



Temaatiline ülevaade Aktsiis

Eessõna

Aktsiisid on kaudsed maksud, mis põhinevad teatavate toodete tarbimisel või kasutamisel. Erinevalt käibemaksust, mis on üldine väärtusel põhinev maks, on aktsiis kahes aspektis eriline maks selles mõttes, et seda kohaldatakse ainult teatud toodetele, nimelt alkoholsetele jookidele, tubakatoodetele ja energiatoodetele, ning selle suurus ei määrata mitte nende toodete väärtuse, vaid tarbitud toote koguse (alkoholi- või kütusekogus, sigarettide arv jne) alusel.

Et tagada siseturu nõuetekohane toimimine ja vältida liidus konkurentsimoonutusi, on aktsiisid Euroopa tasandil Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 113 alusel ühtlustatud.

Nii võeti 1990. aastate keskel vastu teisesed õigusnorme, misjärel need 2000. aastate lõpus uuesti sõnastati. Eridirektiividega ühtlustati maksubaas (tooterühmade piiritlemine, aktsiisi arvutamise viis – näiteks hektoliitri, alkoholisisalduse, ühikute arvu jms alusel –, võimalikud maksuvabastused) ja eri aktsiisikaupadele kohaldatavad alammäärad. Ülddirektiivis on omakorda ette nähtud kõnealuste toodete tootmise, valdamise ja liikumise ühine korraldus.

Euroopa Kohtul on mitu korda olnud võimalus teha otsus aktsiisisüsteemi toimimise eri aspektide kohta, olgu siis tegemist aktsiisikauba maksustamise konkreetsete tingimustega või selle kauba valdamise ja liikumise ühise korraldusega.

Nii on Euroopa Kohus kohtuasjades, milles sageli on tegemist tehniliste küsimustega, täpsustanud aktsiiside kohaldamisala ulatust, et teha igal juhtumil eraldi kindlaks, kas konkreetsed tooted kuuluvad maksustamisele või mitte. Samuti on ta mitmel korral võtnud seisukoha ka aktsiiside struktuuri kohta, eriti seoses õigusaktides ette nähtud eri maksumäärade ja -vabastuste kohaldamisega.

Euroopa Kohtu praktikas on käsitletud ka aktsiisi sissenõutavuse ja tasumise eeskirju.

Peale aktsiisi kui sellise käsitlemise on Euroopa Kohus lisaks täpsustanud, millistel tingimustel võivad liikmesriigid maksustada aktsiisikaupa muude kaudsete maksudega.

Viidatud õigusaktide loetelu

Üldised normid aktsiisikauba kohta

Nõukogu 25. veebruari 1992. aasta **direktiiv 92/12/EMÜ** aktsiisiga maksustatava kauba üldise korralduse ja selle kauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta (EÜT 1992, L 76, lk 1, ELT eriväljaanne 09/01, lk 179).

Nõukogu 14. detsembri 1992. aasta **direktiiv 92/108/EMÜ**, millega muudetakse direktiivi 92/12/EMÜ aktsiisiga maksustatava kauba üldise korralduse ja selle kauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta ning direktiivi 92/81/EMÜ (EÜT 1992, L 390, lk 124; ELT eriväljaanne 09/01, lk 235).

Nõukogu 30. detsembri 1996. aasta **direktiiv 96/99/EÜ** aktsiisiga maksustatava kauba üldist korraldust ja selle kauba valdamist, liikumist ning järelevalvet käsitleva direktiivi 92/12/EMÜ muutmise kohta (EÜT 1997, L 8, lk 12; ELT eriväljaanne 09/01, lk 307).

Nõukogu 16. detsembri 2008. aasta **direktiiv 2008/118/EÜ**, mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 92/12/EMÜ (ELT 2009, L 9, lk 12).

Komisjoni 17. detsembri 1992. aasta **määrus (EMÜ) nr 3649/92** aktsiisiga maksustatavate lähteliikmesriigis tarbimisse lastud toodete ühendusesisesel liikumisel kasutatava lihtsustatud saatedokumendi kohta (EÜT 1992, L 369, lk 17; ELT eriväljaanne 09/01, lk 216).

Erinormid aktsiisikauba kohta

Nõukogu 27. novembri 1995. aasta **direktiiv 95/59/EÜ** muude tubakatoodete tarbimist mõjutavate maksude kohta peale käibemaksu (EÜT 1995, L 291, lk 40; ELT eriväljaanne 09/01, lk 283).

Nõukogu 21. juuni 2011. aasta **direktiiv 2011/64/EL** tubakatoodetele kohaldatava aktsiisi struktuuri ja määrade kohta (ELT 2011, L 176, lk 24).

