

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

23. november 2006*

Kohtuasjas C-5/05,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Hoge Raad der Nederlandeni (Madalmaad) 7. jaanuari 2005. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus samal kuupäeval Euroopa Kohtusse, menetluses

Staatssecretaris van Financiën

versus

B. F. Joustra,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees A. Rosas, kohtunikud A. Borg Barthet ja A. Ó. Caoimh (ettekandja),

* Kohtumenetluse keel: hollandi.

kohtujurist: F. G. Jacobs,
kohtusekretär: R. Grass,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Madalmaade valitsus, esindaja: H. G. Sevenster,

- Itaalia valitsus, esindaja: I. M. Braguglia, keda abistas *avvocato dello Stato* G. Albenzio,

- Poola valitsus, esindaja: T. Nowakowski,

- Portugali valitsus, esindajad: L. Fernandes ja Â. Seiça Neves,

- Rootsi valitsus, esindaja: K. Wistrand,

- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: M. Bethell, keda abistas *barrister* S. Moore,

— Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: P. van Nuffel ja K. Gross,

olles 1. detsembri 2005. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiivi — 92/12/EMÜ aktsiisiga maksustatava kauba üldise korralduse ja selle kauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta (EÜT L 76, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 179), mida on muudetud nõukogu 14. detsembri 1992. aasta direktiiviga 92/108/EMÜ (EÜT L 390, lk 124; ELT eriväljaanne 09/01, lk 235; edaspidi „direktiiv”) — artiklite 7 kuni 9 tõlgendamist.

- 2 Eelotsusetaotlus on esitatud Staatssecretaris van Financiëni (riigi rahandussekretär) ja B. F. Joustra vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab Madalmaades aktsiisi tasumist veini pealt, mille asjaomane isik omandas Prantsusmaal nii enda kui teiste füüsiliste isikute tarbeks ja mille tema nimel vedas Prantsusmaalt Madalmaadesse viimasena nimetatud liikmesriigis asutatud transpordiettevõtja.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

- 3 Direktiivi põhjendustes 5–8 on sätestatud:

„mis tahes kättetoimetamise, kättetoimetamiseks oma valduses hoidmise või tarnimise puhul kas iseseisvalt või avalik-õigusliku isiku heaks majandustegevust teostavale ettevõtjale teistes liikmesriikides kui see, kus kaup tarbimiseks ringlusse lubatakse, tuleb aktsiis tasuda nimetatud teises liikmesriigis;

juhul kui eraisikud on aktsiisiga maksustatava kauba omandanud enda tarbeks ja veavad seda ise, tuleb aktsiis tasuda riigis, kus kaup omandati;

tegemaks kindlaks, et aktsiisiga maksustatavat kaupa ei hoita enda tarbeks, vaid kaubanduslikul eesmärgil, peavad liikmesriigid arvesse võtma mitmeid kriteeriume;

aktsiisiga maksustatav kaup, mille ostnud isikud ei ole volitatud laopidajad ega registreeritud ega registreerimata ettevõtjad ning mis lähetatakse või veetakse otse või kaudselt müüja poolt või tema nimel, tuleb aktsiisiga maksustada sihtliikmesriigis”.

- 4 Direktiivi artiklid 1–10 moodustavad selle I jaotise pealkirjaga „Üldsätted”.
- 5 Vastavalt artikli 3 lõikele 1 kohaldatakse direktiivi ühenduse tasandil mineraalõlidade, alkoholile ja alkohoolsetele jookidele ning tubakatoodetele.
- 6 Direktiivi artikkel 4 sisaldab järgmist definitsiooni:

„[...]

e) *registreerimata ettevõtja*: volitatud laopidaja staatusega füüsiline või juriidiline isik, kellel on õigus oma tegevuse raames aktsiisiga maksustatavat kaupa aeg-ajalt aktsiisi peatamise korra alusel teisest liikmesriigist vastu võtta; nimetatud liiki ettevõtja ei tohi aktsiisi peatamise korra alusel kaupa vallata ega lähetada; registreerimata ettevõtja peab enne kauba lähetamist tagama aktsiisi tasumise sihtliikmesriigi maksuhaldurile.”

- 7 Direktiivi artikli 6 lõige 1 sätestab:

„1. Aktsiis tuleb tasuda tarbimiseks ringlusse lubamise hetkest [...]

Aktsiisiga maksustatava kauba tarbimiseks ringlusse lubamine on:

- a) mis tahes viisil, sealhulgas eeskirjade vastaselt kõrvalekaldumine aktsiisi peatamise korrast;

- b) toodete mis tahes viisil, sealhulgas eeskirjade vastaselt tootmine väljaspool aktsiisi peatamise korda;

- c) nimetatud toodete mis tahes viisil, sealhulgas eeskirjade vastaselt importimine juhul, kui kaubale ei kohaldata aktsiisi peatamise korda.”

