

Kohtuasi C-791/22

Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1

Saabumise kuupäev:

28. detsember 2022

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Finanzgericht Hamburg (Hamburgi maksukohus, Saksamaa)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

6. detsember 2022

Kaebaja:

G. A.

Vastustaja:

Hauptzollamt Braunschweig

Põhikohtuasja ese

Kolmandatest riikidest pärit sigaretid, mida pakuti Poola turul müügiks, ilma et neilt oleks tasutud käibemaksu, ja müüdi edasi Saksamaal asuvale ostjale – Direktiiv 2006/112/EÜ – Ühenduse tolliseadustik – Saksamaa maksuhaldurite võimalus sisse nõuda impordikäibemaksu

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

Liidu õiguse tõlgendamine, ELTL artikkel 267

Eelotsuse küsimus

Kas on rikutud direktiivi 2006/112/EÜ, eelkõige selle artikleid 30 ja 60, kui riigisisene säte näeb ette määruse (EMÜ) nr 2913/92 artikli 215 lõike 4 analoogia alusel kohaldamise impordikäibemaksu suhtes?

Viidatud liidu õigusnormid

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, eelkõige artiklid 30, 60, 62, 70 ja 71

Nõukogu 12. oktoobri 1992. aasta määrus (EMÜ) nr 2913/92, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik (edaspidi „tolliseadustik“), eelkõige artiklid 40 ja 202, artikli 215 lõige 4

Viidatud riigisisised õigusnormid

Käibemaksuseadus (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG“), eelkõige § 21 lõige 2, mille kohaselt kohaldatakse tollimaksudele kohaldatavaid eeskirju *mutatis mutandis* impordikäibemaksu suhtes.

Kohtuasja asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte

- 1 Kaebaja ei nõustu salakaubana imporditud sigarettidelt impordikäibemaksu kindlaksmääramisega. Poolas elav kaebaja ostis 29. septembril 2012 Słubice turul (Poola) kokku 43 760 sigaretti, millel olid ainult Ukraina ja Valgevene maksumärgid. Ta vedas need sigarettid ilma tolliasutusi teavitamata Saksamaale, kus ta andis need 2. oktoobril 2012 Braunschweigi lähedal üle oma Saksa ostjale. Üleandmise ajal kaebaja vahistati ning sigarettid konfiskeeriti ja hiljem hävitati.
- 2 Vastustaja määras 3. veebruari 2015. aasta maksuotsusega sigarettidele 2006,38 euro suuruse impordikäibemaksu. Sigarettid toodi liidu tolliterritooriumile ebaseaduslikult. Seetõttu tekkis tolliseadustiku artikli 202 lõike 1 punkti a kohaselt tollivõlg. Kuna kaebaja oleks pidanud seda teadma, on ta võlgnik tolliseadustiku artikli 202 lõike 3 kolmanda taande kohaselt. Nende tollimaksudele kohaldatavate eeskirjade analoogia alusel kohaldamisel UStG § 21 lõike 2 tähenduses tekkis maksukohustus ja kaebaja oli kohustatud tasuma impordikäibemaksu. Kaebaja vaidleb kaebuses sellele maksuotsusele vastu.

Eelotsusetaotluse põhjenduse lühikokkuvõte

- 3 Eelotsuse küsimus on sisuliselt identne teise küsimusega kohtuasjas C-368/21, millele Euroopa Kohus jättis 8. septembri 2022. aasta otsuses Hauptzollamt Hamburg (käibemaksukohustuse tekkimise koht – II) (C-368/21, EU:C:2022:647) vastamata, kuna see ei olnud esimesele eelotsuse küsimusele antud vastust arvestades kohtuasja lahendamisel asjakohane.
- 4 Teisiti kui kohtuasjas C-368/21 välistab eelotsusetaotluse esitanud kohus võimaluse, et käibemaksuga maksustamise seisukohast on käesolevas asjas kõne all olevate kaupade impordi koht Saksamaa. Sigarettide impordi koht on hoopis Poolas. Sigarettid on liiduväline kaup, kuna neil olid Ukraina ja Valgevene maksumärgid. Need viidi tundmatute kanalite kaudu Poolasse. Seal lasti need liidu