Nõukogu 19. oktoobri 1992. aasta **direktiiv 92/83/EMÜ** alkoholi ja alkoholsete jookide aktsiisimaksude struktuuri ühtlustamise kohta (EÜT 1992, L 316, lk 21; ELT eriväljaanne 09/01, lk 206).

Nõukogu 19. oktoobri 1992. aasta **direktiiv 92/84/EMÜ** alkoholi ja alkoholsete jookide aktsiisimäära ühtlustamise kohta (EÜT 1992, L 316, lk 29; ELT eriväljaanne 09/01, lk 213).

Nõukogu 27. oktoobri 2003. aasta **direktiiv 2003/96/EÜ**, millega korraldatakse ümber energiatoodete ja elektrienergia maksustamise ühenduse raamistik (EÜT 2003, L 283, lk 51; ELT eriväljaanne 09/01, lk 405).

Nõukogu 19. oktoobri 1992. aasta **direktiiv 92/81/EMÜ** mineraalõlidade kehtestatud aktsiisimaksude struktuuri ühtlustamise kohta (EÜT 1992, L 316, lk 12).

Nõukogu 19. oktoobri 1992. aasta **direktiiv 92/82/EMÜ** mineraalõlidade aktsiisimäärade ühtlustamise kohta (EÜT 1992, L 316, lk 19).

Tollialased õigusaktid

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

Komisjoni 2. juuli 1993. aasta **määrus (EMÜ) nr 2454/93**, millega kehtestatakse rakendussätted nõukogu määrusele (EMÜ) nr 2913/92, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik (EÜT 1993, L 253, lk 1, ELT eriväljaanne 02/06, lk 3).

Euroopa Parlamendi ja nõukogu 13. aprilli 1999. aasta **määrus (EÜ) nr 955/1999**, millega muudetakse nõukogu määrust (EMÜ) nr 2913/92 välistransiidiprotseduuri osas (EÜT 1999, L 119, lk 1; ELT eriväljaanne 02/09, lk 221).

Komisjoni 28. juuli 1999. aasta **määrus (EÜ) nr 1662/1999**, millega muudetakse määrust (EMÜ) nr 2454/93, millega kehtestatakse rakendussätted nõukogu määrusele (EMÜ) nr 2913/92, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik (EÜT 1999, L 197, lk 25; ELT eriväljaanne 02/09, lk 282).

Nõukogu 23. juuli 1987. aasta **määrus (EMÜ) nr 2658/87** tariifi- ja statistikanomenklatuuri ning ühise tollitariifistiku kohta (EÜT 1987, L 256, lk 1; ELT eriväljaanne 02/02, lk 382).

Komisjoni 26. juuli 1991. aasta **määrus (EMÜ) nr 2587/91**, millega muudetakse tariifi- ja statistikanomenklatuuri ning ühist tollitariifistikku käsitleva nõukogu määruse (EMÜ) nr 2658/87 I lisa (EÜT 1991, L 259, lk 1).

Ühine käibemaksusüsteem

Nõukogu 17. mai 1977. aasta **kuues direktiiv 77/388/EMÜ** kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23).

Vastastikune abi teatavate maksunõuete sissenõudmisel

Nõukogu 15. märtsi 1976. aasta **direktiiv 76/308/EMÜ** vastastikuse abi kohta teatavate lõivude, tollimaksude, maksude ja muude meetmetega seotud nõuete sissenõudmisel (EÜT 1976, L 73, lk 18; ELT eriväljaanne 02/01, lk 44).

Sisukord

EESSÕNA	3
VIIDATUD ÕIGUSAKTIDE LOETELU	4
I. MAKSUBAASI NING AKTSIISIKAUBALE KOHALDATAVATE MAKSUMÄÄRADE ÜHTLUSTAMINE	7
1. Tubakatoodete aktsiisi ühtlustamine.....	7
1.1. Tubakatoodete aktsiisi kohaldamisala	7
1.2. Tubakatoodete aktsiisi struktuur	8
2. Alkohoolsete jookide aktsiisi ühtlustamine	10
2.1. Alkohoolsete jookide aktsiisi kohaldamisala	10
2.2. Alkohoolsete jookide aktsiisi struktuur	16
3. Energiatoodete aktsiisi ühtlustamine	22
3.1. Energiatoodete aktsiisi kohaldamisala	22
3.2. Energiatoodete aktsiisi struktuur.....	26
II. AKTSIISI SISSENÕUTAVUS- JA TASUMISEESKIRJADE ÜHTLUSTAMINE.....	29
1. Aktsiisi sissenõutavus	29
1.1. Sissenõutavus, kui aktsiisikaup on väljunud aktsiisi peatamise korra alt ..	30
1.2. Sissenõutavus, kui aktsiisikaupa soetab füüsiline isik	38
2. Aktsiisi tasumine	43
III. AKTSIISIKAUBALT VÕETAVAD MUUD KAUDSED MAKSD KUI AKTSIIS.....	48

