

Downloaded via the EU tax law app / web

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

15. mai 2014(*)

Ühenduse tolliseadustik – Määruse (EMÜ) nr 2913/92 artikkel 203 ja artikli 204 lõike 1 punkt a – Välistransiidiprotseduur – Tollivõla tekkimine kohustuse täitmata jätmise tõttu – Sihttolliasutusele kauba hilinenult esitamine – Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 10 lõige 3 – Seos tollivõla ja käibemaksuvõla tekkimise vahel – Mõiste „maksustatav tehing”

Kohtuasjas C-480/12,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Hoge Raad der Nederlandeni (Madalmaad) 12. oktoobri 2012. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 25. oktoobril 2012, menetluses

Minister van Financiën

versus

X BV,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president A. Tizzano, kohtunikud A. Borg Barthet (ettekandja), E. Levits, M. Berger ja S. Rodin,

kohtujurist: N. Jääskinen,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 6. novembri 2013. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- X BV, esindaja: A. Bal,
- Madalmaade valitsus, esindajad: C. S. Schillemans, C. Wissels ja B. Koopman,
- Tšehhi valitsus, esindajad: M. Smolek ja J. Vlášil,
- Kreeka valitsus, esindajad: M. Tassopoulou ja I. Pouli,
- Euroopa Komisjon, esindajad: B. R. Killmann ja W. Roels,

olles 13. veebruari 2014. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 12. oktoobri 1992. aasta määruse (EMÜ) nr 2913/92 (millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik) (EÜT L 302, lk 1; ELT eriväljaanne 02/04, lk 307)

(muudetud Euroopa Parlamendi ja nõukogu 13. aprilli 2005. aasta määrusega (EÜ) nr 648/2005 (ELT L 117, lk 13)) (edaspidi „tolliseadustik”) artiklite 203 ja 204 tõlgendamist nende koostoimes komisjoni 2. juuli 1993. aasta määruse (EMÜ) nr 2454/93 (millega kehtestatakse rakendussätted nõukogu määrusele nr 2913/92) (EÜT L 253, lk 1; ELT eriväljaanne 02/06, lk 3) (muudetud komisjoni 11. märtsi 2002. aasta määrusega (EÜ) nr 444/2002 (ELT L 68, lk 11; ELT eriväljaanne 02/12, lk 209)) (edaspidi „rakendusmäärus”) artikliga 356 ja artikli 859 punkti 2 alapunktiga c ning nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) (muudetud nõukogu 26. aprilli 2004. aasta direktiiviga 2004/66/EÜ (ELT L 168, lk 35)) (edaspidi „kuues direktiiv”) artikliga 7.

2 Taotlus esitati Minister van Financiëni ja X BV (edaspidi „X”) vahelises kohtuvaidluses seoses nimetatud äriühingu nõudega tasuda tollimaksu ja käibemaksu põhjusel, et kaup esitati hilinemisega.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Tolliseadustiku artiklis 4 on sätestatud:

„Käesolevas seadustikus kasutatakse järgmisi mõisteid:

[...]

13) tollijärelevalve – tolli poolt rakendatavad meetmed üldiselt, mille eesmärk on tagada tollieeskirjade ja kui see on asjakohane, tollijärelevalve all oleva kauba suhtes kohaldatavate muude normide jälgimine;

14) tollikontroll – tolli konkreetsed toimingud tollieeskirjade ning teiste ühenduse ja kolmandate riikide vahel liikuvate kaupade sisenemist, väljumist, transiiti, edasitoimetamist ja eesmärgipärast kasutamist ning ühenduse staatust mitteomavate kaupade olemasolu reguleerivate õigusaktide nõuetekohase kohaldamise tagamiseks; sellised toimingud võivad hõlmata kauba läbivaatamist, deklareerimisandmete kontrolli ning elektrooniliste või kirjalike dokumentide olemasolu ja autentsuse kontrolli, ettevõtjate raamatupidamis- ja muude dokumentide läbivaatamist, transpordivahendite läbivaatamist, pagasi ja muu isikuga kaasas liikuva või tema juures oleva kauba läbivaatamist, ametlikke järelepärimisi ja muid samalaadseid toiminguid;

[...]”

4 Tolliseadustiku artikli 37 kohaselt:

„1. Ühenduse tolliterritooriumile toodud kaup kuulub tollijärelevalve alla selle saabumisest alates. Toll võib seda kontrollida kooskõlas kehtivate õigusaktidega.

2. Kaup jääb tollijärelevalve alla nii kauaks, kui on vajalik selle tollistaatuse määramiseks, ühendusevälise kauba puhul kuni kauba tollistaatus muutub või kaup paigutatakse vabatsooni või -lattu, reeksporditakse või hävitatakse vastavalt artiklile 182, ilma et see piiraks artikli 82 lõike 1 kohaldamist”.

