

Kohtuasi C-7/20

Eelotsusetaotlus

Saabumise kuupäev:

9. jaanuar 2020

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Finanzgericht Düsseldorf (Düsseldorfi maksukohus, Saksamaa)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

11. detsember 2019

Kaebaja:

VS

Vastustaja:

Hauptzollamt Münster

FINANZGERICHT DÜSSELDORF

KOHTUMÄÄRUS

Kohtuasjas

VS

– kaebaja –

[...]

versus

Hauptzollamt Münster [...]

– vastustaja –

mis puudutab

tollimaksu ja impordikäibemaksu

tegi 4. kolleegium [...]

[kolleegiumi koosseis]

11. detsembril 2019 järgmise kohtumääruse:

1. Menetlus peatatakse.
2. Euroopa Liidu Kohtule (edaspidi „Euroopa Kohus“) esitatakse Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 267 teise lõigu alusel järgmine eelotsuse küsimus: **[lk 2]**

Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 71 lõike 1 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et Euroopa Parlamendi ja nõukogu 9. oktoobri 2013. aasta määruse (EL) nr 952/2013, millega kehtestatakse liidu tolliseadustik, artikli 87 lõige 4 on analoogia alusel kohaldatav käibemaksukohustuse (impordikäibemaks) tekkimisele?

Käesolev kohtumäärus ei ole edasikaevatav. **[lk 3]**

Põhjendused

I.

1. Kaebaja elukoht on Saksamaal. Kaebaja tõi 2017. aasta oktoobris Türgi riikliku registreerimismärgiga isikliku sõiduauto Türgist Bulgaaria, Serbia, Ungari ja Austria kaudu Saksamaale, ilma et ta oleks seda imporditolliasutusse toimetanud ja tollile esitanud. Sõiduauto import tuvastati Saksamaal 26. veebruaril 2018 toimunud politseikontrolli käigus. 2018. aasta märtsis viis kaebaja sõiduauto uuesti Türgi ja müüs seal maha.
2. Vastustajaks olev Hauptzollamt (tolliameti keskbüroo, edaspidi „HZA“) määras imporditollimaksu summas 1589 eurot ja impordikäibemaksu summas 3321,01 eurot. Vastustaja hinnangul rikkus kaebaja sõiduauto toomisel Euroopa Liidu tolliterritooriumile õigusnorme. Vaide rahuldumata jätmise järel esitas kaebaja kaebuse Finanzgerichtile (maksukohus).
3. Kaebaja leiab, et tegemist ei ole maksustatava impordiga, kuna ta kasutas sõidukit lühikese aja vältel vaid puhtalt erasõitude tegemiseks ette nähtud transpordivahendina. Ta suunas sõiduki vaikimisi ajutise impordi tolliprotseduurile.
4. HZA leiab seevastu, et tollivõlg impordil tekkis Euroopa Parlamendi ja nõukogu 9. oktoobri 2013. aasta määruse (EL) nr 952/2013, millega kehtestatakse liidu tolliseadustik (ELT 2013, L 269, lk 1; edaspidi „liidu tolliseadustik“), artikli 79 lõike 1 punkti a alusel ning liidu tolliseadustiku artikli 87 lõike 4 alusel on ta pädev määrama impordimakse. Saksa käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG“) 21. veebruari 2005. aasta redaktsiooni (*Bundesgesetzblatt I* 2005, lk 386) § 21 lõike 2 kohaselt on viidatud sätted analoogia alusel kohaldatavad impordikäibemaksukohustuse (käibemaks) tekkele.

II.

