

Kohtuasi C-368/21

Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1

Saabumise kuupäev:

14. juuni 2021

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Finanzgericht Hamburg (Hamburgi maksukohus, Saksamaa)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

2. juuni 2021

Kaebaja:

R.T.

Vastustaja:

Hauptzollamt Hamburg (Hamburgi peatolliamet)

Põhikohtuasja ese

Käibemaks – Direktiiv 2006/112 – Sellise transpordivahendi impordi koht, mis on registreeritud kolmandas riigis ja mille toomisel liitu on rikutud tollieeskirju – Määruse nr 952/2013 artikli 87 lõike 4 analoogia alusel impordikäibemaksu suhtes kohaldamise lubatavus

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

Liidu õiguse tõlgendamine, ELTL artikkel 267

Eelotsuse küsimused

1. Kas direktiivi 2006/112/EÜ artikleid 30 ja 60 tuleb tõlgendada nii, et sellise kolmandas riigis registreeritud transpordivahendi puhul, mille toomisel liitu on rikutud tollieeskirju, on impordi koht käibemaksuga maksustamise seisukohast liikmesriigis, kus tollieeskirjade rikkumine toime pandi ja transpordivahendit esimest korda liidus transpordivahendina kasutati, või

liikmesriigis, kus on tollieeskirjadest tulenevad kohustused täitmata jätnud isiku elukoht ja kus isik sõidukit kasutab?

2. Juhul kui impordi koht asub muus liikmesriigis kui Saksamaa: Kas on rikutud direktiivi 2006/112/EÜ, eelkõige selle artikleid 30 ja 60, kui riigisisene säte näeb ette määruse (EL) nr 952/2013 artikli 87 lõike 4 analoogia alusel kohaldamise impordikäibemaksu suhtes?

Viidatud liidu õigusnormid

16. detsembri 1991. aasta direktiiv 91/680/EMÜ, millega täiendatakse maksupiiride kaotamise eesmärgil ühist käibemaksusüsteemi ja muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ, eelkõige artikli 1 punkt 6

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, eelkõige artiklid 30 ja 60 ning artikli 71 lõike 1 teine lõik

Euroopa Parlamendi ja nõukogu 9. oktoobri 2013. aasta määrus (EL) nr 952/2013, millega kehtestatakse liidu tolliseadustik, eelkõige artikkel 79, artikli 87 lõike 4 ja artikkel 139

Viidatud riigisiseseid õigusnormid

21. veebruari 2005. aasta käibemaksuseadus (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG“), eelkõige § 21 lõike 2

Kohtuasja asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte

- 1 Kaebaja vaidleb vastu selliselt sõidukilt tasumisele kuuluva impordikäibemaksu määramisele, mille toomisel liidu territooriumile on rikutud tollieeskirju.
- 2 Gruusia kodanikust kaebaja, kelle registreeritud elukoht on juba mitu aastat Saksamaal, ostis 2019. aasta jaanuaris Gruusias seal tema nimele registreeritud sõiduki. 2019. aasta märtsis sõitis ta Gruusiast Türgi, Bulgaaria, Serbia, Ungari ja Austria kaudu Saksamaale, ilma et ta oleks toimetanud sõidukit liidus imporditolliasutusse ja seda tollile esitanud. Saksamaal kasutas ta sõidukit isiklikuks tarbeks ja – millele vastustajaks olev Hauptzollamt (peatolliamet) vastu vaidleb – majandustegevuse tarbeks. Ühel neist sõitudest kontrollis teda 28. märtsil 2019 vastustaja kontrolliüksus.
- 3 Vastustaja määras 13. mai 2019. aasta otsusega kaebajale tollimaksu ja 8460,59 euro suuruse impordikäibemaksu. Põhjenduseks märkis vastustaja, et kaebaja ei esitanud sõidukit esimesele tolliasutusele liidu territooriumil, rikkudes talle määruse nr 952/2013 artiklist 139 tulenevat kohustust. Seetõttu toodi sõiduk liidu tolliterritooriumile ebaseaduslikult, mistõttu on määruse nr 952/2013 artikli 79 lõike 1 punkti a kohaselt tekkinud tollivõlg impordil. Kaebaja on

võlgnik määruse nr 952/2013 artikli 79 lõike 3 punkti a kohaselt, kuna ta oleks pidanud sõiduki tollile esitama. Impordikäibemaksudkohustus on tekkinud nimetatud tollieeskirjade analoogia alusel kohaldamisel vastavalt UStG § 21 lõikele 2.

