



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

3. juuli 2014*

Maksustamine — Direktiiv 92/12/EMÜ — Artiklid 7–9 — Aktsiisikauba üldine korraldus — Kaup, mis on ühes liikmesriigis tarbimiseks ringlusse lubatud ja mida hoitakse kaubanduslikul eesmärgil teises liikmesriigis — Nende kaupade valdaja, kes kaubad sihtkoha liikmesriigis omandas, kohustus tasuda aktsiisi — Omandamine pärast kauba toomise lõpuleviimist

Kohtuasjas C-165/13,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Bundesfinanzhofi (Saksamaa) 12. detsembri 2012. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 3. aprillil 2013, menetluses

Stanislav Gross

versus

Hauptzollamt Braunschweig,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja president R. Silva de Lapuerta, kohtunikud J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (ettekandja), J.-C. Bonichot ja A. Arabadjiev,

kohtujurist: M. Wathelet,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke seisukohti, mille esitasid:

— Euroopa Komisjon, esindajad: W. Mölls ja C. Barslev,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: saksa.

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada 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 92/12”), artikleid 7 ja 9.
- 2 Taotlus on esitatud S. Grossi ja Hauptzollamt Braunschweig'i (Braunschweigi kesktolliasutus) vahelises kohtuvaidluses seoses viimati nimetatud otsusega kohustada põhikohtuasja kaebajat tasuma tubakatoodetelt aktsiisi.

Õiguslik raamistik

Direktiiv 92/12

- 3 Direktiivi 92/12 põhjendused 5 ja 6 on sõnastatud järgmiselt:
„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”.
- 4 Selle direktiivi artikkel 6 sätestab:
„1. Aktsiis tuleb tasuda tarbimiseks ringlusse lubamise hetkest või juhul, kui registreeritakse artikli 14 lõike 3 kohaselt aktsiisiga maksustatav puudujääk.
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.
2. Kohaldatavateks sissenõudmise tingimusteks ja aktsiisimääraks on need tingimused ja see määr, mida kohaldatakse kuupäeval, mil aktsiis tuleb liikmesriigis tasuda, kaup lubatakse tarbimiseks ringlusse või puudujääk registreeritakse. Aktsiisiga maksustatakse ja aktsiisi kogutakse iga liikmesriigi kehtestatud korras, kusjuures liikmesriigid kohaldavad siseriiklikku päritolu kaubale ja teiste liikmesriikide päritolu kaubale sama maksustamise ja maksukogumise korda.”
- 5 Direktiivi artikli 7 lõiked 1–3 sätestavad:
„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, või kavatsetakse kätte toimetada teises liikmesriigis või seda seal kas iseseisvalt või avalik-õigusliku isiku heaks majandustegevust teostava ettevõtja majandustegevuses kasutatakse, tuleb aktsiis tasuda 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.”

6 Direktiivi 92/12 artikkel 8 sätestab:

„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.”

7 Selle direktiivi artikli 9 lõiked 1 ja 2 näevad ette järgmist:

„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.

[...]”.

Saksa õigusnormid

8 31. augusti 1994. aasta tubakaaktsiisiseaduse (Tabaksteuergesetz) põhikohtuasjas kohaldamisele kuuluva versiooni (edaspidi „TabStG”) § 12 lõige 1 sätestab:

„Tubakatoodete puhul kuulub maks tasumisele maksumärkide kasutamise teel. Maksumärkide kasutamine tähendab nende tembeldamist ja üksikpakenditele kinnitamist. Maksumärke tuleb kasutada siis, kui maks muutub sissenõutavaks.”

9 TabStG § 19 sätestab:

„Kui teises liikmesriigis vabasse ringlusse lubatud tubakatooted võetakse vastu või lähetatakse kaubanduslikul eesmärgil Saksa maksuterritooriumile ebaseaduslikult, rikkudes käesoleva seaduse § 12 lõiget 1, siis tekib aktsiisi maksmise kohustus kauba toomisel või lähetamisel. Aktsiisi tasumise eest vastutav isik on see isik, kes kauba toob või lähetab, ja kaubasaaja niipea, kui tubakatooted on tema valduses. [...]”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

10 S. Grossile mõisteti jõustunud kohtuotsusega karistuseks vangistus majandustegevuse käigus neljal korral niisuguste kaupade varjamise eest, millelt on maksud maksmata. Kriminaalkohus tuvastas, et põhikohtuasja kaebaja oli edasimüümise eesmärgil korduvalt hankinud sigarettide salakaubaveoga tegelevalt organisatsioonilt sigarette, mis olid deklareerimata ning mille eest oli tollimaks ja aktsiis tasumata.

11 Hauptzollamt Braunschweig nõudis 28. juuli 2010. aasta maksuteates põhikohtuasja kaebajalt ja koos temaga solidaarselt veel kolmelt võlgnikult 15 136 euro suuruse tubakaaktsiisi ja intresside tasumist.