8 Direktiivi artikkel 7 sätestab:

„1. Kui aktsiisiga maksustatavat ning ühes liikmesriigis juba tarbimiseks ringlusse lubatud kaupa hoitakse teises liikmesriigis kaubanduslikul eesmärgil, võetakse aktsiis liikmesriigis, kus kaupa hoitakse.

2. Sel eesmärgil, ilma et see piiraks artikli 6 kohaldamist, juhul kui ühes liikmesriigis juba tarbimiseks ringlusse lubatud kaup, nagu see on määratletud artiklis 6, teises liikmesriigis kätte toimetatakse, kavatakse kätte toimetada või seda seal kas iseseisvalt või avalik-õigusliku isiku heaks majandustegevust teostava ettevõtja majandustegevuses kasutatakse, tuleb aktsiis tasuta nimetatud teises liikmesriigis.

3. Olenevalt asjaoludest peab aktsiisi tasuma isik, kes kauba kätte toimetab või seda kättetoimetamiseks oma valduses hoiab, või isik, kes võtab kauba kasutamise eesmärgil vastu muus liikmesriigis kui see, kus kaup on juba tarbimiseks ringlusse lubatud, või asjaomane ettevõtja või avalik-õiguslik isik.

4. Lõikes 1 nimetatud kaup liigub liikmesriikide territooriumide vahel saatedokumendi alusel, milles on loetletud artikli 18 lõikes 1 osutatud dokumendi peamised andmed. Nimetatud dokumendi vorm ja sisu määratakse kindlaks käesoleva direktiivi artiklis 24 sätestatud korras.

5. Lõikes 3 nimetatud isik, ettevõtja või asutus peab täitma järgmised tingimused:

- a) esitama enne kauba lähetamist sihtliikmesriigi maksuhaldurile deklaratsiooni ning tagama aktsiisi tasumise;
- b) tasuma sihtliikmesriigi aktsiisi selle liikmesriigi kehtestatud korras;
- c) nõustuma mis tahes kontrolliga, mis võimaldab sihtliikmesriigi ametiasutustel veenduda, et kaup on tõepoolest vastu võetud ning sellele kohaldatav aktsiis tasutud.

6. Lõikes 1 nimetatud esimeses liikmesriigis tasutud aktsiis makstakse tagasi artikli 22 lõike 3 kohaselt.”

9 Direktiivi artikli 8 kohaselt:

„Kauba suhtes, mille füüsilised isikud on oma tarbeks soetanud ning mida nad veavad, näeb siseturgu reguleeriv põhimõte ette, et aktsiis tuleb tasuda liikmesriigis, kus kaup soetati.”

10 Direktiivi artikkel 9 sätestab:

„1. Ilma et see piiraks artiklite 6, 7 ja 8 kohaldamist, tuleb aktsiis tasuda, kui ühes liikmesriigis tarbimiseks ettenähtud kaupa hoitakse kaubanduslikul eesmärgil teises liikmesriigis.

Sellisel juhul tuleb aktsiis tasuda liikmesriigis, mille territooriumil kaup asub, ning selle peab tasuma kauba valdaja.

2. Tegemaks kindlaks, et artiklis 8 osutatud kaup ei ole ette nähtud kaubanduslikuks eesmärgiks, peavad liikmesriigid muu hulgas arvesse võtma järgmist:

— kauba valdaja äriine seisund ning põhjused, miks ta kaupa oma valduses hoiab,

- kauba asukoht või vajaduse korral kasutatav veoliik,

- kõik kaubaga seotud dokumendid,

- kauba laad,

- kauba kogus.

Esimese lõigu viienda taande sisu kohaldamiseks võivad liikmesriigid kehtestada üksnes tõendamiseks kasutatavad suunistasemed. Nimetatud suunistasemed ei tohi olla madalamad kui:

[...]

b) *alkohoolsed joogid*

[...]

vein (sh kuni 60 l vahuveini) 90 l

[...]

I - 11108

3. Liikmesriigid võivad ka sätestada, et teises liikmesriigis juba tarbimiseks ringlusse lubatud mineraalõlide omandamise puhul tuleb aktsiis tasuta liikmesriigis, kus seda tarbitakse, kui nimetatud kaupa veavad füüsilised isikud või nende esindajad ebaharilikke veoliike kasutades. [...]"

11 Direktiivi artikkel 10 sätestab:

„1. Aktsiisiga maksustatavalt kaubalt, mille ostnud isikud ei ole volitatud laopidajad ega registreeritud või registreerimata ettevõtjad ning mis lähetatakse või mida veetakse otse või kaudselt müüja poolt või nimel, tuleb aktsiis tasuta sihtliikmesriigis. Käesoleva artikli kohaldamisel on „sihtliikmesriik” liikmesriik, kuhu saadeti või veovahend saabub.