5 Nimetatud seadustiku artiklis 50 on ette nähtud:

„Tollile esitatud kaubal on esitamise järgselt ajutiselt ladustatud kauba staatus, kuni sellele määratakse tollikäitlusviis. Sellist kaupa nimetatakse edaspidi „ajutiselt ladustatud kaubaks”.”.

6 Sama seadustiku artiklis 55 on kirjas:

„Kui ühendusevälised kaubad, mida on veetud transiidiprotseduuri alusel, on saabunud oma sihtkohta ühenduse tolliterritooriumil ja need on esitatud tollile transiiti reguleerivate eeskirjade kohaselt, kohaldatakse artikleid 42–53.”

7 Tolliseadustiku artiklis 91 on sätestatud:

„1. Välistransiidiprotseduur võimaldab ühenduse tolliterritooriumil ühest punktist teise liikuda järgmistel kaupadel:

a) ühenduseväline kaup, ilma et selle suhtes kohaldataks imporditollimaksu ja muid makse või kaubanduspoliitilisi meetmeid;

[...]

2. Lõikes 1 nimetatud kauba liikumine toimub ühel järgmistest viisidest:

a) ühenduse välistransiidiprotseduuri alusel;

[...]”

8 Selle seadustiku artiklis 92 on ette nähtud:

„1. Välistransiidiprotseduur lõpetatakse ja tolliprotseduuri haldaja kohustused loetakse täidetuks, kui protseduurile suunatud kaup ja nõutavad dokumendid esitatakse sihtkoha tolliasutuses kooskõlas kõnealust protseduuri reguleerivate sätetega.

2. Toll lõpetab protseduuri, kui tolliametnikud saavad lähtetolliasutuses ja sihttolliasutuses olevate andmete võrdlemise põhjal kinnitada, et protseduur on nõuetekohaselt lõppenud.”

9 Selle seadustiku artikli 96 kohaselt:

„1. Printsipaal on ühenduse välistransiidiprotseduuri haldaja. Printsipaal vastutab:

a) kauba puutumatul kujul esitamise eest sihtkohariigi tolliasutusele ette nähtud tähtaja jooksul, pöörates asjakohast tähelepanu meetmetele, mis toll on võtnud kauba identifitseeritavuse tagamiseks;

b) ühenduse transiidiprotseduuriga seotud sätete järgmise eest.

[...]”

10 Sama seadustiku artiklis 203 on sätestatud

„1. Tollivõlg impordil tekib, kui:

– kaup, millelt tuleb tasuda imporditollimaks, viiakse ebaseaduslikult tollijärelevalve alt välja.

2. Tollivõlg tekib kauba tollijärelevalve alt väljaviimise hetkel.

3. Võlgnikud on:

- isik, kes kauba tollijärelevalve alt välja viis,
 - isikud, kes selles väljaviimises osalesid ja kes teadsid või oleksid pidanud teadma, et kaupa viiakse tollijärelevalve alt välja,
 - isikud, kes kõnealuse kauba omandasid või seda valdasid ja kes kauba omandamise või saamise ajal teadsid või oleksid pidanud teadma, et see on tollijärelevalve alt välja viidud,
- ja
- asjakohasel juhul isik, kes peab täitma kohustusi, mis tulenevad kauba ajutisest ladustamisest või tolliprotseduuri kasutamisest, millele kaup on suunatud.”

11 Tolliseadustiku artiklis 204 on ette nähtud:

„1. Tollivõlg impordil tekib, kui ei täideta:

a) kohustust, mis tuleneb sellise kauba ajutisest ladustamisest, millelt tuleb tasuda imporditollimaks, või tolliprotseduuri kasutamisest, millele nimetatud kaup on suunatud,

või

b) tingimust, mis on seotud kauba suunamisega nimetatud protseduurile või kaubale imporditollimaksu vähendatud või nullmäära kohaldamisega kauba eesmärgipärase kasutuse tõttu,

välja arvatud artiklis 203 nimetatud juhtudel, kui ei tehta kindlaks, et nimetatud kohustuste ja tingimuste eiramine ei avalda ajutise ladustamise või muu kõnealuse tolliprotseduuri nõuetekohasele käigule olulist mõju.

2. Tollivõlg tekib kas sellest hetkest, kui kohustust, mille täitmata jätmine toob kaasa tollivõla tekkimise, enam ei täideta, või sel hetkel, kui kaup suunatakse asjaomasele tolliprotseduurile, ja hiljem tehakse kindlaks, et tegelikult ei täidetud mis tahes tingimust, mille täitmine on kauba nimetatud protseduurile suunamise või kaubale eesmärgipärase kasutuse tõttu imporditollimaksu vähendatud või nullmäära kohaldamise eelduseks.