I. Maksubaasi ning aktsiisikaubale kohaldatavate maksumäärade ühtlustamine

1. Tubakatoodete aktsiisi ühtlustamine

1.1. Tubakatoodete aktsiisi kohaldamisala

6. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Eko-Tabak (C-638/15, [EU:C:2017:277](#))

Eelotsusetaotlus – Direktiiv 2011/64/EL – Artikli 2 lõike 1 punkt c – Artikli 5 lõike 1 punkt a – Mõisted „suitsetamistubakas“, „peeneks lõigatud või muul viisil purustatud valmistubakas“ ja „tööstuslik töötlemine“

Tšehhi Vabariigi Lõuna-Tšehhi maakonna tollibüroo andis korralduse konfiskeerida hulga äriühingule Eko-Tabak kuuluvaid tooteid põhjendusel, et need kujutavad endast Tšehhi aktsiisiseaduse tähenduses suitsetamistubakat ja järelikult on need aktsiisiga maksustatud.

Eko-Tabak esitas selle otsuse peale kaebuse Krajský soud v Českých Budějovicíchile (maakonnakohus České Budějovice, Tšehhi Vabariik), väites, et selles Tšehhi seaduses ette nähtud suitsetamistubaka määratlusega on direktiivis 2011/64 toodud tubakatoodete nimekirja liigselt laiendatud. Eko-Tabak oli nimelt seisukohal, et tema toodet ehk kuivatatud, rullimata, ebastandardseid, osaliselt rebitud varrega tubakalehti ja/või nende osi, mis on läbinud esmase kuivatamise ja kontrollitud niisutamise ja mis sisaldavad glütseriini, tuleb suitsetamiseks veel töödelda (lihtne töötlemine, mis seisneb purustamises või käsitsi lõikamises). Seega ei ole tegemist suitsetamistubakaga.

Kui Eko-Tabaki kaebus jäeti rahuldamata, esitas ta Nejvyšší správní soudile (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus) kaebuse. Sel kohtul tekkis kahtlus, kas sellised tooted, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kujutavad endast tubakatooteid, mille suhtes on kohaldatav direktiiv 2011/64. Sellele küsimusele eitavalt vastamise korral soovis ta teada, kas selle direktiivi artiklitega 2 ja 5 on vastuolus, kui liikmesriik on sellised tooted aktsiisiga maksustanud.

Euroopa Kohus asus seisukohale, et direktiivi 2011/64 artikli 2 lõike 1 punkti c ja artikli 5 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et kuivatatud, rullimata, ebastandardseid, osaliselt rebitud varrega tubakalehed, mis on läbinud esmase kuivatamise ja kontrollitud niisutamise ja mis sisaldavad glütseriini ning mis on suitsetamiskõlblikud pärast lihtsat töötlemist nende purustamise või käsitsi lõikamise näol, kuuluvad nende sätete tähenduses mõiste „suitsetamistubakas“ alla.

Direktiivi artikli 5 lõike 1 punkti a sõnastusest nähtub nimelt, et täidetud peavad olema kaks kumulatiivset tingimust: esiteks peab tubakas olema peeneks lõigatud või muul viisil purustatud või kangideks pressitud ja teiseks peab see olema suitsetamiskõlblik täiendava tööstusliku töötlemiseta.

Kuna nimetatud direktiiv ei sisalda mõistete „lõigatud“ ja „purustatud“ määratlusi, tuleb nende mõistete ulatuse kindlakstegemiseks tugineda asjaomaste sõnade üldisele ja üldtuntud tähendusele. Need sõnad, mille tavatähendus on eriti lai, tähistavad esiteks mingist asjast lõikeriistaga osa või tüki eemaldamise protsessi tulemust ja teiseks mingi asja tükeldamise või jagamise protsessi tulemust.

Järelikult tuleb põhikohtuasjas vaidlusaluseid tooteid, mille puhul oli eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud andmete järgi tegemist osaliselt rebitud varrega tubakalehtedega, pidada direktiivi 2011/64 artikli 5 lõike 1 punkti a tähenduses peeneks lõigatud või muul viisil purustatud valmistubakaks.

Mis puudutab artikli 5 lõike 1 punktis a kasutatud mõistet „tööstuslik töötlemine“, siis see mõiste tähendab tavaliselt toorainete materiaalseks varaks töötlemist, mis on üldjuhul suuremahuline ja toimub standardiseeritud protsessis.

Euroopa Kohtu praktikast nähtub sisuliselt, et „tööstuslik töötlemine“ ei ole selline kerge tegevus, mis seisneb veel mitte suitsetamiskõlbliku tubakatoote puhul ainult tubakarulli panemises sigarethülssi.