12 Põhikohtuasja kaebaja esitas Finanzgerichtile kaebuse. See kohus otsustas, et aktsiisi tasumise nõue tuleneb TabStG § 19 esimesest lausest. Kohus märkis, et tema menetluses olevas asjas vaidluses toodi ilma Saksa maksumärgita sigarette väljaspool aktsiisi peatamise korda kaubanduslikul eesmärgil teisest liikmesriigist Saksa maksuterritooriumile. Finanzgericht kordas kriminaalasjas tehtud otsuses tuvastatud faktilisi asjaolusid. Pärast seda, kui sigaretid olid toodud Saksa maksuterritooriumile, võttis põhikohtuasja kaebaja need kaubasaajana oma valdusesse, mistõttu on ta aktsiisi tasumise eest vastutav isik TabStG § 19 teise lause tähenduses.

13 Kaebaja esitas selle otsuse peale Bundesfinanzhofile kassatsioonkaebuse.

14 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on kahtlusi selles, kas direktiivi 92/12 artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et aktsiisi peab tasuma iga isik, kes hoiab ühes liikmesriigis kaubanduslikul eesmärgil oma valduses aktsiisiga maksustatavat kaupa, mis on tarbimisse lubatud teises liikmesriigis, või tuleb asjaomast sätet tõlgendada kitsalt nii, et aktsiisi tuleb tasuda ainult isikul, kes on esmane kauba kaubanduslikul eesmärgil valdaja teises liikmesriigis.

15 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [...] direktiivi 92/12 [...] artikli 9 lõike 1 teise lõiguga on, olenemata selle süstemaatilise seosest [nimetatud direktiivi] artikli 7 lõikega 3, vastuolus liikmesriigi õigusnorm, mille kohaselt ei ole isik, kes hoiab aktsiisiga maksustatavat ning ühes liikmesriigis juba tarbimiseks ringlusse lubatud kaupa kaubanduslikul eesmärgil oma valduses teises liikmesriigis, maksu tasumise eest vastutav, kui ta on saanud asjaomase kauba teiselt isikult alles pärast kauba toomise lõpuleviimist?”

Eelotsuse küsimus

16 Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust selle kohta, kas direktiivi 92/12 artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et see säte lubab liikmesriigil pidada aktsiisi maksmise eest vastutavaks isikuks seda isikut, kes hoiab selle liikmesriigi maksustamisterritooriumil kaubanduslikul eesmärgil oma valduses aktsiisiga maksustatavat kaupa, mis on teises liikmesriigis tarbimiseks ringlusse lubatud, isegi kui see isik ei olnud sihtkoha liikmesriigis esmane kauba valdaja.