5. Kohtuasja lahendamine – ilma et see puudutaks muid õigusküsimusi, mis eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates selgitamist ei vaja – sõltub ka küsimusest, kas liidu tolliseadustiku artikli 87 lõiget 4 saab analoogia alusel kohaldada impordikäibemaksule (käibemaks). **[lk 4]**
6. Sõiduauto impordil liidu tolliterritooriumile ei täitnud kaebaja tolliõigusnormidest tulenevaid kohustusi, nimelt kohustust toimetada kaup tolliasutusse (liidu tolliseadustiku artikli 135 lõige 1) ja kohustust esitada kaup tollile (liidu tolliseadustiku artikli 139 lõige 1). Selle tagajärjel tekkis liidu tolliseadustiku artikli 79 lõike 1 punkti a alusel tollivõlg impordil. Kaebaja on liidu tolliseadustiku artikli 79 lõike 3 punkti a alusel tollivõlgnik.
7. Sõiduki vaikimisi deklareerimist ajutiseks impordiks tolliasutuse läbimise teel vastavalt komisjoni 28. juuli 2015. aasta delegeeritud määruse (EL) 2015/2446, millega täiendatakse Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrust (EL) nr 952/2013 seoses liidu tolliseadustiku teatavaid sätteid täpsustavate üksikasjalike eeskirjadega (ELT 2015, L 343, lk 1; edaspidi „delegeeritud määrus (EL) 2015/2446“), artikli 141 lõike 1 punktile b, millega loetakse sõiduk sissetooks ja tollile esitatuks vastavalt komisjoni 24. novembri 2015. aasta rakendusmääruse (EL) 2015/2447, millega nähakse ette Euroopa Parlamendi ja nõukogu määruse (EL) nr 952/2013 (millega kehtestatakse liidu tolliseadustik) teatavate sätete üksikasjalikud rakenduseeskirjad (ELT 2015, L 343, lk 558; edaspidi „rakendusmäärus (EL) 2015/2447“), artikli 218 punktile a, ei ole toimunud. Rakendusmääruse (EL) 2015/2447 artikli 219 kohaselt ei loeta nimelt kauba kohta esitatud tollideklaratsiooni esitatuks, kui sisse toodud kaup ei vasta delegeeritud määruse (EL) 2015/2446 artiklite 138, 139 ja 140 nõuetele. Vastavalt delegeeritud määruse (EL) 2015/2446 artikli 139 lõikele 1 koosmõjus artikli 136 lõike 1 punktiga a saab ajutiseks impordiks (muu hulgas) deklareerida delegeeritud määruse (EL) 2015/2446 artiklites 208–212 osutatud transpordivahendeid. Vastavalt liidu tolliseadustiku artikli 250 lõike 2 punktile d koosmõjus delegeeritud määruse (EL) 2015/2446 artikli 212 lõike 3 punktiga a antakse transpordivahendile ajutise impordi korral täielik imporditollimaksuvabastus vaid juhul, kui transpordivahend on registreeritud väljaspool liidu tolliterritooriumi sellise isiku nimel, kes on asutatud väljaspool liidu tolliterritooriumi. Taotleja on seevastu liidu tolliterritooriumil asutatud isik, kuna tema elukoht on Saksamaal (vt liidu tolliseadustiku artikli 5 punkti 31 alapunkt a).
8. Väited, millega kaebaja impordil tollivõla tekkimisele vastu vaidles, ei ole asjakohased. Kohtukolleegiumi hinnangul ei ole õigusküsimusi, mida kaebaja sellega seoses esitas, vaja selgitada: ajutist impordi reguleerivate sätete analoogia alusel kohaldamine **[lk 5]** liidu tolliterritooriumil asutatud isikutele ei tule kõne alla. Liidu tolliseadustiku artikli 250 lõike 2 punktist c tuleneb, et ajutine import on lubatav vaid siis, kui protseduuri pidaja on asutatud väljaspool liidu tolliterritooriumi, välja arvatud juhul, kui on kohaldatavad erandid. Asjaomased erandid on sätestatud delegeeritud määruse (EL) 2015/2446 artiklis 214 ja sellele

artiklile järgnevas artiklites, kuid nende kohaldamise tingimused ei ole käesoleval juhul täidetud. Kirjeldatud üksikasjalikke ja diferentseeritud sätteid arvestades ei ole tegemist soovimatu lüngaga õigusnormides, mis annaks alust analoogia alusel kohaldamiseks.

9. Liidu tolliseadustiku artikli 87 lõike 4 alusel loetakse tollivõlg tekkinuks Saksamaal, kuna toll oli Saksamaal tuvastanud, et tollivõlg on vastavalt liidu tolliseadustiku artiklile 79 tekkinud teises liikmesriigis, nimelt Bulgaarias, ja sellele võlale vastav imporditollimaksu summa on väiksem kui 10 000 eurot.
10. Selgitamist vajab, kas liidu tolliseadustiku artikli 87 lõike 4 alusel loetakse Saksamaal tekkinuks ka käibemaksukohustus.
11. Vastavalt nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 2 lõike 1 punktide d maksustatakse kaupade import käibemaksuga. Käibemaksudirektiivi artikli 30 lõike 1 kohaselt on kaupade import selliste kaupade ühendusse toomine, mis ei ole vabas ringluses.
12. Käibemaksudirektiivi artikli 60 kohaselt on kaupade impordi kohaks liikmesriik, mille territooriumil kaubad liitu toomise ajal asuvad. Käibemaksudirektiivi artikli 61 lõige 1 sätestab, et juhul kui kaubad, mis ei ole vabas ringluses, suunatakse ühendusse toomisel ühele artiklis 156 nimetatud protseduurile või ühte artiklis 156 nimetatud olukorda või ajutise impordi protseduurile täieliku vabastusega imporditollimaksust või välistransiidi protseduurile, siis on erandina artiklist 60 selliste kaupade impordi kohaks liikmesriik, mille territooriumil nimetatud protseduurid või olukorrad kaupade suhtes lõpetatakse. [lk 6]
13. Vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 70 tekib maksustatav teokoosseis ja käibemaks muutub sissenõutavaks kaupade impordi hetkel. Käibemaksudirektiivi artikli 71 lõike 1 teises lõigus on aga märgitud, et kui imporditud kaubad on maksustatud tollimaksudega, tekib maksustatav teokoosseis ja käibemaks muutub sissenõutavaks hetkest, mil tekib maksustatav teokoosseis nimetatud muude maksude suhtes ja need maksud muutuvad sissenõutavaks.
14. UStG § 1 punkti 4 kohaselt maksustatakse kaupade import Saksamaal [...] käibemaksuga (impordikäibemaks). UStG § 21 lõige 2 näeb ette, et käibemaksu suhtes on *mutatis mutandis* kohaldatavad tollimaksude suhtes kehtivad sätted, välja arvatud mõned erandid, mis ei ole käesoleval juhul asjakohased.
15. UStG § 21 lõiget 2 saab koosmõjus liidu tolliseadustiku artikli 79 lõike 1 punktiga a tõlgendada nii, et impordikäibemaksuvõlg loetakse samamoodi nagu imporditollivõlg tekkinuks Saksamaal, kui liidu tolliseadustiku artikli 87 lõike 4 tingimused on – nagu käesoleval juhul – täidetud ka impordikäibemaksu puhul.
16. Käibemaksuvõla tekkimise tingimused on põhimõtteliselt täidetud. Peab paika, et käibemaksudirektiivi artikleid 30, 60 ja 61 käsitleva Euroopa Kohtu praktika kohaselt ei too tolliõigusnormides sätestatud kohustuste rikkumine, mis toob kaasa