Sellistel asjaoludel sedastas Euroopa Kohus, et direktiivi 2011/64 artikli 5 lõike 1 punkti a tähenduses tuleb ilma täiendava „tööstusliku töötlemiseta“ suitsetamiskõlblikuks pidada tubakatooteid, mis on valmis suitsetamiseks või mida on selleks võimalik kergesti valmis seada, kasutades mittetööstuslikke vahendeid.

Nagu nähtub eelotsusetaotlusest, olid põhikohtuasjas vaidlusalused tooted läbinud esmase kuivatamise ja kontrollitud niisutamise, need sisaldasid glütseriini ja need olid suitsetamiskõlblikud pärast lihtsat purustamist või käsitsi lõikamist. Selle kontrollimine on küll eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne, kuid Euroopa Kohtu hinnangul vastasid need tooted ka tingimusele, et toode peab olema suitsetamiskõlblik täiendava tööstusliku töötlemiseta, ja kuulusid järelikult mõiste „suitsetamistubakas“ alla, nagu see on määratletud direktiivi 2011/64 artikli 5 lõike 1 punktis a.

Euroopa Kohus leidis, et sellistel asjaoludel ei ole tegemist sigarettideks keeratava peeneks lõigatud valmistubakaga selle direktiivi artikli 2 lõike 1 punkti c alapunkti i tähenduses, mistõttu tuleb neid tooteid pidada kuuluvaks mõiste „muu suitsetamistubakas“ alla sama direktiivi artikli 2 lõike 1 punkti c alapunkti ii tähenduses.

1.2. Tubakatoodete aktsiisi struktuur

4. märtsi 2010. aasta kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa (C-197/08, [EU:C:2010:111](#))

4. märtsi 2010. aasta kohtuotsus komisjon vs. Austria (C-198/08, [EU:C:2010:112](#))

4. märtsi 2010. aasta kohtuotsus komisjon vs. Iirimaa (C-221/08, [EU:C:2010:113](#))

Liikmesriigi kohustuste rikkumine – Direktiiv 95/59/EÜ – Muud tubakatoodete tarbimist mõjutavad maksud peale käibemaksu – Artikli 9 lõige 1 – Tootjate ja importijate õigus määrata vabalt oma

toodete jaemüügi maksimumhinnad – Riigisisesed õigusnormid, millega on kehtestatud sigarettide jaemüügi miinimumhind – Riigisisesed õigusnormid, millega on keelatud tubakatoodete müük „alandatud hinnaga, mis on vastuolus rahvatervise eesmärkidega” – Mõiste „hinnataseme kontrolli ja fikseeritud hindasid käsitlevad siseriiklikud õigusaktid” – Põhjendatus – Rahvatervise kaitse – Maailma Tervishoiuorganisatsiooni tubakatoodete tarbimise piiramist käsitlev raamkonventsioon

Liikmesriigi kohustuste rikkumine – Direktiiv 95/59/EÜ – Muud tubakatoodete tarbimist mõjutavad maksud peale käibemaksu – Artikli 9 lõige 1 – Tootjate ja importijate õigus määrata vabalt oma toodete jaemüügi maksimumhinnad – Riigisisesed õigusnormid, millega on kehtestatud sigarettide jaemüügi miinimumhind ja peeneks lõigatud tubaka jaemüügi miinimumhind – Põhjendatus – Rahvatervise kaitse – Maailma Tervishoiuorganisatsiooni tubakatoodete tarbimise piiramist käsitlev raamkonventsioon

Liikmesriigi kohustuste rikkumine – Direktiiv 95/59/EÜ – Muud tubakatoodete tarbimist mõjutavad maksud peale käibemaksu – Artikli 9 lõige 1 – Tootjate ja importijate õigus määrata vabalt oma toodete jaemüügi maksimumhinnad – Riigisisesed õigusnormid, millega on kehtestatud sigarettide jaemüügi miinimumhind – Põhjendatus – Rahvatervise kaitse – Maailma Tervishoiuorganisatsiooni tubakatoodete tarbimise piiramist käsitlev raamkonventsioon

Direktiivis 95/59 oli ette nähtud, et tootjad ja tubakat importivad isikud võivad vabalt määrata oma toodete jaemüügi maksimumhinnad. Komisjon väitis, et kolme liikmesriigi õigusnormid, millega on kehtestatud miinimumhinnad, mis saadakse asjaomaste tubakatoodete keskmise hinna korrutamisel teatava protsendimääraga (Prantsusmaal 95%, Austrias sigarettide puhul 92,75% ja peeneks lõigatud tubaka puhul 90% ning Iirimaa 97%), kahjustavad tootjate ja importijate õigust määrata vabalt oma toodete jaemüügi maksimumhinnad ja seega vaba konkurentsi.