2. Seetõttu, kui aktsiisiga maksustatava, liikmesriigis juba tarbimiseks ringlusse lubatud kauba kättetoimetamisest tulenevalt lähetatakse või veetakse see kaup lõikes 1 osutatud isikule, kelle asukoht on teises liikmesriigis, ja kui lähetajaks või vedajaks on otseselt või kaudselt müüja või tema esindaja, tuleb aktsiis sellelt kaubalt tasuta sihtliikmesriigis.

3. Sihtliikmesriigi aktsiisi peab müüja tasuma kättetoimetamise ajal. Liikmesriigid võivad siiski vastu võtta sätteid, mille kohaselt võib aktsiisi tasuta maksuesindaja, kes ei ole kaubasaaja. Nimetatud maksuesindaja peab olema sihtliikmesriigis asuv isik, kes on selle liikmesriigi maksuhalduri poolt heaks kiidetud.

Müüja asukohaliikmesriik peab tagama, et müüja täidab järgmised tingimused:

- tagab enne kauba lähetamist aktsiisi tasumise sihtliikmesriigi kehtestatud korras ning kannab hoolt, et aktsiis pärast kauba kohalejõudmist tasutakse,

- peab kaubasaadetiste kättetoimetamise üle arvestust.

4. Lõikes 2 nimetatud juhul makstakse esimeses liikmesriigis tasutud aktsiis tagasi artikli 22 lõike 4 kohaselt.

[...]"

¹² Registreerimata ettevõtjate tehingutele kohaldatakse eelkõige direktiivi artiklites 16–19 ette nähtud erisätteid, mis kuuluvad III jaotisse pealkirjaga „Kauba liikumine”.

¹³ Direktiivi artikli 22 lõigete 1 ja 3 kohaselt, mis kuuluvad IV jaotisesse pealkirjaga „Tagasimaksmine”:

„1. Kui kaup ei ole ette nähtud tarbimiseks liikmesriigis, kus see tarbimiseks ringlusse lubati, võib selle liikmesriigi maksuhaldur tarbimiseks ringlusse lubatud

aktsiisiga maksustatava kauba puhul ettevõtja majandustegevuse käigus esitatud taotluse alusel nõuetekohastel juhtudel aktsiisi tagasi maksta.

Liikmesriigid võivad siiski tagasimaksmise taotluse tagasi lükata, kui see ei vasta nende kehtestatud andmete õigsuse kriteeriumidele.

[...]

3. Artiklis 7 osutatud juhtudel peab lähteliikmesriik tasunud aktsiisi tagasi maksma üksnes juhul, kui eelnevalt on artikli 7 lõikes 5 ettenähtud korras tasunud aktsiis sihtliikmesriigis.

Liikmesriigid võivad siiski tagasimaksmise taotluse tagasi lükata, kui see ei vasta nende kehtestatud andmete õigsuse kriteeriumidele.”

Siseriiklikud õigusnormid

- ¹⁴ 31. oktoobri 1991. aasta Wet op de accijns’i (aktsiisiseadus) (*Stb.* 991, lk 561; edaspidi „aktsiisiseadus”) artikkel 2c sätestab:

„1. Aktsiisi ei tule maksta juhul, kui füüsiline isik, kes ei ole ettevõtja, lähetab aktsiisiga maksustatava kauba enda tarbeks ühest liikmesriigist Madalmaadesse.

2. Teises liikmesriigis tarbimiseks ringlusse lubatud või imporditud aktsiisiga maksustatava kauba — mis ei ole Madalmaades aktsiisiga maksustatav — hoidmine füüsilise isiku poolt muudel eesmärkidel kui isiklikuks tarbimiseks võrdsustatakse tarbimiseks ringlusse lubamisega, ilma et see piiraks lõiget 1.

3. Kui kauba kogus ületab ministri määrusega ettenähtud kõrgeima taseme, arvestatakse, et kaupa hoitakse muudel eesmärkidel kui isiklikuks tarbimiseks, välja arvatud juhul, kui on tõendatud vastupidist.”

15 20. detsembri 1991. aasta Uitvoeringsregeling accijns'i (aktsiisiseaduse rakendusmäärus) nr WW 91/440 (*Stcrt.* 1991, nr 252) artikkel 3a sätestab:

„Seaduse artikli 2c lõikes 3 osutatud kogused on:

[...];

b. vein 90 l

[...]”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

16 B. F. Joustra ja veel umbes 70 füüsilist isikut moodustasid rühmituse nimega „veinisõprade klubi” (edaspidi „klubi”).

- 17 B. F. Joustra tellis Prantsusmaalt klubi nimel igal aastal enda ja teiste klubi liikmete tarbeks veini. Tema palvel võttis veini Prantsusmaal peale Madalmaade transpordiettevõtja, kes vedas veini Madalmaadesse, et see B. F. Joustra elukohta toimetada. Vein viidi mõneks päevaks hoiule lattu, kust see toimetati kätte teistele klubi liikmetele vastavalt igapähe poolt ostetud kogustele. B. F. Joustra tasus veini hinna ja transpordi eest ning hiljem maksis iga rühmituse liige talle tagasi enda tarbeks ostetud veini kogusele vastava hinna ja osa transpordikuludest, mis arvatati proportsionaalselt nimetatud kogustele. On teada, et B. F. Joustra ei tegele sellega kutsealaselt ega tulu saamise eesmärgil.
- 18 Eelotsusetaotlusest nähtub, et B. F. Joustra tellitud vein oli tarbimiseks ringlusse lubatud Prantsusmaal ning et selles liikmesriigis tasuti ka aktsiis. Peale selle on teada, et ühelegi klubi liikmele tarnitud kogus ei ületanud 90 liitrit veini, s.h kuni 60 liitrit vahuveini.
- 19 2. detsembril 1997 deklareeris B. F. Joustra Madalmaade maksuhaldurile, kes oli talle tema taotlusel eelnevalt andnud registreerimata ettevõtja staatuse, et on saanud 13,68 hektoliitrit punast ja valget veini ning 1,44 hektoliitrit vahuveini. Maksuhaldur maksustas selle veini aktsiisiga summas 906,2 eurot (1997 Hollandi kuldnat). B. F. Joustra vaidlustas selle, et ta on kohustatud aktsiisi tasuma, Inspecteur van de Belastingdienst-Douane te Roosendaali (Roosendaali maksu- ja tolliinspektor; edaspidi „inspektor”) juures. Tema vaie jäeti rahuldamata.
- 20 Gerechtshof te ‘s-Hertogenbosch, olles saanud B. F. Joustralt inspektori otsuse peale kaebuse, rahuldab 28. novembri 2002. aasta otsusega asjaomase isiku taotluse ning kohustab talle tagasi maksma aktsiisina tasutud summad. Nimetatud kohtu arvates tuleb juhu, kui on nõustatud selles, et B. F. Joustra ei hoidnud veini oma elukohas kaubanduslikul eesmärgil, järeldada, et ta hoidis seda enda valduses üksnes isiklikuks tarbimiseks aktsiisiseaduse artikli 2c lõike 2 mõttes, millega võeti siseriiklikku

õigusesse üle direktiivi artikkel 9, ning järelkult ei olnud B. F. Joustra kohustatud tasuma kõnealust aktsiisi.

- 21 Staatssecretaris van Financiën ja B. F. Joustra esitasid Gerechtshof te 's-Hertogenboschi otsuse peale Hoge Raad der Nederlandenile vastavalt apellatsioonkaebuse ja vastuapellatsiooni.
- 22 Staatssecretaris van Financiën väidab oma apellatsioonkaebuses, et Gerechtshof te 's-Hertogenbosch tugines direktiivi artiklites 7 ja 9 osutatud mõiste „hoidmine kaubanduslikul eesmärgil” ekslikule tõlgendusele. Tema arvates ei hõlma see mõiste üksnes füüsiliste isikute poolt oma tarbeks ja nende enda poolt veetava kauba hoidmist. B. F. Joustra väidab oma vastuapellatsioonis, et kõnealuse veini maksustamine aktsiisiga on hõlmatud direktiivi artikliga 8. Selles sättes kasutatud sõnastusega „mida nad veavad” ei ole vastuolus see, kui nimetatud sätet tõlgendada nii, et see ei hõlma maksustamist sihtliikmesriigis juhul, kui füüsiline isik ostab ise teises liikmesriigis aktsiisiga maksustavat kaupa ja laseb selle kolmandal isikul enda korraldusel ja nimel vedada sihtliikmesriiki.
- 23 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et põhikohtuasjani viinud olukord ei paista olevat hõlmatud direktiivi artikliga 8 ega artiklitega 7 ja 9, välja arvatud juhul, kui anda nimetatud artiklile 8 tunduvalt laiem ulatus kui see, mille Euroopa Kohus andis sellele artiklile 2. aprilli 1998. aasta otsuses C-296/95: EMU Tabac jt (EKL 1998, lk I-1605), eelkõige selle otsuse punktides 33 ja 37, või tõlgendada direktiivi artiklites 7 ja 9 osutatud kaubanduslikul eesmärgil hoidmise mõistet nii, et see hõlmab ka juhtumeid, mil isik, kellele aktsiisiga maksustatav kaup on kätte toimetatud eesmärgiga neid kaupu ostjate vahel laiali jagada, tegutseb väljaspool kutsetegevust ja tulu saamise eesmärgita. Nimetatud kohus märgib samas, et eespool viidatud kohtuotsus EMU Tabac jt puudutas juhtumit, milles kaubanduses tegutsev

ettevõtja osales aktsiisiga maksustatava kauba ostmises ja organiseeris müüja nimel ka veo sihtliikmesriiki. Antud juhul see nii ei ole. Seega tõusetub küsimus, kas arvestades siseturgu reguleerivat põhimõtet, nagu see on esitatud eelkõige EÜ artiklites 14 ja 93, saab nimetatud otsuses Euroopa Kohtu antud hinnangut üle kanda põhikohtuasjale.

