksud ning importkauba puhul lisaks monopolitasud, piirilisamaksud ja kõik muud riigi kasuks kehtestatud tarbimismaksud ja tarbimise lisamaksud.“

18 Selle dekreedi artikkel 38 on sõnastatud järgmiselt:

„Tollimaksu on artikli 56 kohaselt kohustatud tasuma kauba omanik ja solidaarselt kõik isikud, kelle arvel kaup imporditi või eksporditi.

Riigil on lisaks seaduses sätestatud eesõigustele õigus maksukohustuse täitmiseks kinni pidada kaubad, mis on selle maksuga maksustatud.

Kinnipidamisõigust võib kasutada ka riigi iga muu sellise nõude täitmiseks, mis on seotud kaubaga, mille suhtes tollitoiminguid tehakse.“

19 29. detsembri 1983. aasta dekreetseaduse nr 746 kiireloomuliste käibemaksusätete kohta (Decreto-Legge n. 746 – Disposizioni urgenti in materia di imposta su valore aggiunto; *GURI* nr 358, 31.12.1983) koos muudatustega seadusena kinnitatud 27. veebruari 1984. aasta seadusega nr 17 (*GURI* nr 59, 29.2.1984) põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal kehtinud redaktsioonis (edaspidi „dekreetseadus nr 746/1983“) artiklis 1 on ette nähtud:

„Muudetud [dekreedi nr 633/1972] artikli 8 lõike 1 punkti c ja lõike 2 sätteid kohaldatakse tingimusel, et:

a) sama artikli punktides a ja b nimetatud eksporditarnete eest makstud tasu, mis on registreeritud eelmise aasta jooksul, on suurem kui 10% sama dekreedi artikli 20 kohaselt arvutatud käibest […].

[…]

c) kavatsus kasutada ostu- või impordiõigust ilma maksu kohaldamata nähtub rahandusministeeriumi dekreediga heaks kiidetud näidise kohaselt koostatud deklaratsioonist, milles on märgitud deklarandi ja pädeva asutuse käibemaksukohustuslasena registreerimise number, mis on edastatud elektrooniliselt Agenzia delle Entratele (maksuamet), kes väljastab e-kviitungi. […]“.

20 Dekreetseaduse artikli 2 lõikes 1 on sätestatud:

„Isikutele, kes teevad tehinguid ilma maksu tasumata ega esita artikli 1 lõike 1 punktis c nimetatud deklaratsiooni, määratakse lisaks maksule trahv summas, mis on kaks kuni kuus korda suurem tasumata jäetud maksust; kui deklaratsioon on esitatud, vastutavad maksu tasumata jätmise eest üksnes tarnijad, käsundiandjad ja importijad.“

21 8. novembri 1990. aasta seadusandliku dekreedi nr 374, mis käsitleb tolliasutuste ümberkorraldamist ning maksusumma määramise ja kontrollimise korra muutmist ning millega rakendatakse [nõukogu] 24. juuli 1979. aasta direktiivi 79/695/EMÜ ja [komisjoni] 17. detsembri 1981. aasta direktiivi 82/57/EMÜ kauba vabasse ringlusesse suunamise protseduuride kohta ning [nõukogu] 24. veebruari 1981. aasta direktiivi 81/177/EMÜ ja [komisjoni] 23. aprilli 1982. aasta direktiivi 82/347/EMÜ ühenduse kauba ekspordiprotseduuride kohta (Decreto legislativo n. 374 – Riordinamento degli istituti doganali e revisione delle procedure di accertamento e controllo in attuazione delle direttive n. 79/695/CEE del 24 luglio 1979 e n. 82/57/CEE del 17 dicembre 1981, in tema di procedure di immissione in libera pratica delle merci, e delle direttive n. 81/177/CEE del 24 febbraio 1981 e n. 82/347/CEE del 23 aprile 1982, in tema di procedure di esportazione delle merci comunitarie; *GURI* nr 291 regulaarne lisa, 14.12.1990), artiklis 3 on ette nähtud:

„1. Tollimaks määratakse kindlaks, tasutakse ja nõutakse sisse [dekreedi nr 43/1973] sätete alusel ja muude tollivaldkonna seaduste alusel, kui sellega seotud eriseadustes ei ole sätestatud teisiti.