majandusringluse, sest neid pakuti Poola turul müügiks. Sigaretid ei olnud seega välistransiidi protseduuril nagu pakisaadetised, mida käsitleti kohtuasjas C-26/18 (10. juuli 2019. aasta kohtuotsus Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579), ega sõiduk, mis oli kõne all kohtuasjas C-368/21. Ei ole ühtegi pidepunkti selle kohta, et sigaretid olid mõeldud üksnes väljaspool Poolat tarbimiseks. Tegelikult ostis sigarette ka – kaebajaks olev – Poolas elav isik. Alles tema tegi otsuse müüa need edasi Saksamaale.

5 Eelotsusetaotluse esitanud kohus lähtub seega sellest, et tegemist on kolme maksustatava tehinguga:

(1) Sigarettide import kolmandast riigist Poolasse (direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkt d);

(2) sigarettide tarnimine Słubice turul müüjalt kaebajale (direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkt a);

(3) sigarettide ühendusesisene soetamine Saksamaal kaebaja kliendi poolt (direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti b alapunkt iii).

6 Eelotsusetaotlus käsitleb ainult esimese tehingut, sigarettide Poolasse impordi maksustamist. Kuna impordikäibemaks tekkis Poolas, oleks Saksa tollil pädevus määrata kindlaks impordikäibemaksu summa siiski ainult juhul, kui impordikäibemaksu tasumise kohustus loetakse tolliseadustiku artikli 215 lõikes 4 sätestatud fiktsiooni põhjal *mutatis mutandis* tekkinuks Saksamaal. UStG § 21 lõike 2 kohaselt kohaldatakse seda tollimaksudele kohaldatavat eeskirja analoogia alusel impordikäibemaksu suhtes. Tolliseadustiku artikli 215 lõike 4 analoogia alusel kohaldamise tingimused on käesoleva eelotsusetaotluse puhul täidetud: Vastustajaks olev Saksa toll tegi kindlaks, et impordikäibemaksu tasumise kohustus tekkis kolmandast riigist pärit sigarettide ebaseaduslikul sissetoomisel Poolasse tolliseadustiku artikli 202 lõike 1 punkti a kohaselt *mutatis mutandis*. Impordikäibemaksu summa suurus on väiksem kui 5000 eurot, nimelt 2006,38 eurot. Seega loetakse impordikäibemaksu tasumise kohustus tekkinuks Saksamaal.

7 On siiski küsitav, kas tolliseadustiku artikli 215 lõike 4 analoogia alusel kohaldamine, mida UStG § 21 lõige 2 ette näeb, on vastuolus direktiiviga 2006/112. Sel juhul ei või tolliseadustiku artikli 215 lõiget 4 analoogia alusel kohaldada impordikäibemaksu suhtes. Tolliseadustiku artikli 215 lõike 4 analoogia alusel kohaldamine oleks liidu õiguse kohaselt lubatud, kui tollimaksudele kohaldatava eeskirja kohaldamine käesolevas olukorras oleks ette nähtud direktiivis 2006/112, ja isegi kui käibemaksudirektiiv ei nõua tolliseadustiku artikli 215 lõike 4 analoogia alusel kohaldamist, oleks see liidu õiguse kohaselt lubatud, kui käibemaksudirektiiv seda ei keela.

8 Direktiivi 2006/112 ainus säte, mis võiks käesoleval juhul näha ette tolliseadustiku artikli 215 lõike 4 kohaldamise impordikäibemaksu suhtes, on selle direktiivi artikli 71 lõike 1 teine lõik. See säte seab – erinevalt direktiivi artikli 71

lõikest 2 – tingimuseks, et kaubad on tegelikult tollimaksudega maksustatud. Käesoleval juhul on see nii, kuna sigarettide ebaseadusliku sissetoomise tõttu tekkis tollivõlg tolliseadustiku artikli 202 lõike 1 punkti a kohaselt. Kombineeritud nomenklatuuri (muudetud 27. septembri 2011. aasta määrusega (EL) nr 1006/2011) alamrubriigi 2402 2090 kohaselt on tollimaksumäär 57,6%. Mh selle kohta sätestab direktiivi 2006/112 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 artikli 62 lõikes 1 määratletud kui olukord, mille puhul on täidetud maksu sissenõudmiseks vajalikud õiguslikud tingimused. Käibemaksu sissenõutavus on direktiivi artikli 62 lõike 2 kohaselt õigus nõuda maksu tasumist.

