

Kohtuasi C-125/24 [Palmstråle]ⁱ**Eelotsusetaotlus****Saabumise kuupäev:**

15. veebruar 2024

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Högsta förvaltningsdomstolen (Rootsi kõrgeim halduskohus)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

13. veebruar 2024

Kassaator:

AA

Vastustaja:

Allmänna ombudet hos Tullverket

ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 143 lõike 1 punkti e ning määruse (EL) nr 952/2013, millega kehtestatakse liidu tolliseadustik (liidu tolliseadustik), artikli 86 lõike 6 ja artikli 203 tõlgendamiseks

Sissejuhatus

- 1 Oma eelotsusetaotluses palub Högsta förvaltningsdomstolen (Rootsi kõrgeim halduskohus) selgitada, kuidas tuleb käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti e ning liidu tolliseadustiku artikli 86 lõiget 6 ja artiklit 203 tõlgendada seoses tingimustega, mille korral kauba reimport on käibemaksust vabastatud. See tõlgendamisküsimus on tekkinud kohtuasjas, mis puudutab tollieeskirjade rikkumist reimpordil.

ⁱ Käesoleval kohtuasjal on väljamõeldud nimi. See ei vasta ühegi menetlusosalise tegelikule nimele.

Kohaldatavad liidu õigusnormid

Käibemaksudirektiiv

- 2 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti d kohaselt maksustatakse kauba import käibemaksuga. Direktiivi artikli 30 kohaselt tähendab kauba import selliste kaupade ühendusse toomist, mis ei ole vabas ringluses vastavalt asutamislepingu artiklile 24.
- 3 Nimetatud direktiivi artikli 143 lõike 1 punkti e kohaselt vabastavad liikmesriigid käibemaksust kaupade reimpordi kaupade eksportija poolt samas seisus, kui seda eksporditi, kui kaubad on vabastatud tollimaksust.

Liidu tolliseadustik

- 4 Liidu tolliseadustiku artikli 203 lõikes 1 on sätestatud, et liidu tolliterritooriumilt algselt liidu kaubana eksporditud liiduväline kaup, mis on kolme aasta jooksul sinna tagasi toodud ja vabasse ringlusesse lubamiseks deklareeritud, vabastatakse asjaomase isiku taotluse alusel imporditollimaksust. Sama artikli lõike 5 kohaselt antakse see maksuvabastus ainult siis, kui kaup tuuakse tagasi samas seisundis, kui see eksporditi, ning lõike 6 kohaselt tuleb maksuvabastuse saamiseks esitada teave, millega tõendatakse, et maksuvabastuse saamise tingimused on täidetud.
- 5 Isik, kes kauba liidu tolliterritooriumile toõi, peab nimetatud seadustiku artikli 139 lõike 1 punkti a kohaselt esitama selle kauba viivitamata tollile selle saabumisel ette nähtud tolliasutusse või muusse tolli poolt määratud või heakskiidetud kohta või vabatsooni.
- 6 Sama määruse artikli 79 lõike 1 punkti a kohaselt tekib tollivõlg kauba puhul, mille eest tuleb tasuda imporditollimaksu, juhul kui jäetakse täitmata mõni tollialastes õigusaktides sätestatud kohustus, mis käsitleb liiduvälise kauba toomist liidu tolliterritooriumile.
- 7 Sama seadustiku artikli 86 lõikes 6 on sätestatud, et kui tollialastes õigusaktides sätestatakse kauba tariifne sooduskohtlemine või impordi- või eksporditollimaksust osaliselt või täielikult vabastamine muu hulgas artikli 203 alusel, kohaldatakse asjaomast tariifset sooduskohtlemist või tollimaksust vabastamist ka juhtudel, kui tollivõlg on tekkinud vastavalt artiklile 79, tingimusel et kohustuse täitmata jätmise, mille tõttu tekkis tollivõlg, ei kujutanud endast pettusekatset.
- 8 Selle seadustiku põhjenduse 38 kohaselt tuleb juhul, kui tollivõlg on tekkinud tollialaste õigusaktide täitmata jätmise tõttu, arvesse võtta asjaomase isiku heausksust ja vähendada võlgniku hooletu käitumise tagajärgi võimalikult suures ulatuses.