Niisiis pöördus komisjon Euroopa Kohtusse, sest ta leidis, et kõnealused riigisisesed õigusnormid on direktiiviga 95/59 vastuolus.

Liikmesriigid tuginesid Maailma Terviseorganisatsiooni (WHO) raamkonventsioonile ja EÜ artiklile 30, et põhjendada võimalikku direktiivi 95/59 artikli 9 lõike 1 rikkumist inimeste elu ja tervise kaitse eesmärgiga.

Euroopa Kohus leidis oma kolmes kohtuotsuses analoogselt, et liikmesriik, kes võtab vastu ja jätab jõusse õigusnormid, millega avalik võim kehtestab tubakatoodete jaemüügi miinimumhinnad, rikub direktiivi 95/59 (muudetud direktiiviga 2002/10) artikli 9 lõikest 1 tulenevaid kohustusi, kuna selliste normide korral ei saa kõikidel juhtudel välistada seda, et kehtestatud miinimumhind kahjustab tubakatoodete teatud tootjate või importijate konkurentsieelist, mis võib tuleneda nende toodete madalamast omahinnast. Sellise regulatsiooni tagajärjel, mille kohaselt lisaks kõigele määratakse miinimumhind kindlaks turul käibivale keskmisele hinnale viidates, võivad konkureerivate toodete hinnaerinevused tegelikult hoopis kaduda ja hinnad ühtlustuda kõige kallima toote hinna järgi. Seega kahjustab selline regulatsioon direktiivi 95/59 artikli 9 lõike 1 teise lõiguga tootjatele ja importijatele tagatud õigust määrata vabalt oma toodete jaemüügi maksimumhinnad.

WHO tubakatoodete tarbimise piiramist käsitlev raamkonventsioon ei saa mõjutada vastust küsimusele, kas selline regulatsioon on või ei ole kooskõlas direktiivi 95/59 artikli 9 lõikega 1, kuna selle konventsiooniga ei ole konventsiooniosalistele tubakatoodete hinnapoliitika osas pandud ühtki konkreetset kohustust, vaid selles on üksnes kirjeldatud võimalikke lahendusi, kuidas arvestada riigi tervisekaitse eesmärgi tubakatoodete tarbimise piiramisel. Raamkonventsiooni artikli 6 lõikes 2 on piirdutud ju vaid selle sätestamisega, et konventsiooniosaline võtab või säilitab meetmeid, mis „võivad hõlmata“ tubakatoodete suhtes maksupoliitika ja „vajaduse korral“ hinnapoliitika rakendamist.

Lõpuks ei saa liikmesriigid EÜ artiklile 30 tuginedes põhjendada direktiivi 95/59 artikli 9 lõike 1 rikkumist inimeste elu ja tervise kaitse eesmärgiga. EÜ artiklit 30 ei saa tõlgendada nii, et sellega on lubatud võtta teistsuguseid meetmeid peale EÜ artiklites 28 ja 29 mainitud koguseliste impordi- ja ekspordipiirangute ning samaväärse toimega meetmete.

Sellegipoolest ei takista direktiiv 95/59 liikmesriikidel tubakatarbimise jätkuvat piiramist rahvatervise kaitse eesmärgil.

Selle kohta märkis Euroopa Kohus, et maksuregulatsioon on oluline ja tõhus vahend võitluses tubakatoodete tarbimise piiramise ja seeläbi ka rahvatervise kaitse eest ja et nende toodete kõrgem maksustamine võib olla sobiv meede, saavutamaks eesmärki, et neile toodetele kehtestatakse kõrged hinnad, kuna aktsiisitõus peab varem või hiljem kajastuma jaehindade tõusus, ilma et see kahjustaks õigust hinda vabalt määrata.

2. Alkohoolsete jookide aktsiisi ühtlustamine

2.1. Alkohoolsete jookide aktsiisi kohaldamisala

13. märtsi 2019. aasta kohtuotsus B. S. (linnased õlle koostises) (C-195/18, [EU:C:2019:197](#))

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Alkoholi ja alkohoolsete jookide aktsiisid – Direktiiv 92/83/EMÜ – Artikkel 2 – Mõiste „õlu“ – Rohkem glükoosisiirupit kui linnaseid sisaldavast segust saadud virdest toodetud jook – Kombineeritud nomenklatuur – Rubriik 2203 (linnaseõlled) või rubriik 2206 (muud kääritatud joogid)

Apellant tootis alkohoolset jooki, mis tema väitel oli õlle ja alkoholivaba joogi segu. Selle joogi valmistamiseks mõeldud vahesaaduse tootmiseks kasutatud virde põhikoostisosa oli glükoosisiirup, mitte linnased (134,9 liitrist linnaseekstraktist, 1708,2 liitrist glükoosisiirupist, 9 liitrist sidrunhapest, 2,4 liitrist ammooniumfosfaadist, söötimest ja veest saadi 100 hektoliitrit virret).

