

Kohtuasi C-714/20**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

24. detsember 2020

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Commissione tributaria provinciale di Venezia (Veneetsia provintsi maksukohus, Itaalia)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

17. november 2020

Kaebaja:

U.I. Srl

Vastustaja:

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

Põhikohtuasja ese

Kaebused, mille U.I. Srl esitas vastustaja väljastatud maksuotsuste peale, millega korrigeeriti teatavaid impordideklaratsioone, mille kaebaja esitas enda nimel ja kahe importiva äriühingu eest ning millega määrati kindlaks kaebajalt poolt väidetavalt solidaarselt tasumisele kuuluv impordikäibemaks.

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 201 ning Euroopa Parlamendi ja nõukogu 9. oktoobri 2013. aasta määruse (EL) nr 952/2013, millega kehtestatakse liidu tolliseadustik, artikli 77 lõike 3 tõlgendamine.

Eelotsuse küsimused

1. Euroopa Liidu Kohtult küsitakse, kas 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ artiklit 201, mis sätestab, et „impordil 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 (riigisisese õiguses sätestatud maks: Euroopa Kohus, kohtuasi C-272 kuupäevaga 14.07.2013) vastu riigisisene õigusnorm, mis määrab sõnaselgelt kindlaks isikud, kellel on vastava maksu tasumise kohustus?

2. Euroopa Liidu Kohtult küsitakse, kas määruse (EL) nr 952/2013 (liidu tolliseadustik) 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“?

Viidatud liidu õigusnormid

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, eelkõige artikkel 201.

Euroopa Parlamendi ja nõukogu 9. oktoobri 2013. aasta määrus (EL) nr 952/2013, millega kehtestatakse liidu tolliseadustik, eelkõige artikli 77 lõige 3 koostoimes artikli 5 punktiga 18.

Viidatud riigisisese õigusnormid

Vabariigi presidendi 26. oktoobri 1972. aasta dekreet nr 633 (millega kehtestatakse käibemaks ja reguleeritakse seda) (Decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633 „Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto“), eelkõige:

Artikkel 1 „Maksustatavad tehingud“:

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

Artikkel 17 „Maksukohustuslane“:

„1. Maksu on kohustatud tasuma isikud, kes teostavad maksustatavaid kaubarneid ja osutavad maksustatavaid teenuseid ning on kohustatud seda tasuma riigieelarvesse kumulatiivselt kõikidelt tehingutelt, mille osas on vastavalt II jaotises sätestatud eeskirjadele ja tingimustele tehtud artiklis 19 ette nähtud mahaarvamine. [...]“

Artikkel 67 „Import“:

„1. Impordi moodustavad järgmised toimingud, mille esemeks on riigi territooriumile sellise kauba toomine, mis on pärit ühendusse mittekuuluvatest riikidest või ühendusse mittekuuluvatelt territooriumidelt, ja mida ei ole ei ole veel mõnes teises ühenduse liikmesriigis vabasse ringlusesse lubatud, või mis saabuvad territooriumidelt, mida tuleb artikli 7 kohaselt pidada sellesse ühendusse mittekuuluvateks: a) vabasse ringlusesse lubamise toimingud; b) nõukogu 16. juuli 1985. aasta määruse EMÜ nr 1999/85 artikli 2 punktis b sätestatud seestöötlemise toimingud; c) ajutise impordi tehingud, mille esemeks on reekspordiks ette nähtud kaup, mida Euroopa Majandusühenduse õigusaktide kohaselt täielikult imporditollimaksust ei vabastata; d) [...].

2. Maksustatavad toimingud on ka Euroopa Majandusühendusest ajutiselt välja viidud kauba reimport ja eelnevalt ühendusest eksporditud kauba tagasi toomine.

2-bis. Lõike 1 punktis a sätestatud impordi puhul peatatakse maksu maksmine juhul, kui tegemist on teise Euroopa Liidu liikmesriiki viimiseks ette nähtud kaubaga, vajadusel pärast tolliametilt eelneval loal tehtud toiminguid, mis on ette nähtud komisjoni 2. juuli 1993. aasta määruse (EMÜ) nr 2454/93 lisas 72 ja selle määruse hilisemates muudatustes.

2-ter.[...]“.

Artikkel 70 „Maksu kohaldamine“, eelkõige lõige 1:

„1. 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“.