tollivõla tekke, automaatselt kaasa käibemaksuvõla teket. Nõutav on, et õigusvastase tegevuse põhjal on võimalik eeldada, et kaup on lastud liidu majandusringlusse ja see on saanud tarbimise esemeks, tingides seega käibemaksuga maksustatava teokoosseisu tekkimise (Euroopa Kohtu 2. juuni 2016. aasta otsus Eurogate Distribution ja DHL Hub Leipzig, C-226/14 ja C-228/14, EU:C:2016:405, punkt 65; 1. juuni 2017. aasta otsus Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2017:417, punkt 54; 10. juuli 2019. aasta otsus Federal Express, C-26/18, EU:C:2019:579, punkt 44). Olgugi et sõiduauto viidi hiljem liidu tolliterritooriumilt välja, kasutati seda käesoleval juhul esmalt mitu kuud liidu tolliterritooriumil, seega lasti see liidus majandusringlusse ja selle aja vältel ei suunatud seda mitte ühelegi tolliprotseduurile.

17. Kohtuasja lahendamine sõltub seega sellest, kas selle põhjal, et UStG § 21 lõike 2 kohaselt on tolliõigusnormid analoogia alusel kohaldatavad impordikäibemaksule, [lk 7] loetakse ka käibemaksukohustus vastavalt liidu tolliseadustiku artikli 87 lõikele 4 tekkinuks Saksamaal, kuigi sõiduauto import liidu tolliterritooriumile toimus Bulgaarias. Kui liidu tolliseadustiku artikli 87 lõiget 4 ei saa aga käibemaksule analoogia alusel kohaldada, siis ei ole käibemaksu määramine Saksa tollihalduri pädevuses. Kaebus tuleks käibemaksu osas rahuldada.
18. Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus, edaspidi „BFH“) väljakujunenud praktika kohaselt tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 71 lõike 1 teisest lõigust, et impordi korral on käibemaksuõiguse ja tolliõiguse vahel tihe seos, mis on riigisisesse õigusse üle võetud UStG § 21 lõikega 2. BFH teeb selle põhjal järelduse, et liidu tolliseadustiku artikli 87 lõikele 4 vastav säte, nimelt 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 215 lõige 4 on käibemaksu sissenõudmise pädevuse määramisel kohaldatav *mutatis mutandis*. Sellega soovitakse tagada, et impordi korral sissenõutavaid makse saaks lihtsalt ja otstarbekalt sisse nõuda üks ja sama asutus [...] [BFH asjakohane praktika].
19. Kohtukolleegium kahtleb käibemaksudirektiivi sellises tõlgenduses, kuna tollimaksu, aktsiisi ja käibemaksu sissenõudmise pädevust tuleb eraldi analüüsida (Euroopa Kohtu 29. aprilli 2010. aasta otsus Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, punkt 102). Kohtukolleegiumi hinnangul takistab liidu tolliseadustiku artikli 87 lõike 4 analoogia alusel kohaldamist käibemaksule asjaolu, et käibemaksudirektiivi artiklid 70 ja 71 reguleerivad üksnes maksukohustuse tekkimise hetke kaupade impordi korral, aga mitte impordi toimumise kohta (käibemaksudirektiivi artiklid 60 ja 61) ning UStG § 21 lõikest 2 kui riigisisest õigusnormist ei või tuletada liidu õigusest kõrvale kalduvat sätet, mis reguleerib impordi kohta või asutuse pädevust määrata käibemaksu.

[...] [otsuse tegemisel osalenud kohtunike nimed]