Kohaldatavad riigisisised õigusnormid

- 9 Käesoleva kohtuasja asjaolude asetleidmise ajal oli kohaldatav käibemaksuseadus (1994:200) (Mervärdesskattelagen (1994:200)). See seadus on nüüd asendatud uue käibemaksuseadusega (2023:200) (Mervärdesskattelagen (2023:200)), kuid senine seadus on käesolevas asjas olulises osas jätkuvalt kohaldatav asjaolude suhtes, mis leidsid aset uue seaduse jõustumisele eelnenud ajal. Kohaldatavad 1994. aasta seaduse sätted on esitatud allpool. Uus seadus sisaldab sisuliselt sarnaseid sätteid.
- 10 Vastavalt selle seaduse 1. peatüki § 1 lõikele 3 tuleb käibemaksu tasuda maksustatava kauba importimisel riiki. Seaduse 2. peatüki § 1a kohaselt tähendab „import“ seda, et kaup tuuakse Rootsi väljastpoolt Euroopa Liitu.
- 11 Seaduse 3. peatüki § 30 lõikes 1 on sätestatud, et käibemaksust on vabastatud kauba import, mis on vabastatud impordimaksust vastavalt impordimaksust vabastamise seadusele (1994:1551).
- 12 Impordimaksust vabastamise seaduse 2. peatüki § 5 lõikes 1 on sätestatud, et maksuvabadus antakse liidu kaupadele, mille nende eksportija toob pärast liidust kolmandasse riiki eksportimist Rootsi, ilma et neid oleks töödeldud ajal, mil nad olid liidust eksporditud. Lõike 2 kohaselt antakse maksuvabadus ainult siis, kui kaup kuulub maksuvabastuse alla muu hulgas liidu tolliseadustiku artikli 203 alusel. Kaupu, mis on vastavalt määrusele (EMÜ) nr 2658/87 tariifi- ja statistikanomenklatuuri ning ühise tollitariifistiku kohta tollimaksust vabastatud, tuleb kohelda nii, nagu oleksid need tollimaksuga maksustatavad.

Põhikohtuasja faktilised asjaolud

- 13 AA omab hobuseid, mida kasutatakse eri riikides toimuvatel võistlustel. Ta eksportis kaks hobust Norrasse, st väljapoole liidu tolliterritooriumi. Pärast võistlustel osalemist toodi hobused tagasi liitu Norra ja Rootsi vahelise piiriületuskoha kaudu. AA ei peatunud sissetoodud kauba esitamiseks tollipunktis. Selle asemel peatas Tullverket (tolliamet) ta kontrolliks maanteel varsti pärast tollipunkti läbimist.
- 14 Tolliamet otsustas AA-lt sisse nõuda käibemaksu summas 41 178 Rootsi krooni. Tollimaksu ei nõutud. Tolliameti sõnul ei saanud reimpordi puhul käibemaksuvabastust anda, sest AA ei deklareerinud hobuseid vabasse ringlusse lubamiseks ega taotlenud tollimaksuvabastust.
- 15 AA esitas selle otsuse peale kaebuse Förvaltningsrätten i Karlstadile (Karlstadi halduskohus, Rootsi), kes jättis kaebuse rahuldamata. Förvaltningsrätten (halduskohus) leidis, et hobuseid ei esitatud tollile nende saabumisel liidu tolliterritooriumile, et seetõttu tekkis tollivõlg ja see tähendab, et käibemaks kuulub tasumisele. Seejärel leidis kohus, et reimpordi korral käibemaksuvabastuse saamiseks kehtib põhimõttelise tähtsusega nõue deklareerida asjaomane kaup

vabasse ringlusse lubamiseks ja deklarant peab esitama taotluse. Kuna seda ei tehtud, ei saanud käibemaksuvabastust anda.