- 4 Vaide rahuldata jätmise järel esitas kaebaja selle otsuse peale kaebuse.

Eelotsusetaotluse põhjenduste lühikokkuvõte

- 5 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul ei ole kahtlusi, et tekkinud on määruse nr 952/2013 artikli 79 lõike 1 punkti a kohane tollivõlg. Seevastu kahtleb kohus, kas Saksamaa pädevuses on ka impordikäibemaksu määramine. Nii oleks see juhul, kui direktiivi 2006/112 artiklite 30 ja 60 tõlgendusest nähtuks, et impordi koht on Saksamaal, kuigi kaebaja läbis sõidukiga enne Saksamaale saabumist mitu liikmesriiki. Selle kohta käib esimene eelotsuse küsimus. Vastasel korral tuleks kaaluda määruse nr 952/2013 artikli 87 lõike 4 kohaldamist. See on teise küsimuse ese.

Esimene eelotsuse küsimus

- 6 Euroopa Kohtu praktika kohaselt võib tollivõlale lisanduda ka käibemaksunõue, kui õigusvastase tegevuse põhjal, mille tõttu tollivõlg tekkis, on võimalik eeldada, et kaup on lastud liidu majandusringlusse ja see on saanud tarbimise esemeks, tingides seega käibemaksuga maksustatava teokoosseisu tekkimise (2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Eurogate Distribution ja DHL Hub Leipzig, C-226/14 ja C-228/14, EU:2016:405, punkt 65; 1. juuni 2017. aasta kohtuotsus Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2017:417, punkt 54; 10. juuli 2019. aasta kohtuotsus Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, punkt 44, ja 3. märtsi 2021. aasta kohtuotsus VS, C-7/20, EU:C:2021:161, punkt 30). Sellise eelduse võib aga ümber lükata, kui on kindlaks tehtud, et hoolimata sellest, et on rikutud tollieeskirju, mis toob kaasa tollivõla tekkimise impordil liikmesriigis, kus kõnealune rikkumine toime pandi, toodi kaup liidu majandusringlusse teise liikmesriigi territooriumil, kus see kaup oli ette nähtud tarbimiseks. Sellisel juhul tekib käibemaksuga maksustatav teokoosseis selles teises liikmesriigis (10. juuli 2019. aasta kohtuotsus Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, punkt 48, ja 3. märtsi 2021. aasta kohtuotsus VS, C-7/20, EU:C:2021:161, punkt 30).
- 7 Viidatud Euroopa Kohtu otsused on tehtud kauba kohta, mida veeti tollieeskirju rikkudes läbi eri liikmesriikide. Käesoleval juhul ei ole siiski tegemist veetud kaubaga, vaid transpordivahendina kasutatud kaubaga – sõidukiga. Transpordivahendite puhul on Saksa eri maksukohtud mõistnud Euroopa Kohtu eespool kirjeldatud praktikat nii, et transpordivahendid lastakse liidu majandusringlusse selles liikmesriigis, kus neid esimest korda tegelikult transpordivahendina kasutatakse. On tõsi, et neid ei „tarbita“ kohtuotsuse Federal Express punkti 44 tähenduses. Ent neid kasutatakse, mis kujutab endast

tarbimiseks vajalikku vaheetappi. Lisaks konkureerivad liidus transpordivahendina kasutatavad kolmandate riikide kaubad liidus pakutatavate veo- ja renditeenustega.