3. Võlgnik on isik, kes vastavalt olukorrale peab seoses kaubaga, millelt tuleb tasuda imporditollimaks, täitma kohustusi, mis tekivad seoses kauba ajutise ladustamise või tolliprotseduuri kasutamisega, millele see on suunatud, või järgima tingimusi, mille täitmine on kauba sellele tolliprotseduurile suunamise eelduseks.”

12 Rakendusmääruse artiklis 356 on sätestatud:

„1. Lähtetolliasutus määrab kauba sihttolliasutusele esitamise tähtaja, võttes arvesse veose teekonda, transpordieeskirju ja muid õigusakte ning vajaduse korral printsipaali poolt edastatud üksikasju.

2. Lähtetolliasutuse määratud tähtaeg on siduv nende liikmesriikide tolli suhtes, kelle territooriumile ühenduse transiitveo käigus sisenetakse, ning need asutused kõnealust tähtaega muuta ei tohi.

3. Kui kaup esitatakse sihttolliasutusele pärast lähtetolliasutuse määratud tähtaja möödumist ja

hilinemine on tingitud veoettevõtjast või printsipaalist olenematutest asjaoludest, mida on sihttolliasutusele nõuetekohaselt selgitatud, loetakse, et veoettevõtja või printsipaal on ette nähtud tähtajast kinni pidanud.”

13 Selle määruse artiklis 859 on ette nähtud:

„Järgmisi eiramisi käsitatakse [toll]seadustiku artikli 204 lõike 1 tähenduses eiramistena, mis ei mõjuta oluliselt ajutise ladustamise või tolliprotseduuri käiku, kui:

- nende abil ei üritata kaupa ebaseaduslikult tollijärelevalve alt välja viia,
- see ei ole seotud asjaomase isiku ilmse hooletusega;
- kõik kauba olukorra normaliseerimiseks vajalikud formaalsused täidetakse tagantjärele:
 - 1) ajutise ladustamise või asjaomase tolliprotseduuri alusel kaubale tollikäitlusviisi määramiseks ette nähtud tähtaja ületamine, kui seda tähtaega oleks õigeaegse taotlemise korral pikendatud;
 - 2) transiidiprotseduurile suunatud kauba puhul mõne nimetatud protseduuri kasutamisest tuleneva kohustuse täitmatajätmine, kusjuures on täidetud järgmised tingimused:
 - a) protseduurile suunatud kaup esitati tegelikult sihttolliasutuses puutumatul kujul;
 - b) sihttolliasutus on suutnud tõendada, et transiitveo lõpus on kaubale määratud tollikäitlusviis või kaup on ajutiselt ladustatud;
 - c) artikli 356 alusel sätestatud tähtajast ei ole kinni peetud ning kõnesoleva artikli lõiget 3 ei kohaldata, kuid kaup on sellest olenemata sihttolliasutuses esitatud mõistliku aja jooksul;

[...]”

14 Määruse artiklis 860 on sätestatud:

„Toll loeb tollivõla tekkinuks seadustiku artikli 204 lõike 1 alusel, kui isik, kes oleks võlgnik, ei tõenda, et artiklis 859 sätestatud tingimused on täidetud”.

15 Sama määruse artiklis 865 on sätestatud:

„Kõnealuse kauba kohta deklaratsiooni esitamist või mis tahes muud toimingut, millel on samasugune õiguslik mõju, ja dokumendi esitamist pädevatelt asutustelt kinnitusmärke saamiseks käsitletakse [toll]seadustiku artikli 203 lõikes 1 määratletud tähenduses kauba tollijärelevalve alt välja viimiseks, kui kaup saab nende toimingute tulemusel alusetult ühenduse kauba tollistaatuse.

[...]”

16 Rakendusmääruse artiklis 866 on ette nähtud:

„Kui tollivõlg on tekkinud vastavalt seadustiku artiklitele 202, 203, 204 või 205 ning kui imporditollimaksud on tasutud, loetakse see kaup ühenduse kaubaks ja selle kohta ei ole vaja esitada vabasse ringlusse lubamise deklaratsiooni, ilma et eelõeldu piiraks kõnealuse kauba suhtes kehtivate keeldude või piirangutega seotud sätete kohaldamist”.

17 Kuuenda direktiivi artiklis 2 oli sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse:

[...]

2. kaupade import.”