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

- „1. Kas [...] direktiivi artiklit 8 tuleb tõlgendada nii, et kui füüsiline isik ostab ühes konkreetses liikmesriigis isiklikult ja enda tarbeks aktsiisiga maksustatavat kaupa ja laseb selle transpordiettevõtjal vedada teise liikmesriiki, võetakse aktsiisi üksnes liikmesriigis, kus kaup omandati?

2. Kas [...] direktiivi artiklit 8 tuleb tõlgendada nii, et sellisel juhul nagu käesolevas kohtuasjas — kus füüsilised isikud lasevad ühes liikmesriigis aktsiisiga maksustatavat kaupa osta teisel isikul, kes ei tegutse seejuures kutsealaselt ega tulu saamise eesmärgil ning kes omakorda laseb selle kauba transpordiettevõtjal ostjate nimel vedada teise liikmesriiki — võetakse aktsiisi üksnes selles liikmesriigis, kus kaup omandati?

3. Kui vastus (ühele neist küsimustest) on eitav, siis kas direktiivi [...] artikleid 7 ja 9 tuleb tõlgendada nii, et asjaoludel, kus füüsiline isik laseb enda korraldusel tegutseval kolmandal isikul vedada ühes liikmesriigis aktsiisiga maksustatud ja tarbimiseks ringlusse lubatud kaupa teise liikmesriiki, kus ta kasutab seda kaupa enda tarbeks ning kus seda kasutavad enda tarbeks ka teised isikud, keda see isik esindab, on tegemist kauba hoidmisega kaubanduslikul eesmärgil direktiivi

artiklite 7 ja 9 mõttes, juhul kui see isik hoiab selles teises liikmesriigis aktsiisiga maksustatavat kaupa — sh nii kaupa, mis on määratud tema enda tarbeks kui ka kaupa, mis on määratud isiklikuks kasutamiseks nende teiste isikute poolt —, isegi kui ta ei tegutse kutsealaselt ega tulu saamise eesmärgil?

4. Kui vastus kolmandale küsimusele on eitav, kas siis tuleneb selle direktiivi mõnest muust sättest, et kolmandas küsimuses osundatud füüsiline isik on kohustatud selles teises liikmesriigis aktsiisi tasuma?”

Eelotsuse küsimused

25 Nende küsimustega, mida tuleks uurida koos, küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt seda, kas direktiivi tuleb tõlgendada nii, et kui füüsiline isik nagu B. F. Joustra, kes ei tegutse kutsealaselt ega tulu saamise eesmärgil, omandab esimeses liikmesriigis nii enda kui teiste füüsiliste isikute tarbeks aktsiisiga maksustatavat kaupa, antud juhul veini, mis on selles liikmesriigis tarbimiseks ringlusse lubatud, ja laseb seejärel selle kauba oma nimel kohale vedada teises liikmesriigis asuval transpordiettevõtjal, kuulub aktsiis tasumisele ka viimasena nimetatud riigis.

26 Isegi kui toimiku teatud materjalid viitavad sellele, et B. F. Joustra oli registreerimata ettevõtja staatuses, tuleneb selles osas Euroopa Kohtule esitatud küsimuste sõnastusest selgelt, et nende kohaselt ei olnud asjaomasel isikul sellist staatus. Nimetatud küsimusi tuleb seega uurida üksnes direktiivis toodud üldsätete, eriti artiklite 6–10 raames ja mitte direktiivis ettenähtud erisätete põhjal, mis puudutavad registreerimata ettevõtjaid.