- 9 Selles – abstraktselt sõnastatud – sättes seotakse käibemaksuga maksustatav teokoosseis ja käibemaksu sissenõutavus teatud mõttes õigusega nõuda tollimaksu tasumist. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates on seda viidet tollialastele õigusaktidele võimalik mõista kahel viisil. Laia arusaama kohaselt viitab see säte tollialastele õigusaktidele seoses kõigi käibemaksu tekkimise tingimustega. Kitsa arusaama kohaselt viitab see säte tollialastele õigusaktidele ainult seoses käibemaksuga maksustatava teokoosseisu tekkimise ja käibemaksu sissenõutavaks muutumise ajaga.
- 10 Saksamaa Bundesfinanzhof (liitvabariigi kõrgeim maksukohus) käsitab direktiivi 2006/112 artikli 71 lõike 1 teist lõiku kõikehõlmava viitena tollialastele õigusaktidele. Selle käsituse kohaselt direktiivi 2006/112 artikli 71 lõike 1 teine lõik mitte ainult ei keela tolliseadustiku artikli 215 lõike 4 analoogia alusel kohaldamist, vaid nõuab seda. Eelotsuse küsimusele tuleb seega anda ühemõtteliselt eitav vastus.
- 11 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu kaldub seevastu seisukohale, et direktiivi 2006/112 artikli 71 lõike 1 teine lõik viitab tollialastele õigusaktidele ainult seoses käibemaksuga maksustatava teokoosseisu tekkimise ja käibemaksu sissenõutavaks muutumise ajaga. Seda arusaama toetavad sätte sõnastus, vastuvõtmist ettevalmistavad materjalid ja ülesehitus.
- 12 Direktiivi 2006/112 artikli 71 lõike 1 teise lõigu sõnastus seob käibemaksuga maksustatava teokoosseisu tekkimise ja maksu sissenõutavaks muutumise tollialaste õigusaktidega ainult seoses selle ajaga. Selle, et käibemaksuga maksustatav teokoosseis on tekkinud ja käibemaks on muutunud sissenõutavaks direktiivi artikli 62 tähenduses, seab sätte sõnastus tingimuseks. Direktiivi artikli 71 lõike 1 teise lõigu sedalaadi kitsas, sõnastusele orienteeritud tõlgendus on ka mõttekas, kuna tollialastes õigusaktides on mitu sätet, mis käsitlevad tollivõla tekkimise aega, nt tolliseadustiku artikli 201 lõige 2, artiklid 202–204, artikli 209 lõige 2, artikli 210 lõige 2, artikli 211 lõige 2. Nende tollialaste õigusaktide analoogia alusel kohaldamine impordikäibemaksu suhtes tähendaks, et ka impordikäibemaksu tasumise kohustus tekiks samal ajal.