18 Kuuenda direktiivi artiklis 7 oli ette nähtud:

„1. Kauba import:

a) sellise kauba ühendusse toomine, mille puhul ei ole täidetud [EÜ artiklites 23 ja 24] sätestatud tingimused või mis ei ole vabas ringluses, juhul kui tegemist on [ESTÜ] asutamislepinguga reguleeritava kaubaga;

b) kauba, välja arvatud punktiga a hõlmatud kauba saabumine ühendusse kolmandalt territooriumilt.

2. Kauba importimise kohaks on liikmesriik, mille territooriumil kaup ühendusse toomise ajal asub.

3. Olenemata lõikest 2, kui lõike 1 punktis a nimetatud kaup suunatakse ühendusse toomisel ühele artikli 16 lõike 1 B osa alapunktides a, b, c ja d nimetatud protseduurile, ajutise impordi protseduurile täieliku vabastusega imporditollimaksust või välistransiidi protseduurile, siis sellise kauba importimise kohaks on liikmesriik, mille territooriumil nimetatud protseduure kauba suhtes enam ei kohaldata.

Lõike 1 punktis b nimetatud kauba puhul, mis suunatakse ühendusse toomisel artikli 33a lõike 1 punktis b või c nimetatud ühenduse sisetransiidiprotseduurile, on importimise kohaks samuti liikmesriik, mille territooriumil nimetatud protseduuri enam ei kohaldata.”

19 Kuuenda direktiivi artikli 10 lõikes 3 oli sätestatud:

„Maksustatav teokoosseis tekib ja maks muutub sissenõutavaks kauba importimise hetkel. Kui kaup suunatakse ühendusse toomisel ühele artikli 7 lõikes 3 nimetatud protseduurile, tekib maksustatav teokoosseis ja maks muutub sissenõutavaks alles siis, kui nimetatud protseduure kauba suhtes enam ei kohaldata.

[...]”

20 Kuuenda direktiivi artikli 16 lõikes 1 oli ette nähtud:

„1. Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, võivad liikmesriigid, arvestades artiklis 29 sätestatud konsulteerimist, võtta erimeetmed kõikide või mõningate allpool loetletud tehingute vabastamiseks käibemaksust, kui need ei ole ette nähtud lõppkasutuseks ja/või -tarbimiseks ning vabasse ringlusse lubamisel võetav käibemaks võrdub maksusummaga, mis oleks tulnud võtta iga nimetatud tehingu maksustamise korral impordi puhul, või riigi territooriumil:

A. sellise kauba import, mis on ette nähtud suunamiseks muule ladustamisprotseduurile kui tolliladustamisprotseduur;

B. sellise kauba tarnimine, mis on ette nähtud:

a) tollile esitamiseks ja vajaduse korral ajutiseks ladustamiseks;

- b) suunamiseks vabapiirkonda või vabalattu;
- c) suunamiseks tolliladustamisprotseduurile või seestöötlemise protseduurile;

[...]

Madalmaade õigus

21 28. juuni 1968. aasta seaduse senise käibelt võetava maksu asendamise kohta lisandunud väärtusest lähtuval maksusüsteemil põhineva käibemaksuga (Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde) artiklis 1 on sätestatud:

„Maksu nimetusega „käibemaks” kohaldatakse:

[...]

- d) kauba impordile”.

22 Selle seaduse artiklis 18 on ette nähtud:

„1. „Kauba import on:

- a) niisuguse kauba toomine Madalmaadesse, mis ei vasta EÜ artiklites 23 ja 24 ette nähtud tingimustele;
- b) kolmandast riigist muu kui punktis a nimetatud kauba saabumine Madalmaadesse;
- c) tolliprotseduuri lõppemine Madalmaades või tolliprotseduuri kohaldamise lõpetamine Madalmaades;

[...]

2. Käesoleva artiklis on „tolliprotseduur”:

- a) ajutine ladustamine tolliseadustiku artikli 50 tähenduses [...];

[...]

c) tolliprotseduurid tolliseadustiku artikli 4 lõike 16 punktide b, c, d ja e ning imporditollimaksust täieliku vabastamise korral ka artikli 4 lõike 16 punkti f tähenduses [...].

3. Kauba toomine Madalmaadesse ei ole import lõike 1 punktide a ja b tähenduses juhul, kui kauba suhtes kohaldatakse tolliprotseduuri või kui see suunatakse pärast Madalmaadesse toomist tolliprotseduurile. Impordiga samaväärseks ei peeta tolliprotseduuri lõppu Madalmaades ka siis, kui sellele järgneb teise tolliprotseduuri kohaldamine”.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

23 X esitas 26. oktoobril 2005 elektroonilise deklaratsiooni diiselmootori suunamise kohta ühenduse välistransiidiprotseduurile. Viimane kuupäev, mil mootor tuli sihttolliasutusele esitada, oli 28. oktoober 2005.