- 27 Nagu Euroopa Kohus on juba märkinud, on direktiivi eesmärk kehtestada teatud arv eeskirju aktsiisiga maksustatava kauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta ja seda eelkõige selleks, et tagada kõikides liikmesriikides ühesugune aktsiiside sissenõudmine (eespool viidatud kohtuotsus EMU Tabac jt, punkt 22; 5. aprilli 2001. aasta otsus kohtuasjas C-325/99: Van de Water, EKL 2001, lk I-2729, punkt 39, ja 12. detsembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-395/00: Cipriani, EKL 2002, lk I-11877, punkt 41).
- 28 Direktiiv eristab selles osas, nagu tuleneb eelkõige ka selle viiendast ja kuuendast põhjendusest, ühelt poolt kaubanduslikel eesmärkidel hoitavat kaupa, mille veo kohta peavad olema saatedokumendid, ja teiselt poolt enda tarbeks hoitavat kaupa, mille transpordi kohta ei nõuta dokumente (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus EMU Tabac jt, punktid 23 ja 24).
- 29 Seega, nagu tuleneb direktiivi seitsmendast põhjendusest, tuleb selle kohaldamiseks käsitleda kaupa, mida ei hoita enda tarbeks, tingimata kaubanduslikel eesmärkidel hoitava kaubana.
- 30 Kuigi direktiivi artikkel 6 näeb ette, et aktsiis tuleb tasuda ühes liikmesriigis tarbimiseks ringlusse lubamise hetkest, ei ole viimatinimetatud kauba puhul selle direktiivi artiklite 7, 9 või 10 kohaselt välistatud, et seejärel maksustatakse see aktsiisiga teises liikmesriigis ning esimeses liikmesriigis juba tasutud aktsiisid makstakse nimetatud direktiivi artikli 7 lõike 6 või artikli 10 lõike 4 alusel tagasi (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus EMU Tabac jt, punkt 42).
- 31 Seevastu, mis puudutab enda tarbeks hoitavat kaupa, näeb direktiivi artikkel 8 ette, et aktsiis tuleb tasuda liikmesriigis, kus kaup soetati (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus EMU Tabac jt, punkt 24).

- 32 Antud juhul tuleb selleks, et kindlaks määrata, kas kaup võis aktsiisiga maksustada ka sihtliikmesriigis, uurida seega kõigepealt, kas direktiivi artikkel 8 võib hõlmata eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimustes kirjeldatud olukorda.

Direktiivi artikli 8 kohaldatavus

- 33 Nagu Euroopa Kohus on juba sedastanud, eeldab direktiivi artikli 8 kohaldamine mitmete tingimuste täitmist. Nii peab aktsiisiga maksustatava kauba omandama „füüsiline isik” „enda tarbeks” ning teostama selle vedu „ise”. Need tingimused peavad võimaldama tuvastada seda, kas ühes liikmesriigis omandatud ja seejärel teise liikmesriiki veetud aktsiisiga maksustatava kauba hoidmine on rangelt isiklik (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus EMU Tabac jt, punktid 25 ja 26).
- 34 Kuna põhikohtuasjas ei ole vaidlustatud seda, et aktsiisiga maksustatava kauba omandas füüsiline isik, tuleb uurida, kas direktiivi artiklis 8 ettenähtud kaks ülejäänud tingimust on täidetud.
- 35 Mis puudutab esimest tingimust, siis nähtub direktiivi artikli 8 sõnastusest selgelt nõue, et kaup oleks mõeldud selle omandanud füüsilise isiku enda tarbeks, seega ei kuulu selle alla kaup, mille füüsiline isik on omandanud teiste füüsiliste isikute tarbeks. Viimatinimetatud kauba hoidmist ei saa tõepoolest käsitleda kui füüsilise isiku rangelt isikliku kauba hoidmist.

- 36 Sellest järeldub, et kui füüsiline isik on soetanud aktsiisiga maksustatava kauba mitte üksnes enda tarbeks, vaid ka teiste füüsiliste isikute tarbeks — nagu põhikohtuasjas —, saab direktiivi artikli 8 alla kuuluda üksnes esimene pool nimetatud soetustest.
- 37 Mis puudutab teist nimetatud tingimust, siis nähtub ka direktiivi artikli 8 sõnastusest „mida nad veavad”, et selle sätte kohaldamiseks on vaja, et kõnealuse kauba vedamine toimuks selle omandanud füüsilise isiku poolt isiklikult (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus EMU Tabac jt, punkt 33).
- 38 Euroopa Ühenduste Komisjon väidab siiski, et kaitsmaks sellises asjas nagu põhikohtuasi siseturgu reguleerivat põhimõtet, mis on märgitud direktiivi artiklis 8, ei pea seda tingimust tõlgendama nii, et see hõlmab tingimata aktsiisiga maksustatava kauba saatmist füüsilise isiku enda poolt. Selle tingimuse eesmärk on üksnes tuvastada, et aktsiisiga maksustatava kauba hoidmine on isiklik. Seega, kui füüsiline isik teeb ettepaneku usaldada aktsiisiga maksustatava kauba vedu kolmandale isikule ja kui ta korraldab selle veo nii, nagu tegi põhikohtuasjas B. F. Joustra, nagu oleks ta seda teinud ise, tuleb samuti tõendada seda, et kauba valdamine oli isiklik. Käesolev kohtuasi erineb seega eespool viidatud kohtuotsuse EMU Tabac jt aluseks olnud kohtuasjast. Muu hulgas on liikmesriikidel kuritarvituse korral võimalus keelduda direktiivi artikli 8 kohaldamisest.
- 39 Selles osas tuleb meenutada, nagu Euroopa Kohus on eespool viidatud kohtuotsuse EMU Tabac jt punktis 32 leidnud, et kui ühenduse seadusandja eesmärk oli direktiivi raames ette näha kauba veo puhul kolmanda isiku osalemine, oleks ta seda teinud sõnaselges vormis *ad hoc*. Sama kehtib nimetatud direktiivi artikli 9 lõike 3 ja artikli 10 lõike 1 puhul.