8. novembri 1990. aasta seadusandlik dekreet nr 374 (mis käsitleb tolliasutuste ümberkorraldamist ning maksusumma määramise ja kontrollimise korra muutmist, millega rakendatakse 24. juuli 1979. aasta direktiivi 79/695/EMÜ ja 17. detsembri 1981. aasta direktiivi 82/57/EMÜ kauba vabasse ringlusesse suunamise protseduuride kohta ja 24. veebruari 1981. aasta direktiivi 81/177/EMÜ ning 23. aprilli 1982. aasta direktiivi 82/347/EMÜ ühenduse kauba ekspordiprotseduuride kohta; decreto legislativo dell'8 novembre 1990, 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“), eelkõige artikkel 3, „Maksude ja kulude tasumine ja sissenõudmine“:

„1. Tollivõlg määratakse kindlaks, tasutakse ja nõutakse sisse Vabariigi Presidendi 23. jaanuari 1973. aasta dekreediga nr 43 heaks kiidetud tollialaste õigusaktide konsolideeritud redaktsiooni (testo unico delle disposizioni legislative

in materia doganale, approvato con D.P.R. 23/1/1973, n. 43) sätete alusel ja muude tollivaldkonna seaduste alusel, välja arvatud juhul, kui neid käsitlevates eriseadustes on sätestatud teisiti.

2. Ühenduse määrustes sätestatud tollimaksud, tasud ning muud impordi- ja eksporditollimaksud määratakse kindlaks, tasutakse ja nõutakse sisse nende määruste sätete alusel, ja juhul, kui neis viidatakse üksikute liikmesriikide eeskirjadele või kui vastavad sätted siiski puuduvad, siis Vabariigi Presidendi 23. jaanuari 1973. aasta dekreediga nr 43 heaks kiidetud tollialaste õigusaktide konsolideeritud redaktsiooni ja muude tollivaldkonna seaduste alusel“.

Vabariigi Presidendi 23. jaanuari 1973. aasta dekreet nr 43 (millega kiidetakse heaks tollialaste õigusaktide konsolideeritud redaktsioon; decreto del Presidente della Repubblica del 23 gennaio 1973, n. 43 „Approvazione del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale“), eelkõige:

Artikkel 34 „Tollimaksud ja piiril tasumisele kuuluvad maksud“:

„„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, piirilismaksud ja kõik muud riigi kasuks kehtestatud tarbimismaksud ja tarbimise lisamaksud“.

Artikkel 38 „Maksudkohustuslased. Kinnipidamisõigus.“:

„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“.

Asjaolude ja menetluse lühiülevaade

- 1 Äriühing U.I. Srl, kaebaja põhikohtuasjas, tegi teatavaid tollitoiminguid sellekohaste volituste alusel, mille talle andsid kaks importivat äriühingut, vastavalt A. S.p.A., kelle suhtes viiakse läbi pankrotimenetlust, ja U.C. Srl. Ta esitas vastavad deklaratsioonid enda nimel ja eelnevalt nimetatud äriühingute eest.
- 2 Agenzia delle Dogane e dei monopoli – Ufficio delle dogane di Venezia (Itaalia tolli- ja monopoliamet, Veneetsia tolliasutus, edaspidi „tolliamet“), vastustaja põhikohtuasjas, leidis kontrollimenetluste käigus, et „kõik impordideklaratsioonidele lisatud kavatsuste deklaratsioonid“ olid „ebausaldusväärsed“, sest need põhinesid põhjendamatuks peetud eeldusel, et vastavad ekspordivad äriühingud on alalised eksporditjad.