- 16 Nii AA kui ka Allmänna ombudet hos Tullverket (avaliku huvi esindaja Rootsi tolli juures) esitasid Förvaltningsrätten (halduskohus) otsuse peale apellatsioonkaebuse Kammarrätten i Göteborgile (Göteborgi haldusajade apellatsioonikohus, Rootsi) ja palusid tühistada AA-lt käibemaksu sissenõudmise otsuse. Kammarrätten (haldusajade apellatsioonikohus) jättis apellatsioonkaebused rahuldamata sisuliselt samadel alustel, millele tugines Förvaltningsrätten (halduskohus).
- 17 AA esitas Kammarrätteni (haldusajade apellatsioonikohus) kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse Högsta förvaltningsdomstolenile (kõrgeim halduskohus), kes andis kaebusele menetlusloa. Riiki esindab Högsta förvaltningsdomstolenis (kõrgeim halduskohus) avaliku huvi esindaja Rootsi tolli juures. Seega on kassaatorist eraisiku vastaspooleks avaliku huvi esindaja Rootsi tolli juures ja mitte tolliamet. Tolliametile anti siiski võimalus esitada asjas seisukoht.
- 18 Pärast menetlusloa andmist poolte vahel toimunud kirjavahetuses avaldas AA, et ta oli esitanud tollitöötajatele suulise deklaratsiooni, kui ta peatati pärast tollipunkti lahkumist. Avaliku huvi esindaja vaidles sellele vastu, märkides, et sel päeval tollipunktis töötanud ametnikud eitavad suulise deklaratsiooni esitamist.
- 19 AA ei ole varem menetluse käigus avaldanud, et ta oleks esitanud suulise deklaratsiooni. Selleks et Högsta förvaltningsdomstolen (kõrgeim halduskohus) võtaks arvesse nimetatud kohtus esimest korda esitatud asjaolu, peavad esinema erilised põhjused. Högsta förvaltningsdomstolen (kõrgeim halduskohus) otsustab hiljem, kas AA poolt suulise deklaratsiooni kohta tehtud avaldust tuleks arvesse võtta. Käesolev eelotsusetaotlus puudutab siiski üksnes madalama astme kohtutes analüüsitud asjaolusid, nimelt seda, et tollipunkt läbiti ilma kaupa ning tollideklaratsiooni või tollimaksuvabastuse taotlust esitamata.

Poolte ja tolliameti seisukohad

AA

- 20 AA palub muuta Kammarrätteni (haldusajade apellatsioonikohus) kohtuotsust nii, et tolliameti otsus temalt käibemaksu sissenõudmise kohta tühistatakse. Ta esitab järgmised argumendid.
- 21 Tal ei olnud midagi rahaliselt võita sellest, et ta ei peatunud tollipunktis ega deklareerinud hobuste sissetoomist, vaid ta tahtis loomade parimates huvides jõuda õigeaegselt Soome parvlaevale, et lühendada nende teekonna kestust. Enne liidust väljumist oli ta kandnud hoolt selle eest, et ajutine eksport Norrassa korraldati nõuetekohaselt, ning ta arvas, et sellega olid ühtlasi täidetud reimpordi

tingimused. Tegemist oli tema eksimusega ja on ebamõistlik, et selle tagajärjel peaks temalt reimpordi tõttu käibemaksu sisse nõudma.

- 22 Liidu tolliseadustiku artikli 86 lõiget 6 tuleb tõlgendada nii, et õigus tollimaksuvabastusele ja seega käibemaksust vabastamisele on olemas isegi siis, kui artiklis 203 sätestatud menetlustingimused ei ole täidetud, tingimusel et tegemist ei ole pettusekatsega. Kuna artiklis 203 sätestatud sisulised tingimused on täidetud ja pettusekatsega ei ole tegemist, ei tohiks temalt käibemaksu nõuda.