- 13 Direktiivi 2006/112 artikli 71 lõike 1 teise lõigu areng räägib siiski selle poolt, et see säte seab tingimuseks, et käibemaksuga maksustatav teokoosseis on juba tekkinud ja käibemaks on muutunud sissenõutavaks. Tollimaksu ja impordikäibemaksu vaheline seos määrati esimest korda kindlaks teise direktiivi 67/288/EMÜ (käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühise käibemaksusüsteemi struktuur ja kohaldamiskord) (EÜT 1967, 1303/67) artiklis 7. Selle direktiivi artikli 7 lõikes 2 seotakse omavahel sõnaselgelt tollivõla ja käibemaksu tasumise kohustuse tekkimine ja nende tasumise aeg. 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) esialgse redaktsiooni artikli 10 lõige 3 sätestab väga sarnaselt: „Kaupade impordil tekib maksustatav teokoosseis ning käibemaks muutub sissenõutavaks alates hetkest, mil kaubad jõuavad riigi territooriumile artikli 3 tähenduses. Kui imporditud kaup on maksustatud tollimaksudega [...], võivad liikmesriigid siduda maksustatava teokoosseisu ja käibemaksu sissenõutavaks muutumise nende ühenduse maksude sissenõutavaks muutumisega.“
- 14 Kuuenda direktiivi artikli 10 lõiget 3 muudeti nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiivi 91/680/EMÜ, millega täiendatakse maksupiiride kaotamise eesmärgil ühist käibemaksusüsteemi ning muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ (EÜT 1991, L 376, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160), artikli 1 punktiga 6. Muudetud redaktsioon on peaaegu identne direktiivi 2006/112 artikli 71 lõike 1 teise lõigu sõnastusega, mis on käesolevas kohtuasjas kohaldatav. Selles redaktsioonis on maksustatava teokoosseisu ning impordikäibemaksu ja tollimaksu sissenõutavuse vaheline seos piiratud tollimaksu tekkimise ajaga.
- 15 Ka direktiivi 2006/112 artikli 71 lõike 1 teise lõigu asukoht direktiivi ülesehituses räägib vastu võimalusele viidata tollialastele õigusaktidele, mis käsitlevad muid aspekte kui maksu tasumise kohustuse tekkimise aega. Nii käsitletakse kaupade impordi kohta direktiivi V jaotise 4. peatükis (artiklid 60 ja 61). Selles jaotises on sõnaselgelt kindlaks määratud „maksustatavate tehingute koht“. Direktiivi artikli 71 lõike 1 teine lõik paikneb seevastu VI jaotises, mis käsitleb „maksustatavat teokoosseisu ja käibemaksu sissenõutavust“.
- 16 Ka artikli 71 asukoht direktiivi 2006/112 VI jaotise 4. peatükis räägib selle poolt, et see säte käsitleb ainult käibemaksu sissenõutavaks muutumise aega, mitte aga kohta. See peatükk koosneb kahest artiklist (artiklid 70 ja 71). Artiklis 70 on kindlaks määratud, millal tekib maksustatav teokoosseis ja käibemaks muutub sissenõutavaks kaupade impordil. Ei ole üllatav, et selle sätte kohaselt toimub see impordi hetkel. Artiklis 70 on seega impordi puhul kindlaks määratud see, mida direktiivi 2006/112 artikkel 63 sätestab kaubatarnete teostamise ja teenuste osutamise puhul ning artikkel 68 kaupade ühendusesisese soetamise puhul: aeg, mil tekib maksustatav teokoosseis ja käibemaks muutub sissenõutavaks.