- 3 Kontrolli esemeks olnud imporditehingud ei ole seega käibemaksust vabastatud, kuna importivad äriühingud A. SpA ja U.C. Srl ei „teostanud tehinguid, mis oleks mõjutanud käibemaksu piirmäära saavutamist“.
- 4 Tolliameti väitel on määruse nr 952/2013 artikli 77 lõike 3 tähenduses koostoimes artikli 5 punktiga 18, ja määruse nr 2454/1993 artikli 199 ning määruse nr 2913/1992, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik, artikli 201 tähenduses kõnealused importivad äriühingud ja kaudne tolliesindaja, kaebaja põhikohtuasjas, kohustatud tasuma maksu solidaarselt.
- 5 Tolliamet koostas seega kaks maksukontrolli protokolle, mille kohta kaebaja esitas õigeaegsed märkused. Lükanud tagasi selles sõnastatud seisukohad, väljastas tolliamet kaks maksuotsust, millest kaebajat teavitati 15. mail 2017 ja 6. veebruaril 2018, ja millega korrigeeriti erinevaid kaebaja esitatud impordideklaratsioone ja määrati tasumisele kuuluv käibemaks, vastavalt summas 173 561,22 eurot ja 786 046,24 eurot, millele lisandub intress.
- 6 Kaebaja esitas maksuotsuste peale kaks eraldi kaebust eelotsusetaotluse esitanud kohtule, Commissione tributaria provinciale di Venezia'le (Veneetsia provintsi maksukohus, Itaalia), paludes need otsused tühistada ja teise võimalusena esitada tema sõnastatud eelotsuse küsimused Euroopa Liidu Kohtule.
- 7 Eelotsusetaotluse esitanud kohus otsustas menetlused peatada ja esitada käesoleva eelotsusetaotluse.

Põhikohtuasja poolte peamised argumendid

- 8 U.I. Srl väidab, et teda ei saa pidada vaidlustatud maksuotsustega kehtestatud impordikäibemaksu tasumise eest vastutavaks, kuivõrd määruse nr 952/2013 tollimaksu käsitleva artikli 77 lõike 3 kohaldamist ei saa laiendada käibemaksule ja ükski Itaalia õiguse norm ei näe ette kaudse tolliesindaja solidaarvastutust impordikäibemaksu tasumise eest.
- 9 Lisaks on selline väidetav maksukohustus vastuolus direktiivi 2006/112/EÜ artiklis 201 sisalduva liidu õiguse nõudega, mille kohaselt tasuvad imporditud kaubalt käibemaksu isikud, kelle impordi liikmesriik on „määranud“ isikuteks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma või keda ta sellisena „tunnustab“.
- 10 Tolliamet aga väidab, et käibemaksukohustuse tekkimise aluseks olev juriidiline fakt, nagu ka tollivõla tekkimise aluseks olev juriidiline fakt, on „import“, nagu on ette nähtud tollieeskirjades. Viimastele tuleks viidata ka impordikäibemaksukohustuse aluse kindlaksmääramiseks ja seega vastavat maksu tasuma kohustatud isikute kindlaksmääramiseks: käesoleval juhul on Corte di cassazione (Itaalia kassatsioonikohus) kohtupraktika kohaselt vastutavateks maksukohustuslasteks importija ja tema kaudne tolliesindaja solidaarselt.