Avaliku huvi esindaja Rootsi tolli juures

- 23 Avaliku huvi esindaja Rootsi tolli juures on nüüd asunud seisukohale, et AA-lt käibemaksu sissenõudmise otsus on õige, ja leiab seetõttu, et AA kassatsioonkaebus Kammarrätteni (haldusajjade apellatsioonikohus) kohtuotsuse peale tuleb jätta rahuldamata. Avaliku huvi esindaja esitab järgmised argumendid.
- 24 Üks tingimus, et hobuste reimport oleks käibemaksust vabastatud, on see, et nende suhtes kohaldatakse tollimaksuvabastust. On selge, et liidu tolliseadustiku artikli 203 alusel tollimaksust vabastamise sisulised tingimused on täidetud ja tegemist ei ole pettusekatsega.
- 25 Artiklis 203 sätestatud maksuvabastuse tingimuseks on ka see, et kaup deklareeritakse vabasse ringlusse lubamiseks ja et asjaomane isik taotleb maksuvabastust. Artikli 86 lõige 6 ega artikkel 203 ei sisalda erandeid nendest tingimustest. Seepärast tuleks neid kohaldada ka juhtudel, kui artikli 79 kohane tollivõlg tekib mõne tollialastes õigusaktides sätestatud kohustuse täitmata jätmise tõttu.
- 26 Kohtutoimikust ei nähtu, et AA oleks hobuste liidu tolliterritooriumile toomisel täitnud artiklis 203 sätestatud menetlustingimused.

Tolliamet

- 27 Tolliamet palub jätta kassatsioonkaebuse rahuldamata ja esitab järgmised argumendid. Kuna kaup ei deklareeritud vabasse ringlusse lubamiseks, ei kohaldata selle suhtes artikli 203 kohast tollimaksuvabastust. Nende kaupade import peab seega olema käibemaksuga maksustatav.

Vajadus eelotsuse järele

- 28 Käibemaksudirektiivi kohaselt on kaupade import kolmandast riigist liitu käibemaksuga maksustatav. Direktiivi artikli 143 lõike 1 punkti e kohaselt vabastavad liikmesriigid siiski käibemaksust kaupade reimpordi kaupade eksportija poolt samas seisus, kui seda eksporditi, kui kaubad on vabastatud tollimaksust.