- 17 Lõpuks räägib veel üks direktiivi ülesehitusest tulenev kaalutus direktiivi 2006/112 artikli 71 lõike 1 teise lõigu laia tõlgenduse vastu: kui see säte sisaldaks tõepoolest kõikehõlmavat viidet tollialastele õigusaktidele, oleksid direktiivi 2006/112 sätted impordikäibemaksu kohta üleliigsed. Impordi puhul, mille suhtes kohaldatakse tollimakse, määratakse kõik impordikäibemaksu aspektid kindlaks üksnes tollialaste õigusaktidega. Kogu muu impordi puhul, mille suhtes selliseid makse ei kohaldata, tuleneks tollialaste õigusaktide kohaldamine direktiivi 2006/112 artikli 71 lõikest 2.
- 18 Euroopa Kohtu praktikast ei nähtu eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates ühemõtteliselt, kas direktiivi 2006/112 artikli 71 lõike 1 teine lõik viitab tollialastele õigusaktidele ka seoses käibemaksu tasumise kohustuse tekkimise kohaga. Kohtuotsuses Dansk Transport og Logistik rõhutas Euroopa Kohus vastuses neljandale eelotsuse küsimusele ühest küljest tollimaksu ja impordikäibemaksu autonoomiat (29. aprilli 2010. aasta kohtuotsus Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, punkt 102). Teisest küljest selgitab ta kolmandale eelotsuse küsimusele antud vastuses, et maksukohustuse tekkimiseks vajalik teokoosseis ja maksu sissenõutavus on tollimaksu ja käibemaksu puhul sisuliselt samad (punkt 91).
- 19 Euroopa Kohus märgib 11. juuli 2013. aasta kohtuotsuses Harry Winston (C-273/12, EU:C:2013:466, punkt 41) direktiivi 2006/112 artikli 71 lõike 1 teise lõigu kohta: „Sellega seoses olgu meenutatud, et maksukohustuse tekkimiseks vajalik teokoosseis ja maksu sissenõutavus on tollimaksu ja käibemaksu puhul sisuliselt samad, niivõrd kui mõlemal juhul tingib maksukohustuse tekkimiseks vajaliku teokoosseisu ning maksu sissenõutavuse import liitu ja sellele järgnev kauba liikmesriikides majanduskäibesse andmine. Seda rööpsust kinnitab ka asjaolu, et käibemaksudirektiivi artikli 71 lõike 1 teine lõik lubab liikmesriikidel siduda impordil tasumisele kuuluva käibemaksu maksukohustuse tekkimiseks vajaliku teokoosseisu ning sissenõutavuse tollimaksu omadega. [...]“
- 20 Selle mõttekäigu teist lauset võib mõista nii, et Euroopa Kohus käsitleb direktiivi 2006/112 artikli 71 lõike 1 teist lõiku kõikehõlmava viitena tollialastele õigusaktidele. Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb siiski, kas neid mõttearendusi tuleb niimoodi mõista. Selles mõttekäigus on analoogia alusel viidatud 6. detsembri 1990. aasta kohtuotsusele Witzemann (C-343/89, EU:C:1990:445, punkt 18) ja kuuenda direktiivi artikli 10 lõige 3 on üksnes asendatud direktiivi 2006/112 artikli 71 lõike 1 teise lõiguga. Kohtuotsus Witzemann omakorda viitab 28. veebruari 1984. aasta kohtuotsusele Einberger (294/82, EU:C:1984:81, punkt 18). Mõlemad viidatud kohtuotsused on siiski tehtud enne kuuenda direktiivi artikli 10 lõike 3 muutmist direktiiviga 91/680/EMÜ. Kuna Euroopa Kohus asendas Harry Winston kohtuotsuse punktis 41 küll asjaomased sätted, kuid ei kohandanud oma sõnastust direktiivi 2006/112 artikli 71 lõike 1 teise lõigu sõnastusega (ta märgib, et käibemaksudirektiivi artikli 71 lõike 1 teine lõik „lubab“ liikmesriikidel, kuigi direktiiv 91/680/EMÜ on neile juba ammu pannud „kohustuse“), ei soovi

eelotsusetaotluse esitanud kohus otsuse tegemisel ennatlikult tugineda sellele Euroopa Kohtu seisukohale.