- 40 Peale selle on Euroopa Kohus sama kohtuotsuse punktis 33 sedastanud, et direktiivi artikli 8 ükski keeleversioon ei näe sõnaselgelt sellist osalemist ette ning et pigem — vastupidi — näitavad taani ja kreeka keel eriti selgelt, et omandamise liikmesriigis aktsiisi tasumiseks peab aktsiisiga maksustatava kauba omandaja teostama selle vedu isiklikult.
- 41 Järelikult, arvestades direktiivi artikli 8 sõnastust, mis on täiesti üheselt mõistetav, on Euroopa Kohus juba nimetatud kohtuotsuse punktides 37 ja 40 leidnud, et seda sätet ei saa kohaldada siis, kui aktsiisiga maksustatava kauba vedu teostab ettevõtja vahendaja, kuna ühenduse seadusandja eesmärk ei ole mingil juhul olnud selle sätte raames taolist osalemist ette näha.
- 42 Nagu rõhutab ka komisjon, on tõsi eespool viidatud kohtuotsuse EMU Tabac jt punktis 48 Euroopa Kohtu poolt märgitu, et aktsiisiga maksustatava kauba vedu teostas antud juhul vahendav ettevõtja, kes ei tegutsenud füüsiliste isikute ettepanekul, kuid kes sai viimastelt korraldusi paigutada kaup üksnes müüja juurde, kellega ta moodustas sama majandusüksuse. See kaalutus viis aga Euroopa Kohtu üksnes järelduseni, et põhikohtuasjas kõnealune kaup lähetati või veeti otse või kaudselt müüja poolt või nimel direktiivi artikli 10 mõttes. See kaalutus ei puutu aga nimetatud direktiivi artikli 8 kohaldamise osas asjasse.
- 43 Muu hulgas tuleb sedastada sõltumata sellest, kas ettepaneku veoks teeb füüsiline isik või mitte, et juba see tõik iseenesest, et aktsiisiga maksustatav kaup lähetatakse teise liikmesriiki transpordiettevõtja poolt lihtsustamaks kaubakoguste lähetamist, mis ületab märkimisväärselt seda kaupa ostnud füüsilise isiku omatarbe, on piisav selleks, et näidata, et kauba hoidmine ei ole vastavalt direktiivi artiklis 8 nõutule rangelt isiklik. Lisaks tuleb siinkohal märkida, et direktiivi artikli 9 lõike 2 kohaselt

kujutavad nii kasutatav veoliik kui veetavad kaubakogused endast asjakohaseid elemente tuvastamaks artiklis 8 osutatud kauba hoidmise kaubanduslikku laadi ja järelikult seda, et kaup ei ole isiklik.

44 Selline tõlgendus on eriti oluline seetõttu, et kui direktiivi artikkel 8 oleks samuti kohaldatav juhul, kui vedu ei teosta füüsiline isik isiklikult, kaasneks sellega liikmesriikide pädevate asutuste jaoks suurenenud pettuse risk, kuna selle sättega hõlmatud kauba vedu ei eelda ühtki dokumenti.

45 Komisjon väidab siiski, et artikli 8 selline tõlgendus kujutab endast Euroopa Liidu kodanikele tagasiminekut seoses olukorraga enne direktiivi jõustumist, kuna tol ajal kohaldatud õigusaktide kohaselt olid ühest liikmesriigist teise kolimise raames edasi saadetavad isiklikud asjad ja füüsiliste isikute vahelised väikesaadetised, millel puudus igasugune kaubanduslik sisu, impordiliikmesriigis aktsiisist vabastatud.

46 Nagu muu hulgas tunnistas ka komisjon, on juhul, kui direktiivi artikli 8 puhul on tegemist lüngaga, ühenduse seadusandja ülesanne seda võimaluse korral heastada, võttes selle sätte muutmiseks vajalikke meetmeid — mida kinnitab muu hulgas ka asjaolu, et komisjon esitas just Euroopa Liidu Nõukogule direktiivi muudatusettepaneku eesmärgiga eelkõige laiendada direktiivi artikli 8 kohaldamisala kaubale, mida veetakse füüsiliste isikute nimel.

- 47 Sellest järeldub, nagu märkisid ka kõik märkusi esitanud valitsused, et direktiivi artiklit 8 ei saa kohaldada juhul, kui — nagu põhikohtuasjas — ühes liikmesriigis füüsilise isiku poolt enda tarbeks omandatud aktsiisiga maksustatava kauba veab teise liikmesriiki mitte ta ise, vaid tema nimel tegutsev transpordiettevõtja.