24 Mootor esitati sellele tolliasutusele alles 14. novembril 2005 ehk 17 päeva pärast määratud

tähtaja lõppu ja see suunati seestöötlemise tolliprotseduurile tagasimaksesüsteemi vormis. Tolliasutus tuvastas pärast deklaratsiooni vastuvõtmist, et eelmine tolliprotseduur ehk ühenduse välitransiidiprotseduur ei olnud nõuetekohaselt lõpetatud ja tühistas sellele tolliprotseduurile suunamise.

25 Pädev inspektor (edaspidi „inspektor”) teavitas X olukorrast ja andis talle võimaluse esitada tõendeid selle kohta, et tolliprotseduur lõpetati siiski nõuetekohaselt, kuid X niisuguseid tõendeid ei esitanud. Seetõttu järeltas inspektor, et kaup on tollijärelevalve alt ebaseaduslikult välja viidud tolliseadustiku artikli 203 lõike 1 tähenduses. Sel alusel nõudis ta X?lt tollimaksu ja käibemaksu tasumist.

26 X esitas kaebuse Rechtbank te Haarlemile (esimese astme kohus), kes tunnistas kaebuse põhjendatuks ja kohustas inspektorit tasutud tollimaksu ja käibemaksu summad tagastama. Inspektor esitas selle kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse Gerechtshof te Amsterdamile, kes jättis Rechtbank te Haarlemi otsuse muutmata.

27 Minister van Financiën esitas kassatsioonkaebuse Hoge Raad der Nederlandenile.

28 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on tekkinud küsimus, millised õiguslikud tagajärjed toob kaasa rakendusmääruse artikli 356 lõike 1 alusel määratud tähtaja ületamine. Eeskätt tekib selle kohtu hinnangul küsimus, kas selle kohustuse rikkumist tuleb ilma pikemata käsitada ebaseaduslikult tollijärelevalve alt väljaviimiseks tolliseadustiku artikli 203 lõike 1 tähenduses, millest tulenevalt tekib tollivõlg, või on siin tegemist tolliprotseduuri kasutamisest tuleneva kohustuse täitmata jätmisega, mille puhul tuleb tollimaksu sissenõudmisest loobuda, kui eiramisel puudub oluline mõju vastavalt tolliseadustiku artikli 204 lõike 1 viimasele lauseosale koosmõjus rakendusmääruse artikliga 859. Lisaks märgib nimetatud kohus, et kui asutakse seisukohale, et tolliseadustiku artikli 204 lõike 1 alusel on tekkinud tollivõlg, siis kerkib küsimus, kas lisaks tollimaksule kuulub tasumisele ka käibemaks.

29 Neil asjaoludel otsutas Hoge Raad der Nederlanden menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1.a. Kas tolliseadustiku artikleid 203 ja 204 koosmõjus rakendusmääruse artikliga 859 (eeskätt punkti 2 alapunktiga c) tuleb tõlgendada nii, et (pelk) rakendusmääruse artikli 356 lõike 1 alusel määratud transiiditähtaja ületamine ei too kaasa tollivõlga ebaseaduslikult tollijärelevalve alt väljaviimise tõttu tolliseadustiku artikli 203 tähenduses, vaid toob kaasa tollivõla tolliseadustiku artikli 204 alusel?

b. Kas esimese küsimuse punktile a jaatava vastuse andmiseks on vajalik, et asjaomased isikud esitaksid tolliasutusele andmed tähtaja ületamise põhjuste kohta või vähemalt selgitaksid, kus asus kaup ajavahemikul, mis jäi rakendusmääruse artikli 356 alusel määratud tähtaja lõppemise ja kauba sihttolliasutusele tegeliku esitamise vahele?

2. Kas kuuendat direktiivi, eeskätt selle artiklit 7 tuleb tõlgendada nii, et käibemaks tuleb tasuda siis, kui tollivõla tekkimise aluseks on üksnes tolliseadustiku artikkel 204?”

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimese küsimus

30 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust selle kohta, kas kauba esitamine sihttolliasutusele pärast määratud tähtaja möödumist toob kaasa tollivõla tekkimise tolliseadustiku artikli 203 või sama seadustiku artikli 204 alusel. Ühtlasi soovib ta

selgitust selle kohta, kas tollivõla tekkimiseks artikli 204 alusel peab huvitatud isik esitama teabe rakendusmääruse artikli 356 lõikes 1 sätestatud transiiditähataja ületamise põhjuste kohta või kauba asukoha kohta sellel ajavahemikul.