- 21 Lõpuks olgu märgitud, et Harry Winstoni kohtuotsuse punkti 41 tähendus muutub suhteliseks selle tõttu, et Euroopa Kohus viitab sellele mõttekäigule küll 10. juuli 2019. aasta otsuses Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punkt 41), kuid tuleb seal järeldusele, et tollimaksu tasumise kohustuse tekkimine ei too tingimata kaasa impordikäibemaksu tasumise kohustuse tekkimist. Sellega seoses viitab eelotsusetaotluse esitanud kohus kohtujuristi Campos Sánchez-Bordona ettepaneku punktile 91 liidetud kohtuasjades Eurogate Distribution ja DHL Hub Leipzig (C-226/14 ja C-228/14, EU:C:2016:1), mis iseloomustab tabavalt analüütilist raamistikku, mida tuleks arvestada ka käesolevas kohtuasjas esitatud küsimusele vastates.
- 22 Euroopa Kohus võttis oma hilisemates otsustes, nimelt 2. juuni 2016. aasta otsuses Eurogate Distribution (C-226/14 ja C-228/14, EU:C:2016:405), 1. juuni 2017. aasta otsuses Wallenborn Transports (C-571/15, EU:C:2017:417) ja 10. juuli 2019. aasta otsuses Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579) selle analüütilise raamistiku üle ja küsis üksikjuhtudel, kas impordikäibemaksu tasumise kohustuse tekkimine on käibemaksuõiguse alusel õigustatud. Need kaalutlused oleksid mõttetud, kui direktiivi 2006/112 artikli 71 lõike 1 teist lõiku tuleks mõista kõikehõlmava viitena tollialastele õigusaktidele. Kui seda sätet ei saa mõista nii, et tollivõla tekkimine toob nii-öelda automaatselt kaasa impordikäibemaksu tasumise kohustuse tekkimise, ei ole alust oletada, et see nõuab tollialastest õigusaktidest tuleneva pädevusnormi analoogia alusel kohaldamist impordikäibemaksu käsitlevate õigusnormide suhtes.
- 23 Lisaks lähtub eelotsusetaotluse esitanud kohus sellest, et Euroopa Kohus ei ole eelotsuse küsimusele vastanud juba 3. märtsi 2021. aasta otsuses Hauptzollamt Münster (käibemaksukohustuse tekkimise koht) (C-7/20, EU:C:2021:161).
- 24 Viimaks tulenevad pidepunktid direktiivi 2006/112 artikli 71 lõike 1 teise lõigu tõlgendamiseks 7. aprilli 2022. aasta kohtuotsusest Kauno teritorinë munitinė (C-489/20, EU:C:2022:277), milles Euroopa Kohus keeldus analoogia alusel kohaldamast liidu tolliseadustiku artikli 124 lõike 1 punkti e impordikäibemaksu suhtes.
- 25 Euroopa Kohus kordab kõigepealt kohtuotsustes Dansk Transport og Logistik ja Harry Winston kasutatud sõnastust, et impordikäibemaks ja tollimaksud on põhijoontes „sarnased“ ning esineb paralleelsus, mida kinnitab direktiivi 2006/112 artikli 71 lõike 1 teine lõik (7. aprilli 2022. aasta kohtuotsus Kauno teritorinë munitinė, C-489/20, EU:C:2022:277, punkt 47). Euroopa Kohus ei kannu seda paralleelsust siiski – erinevalt kohtuotsuse Dansk Transport og Logistik punktist 98 – üle impordikäibemaksu tasumise kohustuse lõppemisele. Ta märgib hoopis, et käibemaksudirektiiv ei näe ette selle maksu tasumise kohustuse lõppemist salakaubaga seotud tollivõla lõppemise korral liidu tolliseadustiku