- 8 Sellest tulenevalt jõuaks eelotsusetaotluse esitanud kohus põhikohtuasjas järelduseni, et kaebaja sõiduk lasti liidu majandusringlusse Bulgaarias, kuna seal kasutati seda esimest korda liidus transpordivahendina. Seetõttu oleks impordi koht direktiivi 2006/112 artikli 60 tähenduses seal.
- 9 Kahtlused selle õiguskäsituse suhtes tulenevad aga Euroopa Kohtu 3. märtsi 2021. aasta otsusest VS (C-7/20, EU:C:2021:161). Viidatud kohtuasja asjaolud on kohtuasja lahendamise seisukohalt identsed käesoleva kohtuasjaga. Nimetatud kohtuotsuse punktides 32 ja 33 kirjeldab Euroopa Kohus kõigepealt pakisaadetisi, mille maksustamist käsitles kohtuasi Federal Express. On tõsi, et nimetatud kohtuasjas pandi tollieeskirjade rikkumine toime Saksamaal. Seejärel veeti pakisaadetised siiski lõppsihtkohaks olevasse Kreekasse ja lasti seal majandusringlusse. Hoolimata sellest, et tollieeskirju rikuti Saksamaal, ei tekkinud – kohtuotsuses Federal Express tehtud järelduse kohaselt – impordikäibemaksukohustus seega mitte Saksamaal, vaid alles Kreekas.
- 10 Seejärel võrdleb Euroopa Kohus kohtuasja Federal Express asjaolusid kohtuasja VS asjaoludega. Seejuures jõuab Euroopa Kohus eelotsusetaotluse esitanud kohtu jaoks ootamatu järelduseni, et mõlemad kohtuasjad on võrreldavad. Kohtuasjas VS „sisenes sõiduk liidu territooriumile Bulgaaria kaudu“, mistõttu tollikohustusi ei täidetud selles liikmesriigis (punkt 34). Sõidukit kasutati „tegelikult VS-i elukohaliikmesriigis Saksamaal“. Seega lasti sõiduk – vastavalt Euroopa Kohtu järeldusele kohtuotsuse VS punktis 35 – liidu majandusringlusse alles Saksamaal, mistõttu tekkis impordikäibemaksukohustus alles seal.
- 11 Arvestades mõiste „majandusringlusse laskmine“ määratlust, mis on esitatud eespool (punkt 6), palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada, kas ta on mõistnud Euroopa Kohut õigesti, leides, et sõiduki kasutamine transpordivahendina liikmesriigist läbisõitmise eesmärgil ei tähenda sõiduki laskmist majandusringlusse juba selles liikmesriigis, vaid sõiduk lastakse liidu majandusringlusse alles sõidukijuhi elukohaliikmesriigis. Euroopa Kohus tugines kohtuotsuses VS (punkt 35) sellele, et kõnealune sõiduk sisenes liidu tolliterritooriumile küll kõigepealt Bulgaarias (*est d'abord entré*), kuid tegelikult kasutati seda Saksamaal (*a été utilisé effectivement*).
- 12 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et põhikohtuasjas kasutati sõidukit juba Bulgaarias, mistõttu lasti see *esimest korda seal* liidu majandusringlusse. Seda seetõttu, et kaebaja kasutas sõidukit Bulgaaria läbimiseks. Eelotsusetaotluse esitanud kohus ei mõista, mille poolest erineb sõiduki kõnealune kasutamine transpordivahendina – mis Euroopa Kohtu otsuse VS kohaselt ei anna alust eeldada liidu majandusringlusse laskmist – hiljem Saksamaal tehtud sõitudest, mis Euroopa Kohtu hinnangul kohtuasjas VS tõi (alles) seal kaasa sõiduki majandusringlusse laskmise.

- 13 Euroopa Kohus mainib kohtuotsuse VS punktis 35, et Saksamaa on VSi elukohaliikmesriik. Selle põhjal võib jääda mulje, et Euroopa Kohus peab kaupa kasutava isiku elukohta majandusringlusse laskmise koha seisukohast määravaks. Eelotsusetaotluse esitanud kohtule ei ole aga teada Euroopa Kohtu otsuseid, milles asjassepuutuva isiku elukohaliikmesriik oleks olnud küsimuses, mis puudutab kauba laskmist liidu majandusringlusse, määrava tähtsusega.