2. Ühenduse määrustes ette nähtud tollimaksud, tasud ning muud impordi- ja eksporditollimaksud määratakse kindlaks, tasutakse ja nõutakse sisse nende määruste sätete alusel ning juhul, kui neis viidatakse erinevate liikmesriikide õigusaktidele või kui vastavad sätted siiski puuduvad, siis [dekreediga nr 43/1973] heaks kiidetud tollialaste õigusnormide ja muude tollivaldkonna seaduste alusel.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

22 Kahe maksuotsusega, mis tehti teatavaks 15. mail 2017 ja 6. veebruaril 2018 Milanos (Itaalia) asuvale äriühingule U. I., parandas toll vastavalt 45 ja 115 impordideklaratsiooni ning määras kindlaks tasumisele kuuluva impordikäibemaksu summas 173 561,22 eurot ja 786 046,24 eurot, millele lisandub intress. Ta leidis ühtlasi, et U. I. kui Roomas (Itaalia) asuvate importivate äriühingute A. SpA ja U.C. Srl kaudne tolliesindaja, kusjuures neist esimese suhtes oli algatatud pankrotimenetlus, on tolliseadustiku artiklite 77 ja 84 alusel koos nende äriühingutega selle maksu tasumise eest solidaarselt vastutav.

23 Kontrolli käigus leidis tolliamet, et neile impordideklaratsioonidele lisatud kavatsuste deklaratsioonid ei ole usaldusväärsed, kuna need põhinevad vääral kinnitusel, et importivad äriühingud on tavapärased eksportijad. Kuna aga viimased ei olnud teinud tehinguid, mis oleksid võinud kuuluda käibemaksuvabade ostude hulka, ei olnud kontrollitud imporditehingud dekreetseaduse nr 746/1983 artikli 1 punkti a alusel käibemaksust vabastatud.

24 U. I. esitas nende kahe maksuotsuse peale kaebused eelotsusetaotluse esitanud kohtule, st Commissione tributaria provinciale di Veneziale (Veneetsia provintsi maksukohus, Itaalia), paludes tuvastada, et need on ebaseaduslikud.

25 Sellega seoses möönis U. I., et ta tegi kaudse tolliesindajana kõnealuseid tolliprotseduure enda nimel nende importivate äriühingute eest esindamisvolituste alusel ja esitas tollile vastavad deklaratsioonid. Ta väitis samas, et sätteid, mille alusel nimetatud maksuotsused vastu võeti, eelkõige tolliseadustiku artikleid 77 ja 84, ei saa kohaldada käibemaksu suhtes. Ta lisas, et Itaalia õiguskorras ei näe ükski säte ette kaudse tolliesindaja solidaarvastutust impordikäibemaksu tasumise eest koos importijaga ja et sellise solidaarvastutuse tunnustamine ei ole kooskõlas käibemaksudirektiivi artikliga 201.

26 Tolliamet omalt poolt palus jätta kaebused rahuldamata. Ta rõhutas, et sarnaselt tollivõlaga oli kõnealuse käibemaksu tasumise kohustuse tekkimiseks vajalik maksustatav sündmus import ja et see maksustatav sündmus on kindlaks määratud tollieeskirjades. Nendest õigusnormidest tuleb lähtuda ka impordikäibemaksuvõla tekkimise kindlakstegemisel, et teha kindlaks, kas tollivõla tasumise eest vastutavad isikud on isikud, kes esitavad tollile kaupa, st – nagu tuleneb Corte suprema di cassazione (Itaalia kassatsioonikohus) kohtupraktikast – importija ja tema kaudne tolliesindaja solidaarselt.