31 Nõnda sõnastatud esimesele küsimusele vastamiseks olgu sissejuhatuseks märgitud, et tolliseadustiku artiklitel 203 ja 204 on erinev kohaldamisala. Samal ajal kui esimesena nimetatud artikkel puudutab tegevust, mille tulemuseks on kauba tollijärelevalve alt väljaviimine, käsitleb teine kauba tollijärelevalve all olemise ajal erinevate tulemusetuks jäänud tolliprotseduuridega seotud kohustuste rikkumist ja tingimuste eiramist (kohtuotsus Hamann International, C?337/01, EU:C:2004:90, punkt 28).

32 Tolliseadustiku artikli 204 sõnastusest ilmneb, et seda sätet tuleb kohaldada ainult juhtudel, mis ei kuulu selle seadustiku artikli 203 kohaldamisalasse (kohtuotsus Hamann International, EU:C:2004:90, punkt 29).

33 Sellest tuleneb, et otsustamaks, kumma artikli alusel tollivõlg impordil on tekkinud, tuleb ennekõike uurida seda, kas juhtumi faktilistel asjaoludel on tegemist tollijärelevalve alt väljaviimisega tolliseadustiku artikli 203 lõike 1 tähenduses. Vaid siis, kui sellega tegemist ei ole, on kohaldatavad tolliseadustiku artikli 204 sätted (kohtuotsus Hamann International, EU:C:2004:90, punkt 30).

34 Mis puudutab täpsemalt tollijärelevalve alt väljaviimise mõistet, mis sisaldub tolliseadustiku artikli 203 lõikes 1, siis tuleb meenutada, et kooskõlas Euroopa Kohtu praktikaga tuleb seda mõistet käsitada mis tahes sellist tegu või tegevusetust hõlmavana, mille tulemusel takistatakse pädevat tolliasutust kasvõi hetkeliselt juurde pääsemast tollijärelevalve all olevale kaubale ning tollieeskirjades ette nähtud kontrolli teostamast (kohtuotsused D. Wandel, C?66/99, EU:C:2001:69, punkt 47; Liberexim, C?371/99, EU:C:2002:433, punkt 55, ja Hamann International, EU:C:2004:90, punkt 31).

35 Seoses selle tõlgendusega olgu märgitud – nagu rõhutas kohtujurist oma ettepaneku punktides 42 ja 43 –, et kuigi kauba asukoht oli teadmata rohkem kui kahe nädala vältel ja selle puhul võis olla tegemist üksnes hetkelise võimatusega kaubale juurde pääseda, ei väära see tõsiasi, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt õigustab tolliseadustiku artikli 203 kohaldamist see, et kauba kadumisega kaasneb oht, et see kaup satub liidu majanduskäibesse (vt selle kohta kohtuotsused Liberexim, EU:C:2002:433, punkt 56, ja Honeywell Aerospace, C?300/03, EU:C:2005:43, punkt 20).

36 Ühendusevälise kauba olemasolu liidu tolliterritooriumil toob nimelt kaasa ohu, et see kaup jõuab lõpuks ilma tollivormistusega liikmesriikides vabasse ringlusse, seda ohtu aitab vältida tolliseadustiku artikkel 203 (vt analoogia alusel kohtuotsus DSV Road, C?234/09, EU:C:2010:435, punkt 31).

37 Eelotsusetaotlusest ilmneb aga, et põhikohtuasjas vaadeldav kaup esitati sihttolliasutusele 17?päevase hilinemisega. Seetõttu on selge, et see kaup ei jõudnud liikmesriikides ilma tollivormistusega vabasse ringlusse. Sellest järeldub, et kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontroll neid asjaolusid kinnitab, näib olevat välistatud võimalus, et tolliseadustiku artikkel 203 on põhikohtuasja asjaoludele kohaldatav.

38 Neil asjaoludel tuleb niisiis kontrollida, kas põhikohtuasja asjaolud võivad olla hõlmatud tolliseadustiku artikli 204 lõike 1 punktiga a.

39 Selle sätte kohaselt tekib tollivõlg impordil, kui ei täideta mõnda neist kohustustest, mis tuleneb imporditollimaksuga maksustatava kauba suhtes sellise tolliprotseduuri kasutamisest,

millele nimetatud kaup on suunatud, välja arvatud juhul, kui tehakse kindlaks, et see eiramine ei avalda kõnealuse tolliprotseduuri nõuetekohasele käigule olulist mõju. Kõik juhud, mis ei ole selle erandiga hõlmatud, kuuluvad tolliseadustiku artikli 204 kohaldamisalasse (vt kohtuotsus Döhler Neuenkirchen, C?262/10, EU:C:2012:559, punkt 35).