Teine eelotsuse küsimus

- 14 Teine eelotsuse küsimus esitatakse ainult juhuks, kui impordi koht direktiivi 2006/112 artiklite 30 ja 60 tähenduses on muus liikmesriigis kui Saksamaa. Ainult siis on oluline, kas Saksa toll on määruse nr 952/2013 artikli 87 lõike 4 alusel, mis on UStG § 21 lõike 2 kohaselt analoogia alusel kohaldatav impordikäibemaksu suhtes, pädev määrama impordikäibemaksu. Määruse nr 952/2013 artikli 87 lõikes 4 sätestatud tingimused on käesoleval juhul täidetud. Impordikäibemaksuvõlg loetakse vastavalt analoogia alusel kohaldatavale määruse artikli 79 lõike 1 punktile a Bulgaariasse importimise korral tekkinuks selles liikmesriigis. Saksamaal tasumisele kuuluva impordikäibemaksu summa on väiksem kui 10 000 eurot. Küsitav on seega üksnes see, kas määruse artikli 87 lõike 4 analoogia alusel kohaldamine on vastuolus direktiiviga 2006/112.
- 15 Määruse nr 952/2013 artikli 87 lõike 4 analoogia alusel kohaldamine oleks liidu õiguse seisukohast lubatav, kui liidu õigus ise näeks kujunenud olukorras ette kõnealuse tollieeskirja kohaldamise (vt selle kohta allpool punkt a). Isegi kui direktiiv 2006/112 ei nõuaks artikli 87 lõike 4 analoogia alusel kohaldamist, oleks see liidu õiguse kohaselt lubatud, kui direktiiv seda ei keelaks (vt selle kohta allpool punkt b)
- a) *Direktiivi 2006/112 artikli 71 lõike 1 teise lõigu tõlgendamine*
- 16 Direktiivi 2006/112 ainus säte, mis võib käesoleval juhul näha ette määruse nr 952/2013 artikli 87 lõike 4 kohaldamise impordikäibemaksu suhtes, on direktiivi artikli 71 lõike 1 teine lõik. See norm eeldab – erinevalt direktiivi artikli 71 lõikest 2 – kauba tegelikku maksustamist tollimaksuga. Käesoleval juhul on see nii. Muu hulgas sellise olukorra kohta sätestab artikli 71 lõike 1 teine lõik, et „maksustatav teokoosseis tekib ja käibemaks muutub sissenõutavaks hetkest, mil tekib maksustatav teokoosseis nimetatud muude maksude suhtes ja need maksud muutuvad sissenõutavaks“. Maksustatav teokoosseis on direktiivi 2006/112 artikli 62 punktis 1 määratletud kui olukord, mille puhul on täidetud maksu sissenõudmiseks vajalikud õiguslikud tingimused. Käibemaksu sissenõutavus on direktiivi artikli 62 punkti 2 kohaselt õigus nõuda maksu tasumist.
- 17 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates saab direktiivi 2006/112 artikli 71 lõike 1 teises lõigus esitatud viidet tollieeskirjadele tõlgendada kahel viisil. Laia tõlgenduse kohaselt viitab see säte seoses kõigi käibemaksukohustuse tekkimise tingimustega tollieeskirjadele. Kitsa tõlgenduse kohaselt viitab kõnealune norm

tollieeskirjadele ainult seoses kuupäevaga, mil tekib käibemaksuga maksustatav teokoosseis ja käibemaks muutub sissenõutavaks. Euroopa Kohus ei ole selles küsimuses seni selget seisukohta võtnud.

- 18 Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) mõistab direktiivi 2006/112 artikli 71 lõike 1 teist lõiku üksikasjaliku viitena tollialastele õigusaktidele. Selle eesmärk on tagada, et impordilt võetavaid tollimakse saaks hõlpsalt ja asjakohaselt sisse nõuda üks ja sama asutus. Kõnealuse tõlgenduse korral näeks artikli 71 lõike 1 teine lõik sõnaselgelt ette määruse nr 952/2013 artikli 87 lõike 4 analoogia alusel kohaldamise. Teisele eelotsuse küsimusele tuleks seega vastata eitavalt.
- 19 Eelotsusetaotluse esitanud kohus mõistab direktiivi 2006/112 artikli 71 lõike 1 teist lõiku seevastu nii, et see viitab tollialastele õigusaktidele ainult seoses *kuupäevaga*, mil tekib käibemaksuga maksustatav teokoosseis ja käibemaks muutub sissenõutavaks. Selle poolt räägivad kõnealuse normi sõnastus, selle vastuvõtmist ettevalmistavad materjalid ja normi ülesehitus.
- 20 Direktiivi 2006/112 artikli 71 lõike 1 teise lõigu sõnastus seostab käibemaksuga maksustatava teokoosseisu tekkimise ja käibemaksu sissenõutavaks muutumise tollialaste õigusaktidega ainult asjaomase kuupäeva osas. Käibemaksuga maksustatava teokoosseisu tekkimise ja käibemaksu sissenõutavaks muutumise direktiivi artikli 62 tähenduses seab normi sõnastus tingimuseks.
- 21 Direktiivi 2006/112 artikli 71 lõike 1 teisele lõigule ajaliselt eelnenud sätetes seostati tollivõla ja käibemaksukohustuse tekkimine ning sissenõutavaks muutumine esmalt sõnaselgelt üksteisega. Alles alates nende sätete muutmisest direktiiviga 91/680 piiratakse seost maksustatava teokoosseisu ning impordikäibemaksu ja tollimaksu sissenõutavaks muutumise vahel nende tekkimise kuupäevaga.
- 22 Ka direktiivi 2006/112 artikli 71 lõike 1 teise lõigu paiknemine direktiivi ülesehituses räägib selle vastu, et viidatakse tollialastele õigusaktidele, mis käsitlevad muid aspekte kui maksukohustuse tekkimise kuupäev. Impordi kohta käsitletakse direktiivi V jaotise 4. peatükis (artiklid 60 ja 61). Viidatud jaotis määrab sõnaselgelt kindlaks „maksustatavate tehingute koha“. Direktiivi artikli 71 lõike 1 teine lõik paikneb seevastu VI jaotises, mis käsitleb „maksustatavat teokoosseisu ja käibemaksu sissenõutavust“.
- 23 Ka artikli 71 paiknemine direktiivi 2006/112 VI jaotise 4. peatükis toetab seisukohta, et nimetatud norm käsitleb ainult käibemaksukohustuse tekkimise kuupäeva, mitte aga selle tekkimise kohta. See peatükk koosneb kahest artiklist (artiklid 70 ja 71). Direktiivi artikkel 70 määrab kindlaks, millisel hetkel tekib impordil maksustatav teokoosseis ja käibemaks muutub sissenõutavaks, samal ajal kui direktiivi artiklis 71 on sätestatud erinormid artikli 70 kohta.
- 24 Lõpuks räägib direktiivi 2006/112 artikli 71 lõike 1 teise lõigu laia tõlgenduse vastu see, et impordikäibemaksu käsitlevad direktiivi sätted oleksid asjakohasuse