Direktiivi artiklite 7, 9 ja 10 kohaldatavus

- 48 Kuna direktiivi artikkel 8 ei olnud sellises olukorras nagu põhikohtuasjas kohaldatav, võib viimane kuuluda direktiivi artiklite 7, 9 või 10 alla.
- 49 Nagu tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktist 42, ei ole direktiivi artiklit 10, mis puudutab füüsiliste isikute poolt sellise kauba omandamist, mida lähetatakse või veetakse otse või kaudselt müüja poolt või nimel, siiski võimalik kohaldada siis, kui — nagu põhikohtuasjas — ei tule ettepanek veoks mitte müüjalt, vaid aktsiisiga maksustatava kauba omandanud füüsiliselt isikult (vt eespool viidatud kohtuotsus EMU Tabac jt, punktid 48 ja 49).
- 50 Mis puudutab direktiivi artiklit 9, siis tuleneb selle sätte lõikest 2, et seda kohaldatakse nimetatud direktiivi artiklis 8 osutatud kaubale, nimelt füüsilise isiku poolt enda tarbeks omandatud kaubale. Järelikult, kuna eeltoodust tuleneb, et viimatinimetatud säte ei puuduta olukorda põhikohtuasjas, ei ole ka artikkel 9 sellisena nimetatud olukorras kohaldatav.

- 51 Seevastu saab põhikohtuasjas kohaldada direktiivi artiklit 7, kuna selle artikli lõike 2 sõnastuse järgi puudutab see sätte olukordi, kus kaup toimetatakse teises liikmesriigis kätte, kavatakse kätte toimetada või seda kasutatakse seal kas iseseisvalt või avalik-õigusliku isiku heaks majandustegevust teostava ettevõtja majandustegevuses. Seega puudutab selline olukord füüsilist isikut, kes — nagu põhikohtuasjas — ei tegutse tulu saamise eesmärgil, kuna aktsiisiga maksustatava kauba lähetamine toimub tema nimel tegutseva ettevõtja kaudu (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus EMU Tabac jt, punkt 52). Nagu tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktist 29, põhineb direktiiv mõttel, et kaupa, mida ei hoita isiklikel eesmärkidel, tuleb tingimata käsitleda kaubanduslikel eesmärkidel hoitava kaubana.
- 52 Kui aktsiisiga maksustamine toimub direktiivi artikli 7 kohaselt liikmesriigis, kus kaupa hoitakse kaubanduslikel eesmärkidel, kuigi samal ajal on see esimeses liikmesriigis tarbimiseks ringlusse lubatud, näeb selle sätte lõige 6 ette, et selles esimeses riigis tasutud aktsiis makstakse nimetatud direktiivi artikli 22 lõike 3 kohaselt tagasi.
- 53 Järelikult tuleb eelotsuse küsimustele vastata, et direktiivi tuleb tõlgendada nii, et kui füüsiline isik, kes ei tegutse kutsealaselt ega tulu saamise eesmärgil, omandab esimeses liikmesriigis enda ja teiste füüsiliste isikute tarbeks aktsiisiga maksustatavat kaupa, mis on selles liikmesriigis tarbimiseks ringlusse lubatud, ja laseb selle kauba oma nimel lähetada teise liikmesriiki selles teises riigis asuval transpordiettevõtjal — nagu põhikohtuasjas —, kohaldatakse direktiivi artiklit 7, mitte selle artiklit 8 selliselt, et aktsiisi võetakse ka selles samas teises riigis. Nimetatud direktiivi artikli 7 lõike 6 kohaselt makstakse sellisel juhul esimeses riigis tasutud aktsiis vastavalt direktiivi artikli 22 lõikele 3 tagasi.

Kohtukulud

- 54 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, v.a poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

Nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiivi 92/12/EMÜ aktsiisiga maksustatava kauba üldise korralduse ja selle kauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta, mida on muudetud nõukogu 14. detsembri 1992. aasta direktiiviga 92/108/EMÜ, tuleb tõlgendada nii, et kui füüsiline isik, kes ei tegutse kutsealaselt ega tulu saamise eesmärgil, omandab esimeses liikmesriigis enda ja teiste füüsiliste isikute tarbeks aktsiisiga maksustatavat kaupa, mis on selles liikmesriigis tarbimiseks ringlusse lubatud, ja laseb selle kauba oma nimel lähetada teise liikmesriiki selles teises riigis asuval transpordiettevõtjal — nagu põhikohtuasjas —, kohaldatakse direktiivi artiklit 7, mitte selle artiklit 8 selliselt, et aktsiisi võetakse ka selles samas teises riigis. Nimetatud direktiivi artikli 7 lõike 6 kohaselt makstakse sellisel juhul esimeses riigis tasutud aktsiis vastavalt direktiivi artikli 22 lõikele 3 tagasi.

Allkirjad