40 Olgu meelde tuletatud, et rakendusmääruse artikkel 859 kehtestab koostoimes sama määruse artikliga 860 korra, mis reguleerib ammendavalt kümnet tolliseadustiku artikli 204 lõike 1 punktis a nimetatud eiramist, mis „ei avalda ajutise ladustamise või muu kõnealuse tolliprotseduuri nõuetekohasele käigule olulist mõju”.

41 Ühtlasi tuleb rõhutada, et rakendusmääruse artikli 859 punkti 2 alapunktis c on sõnaselgelt ette nähtud, et kui sama määruse artikli 356 alusel määratud tähtajast ei ole kinni peetud ja kui kauba hilinenult esitamine ei ole õigustatav kõnesoleva artikli lõike 3 alusel, kuid kaup on sellest olenemata sihttolliasutuses esitatud mõistliku aja jooksul, loetakse, et kauba esitamise tähtaja ületamine ei mõjuta oluliselt ajutise ladustamise või tolliprotseduuri käiku, tingimusel et kaup esitati sihttolliasutusele mõistliku aja jooksul. Sellega seoses peab eelotsusetaotluse esitanud kohus hindama põhjendusi, mis on esitatud rakendusmääruse artikli 356 lõike 3 ja artikli 859 punkti 2 alapunkti c alusel.

42 Lisaks – nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 46 –, kuna esitamise tähtaja ületamist on sõnaselgelt nimetatud rakendusmääruse artiklis 859, mida kohaldatakse ainult tolliseadustiku artiklis 204 osundatud juhtumite suhtes, oleks see õigusnorm ainetu, kui esitamise tähtaja ületamine peaks kuuluma mõiste „väljaviimine” alla tolliseadustiku artikli 203 tähenduses.

43 Mis puudutab küsimust, kas selleks, et tollivõlg saaks tekkida tolliseadustiku artikli 204 alusel, peavad huvitatud isikud esitama teabe rakendusmääruse artikli 356 lõike 1 kohaselt määratud transiiditähataja ületamise põhjuste või kauba asukoha kohta asjassepuutuva ajavahemiku jooksul, siis tuleb märkida, et rakendusmääruse artikli 356 lõikes 3 on ette nähtud, et kui kaup esitatakse sihttolliasutusele pärast lähtetolliasutuse määratud tähtaja möödumist ja hilinemine on tingitud veoettevõtjast või printsipaalist olenematutest asjaoludest, mida on sihttolliasutusele rahuldavalt selgitatud, siis loetakse, et veoettevõtja või printsipaal on ette nähtud tähtajast kinni pidanud.

44 Niisiis on selle teabe eesmärk, mille huvitatud isikud peavad esitama selle tähtaja ületamise põhjuste või kauba asukoha kohta asjassepuutuval ajavahemikul, vältida tollivõla teket tolliseadustiku artikli 204 alusel ja selle teabe eesmärk ei ole nimetatud artikli kohaldamine.

45 Eelnevate kaalutluste alusel tuleb esimesele küsimusele vastata, et tolliseadustiku artikleid 203 ja 204 tuleb koostoimes rakendusmääruse artikli 859 punkti 2 alapunktiga c tõlgendada nii, et pelk rakendusmääruse artikli 356 lõike 1 kohaselt määratud esitamise tähtaja ületamine ei tekita tollivõlga mitte asjassepuutuva kauba tollijärelevalve alt väljaviimise tõttu tolliseadustiku artikli 203 tähenduses, vaid see tollivõlg tekib tolliseadustiku artikli 204 alusel, ning tollivõla tekkimiseks nimetatud artikli 204 alusel ei ole tarvis, et huvitatud isik esitaks tolliasutusele teabe rakendusmääruse artikli 356 alusel määratud tähtaja ületamise põhjuste kohta või kauba asukoha kohta selle tähtaja lõppemise ja kauba sihttolliasutusele tegeliku esitamise vahele jääval ajavahemikul.

Teine küsimus

46 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust selle kohta, kas kuuenda direktiivi artiklit 7 tuleb tõlgendada nii, et juhul, kui tollivõla tekkimise aluseks on üksnes tolliseadustiku artikkel 204, tuleb tasuda käibemaksu.

47 Sissejuhatuseks olgu meenutatud, et kuuenda direktiivi artikli 2 kohaselt maksustatakse käibemaksuga kauba import ning kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

48 Kõigepealt tuleb kontrollida, kas selline kaup, nagu on arutusel põhikohtuasjas, on kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 2 tähenduses imporditud (kohtuotsus Profítube, C?165/11, EU:C:2012:692, punkt 41).