- artikli 124 lõike 1 punktis e sätestatud alusel (7. aprilli 2022. aasta kohtuotsus Kauno teritorinè muitinè, C- 489/20, EU:C:2022:277, punkt 49).
- 26 Kuigi käesolevas asjas ei ole tegemist tollialastest õigusaktidest tulenevate lõppemise aluste, vaid tollialastest õigusaktidest tulenevate pädevusnormide analoogia alusel kohaldamisega impordikäibemaksu suhtes, mõistab eelotsusetaotluse esitanud kohus 7. aprilli 2022. aasta kohtuotsust Kauno teritorinè muitinè (C-489/20, EU:C:2022:277) nii, et direktiivi 2006/112 artikli 71 lõike 1 teist lõiku ei saa mõista kõikehõlmava viitena tolliaastele õigusaktidele. Ainult nii saab selgitada asjaolu, et Euroopa Kohus sellele sättele viitab ja nimetab selle tagajärgi tollimaksu- ja käibemaksud kohustuse tekkimisele, et teha seejärel kindlaks käibemaksudirektiivis esinev lünk seoses käibemaksu tasumise kohustuse lõppemisega.
 - 27 Lõpuks küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas direktiivis 2006/112 sätestatud pädevusnormid on ammendavad. Kui Euroopa Kohus nõustub direktiivi artikli 71 lõike 1 teise lõigu kitsa tõlgendusega, ei tähenda see eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates automaatselt, et Saksamaal on liidu õiguse alusel keelatud kohaldada tolliseadustiku artikli 215 lõiget 4 *mutatis mutandis* impordikäibemaksu suhtes. Üks küsimus on see, kas direktiivi artikli 71 lõike 1 teine lõik näeb ette tolliseadustiku artikli 215 lõike 4 analoogia alusel kohaldamise. Teine küsimus on see, kas see säte keelab seda, sest seda sätet tuleb pidada ammendavaks regulatsiooniks. See tuleb kindlaks teha tõlgendamise teel.
 - 28 Impordi koha määravad kindlaks direktiivi 2006/112 artiklid 60 ja 61. Asjaolu, et pädevust nõuda sisse tollimaksu ja käibemaksu tuleb analüüsida eraldi (29. aprilli 2010. aasta kohtuotsus Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, punkt 102), võiks rääkida selle poolt, et artiklid 60 ja 61 on ammendavad.
 - 29 Siiski võiks Euroopa Kohtu praktikast (2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Eurogate Distribution, C-226/14 ja C-228/14, EU:C:2016:405, ning 10. juuli 2019. aasta kohtuotsus Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579) tuletada ka teistsuguse tõlgenduse. Samamoodi kui nendes menetlustes on ka käesolevas kohtuasjas tegemist tollialaste õigusaktide rikkumise tagajärgedega käibemaksuga maksustamise seisukohast ja küsimusega, milline liikmesriik vastutab impordikäibemaksu sissenõudmise eest. Eelotsusetaotluse esitanud kohus mõistab neid kohtuotsuseid nii, et tollialaste õigusaktide rikkumise tagajärjed käibemaksuga maksustamise seisukohast ei ole käibemaksudirektiivis ammendavalt kindlaks määratud. Seega võis Euroopa Kohus neis kohtuasjades seada käibemaksuga maksustatava impordi sõltuvusse maksustatava teokoosseisu kirjutamata elemendist, nimelt liidu majandusringlusse laskmisest.
 - 30 Seda arvestades oleks mõeldav, et direktiiv 2006/112 ei ole ka impordikäibemaksu sissenõudmise muude aspektide osas, kui impordikäibemaks tekib seoses tollialaste õigusaktide rikkumistega, ammendav. Direktiivi 2006/112 artikli 60 sõnastus jätab selleks ruumi. Tolliseadustiku artikli 215 lõige 4, mida analoogia alusel kohaldatakse impordikäibemaksu suhtes, ei määra kindlaks

direktiivi 2006/112 artikliga 60 vastuolus olevat kaupade impordi kohta, vaid sätestab käibemaksukohustuse tõhusaks täitmiseks üksnes fiktsiooni, et kui tollivõlg on väiksem kui 5000 eurot, on teisel liikmesriigil pädevus käibemaksu sisse nõuda.

- 31 Siiski võib tolliseadustiku artikli 215 lõikest 4 *mutatis mutandis* tulenev pädevuse üleminek olla vastuolus käibemaksuga maksustamisel kehtiva territoriaalsuse põhimõttega. Vastavalt territoriaalse maksustamise põhimõttele kuuluvad tulud liikmesriigile, kus toimus lõpptarbimine (27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 37). Käesoleval juhul müüs kaebaja sigaretid tõepoolest pärast nende ostmist Poolas edasi Saksamaal asuvale ostjale. Kuna neid pakuti aga Poolas üldiseks müügiks, siis lasti need seal majandusringlusesse.
- 32 Selle poolest erineb käibemaks tollimaksust, mille puhul ei mängi territoriaalsuse põhimõtte liidus mingit rolli. Olenemata sellest, millises liikmesriigis tollimaksud sisse nõutakse, tuleb need tasuda liidule. Seetõttu on tollimaksude puhul esiplaanil nende tõhus sissenõudmine, mille tagab tolliseadustiku artikli 215 lõige 4.

TÖÖDOKUMENT