Seoses selle tootmisega esitas ta igas kuus pädevale tollibüroole aktsiisideklaratsioonid, milles oli tema toodetud jook klassifitseeritud KNi rubriiki 2203 kuuluvaks seguks, mis koosneb „õllest“ ja alkoholivabast joogist, mistõttu on sellele kohaldatav õlle jaoks ette nähtud aktsiisimäär.

Tollibüroo juhataja ei nõustunud nende deklaratsioonidega, sest tema hinnangul oleks valmistatud joogi pidanud klassifitseerima KNi rubriiki 2206 kuuluva joogina, mis on muu kääritatud joogi kui õlle ja alkoholivaba joogi segu, ning järelikult oleks selle suhtes pidanud kohaldama kõrgemat aktsiisimäära. Tollibüroo juhataja põhjendas oma vastuseisu asjaoluga, et vahesaaduse tootmiseks kasutatud peamine koostisosa oli glükoosisiirup, mitte linnased, ning seda toodet ei saanud seega klassifitseerida KNi rubriiki 2203 kuuluvaks „linnaseõlleks“.

Selles vaidluses mõisteti apellant kriminaalkorras süüdi selles, et ta eksitas Poola maksuhaldurit oma toodetud joogi laadi suhtes ja vähendas niiviisi aktsiisisummat, mida ta oli kohustatud tasuma. Seejärel esitas apellant selle otsuse peale eelotsusetaotluse esitanud kohtule apellatsioonkaebuse.

Nimetatud kohtu sõnul oli selle kindlakstegemiseks, kas apellant on toime pannud süüteo, oluline välja selgitada, kas ta kvalifitseeris enda toodetud joogi õigesti KNi rubriiki 2203 kohaseks seguks, mis koosneb „õllest“ ja alkoholivabast joogist, või tuli seda käsitada joogina, mis on muu kääritatud joogi kui õlle ja alkoholivaba joogi segu.

Neil asjaoludel otsustas eelotsusetaotluse esitanud kohus menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule küsimuse, millega ta soovis sisuliselt teada, kas direktiivi 92/83 artiklit 2 tuleb tõlgendada nii, et vahesaadust, mis on mõeldud alkoholivabasse jooki segamiseks ja mis saadakse virdest, mis sisaldab linnaseid vähem kui muid koostisaineid ja millele lisatakse enne kääritamist glükoosisiirupit, võib kvalifitseerida KNi rubriiki 2203 kuuluvaks „linnaseõlleks“.

Euroopa Kohus märkis, et direktiivi 92/83 artiklis 2 on määratlusega „õlu“ hõlmatud mitte üksnes kõik KNi rubriiki 2203 kuuluvaid tooted („linnaseõlled“), vaid ka kõik tooted, mis sisaldavad õlle ja alkoholivaba joogi segu ja kuuluvad KNi rubriiki 2206 („Muud kääritatud joogid (näiteks õuna- ja pirnisiider, mõdu, sake); kääritatud jookide segud omavahel või mittealkohoolsete jookidega, mujal nimetamata“), seades samas mõlemal juhul tingimuseks, et toodete alkoholisisaldus on üle 0,5 mahuprotsendi. Ei ole kahtlust, et vaidlusalust toodet – segu kääritamise teel saadud alkohoolsest vahesaadusest ja alkoholivabast jookidest – ei saa klassifitseerida KNi rubriiki 2203. Euroopa Kohtu hinnangul saab joogi „õlleks“ kvalifitseerida üksnes siis, kui alkohoolse vahesaaduse enda saab kvalifitseerida „linnaseõlleks“ KNi rubriiki 2203 tähenduses, võttes arvesse seda, et vaidluse all ei olnud asjaolu, et kõnealuse lõpptoote alkoholisisaldus oli üle 0,5 mahuprotsendi.