27 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et vastavalt sellele kohtupraktikale tekib impordikäibemaksu tasumise kohustus ajal, mil kaup esitatakse tollile liidu territooriumile sisenemiseks, samamoodi nagu tollimaksukohustus. Tegemist on samasuguse maksuga nagu ühendusesisene käibemaks, nagu nähtub eelkõige 17. juuli 2014. aasta kohtuotsusest Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091). Kuigi impordikäibemaks ei kuulu nende maksude hulka ega piiriületamisel võetavate maksude hulka kitsamas tähenduses, vaid on riigisisesest õigusest tulenev maks, on sellega maksustamise aeg siiski sama mis tollimaksudel, nagu on ette nähtud dekreedi nr 43/1973 artiklis 34, mistõttu juhul, kui kaudne tolliesindaja esitab tollile kavatsuste deklaratsiooni omaenda deklaratsioonina, on ta käibemaksu tasumise eest solidaarselt vastutav.

28 See kohus viitab veel ühele riigisisese kohtupraktika suunale, mille kohaselt juhul, kui riigisiseses õiguses puudub sõnaselge säte, mis näeks käibemaksudirektiivi artikli 201 kohaselt ette isikud, kes on „määratud“ impordikäibemaksu tasuma kohustatud isikuteks, ei saa liidu õigusnorme, mis reguleerivad importija ja tema kaudse tolliesindaja solidaarvastutust, kohaldada laiendavalt.

29 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib veel, et kui selles artiklis kasutatud mõisteid „määratud“ või „tunnustatud“ tõlgendatakse kitsalt nii, et liikmesriigi seadusandja peaks käibemaksu tasuma kohustatud isikud sõnaselgelt kindlaks määrama, peaks ta käesolevas asjas tõdema, et liikmesriigi õigusnormid määravad selle maksu tasumise eest vastutavaks isikuks üksnes importija. Seevastu juhul, kui neid mõisteid laialt tõlgendada, võib see kohus kohaldada laiendavalt riigisiseseid õigusnorme, mis on kehtestatud mõne muu maksu kohta peale impordikäibemaksu, näiteks tollimaksuga maksustamiseks.

30 Samuti on põhikohtuasja lahendamisel määrava tähtsusega tolliseadustiku artikli 77 lõike 3 tõlgendus ja eelkõige küsimus, kas selle kohaldamine peab piirduma tollimaksuga.

31 Neil asjaoludel otsustas Commissione tributaria provinciale di Venezia (Veneetsia provintsi maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [käibemaksudirektiivi] artiklit 201, mis sätestab, et „[i]mpordil tasub käibemaksu isik või tasuvad käibemaksu isikud, kelle impordi liikmesriik on määranud isikuteks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma või keda ta sellisena tunnustab“, tuleb tõlgendada nii, et see kehtestab kohustuse võtta impordikäibemaksu valdkonnas (riigisiseses õiguses sätestatud maks: [kohtuasi, mis päädis 17. juuli 2014. aasta kohtuotsusega Equoland, C-272/13, EU:C:2014:2091]) vastu riigisisene õigusnorm, mis määrab sõnaselgelt kindlaks isikud, kellel on vastava maksu tasumise kohustus?

2. Kas [Euroopa Kohus] võib selgitada, kas [tolliseadustiku] artikli 77 lõiget 3, mis käsitleb tollivõla tekkimist impordil ja mille kohaselt „kaudse esindamise korral on isik, kelle eest tollideklaratsioon esitatakse, samuti võlgnik“, tuleb tõlgendada nii, et kaudne esindaja ei vastuta mitte ainult tollimaksude eest, vaid ka impordikäibemaksu eest üksnes asjaolu tõttu, et ta on isik, kes on enda nimel „tollideklaratsiooni esitaja“?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Vastuvõetavus

32 Itaalia valitsus väidab, et eelotsuse küsimused on vastuvõetamatud, kuna need ei ole mitte ainult ebaselged, vaid neil ei ole ka põhikohtuasja lahendamise seisukohast tähtsust, kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole kohaldanud Corte suprema di cassazione (kassatsioonikohus) kohtupraktikat, millega impordikäibemaksu tasumise eest vastutavate isikute küsimus on juba lahendatud. Lisaks ei ole esimese küsimuse puhul selgitatud liikmesriigi ja liidu õigusnorme, mis määravad üheselt kindlaks impordikäibemaksuga maksustatava sündmuse ja selle maksu tasumise eest vastutavad võlgnikud.