49 Kuuenda direktiivi artikli 7 lõike 1 punkti a kohaselt on „kauba import” sellise kauba ühendusse toomine, mille puhul ei ole täidetud EÜ artiklites 23 ja 24 sätestatud tingimused.

50 Kuuenda direktiivi artikli 7 lõikes 3 on aga täpsustatud, et kui selline kaup suunatakse ühendusse toomisel ühele artikli 16 lõike 1 B osa alapunktides a, b, c ja d nimetatud protseduurile, siis sellise kauba importimise kohaks on liikmesriik, mille territooriumil nimetatud protseduure kauba suhtes enam ei kohaldata.

51 Lisaks ilmneb rakendusmääruse artiklist 866, et kui tollivõlg impordil on tekkinud vastavalt tolliseadustiku artiklite 203 või 204 sätetele ja kui imporditollimaks on tasutud, loetakse see kaup ühenduse kaubaks, ilma et selle kohta oleks vaja esitada vabasse ringlusse lubamise deklaratsiooni.

52 Seetõttu on praegusel juhul eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesandeks käesoleva kohtuotsuse punktis 45 olevaid kaalutlusi arvesse võttes kontrollida, kas põhikohtuasjas oleva kauba puhul on välistransiidiprotseduur lõppenud, tuues olenevalt asjaoludest kaasa tollivõla tekke tolliseadustiku artikli 203 või 204 alusel.

53 Juhul kui see kohus jõuab järeldusele, et selle kaubaga seoses ei ole ülalnimetatud sätete alusel tekkinud tollivõlga, siis tuleb asuda seisukohale, et see kaup suunati alates selle liitu toomisest kuuenda direktiivi artikli 7 lõikes 3 ja artikli 16 lõike 1 B osa alapunktis a nimetatud protseduurile. Sel juhul ei kuulu käibemaks seetõttu tasumisele.

54 Kui aga kõnealuse kauba reeksportimise kuupäeval on nende protseduuride kohaldamine tollivõla tekke tõttu lõppenud – seda asjaolu peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus –, tuleb seda käsitada imporditud kaubana kuuenda direktiivi artikli 2 lõike 2 tähenduses.

55 Eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb teisele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 7 lõike 3 esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et käibemaksu tuleb tasuda juhul, kui selles artiklis nimetatud tolliprotseduuride kohaldamine asjassepuutuva kauba suhtes on lõppenud, isegi kui tollivõlg on tekkinud üksnes tolliseadustiku artikli 204 alusel.

Kohtukulud

56 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

1. Nõukogu 12. oktoobri 1992. aasta määruse (EMÜ) nr 2913/92 (millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik) (muudetud Euroopa Parlamendi ja nõukogu 13. aprilli 2005. aasta määrusega (EÜ) nr 648/2005 (ELT L 117, lk 13)) artikleid 203 ja 204 tuleb nende koostoes komisjoni 2. juuli 1993. aasta määruse (EMÜ) nr 2454/93 (millega kehtestatakse rakendussätted nõukogu määrusele nr 2913/92) (muudetud komisjoni 11. märtsi 2002. aasta määrusega (EÜ) nr 444/2002) artikli 859 punkti 2 alapunktiga c tõlgendada nii, et pelk määruse nr 2454/93 määrusega nr 444/2002 muudetud redaktsiooni artikli 356 lõike 1

kohaselt määratud esitamise tähtaja ületamine ei tekita tollivõlga mitte asjassepuutuva kauba tollijärelevalve alt väljaviimise tõttu määruse nr 2913/92 määrusega nr 648/2005 muudetud redaktsiooni artikli 203 tähenduses, vaid see tollivõlg tekib viimati nimetatud määruse artikli 204 alusel, ning tollivõla tekkimiseks nimetatud artikli 204 alusel ei ole tarvis, et huvitatud isik esitaks tolliasutusele teabe määruse nr 2454/93 määrusega nr 444/2002 muudetud redaktsiooni artikli 356 alusel määratud tähtaja ületamise põhjuste kohta või kauba asukoha kohta selle tähtaja lõppemise ja kauba sihttolliasutusele tegeliku esitamise vahele jääval ajavahemikul.

2. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (muudetud nõukogu 26. aprilli 2004. aasta direktiiviga 2004/66/EÜ) artikli 7 lõike 3 esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et käibemaksu tuleb tasuda juhul, kui selles artiklis nimetatud tolliprotseduuride kohaldamine asjassepuutuva kauba suhtes on lõppenud, isegi kui tollivõlg on tekkinud üksnes määruse nr 2913/92 määrusega nr 648/2005 muudetud redaktsiooni artikli 204 alusel.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: hollandi.