Selles küsimuses kohaldas Euroopa Kohus oma väljakujunenud kohtupraktikat, mille kohaselt tuleb kaupade tariifse klassifitseerimise otsustavat kriteeriumi otsida nende kaupade objektiivsete tunnuste ja omaduste hulgast, nii nagu need on kindlaks määratud KNi rubriiki sõnastuses ja selgitavates märkustes, mille on KNi kohta koostanud komisjon ja harmoneeritud süsteemi (HS) kohta Maailma Tolliorganisatsioon (WCO). Euroopa Kohus tõdes, et kõnealuse vahesaaduse „linnaseõlleks“ kvalifitseerimiseks on loomulikult vaja, et toote koostises oleks linnaseid, kuid ei KNis ega HSi selgitavas märkuses pole

nende osakaalu protsentuaalselt kindlaks määratud. Veelgi enam, selgitavas märkuses on otsesõnu öeldud, et virde valmistamiseks võib kasutada ka teatud koguses muud teravilja kui linnaseid, ilma et oleks ette nähtud, et nende muude koostisosade osakaal virdes peab olema väiksem kui linnaste oma, ning mis puutub glükoosisiirupisse, siis selle lisamine ei ole keelatud. Lisaks on selgitava märkuse kohaselt, mille eri keeleversioonid üksteisest lahknevad, otsesõnu lubatud lisada virdele kääritamise ajal aromaatsaid aineid, millega aga ei ole *ipso facto* välistatud vaidlusaluse toote „linnaseõlleks“ kvalifitseerimine. Ometi on vaja, et toote objektiivsed, eelkõige organoleptilised tunnused ja omadused vastaksid õlle omadele. Kuna see on faktiküsimus, peab liikmesriigi kohtus kontrollima, kas lõpptoota saamiseks alkoholivabade jookidega segatud alkoholne vahesaadus on õlu või mitte (eriti visuaalse sarnasuse või õllele iseloomuliku maitse poolest). Toode võib kuuluda KNI rubriiki 2203 ja õlleaktsiisi kohaldamisalasse ainult siis, kui need tingimused on täidetud.

9. detsembri 2010. aasta kohtuotsus *Répertoire Culinaire* (C-163/09, [EU:C:2010:752](#))

Direktiiv 92/83/EMÜ – Alkoholi ja alkoholsete jookide aktsiiside struktuuri ühtlustamine – Artikli 20 esimene taane ning artikli 27 lõike 1 punktid e ja f – Köögivein, köögiportvein ja köögikonjak

Londoni ettevõtja *Répertoire Culinaire*, kes tegeleb toiduainete hulgemüügiga, importis Prantsusmaalt köögiveini, -portveini ja -konjaki – alkoholitooteid, millele tootja on lisanud soola ja pipart, mistõttu neid saab kasutada üksnes toidu valmistamiseks ning need ei kõlba joomiseks.

Ühendkuningriigi maksuhaldur oli sellest hoolimata seisukohal, et need tooted kuuluvad alkoholiaktsiisiga maksustamisele, ning pidas need seetõttu importimisel kinni.

Répertoire Culinaire ja Briti ametivõimude vahel oli vaidlus selle kauba tagastamise üle.

Olukorras, kus Euroopa Kohus oli 12. juuni 2008. aasta kohtuotsuses *Gourmet Classic* (C-458/06, EU:C:2008:338) juba sedastanud, et köögivein on aktsiisiga maksustatav, palus eelotsusetaotluse esitanud kohus oma esimeses küsimuses Euroopa Kohtul siiski täpsustada, kas direktiivi 92/83 artikli 20 esimest taanet tuleb tõlgendada nii, et selles sättes kasutatud mõiste „etanool“ määratlus on kohaldatav köögiveini ja köögiportveini suhtes, ning kaaluda selles kohtuasjas antud õigusliku hinnangu muutmist.

Kolmanda küsimusega paluti sedastada, mis on köögialkoholitoodete aktsiisivabastuseks sobiv õiguslik alus.

Neljanda eelotsuse küsimusega soovis eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitust, millised kohustused tulenevad impordiliikmesriigile sellest, et enne liidus vabasse ringlusse lubamist olid need köögialkoholitooted nende tootjariigis aktsiisist vabastatud.

Lõpuks sooviti teise küsimusega teada, millised on maksuvabastuse kohaldamise tingimused siis, kui liikmesriik on otsustanud kasutada aktsiisi tagasimaksmise süsteemi.

Ühendkuningriigis on selline tagasimaksmine nimelt võimalik üksnes äärmiselt rangetel tingimustel.

Esiteks otsustas Euroopa Kohus, et direktiivi 92/83 artikli 20 esimest taanet tuleb tõlgendada nii, et selles sättes leiduva mõiste „etanool“ määratlus on kohaldatav ka köögiveini ja köögiportveini suhtes.

Asjaolu, et köögiveini ja köögiportveini kui selliseid peetakse toiduvalmististeks, mis kuuluvad määrusele nr 2658/87 (muudetud määrusega nr 2587/91) lisaks oleva kombineeritud nomenklatuuri kaubagruppi 21, ja et need ei sobi joogina tarbimiseks, ei mõjuta osutatud sätte kohaldatavust neis toodetes sisalduva etanooli suhtes.

Teiseks täpsustas Euroopa Kohus, et toiduvalmistamiseks kasutatava köögiveini, köögiportveini ja köögikonjaki vabastamine ühtlustatud aktsiisist kuulub direktiivi 92/83 artikli 27 lõike 1 punkti f alla.