33 Sellega seoses tuleb märkida, et ELTL artiklis 267 sätestatud Euroopa Kohtu ja liikmesriikide kohtute vahelise koostöö raames on üksnes asja menetleval ja selle lahendamise eest vastutaval liikmesriigi kohtul kohtuasja eripära arvesse võttes õigus hinnata nii eelotsuse vajalikkust asjas otsuse langetamiseks kui ka Euroopa Kohtule esitatavate küsimuste asjakohasust. Seega, kui küsimused on esitatud liidu õiguse tõlgendamise kohta, on Euroopa Kohus üldjuhul kohustatud otsuse tegema (19. detsembri 2019. aasta kohtuotsus Darie, C-592/18, EU:C:2019:1140, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).

34 Siit järeldub, et eeldatakse, et liidu õiguse tõlgendamise küsimused, mille liikmesriigi kohus on esitanud õiguslikus ja faktilises raamistikus, mille ta on määratlenud omal vastutusel ja mille paikapidavust Euroopa Kohus ei pea kontrollima, on asjakohased. Euroopa Kohus saab keelduda liikmesriigi kohtu esitatud taotlusele vastamast üksnes juhul, kui on ilmne, et taotletaval liidu õiguse tõlgendamisel puudub igasugune seos põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, kui probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi või õiguslikke asjaolusid, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimustele (19. detsembri 2019. aasta kohtuotsus Darie, C-592/18, EU:C:2019:1140, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

35 Käesoleval juhul on eelotsusetaotluse esitanud kohus – tuues selgelt välja põhjused, miks tal on tekkinud küsimus eelotsuse küsimustes viidatud liidu õigusnormide tõlgendamise kohta – täpsustanud, et nendele küsimustele antavad vastused on põhikohtuasja lahendamisel määrava

tähtsusega, kuna nendest vastustest sõltub võimalus tuvastada U. I. kui kaudse tolliesindaja võimalik solidaarvastutus. Asjaolu, et see kohus ei kohaldanud Corte suprema di cassazione (kassatsioonikohus) kohtupraktikat, ei saa aga muuta liidu õiguse tõlgendamist puudutavaid küsimusi tähtsusetuks.

36 Pealegi sisaldab eelotsusetaotlus põhikohtuasja faktiliste ja õiguslike asjaolude kirjeldust, eelkõige on kirjeldatud kohaldamisele kuuluda võivaid riigisiseseid õigusnorme ja asjasse puutuvat riigisisest kohtupraktikat, mis on piisav, võimaldamaks Euroopa Kohtul anda mõlemale esitatud küsimusele tarvilik vastus.

37 Järelikult on eelotsuse küsimused vastuvõetavad.

Teine küsimus

38 Teise küsimusega, mida tuleb analüüsida kõigepealt, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas tolliseadustiku artikli 77 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et ainuüksi selle sätte alusel on kaudne tolliesindaja kohustatud tasuma tollimaksu, mis kuulub tasumisele kaubalt, mille ta tollile deklareeris, ja impordikäibemaksu samalt kaubalt.

39 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei tule liidu õigusnormi tõlgendamisel võtta arvesse mitte ainult selle sõnastust, vaid ka konteksti ja selle õigusaktiga taotletavaid eesmärke, mille osa säte on (18. novembri 2020. aasta kohtuotsus Kaplan International colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).