Eelotsusetaotluse põhjenduse lühiülevaade

- 11 Eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab eelkõige Corte di cassazione (Itaalia kassatsioonikohus) kohtupraktikale, mille kohaselt, arvestades ka Euroopa Liidu Kohtu praktikat, tekib impordikäibemaksu tasumise kohustus sarnaselt tollimaksukohustusele hetkel, mil kaup esitatakse tollis liidu territooriumile toomiseks, kuivõrd impordikäibemaks on maks, mis tuleb kindlaks määrata ja sisse nõuda hetkel, mil maksustatav sündmus ehk impordi fakt toimub.
- 12 Kui kavatsuste deklaratsioon, milles kinnitatakse valeandmeid esitades, et importija teeb ühendusesiseseid tehinguid alaliselt, on kehtetu, nagu käesoleval juhul, on käibemaksu kohustatud tasuma nii importija kui ka tema kaudne esindaja solidaarselt, kuivõrd viimane esitab tollile kavatsuste deklaratsiooni talle antud volituse alusel enda nimel.
- 13 Kuigi kokkuvõttes ei käsitata impordikäibemaksu „piiril tasumisele kuuluva maksuna“ kitsas tähenduses ega tollimaksuna, vaid „riigisisese õiguses“ sätestatud maksuna, ja seega neist eraldiseisvana, tekib see viimastega samal maksustamise hetkel (Euroopa Kohtu 5. mai 1982. aasta kohtuotsus Schul, C-15/81, punkt 21, ja 11. juuli 2013. aasta kohtuotsus Harry Winston SA, C-273/12, punkt 41), nagu on sätestatud Vabariigi Presidendi dekreediga nr 43/1973 artiklis 34.
- 14 Corte di cassazione (Itaalia kassatsioonikohus) hiljutises kohtupraktikas töötati välja põhimõte, mille kohaselt juhul, kui vabasse ringlusesse lubatakse kaup, mis ei ole pärit liidust ning mis on ette nähtud maksuladustamisele paigutamiseks, ei vastuta tollideklaratsiooni esitaja kauba laovarvestusest väljakandmisest tuleneva maksu tasumata jätmise eest; samas vastutab ta juhul, kui imporditud kaup tarniti tarbimiseks vahetult pärast tollitransiidiprotseduuri.
- 15 Corte di cassazione (Itaalia kassatsioonikohus) eelnevalt kirjeldatud põhjendusi ei jaga asju sisuliselt arutavad maksukohtud, kes on leidnud, et sõnaselge riigisisese õigusnormi puudumisel, mis näeks kooskõlas direktiivi 2006/112/EÜ artikliga 201 ette „määratud“ isikud, kes on kohustatud tasuma impordikäibemaksu, ei või tõlgendada laialt tollimaksu käsitlevaid õigusnorme, mis reguleerivad importija ja tema kaudse tolliesindaja solidaarvastutust liidu eeskirjade tähenduses.
- 16 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates tuleb Euroopa Liidu Kohtule eelotsusetaotlus esitada kolmel põhjusel. Esiteks on põhikohtuasjas otsuse tegemiseks vaja tõlgendada eelotsuse küsimustes viidatud sätteid, ka põhjusel, et sellest tõlgendusest sõltub otsus selle kohta, kas riigisiselised õigusnormid on Euroopa Liidu õigusnormidega kooskõlas. Teiseks on see tõlgendus liidu õiguse ühtse tõlgendamise üldistes huvides. Viimasena annavad esiteks riigisiselised asju sisuliselt arutavad kohtud ja teiseks seaduslikkuse kontrolli teostav kohus (Corte di cassazione, Itaalia kassatsioonikohus) oma kohtupraktikas kõnealustele liidu õiguse normidele vastuolus olevad tõlgendused.

- 17 Vaidluse kohta otsuse tegemiseks peetakse otsustavaks tõlgendust, mille Euroopa Liidu Kohus annab direktiivi 2006/112/EÜ artikli 201 õiguslikule ulatusele ja tähendusele, eelkõige mõistetele „määratud“ ja „tunnustab“, mis viitavad „isikutele“, kes on kohustatud impordi liikmesriigile käibemaksu tasuma.
- 18 Juhul kui neid mõisteid tuleb mõista kitsas tähenduses, siis peaks riigi seadusandja määrama sõnaselgelt kindlaks isikud, kes on kohustatud impordikäibemaksu tasuma. Sellisel juhul peaks eelotsusetaotluse esitanud kohus tuvastama, et riigisisised õigusnormid näevad impordikäibemaksu tasumise eest vastutava isikuna ette üksnes importija.
- 19 Kui kõnealuseid mõisteid tuleb vastupidi mõista laias tähenduses, siis peaks eelotsusetaotluse esitanud kohus kohaldama laiendavalt neid riigisiseseid õigusnorme, mis on kehtestatud impordikäibemaksust erinevate maksude kohta, nagu tollimaksud, ja seega tunnustama mitte ainult importija vastutust, vaid ka teiste temaga solidaarselt vastutavate isikute vastutust, ka juhul, kui nad ei ole käibemaksu tasuma kohustatud isikuteks sõnaselgelt „määratud“ ja nendena „tunnustatud“ (eelkõige kaudne tolliesindaja).
- 20 Vaidluse kohta otsuse tegemiseks on samamoodi otsustav määruse nr 952/2013 (liidu tolliseadustik) artikli 77 lõike 3 tõlgendus.
- 21 Kui kõnealust artiklit tuleb kohaldada üksnes tollimaksudele, siis on kaudse tolliesindaja mis tahes vastutus impordikäibemaksu osas välistatud, nii juhul, kui imporditud kaup paigutatakse maksuladustamisele ja see ei ole koheseks müümiseks ette nähtud, kui ka juhul, kui kaup tarnitakse tarbimiseks kohe pärast tollitransiidiprotseduuri.