- 17 Sissejuhatuses olgu märgitud, et direktiivi 92/12 eesmärk on kehtestada rida eeskirju aktsiisiga maksustatava kauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta ja seda eelkõige selleks, et tagada kõikides liikmesriikides ühesugune aktsiiside sissenõudmine. Selline ühtlustamine võimaldab põhimõtteliselt vältida liikmesriikidevahelistes suhetes topeltmaksustamist (kohtuotsus *Scandic Distilleries*, C-663/11, EU:C:2013:347, punktid 22 ja 23).
- 18 Olukorras, kus aktsiisiga maksustatav kaup lubatakse ühes liikmesriigis tarbimiseks ringlusse, teeb direktiiv 92/12 vahet – nagu tuleneb muu hulgas direktiivi põhjendustest 5 ja 6 – kaubal, mida iseseisvalt majandustegevust teostav ettevõtja kaubanduslikul eesmärgil teises liikmesriigis oma valduses hoiab, ja kaubal, mille eraisikud on omandanud enda tarbeks ja mida nad ise teises liikmesriigis veavad.
- 19 Eelotsusetaotlusest tuleneb, et põhikohtuasja kaebaja hankis sigarete organisatsioonilt, kes tegeles selliste sigarettide salakaubaveoga, mis olid tarbimiseks ringlusse lubatud muus liikmesriigis kui Saksamaa Liitvabariik ning mille eest oli tollimaks ja aktsiis tasumata, eesmärgiga neid Saksamaal edasi müüa. Seega on selge, et põhikohtuasjas arutusel olevad sigaretid toodi Saksamaa territooriumile kaubanduslikul eesmärgil, kuigi neil puudusid selles liikmesriigis nõutavad maksumärgid.
- 20 Olgu meenutatud, et ELTL artiklis 267 sätestatud siseriiklike kohtute ja Euroopa Kohtu vahelises koostöömenetluses on Euroopa Kohtu ülesanne anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule vajalik vastus, mis võimaldaks viimasel poolelioleva kohtuasja lahendada. Järelikult, vaatamata sellele, et eelotsuse küsimuse sõnastus puudutab otse ainult direktiivi 92/12 artiklit 9, ei takista see asjaolu Euroopa Kohtul esitada eelotsusetaotluse esitanud kohtule kõiki liidu õiguse tõlgendamise aspekte, mis võivad olla tarvilikud liikmesriigi kohtu menetluses oleva kohtuasja lahendamisel, olenemata sellest, kas see kohus neile oma küsimustes viitas või mitte. Sellisel juhul on Euroopa Kohtu ülesanne tuletada liikmesriigi kohtu esitatud aspektide kogumist ja eelkõige eelotsusetaotluse põhjendustest need liidu õiguse aspektid, mida on nimetatud kohtu menetluses oleva vaidluse eset silmas pidades vaja tõlgendada (vt kohtuotsus *Worten*, C-342/12, EU:C:2013:355, punktid 30 ja 31).
- 21 Vaidlust ei ole selles, et põhikohtuasja kaebaja hankis korduvalt asjaomaseid tooteid, ehkki ebaseaduslikult, teistelt isikutelt pärast seda, kui need tooted olid Saksamaa maksustamisterritooriumile toodud (vt selle kohta kohtuotsus *Salumets jt*, C-455/98, EU:C:2000:352, punkt 19), eesmärgiga neid edasi müüa ja sellest kasu saada.
- 22 Seega saab põhikohtuasjas kohaldada direktiivi 92/12 artiklit 7, kuna selle artikli lõike 2 sõnastuse järgi puudutab see säte olukordi, kus kaup toimetatakse teises liikmesriigis kätte, kavatsetakse kätte toimetada või seda kasutatakse teises liikmesriigis iseseisvalt majandustegevust teostava ettevõtja tegevuses.
- 23 Niisiis tuleb direktiivi 92/12 artiklit 9 tõlgendada koosmõjus selle direktiivi artikliga 7.
- 24 Artikli 7 lõigete 1 ja 3 koosmõjust tuleneb, et aktsiisi tuleb maksta liikmesriigis, kus kaupa hoiab muu hulgas isik, kes võtab kauba kasutamise eesmärgil vastu, või asjaomane ettevõtja.
- 25 Nimelt, kui direktiivi 92/12 artikli 7 lõige 3 näeb sõnaselgelt ette, et isik, kes „võtab kauba kasutamise eesmärgil vastu”, võib olla kohustatud maksma aktsiisi sellega maksustatavalt kaubalt, mis on ühes liikmesriigis tarbimiseks ringlusse lubatud ja mida hoitakse kaubanduslikul eesmärgil teises liikmesriigis, siis tuleb seda sätet tõlgendada nii, et aktsiisi on kohustatud maksma iga isik, kes ajaomast kaupa oma valduses hoiab.

- 26 Kitsam tõlgendus, mis piirab aktsiisi maksmise kohustust kauba esmase valdajaga, oleks vastuolus direktiivi 92/12 eesmärkidega. Nimelt ei või selle direktiivi kohaselt toodete liikumine ühest liikmesriigist teise anda siseriiklikele ametiasutustele alust teha süstemaatilisi kontrole, kuna see võib piirata kaupade vaba liikumist Euroopa Liidu siseturul. Selline tõlgendus muudaks Euroopa Liidu piiri ületamisel tasumisele kuuluva aktsiisi sissenõudmise ebakindlamaks.
- 27 Seda järeldust toetab ka nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiivi 2008/118/EÜ, mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 92/12/EMÜ (EÜT 2009, L 9, lk 12), artikli 33 lõige 3, mis lihtsustab direktiivi 92/12 artikli 7 sisu, viidates üksnes isikule, „kellele kaup teises liikmesriigis tarnitakse” (kohtuotsus Metro Cash & Carry Denmark, C-315/12, EU:C:2013:503, punkt 36).
- 28 Eeltoodust tuleneb, et direktiivi 92/12 artikli 9 lõiget 1 koosmõjus sama direktiivi artikliga 7 tuleb tõlgendada nii, et see säte lubab liikmesriigil pidada aktsiisi maksmise eest vastutavaks isikuks seda isikut, kes hoiab selle liikmesriigi maksustamisterritooriumil kaubanduslikul eesmärgil oma valduses aktsiisiga maksustatavat kaupa, mis on teises liikmesriigis tarbimiseks ringlusse lubatud, isegi kui see isik ei olnud sihtkoha liikmesriigis esmane kauba valdaja.

Kohtukulud

- 29 Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamise seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

Nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiivi 92/12/EMÜ aktsiisiga maksustatava kauba üldise korralduse ja selle kauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta (muudetud nõukogu 14. detsembri 1992. aasta direktiiviga 92/108/EMÜ) artikli 9 lõiget 1 koosmõjus sama direktiivi artikliga 7 tuleb tõlgendada nii, et see säte lubab liikmesriigil pidada aktsiisi maksmise eest vastutavaks isikuks seda isikut, kes hoiab selle liikmesriigi maksustamisterritooriumil kaubanduslikul eesmärgil oma valduses aktsiisiga maksustatavat kaupa, mis on teises liikmesriigis tarbimiseks ringlusse lubatud, isegi kui see isik ei olnud sihtkoha liikmesriigis esmane kauba valdaja.

Allkirjad