40 Tuleb märkida, et vastavalt tolliseadustiku artikli 18 lõikele 1 tegutseb kaudne tolliesindaja enda nimel, kuid teise isiku eest. Seega, kui ta esitab sellise „tollideklaratsiooni“, nagu on määratletud seadustiku artikli 5 punktis 12, teeb ta seda enda nimel, kuid selle isiku arvel, kes andis talle esindamisvolituse ja keda ta esindab, mistõttu, nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus on õigesti esile toonud, tegutseb ta „deklarandina“ tolliseadustiku artikli 5 punkti 15 tähenduses.

41 Esiteks on tolliseadustiku artikli 77 lõike 3 kohaselt võlgnikuks deklarant ja kaudse esindamise korral on võlgnikuks ka isik, kelle eest tollideklaratsioon on esitatud.

42 Selle sätte sõnastusest ilmneb, et nii kaudne tolliesindaja kui deklarant kui ka importija, kelle eest ta deklaratsiooni esitab, on võlgnikud.

43 Teiseks näitavad selle õigusakti kontekst ja eesmärgid, millesse kõnealune säte kuulub, et see säte puudutab üksnes tollivõlga, mitte impordikäibemaksu.

44 Ühest küljest paikneb tolliseadustiku artikkel 77 selle seadustiku III jaotise 1. peatüki 1. jaos, mille pealkirjad on vastavalt „Tollivõlg ja tagatised“, „Tollivõla tekkimine“ ja „Tollivõlg impordil“. Selles osas viitavad kõnealuse artikli lõiked 1 ja 2 tollivõlale.

45 Teisest küljest on tolliseadustiku artikli 5 punkti 19 kohaselt võlgnik „iga isik, kellel lasub tollivõla tasumise kohustus“.

46 Lisaks on tolliseadustiku artiklis 84 sõnaselgelt silmas peetud tollivõlga, nähes ette, et kui ühele tollivõlale vastava impordi- või eksporditollimaksu summa tasumise eest vastutab mitu isikut, vastutavad nad solidaarselt.

47 Mõiste „tollivõlg“ on tolliseadustiku artikli 5 punktis 18 määratletud kui kohustus tasuda „kehtivate tollialaste õigusaktide kohaselt konkreetsete kaupade suhtes kohaldatava impordi- või eksporditollimaksu“ summa.

48 Ent impordikäibemaks ei kuulu „imporditollimaksude“ hulka tolliseadustiku artikli 5 punkti 20 tähenduses, mis käsitleb „kauba importimisel tasumisele kuuluvat tollimaksu“.

49 Niisiis, nagu märkisid nii Euroopa Komisjon kui ka U. I. oma kirjalikes seisukohtades, tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et imporditud kaubalt võetav käibemaks ei kuulu selliste tollimaksude hulka (vt selle kohta seoses 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), artikli 4 punktiga 10, mis vastab tolliseadustiku artikli 5 punktile 20, 29. juuli 2010. aasta kohtuotsus Pakora Pluss, C-248/09, EU:C:2010:457, punkt 47, ning 2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Eurogate Distribution ja DHL Hub Leipzig, C-226/14 ja C-228/14, EU:C:2016:405, punkt 81).

50 Lõpuks ei viita liidu käibemaksualased õigusnormid, muu hulgas käibemaksudirektiivi artikkel 201, käibemaksu tasumise kohustuse osas tolliseadustiku sätetele, vaid näevad ette, et see kohustus lasub isikul või isikutel, kelle on määranud või tunnistanud vastutavaks liikmesriik, kuhu kaup imporditakse, nagu Euroopa Kohus on juba selgitanud (vt selle kohta seoses 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) artikli 21 lõikega 2, mis vastab käibemaksudirektiivi artiklile 201, 29. juuli 2010. aasta kohtuotsus Pakora Pluss, C-248/09, EU:C:2010:457, punkt 52).

51 Siit järeldub, et ainuüksi tolliseadustiku artikli 77 lõike 3 alusel ei saa kaudset tolliesindajat pidada vastutavaks impordikäibemaksu tasumise eest koos importijaga, kes talle esindamisvolituse andis ja keda ta esindab.