minetanud, kui see säte sisaldaks tegelikult üksikasjalikku viidet tollialastele õigusaktidele.

- 25 Euroopa Kohtu praktikast (eelkõige 29. aprilli 2010. aasta kohtuotsus Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, punktid 91 ja 102; 11. juuli 2013. aasta kohtuotsus Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, punkt 41; 2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Eurogate Distribution ja DHL Hub Leipzig, C-226/14 ja C-228/14, EU:C:2016:405; 1. juuni 2017. aasta kohtuotsus Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2017:417, ja 10. juuli 2019. aasta kohtuotsus Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, punkt 41) ei nähtu eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates selgelt, kas direktiivi 2006/112 artikli 71 lõike 1 teine lõik viitab ka seoses käibemaksuvõla tekkimise kohaga tollialastele õigusaktidele.
- 26 Euroopa Kohus jättis käesolevas eelotsusetaotluses esitatud teisele küsimusele vastamata ka 3. märtsi 2021. aasta kohtuotsuses VS (C-7/20, EU:C:2021:161). On tõsi, et nimetatud kohtuasjas küsis eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas määruse nr 952/2013 artikli 87 lõige 4 on analoogia alusel kohaldatav. Euroopa Kohus sellele küsimusele siiski ei vastanud.

b) Pädevust reguleeriva ammendava korra puudumine direktiivis 2006/112

- 27 Juhul kui direktiiv 2006/112 määruse nr 952/2013 artikli 87 lõike 4 analoogia alusel kohaldamist ette ei näe, tekib järgmine küsimus, kas see keelab nimetatud sätte kohaldamise analoogia alusel. Sellise keelu poolt võiks rääkida see, et direktiivi 2006/112 artiklid 60 ja 61 määravad kindlaks impordi koha. Eelotsusetaotluse esitanud kohus mõistab 2. juuni 2016. aasta kohtuotsust Eurogate Distribution ja DHL Hub Leipzig (C-226/14 ja C-228/14, EU:C:2016:405) ning 10. juuli 2019. aasta kohtuotsust Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579) siiski nii, et tollialaste õigusaktide rikkumise tagajärjed käibemaksu valdkonnas ei ole direktiivis 2006/112 ammendavalt kindlaks määratud. Nii ei olnud Euroopa Kohtul võimalik neil juhtudel seada käibemaksuga maksustatava impordi tingimuseks maksustatava teokoosseisu kirjutamata elementi, nimelt majandusringluse laskmist.
- 28 Direktiivi 2006/112 artikli 60 sõnastus jätab selleks ruumi. Määruse nr 952/2013 artikli 87 lõige 4, mis on kohaldatav analoogia alusel, ei määra kindlaks ühtegi direktiivi artikliga 60 vastuolus olevat impordi kohta, vaid näeb üksnes kuni 10 000 euro suuruse käibemaksu tõhusalt sissenõudmise eesmärgil ette teise liikmesriigi pädevuse käibemaksu sisse nõuda. Vastasel korral esineb eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates oht, et impordikäibemaks jäetaksegi sisse nõudmata. Kui käesoleval juhul ei oleks Saksamaa pädev impordikäibemaksu sisse nõudma, tuleks see sisse nõuda liikmesriigis, kus maksukohustus algselt tekkis. Vastustajaks olev Hauptzollamt (peatolliamet) on märkinud, et tegelikkuses on seda sageli võimatu teha.