- 29 AA reimpordis hobused samas seisus, nagu nad olid nende eksportimise ajal. Selleks et teha kindlaks, kas ta on kohustatud reimpordil käibemaksu tasuma, on seega määrav see, kas hobused on vabastatud tollimaksust artikli 143 lõike 1 punkti e tähenduses.
- 30 Imporditollimaksust vabastamist reimpordi korral reguleerib liidu tolliseadustiku artikkel 203. Vaidlust ei ole selles, et selles ette nähtud maksuvabastuse sisulised tingimused on käesoleval juhul täidetud. Nagu on märgitud eespool punktis 19, on siiski tekkinud vajadus käesoleva eelotsusetaotluse järele, kuna AA ei esitanud liidu tolliseadustiku artikli 139 lõiget 1 rikkudes kaupa selle sisenemisel tollile ega täitnud artiklis 203 sätestatud tollimaksuvabastuse tingimusi, mille kohaselt tuleb kaup deklareerida vabasse ringlusse lubamiseks ja esitada tollimaksust vabastamise taotlus.
- 31 Liidu tolliseadustiku artikli 79 lõike 1 punkti a kohaselt tekib imporditollimaksuga maksustatava kauba puhul tollivõlg, kui impordil jäetakse täitmata mõni tollialastes õigusaktides sätestatud kohustus, mis käsitleb liiduvälise kauba toomist liidu tolliterritooriumile. Artikli 86 lõike 6 kohaselt tuleb artiklis 203 sätestatud imporditollimaksuvabastust siiski kohaldada ka juhul, kui tollivõlg on tekkinud artikli 79 alusel, tingimusel et tollivõla tekkimise põhjuseks kohustuste täitmata jätmine ei kujuta endast pettusekatset. Käesolevas asjas on selge, et AA ei pannud toime pettusekatset.
- 32 AA väidab, et liidu tolliseadustiku artikli 86 lõiget 6 tuleb tõlgendada nii, et õigus tollimaksuvabastusele on olemas ka siis, kui artiklis 203 sätestatud menetlustingimused ei ole täidetud. Selle tõlgenduse kohaselt on vaidlusalused hobused seega tollimaksuvabad, mis käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti e kohaselt tähendab, et nende reimport on käibemaksust vabastatud.
- 33 Avaliku huvi esindaja väidab seevastu, et imporditollimaksust vabastamiseks peavad olema täidetud ka liidu tolliseadustiku artiklis 203 ette nähtud menetlustingimused. Kuna need tingimused ei ole täidetud, siis selle tõlgenduse kohaselt ei tohiks käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti e kohast käibemaksuvabastust võimaldada.
- 34 Högsta förvaltningsdomstoleni (kõrgeim halduskohus) hinnangul ei ole selge, milline neist tõlgendustest on õige.
- 35 Ühelt poolt, nagu väidab avaliku huvi esindaja, näeb artikli 86 lõike 6 ja artikli 203 sõnastus ette üksnes selle, et maksuvabastuse kohaldamiseks peavad olema täidetud kõik artiklis 203 sätestatud tingimused. Järelikult ei toeta see sõnastus iseenesest seisukohta, et artiklis 79 nimetatud olukordades ei pea maksuvabastuse kohaldamiseks olema täidetud ka artiklis 203 sätestatud menetlustingimused.
- 36 Teisest küljest on tollivõla tekkimise tingimuseks artikli 79 kohaselt see, et mõnda tollialastes õigusaktides ette nähtud kohustust ei ole täidetud. Tekib küsimus, millistel juhtudel võib importija olla süüdi rikkumises, kuid samal ajal täita

artiklis 203 sätestatud menetlustingimusi. Igal juhul ei ole tõenäoline, et selline rikkumine, nagu on kõne all käesolevas asjas – kauba sissetoomisel selle esitamata jätmine artikli 139 lõiget 1 rikkudes –, esineks, kui importija ei oleks samal ajal jätnud ühtlasi esitamata tollideklaratsiooni ja taotlemata tollimaksu vähendamist. Rangelt kõnealuste sätete sõnastusel põhinev tõlgendus tähendaks seega tõenäoliselt, et artikli 86 lõige 6 ei ole sellises olukorras kunagi kohaldatav. On küsitav, kas see on kooskõlas nende sätete eesmärgiga (vt liidu tolliseadustiku põhjendus 38).

- 37 Teadaolevalt ei ole Euroopa Liidu Kohus käesolevas kohtuasjas tekkinud tõlgendamisküsimust veel analüüsinud ning Högsta förvaltningsdomstoleni (kõrgeim halduskohus) arvates ei ole tal otsuse tegemiseks piisavalt juhiseid. Seega on vaja taotleda Euroopa Liidu Kohtult eelotsust.
- 38 Eeltoodut arvestades palub Högsta förvaltningsdomstolen (kõrgeim halduskohus) vastata järgmisele küsimusele.

Küsimus

- 39 Kas käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti e ning liidu tolliseadustiku artikli 86 lõiget 6 ja artiklit 203 tuleb tõlgendada nii, et täidetud peavad olema nii artiklis 203 ette nähtud sisulised kui ka menetluslikud tingimused, et reimpordi suhtes saaks kohaldada imporditollimaksuvabastust ja seega käibemaksuvabastust, kui tollivõlg liidu tolliseadustiku artikli 79 tähenduses on tekkinud liidu tolliseadustiku artikli 139 lõikes 1 ette nähtud esitamiskohustuse täitmata jätmise tõttu?