52 Eeltoodut arvestades tuleb teisele küsimusele vastata, et tolliseadustiku artikli 77 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et ainuüksi selle sätte alusel on kaudne tolliesindaja kohustatud tasuma üksnes tollimaksu, mis kuulub tasumisele kaubalt, mille ta tollile deklareeris, mitte lisaks veel impordikäibemaksu samalt kaubalt.

Esimene küsimus

53 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt kindlaks teha, kas käibemaksudirektiivi artiklit 201 tuleb tõlgendada nii, et kaudse tolliesindaja vastutus impordikäibemaksu tasumise eest solidaarselt importijaga on tuvastatav, kui puuduvad riigisisesed õigusnormid, mis teda sõnaselgelt selle maksu tasumise eest vastutavaks määraksid või teda sellisena tunnustaksid.

54 Kõigepealt, mis puudutab impordikäibemaksu ja tollimaksu, siis tuleb osutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on nende maksude olulised tunnused sarnased, kuna maksukohustuse tekkimise aluseks on kauba import liitu ja sellele järgnev kauba liikmesriikides majandusringlusse laskmine. Seda rööpsust kinnitab asjaolu, et käibemaksudirektiivi artikli 71 lõike 1 teine lõik lubab liikmesriikidel siduda impordil tasumisele kuuluva käibemaksu maksukohustuse tekkimiseks vajaliku teokoosseisu ning sissenõutavuse tollimaksu omadega (10. juuli 2019. aasta kohtuotsus

Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, punkt 41, ja 3. märtsi 2021. aasta kohtuotsus Hauptzollamt Münster (käibemaksukohustuse tekkimise koht), C-7/20, EU:C:2021:161, punkt 29 ning seal viidatud kohtupraktika).

55 Käibemaksudirektiivi artikli 201 sõnastusest, mille kohaselt impordil tasub käibemaksu „isik või tasuvad käibemaksu isikud, kelle impordi liikmesriik on määranud isikuteks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma või keda ta sellisena tunnustab“, tuleneb, et see artikkel jätab liikmesriikidele kaalutlusõiguse määrata kindlaks isikud, kes on kohustatud maksu tasuma; mida kinnitab ka direktiivi põhjendus 43, kus on märgitud, et neil peaks olema täielik õigus määrata isik, kes on kohustatud impordil võetavat käibemaksu tasuma.

56 Seega, kuigi nimetatud artiklist tuleneb, et liikmesriigid peavad määrama vähemalt ühe isiku, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, on neil vabadus määrata mitu isikut, mis nähtub ka nimetatud direktiivi põhjendusest 44, mille kohaselt on oluline, et liikmesriigid võiksid ette näha, et maksu tasumise eest vastutab solidaarselt mõni muu isik peale isiku, kes on kohustatud käibemaksu tasuma.

57 Järelikult, võttes arvesse liikmesriikidele käibemaksudirektiivi artikliga 201 antud kaalutlusõigust, võivad nad tõepoolest selle artikli rakendamiseks ette näha, et tollimaksu tasuma kohustatud isikud on ühtlasi kohustatud tasuma ka impordikäibemaksu, ning muu hulgas seda, et kaudne tolliesindaja vastutab selle maksu tasumise eest solidaarselt koos isikuga, kes andis talle esindamisvolituse ja keda ta esindab.

58 Sellega seoses tuleb osundada, et ELTL artikli 288 kolmanda lõigu kohaselt on direktiiv saavutatava tulemuse seisukohalt siduv iga liikmesriigi suhtes, kellele see on adresseeritud, kuid jätab vormi ja meetodite valiku selle riigi ametiasutustele.

59 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb direktiivi sätted rakendada viisil, mis annaks neile vaieldamatult siduva jõu ning nõutava konkreetsuse, täpsuse ja selguse, et täita õiguskindluse nõuet (24. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Hispaania, C-151/12, EU:C:2013:690, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

60 On nimelt äärmiselt oluline, et direktiivi riigisisestest ülevõtmismeetmetest tulenev õiguslik olukord oleks piisavalt täpne ja selge, et asjasse puutuvad isikud teaksid oma õiguste ja kohustuste ulatust (vt selle kohta 14. veebruari 2012. aasta kohtuotsus Flachglas Torgau, C-204/09, EU:C:2012:71, punkt 60).

61 Lisaks nõuab õiguskindluse põhimõte eelkõige seda, et õigusnormid oleksid selged, täpsed ja ettearvatavate tagajärgedega, eriti kui need normid võivad füüsilistele isikutele ja ettevõtjatele kaasa tuua ebasoodsaid tagajärgi (30. aprilli 2019. aasta kohtuotsus Itaalia *vs.* nõukogu (Vahemere mõõkkala püügikvoodid), C-611/17, EU:C:2019:332, punkt 111, ning 26. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Hungeod jt, C-496/18 ja C-497/18, EU:C:2020:240, punkt 93 ning seal viidatud kohtupraktika).

62 Neis tingimustes tuleb liikmesriikidel käibemaksudirektiivi artikli 201 rakendamiseks piisavalt selgete ja täpsete riigisiseste õigusnormidega määrata isik või isikud, kes on kohustatud impordikäibemaksu tasuma või keda nad sellisena tunnustavad, järgides õiguskindluse põhimõtet.

63 Sellest järeldub, et kaudse tolliesindaja võimalik vastutus impordikäibemaksu tasumise eest, mille liikmesriik näeb ette solidaarselt isikuga, kes andis talle esindamisvolituse ja keda ta esindab, peab olema selliste riigisiseste õigusnormidega kehtestatud sõnaselgelt ja ühemõtteliselt.

64 Käesoleval juhul tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul, kes on ainsana pädev tõlgendama riigisisest õigust, kõiki Itaalia õigusnorme silmas pidades hinnata, kas nende sätetega, eelkõige dekreedi nr 43/1973 artiklitega 34 ja 38, käesoleva kohtuotsuse punktis 21 mainitud 8. novembri 1990. aasta seadusandliku dekreedi nr 374 artikli 3 lõikega 2 ning dekreedi nr 633/1972 artikliga 1 ja artikli 70 lõikega 1, millele Itaalia valitsus viitab, või dekreetseaduse nr 746/1983 artikli 2 lõikega 1, millele viitab komisjon, on kaudne tolliesindaja piisavalt selgelt ja täpselt määratud isikuks, kes on kohustatud impordikäibemaksu tasuma, ja lisaks tunnustatud, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktidest 42, 46 ja 52, et ta on võlgnik, kes vastutab tollimaksu tasumise eest solidaarselt koos importijaga, kes andis talle esindamisvolituse ja keda ta esindab, nagu on ette nähtud tolliseadustiku artikli 77 lõikes 3 ja artiklis 84.

65 Kõiki neid kaalutlusi arvesse võttes tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 201 tuleb tõlgendada nii, et kaudse tolliesindaja vastutust impordikäibemaksu tasumise eest solidaarselt importijaga ei saa tuvastada, kui puuduvad riigisisesed õigusnormid, mis teda sõnaselgelt ja ühemõtteliselt selle maksu tasumise eest vastutavaks määraksid või teda sellisena tunnustaksid.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kuues koda) otsustab:

1. **Euroopa Parlamendi ja nõukogu 9. oktoobri 2013. aasta määruse (EL) nr 952/2013, millega kehtestatakse liidu tolliseadustik, artikli 77 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et ainuüksi selle sätte alusel on kaudne tolliesindaja kohustatud tasuma üksnes tollimaksu, mis kuulub tasumisele kaubalt, mille ta tollile deklareeris, mitte lisaks veel impordikäibemaksu samalt kaubalt.**

2. **Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 201 tuleb tõlgendada nii, et kaudse tolliesindaja vastutust impordikäibemaksu tasumise eest solidaarselt importijaga ei saa tuvastada, kui puuduvad riigisisesed õigusnormid, mis teda sõnaselgelt ja ühemõtteliselt selle maksu tasumise eest vastutavaks määraksid või teda sellisena tunnustaksid.**

Allkirjad