Need tooted saavad nimetatud direktiivi artikli 27 lõike 1 punkti e alla kuuluda vaid juhul, kui neid on kasutatud lõhna- ja maitseainetena toiduainete ning mittealkohoolsete jookide valmistamisel.

Kolmandaks märkis ta, et direktiivi 92/83 sätete ühetaoliseks kohaldamiseks on tarvis, et seda, kas toode on või ei ole ühes liikmesriigis aktsiisiga maksustatud või kas see on aktsiisist vabastatud, tuleb teistel liikmesriikidel üldjuhul tunnustada. Vastupidine tõlgendus kahjustaks direktiivi eesmärgi saavutamist ja takistaks kaupade vaba liikumist.

Niisiis juhul, kui sellised tooted nagu köögivein, köögiportvein ja köögikonjak, mida käsitatakse toodetena, mis ei ole aktsiisiga maksustatavad või mis on sellest vabastatud direktiivi 92/83 alusel ja vabasse ringlusse lubatud liikmesriigis, kus need on toodetud, on mõeldud turustamiseks teises liikmesriigis, on viimane kohustatud tagama nende toodete suhtes samasuguse kohtlemise oma territooriumil, välja arvatud siis, kui esinevad konkreetsed, objektiivsed ja kontrollitavad asjaolud, millest nähtub, et esimene liikmesriik ei ole selle direktiivi sätteid nõuetekohaselt rakendanud, või on põhjendatud vastavalt artikli 27 lõikele 1 meetmete võtmine selleks, et ära hoida maksupettusi, aktsiisi tasumisest hoidumist ja muid kuritarvitusi aktsiisivabastuste valdkonnas ning tagada nende nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine.

Neljandaks leidis Euroopa Kohus, et direktiivi 92/83 artikli 27 lõike 1 punkti f tuleb tõlgendada nii, et selles sättes ette nähtud aktsiisivabastuse andmise võib ainult siis seada sõltuvusse liikmesriigi õigusnormides ette nähtud selliste tingimuste täitmisest, millega on piiratud nende isikute ringi, kes võivad esitada tagasimaksmise taotluse ning on kehtestatud taotluse esitamiseks neljakuuline tähtaeg ja tagasimakse miinimumsumma, kui konkreetsetest, objektiivsetest ja kontrollitavatest teguritest nähtub, et need tingimused on vajalikud aktsiisivabastuse nõuetekohase ja arusaadava kohaldamise tagamiseks ning aktsiisipettuste, aktsiisi tasumisest hoidumise või muude kuritarvituste ärahoidmiseks. On eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne kontrollida, kas nende õigusnormidega kehtestatud tingimuste puhul see ikka on nii.

Nimelt, esiteks kujutab nimetatud direktiivi artikli 27 lõikes 1 nimetatud toodete aktsiisivabastus endast põhimõtet ja vabastuse andmisest keeldumine on erandlik ning teiseks ei saa osutatud sättega tunnustatud liikmesriikide õigus sätestada tingimused selleks, et tagada aktsiisivabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida aktsiisipettusi, aktsiisi tasumisest hoidumist ja muid kuritarvitusi, seada kahtluse alla, et selles sättes ette nähtud maksuvabastuse andmise kohustus on tingimusteta.

19. aprilli 2007. aasta kohtuotsus Profisa (C-63/06, [EU:C:2007:233](#))

Direktiiv 92/83/EMÜ – Alkoholi ja alkoholsete jookide aktsiiside struktuuri ühtlustamine – Artikli 27 lõike 1 punkt f – Šokolaaditoodetes sisalduv alkohol – Ühtlustatud aktsiisist vabastamine

UAB Profisa, kes impordib Leetu etüülalkoholisisaldusega šokolaaditooteid, palus kohaldada tema suhtes direktiiviga 92/83 ette nähtud maksuvabastust.

Leedu toll keeldus Profisale seda maksuvabastust andmast põhjendusel, et kuigi Leedu aktsiisiseaduse kohaselt on šokolaaditoodete valmistamiseks mõeldud etüülalkohol aktsiisist vabastatud, ei ole selle seadusega lubatud sellist maksuvabastust kohaldada imporditud valmis šokolaaditoodetele.

Profisa vaidlustas selle otsuse esimese astme halduskohtus, kes jättis tema kaebuse rahuldamata. Seepeale esitas Profisa apellatsioonkaebuse Vyriausiasis administracinis teismasele (Leedu kõrgeim halduskohus), kes täheldas, et direktiivi 92/83 artikli 27 lõike 1 punkti f leedukeelne versioon, millest lähtudes Leedu seadus oli sõnastatud, erineb sama õigusakti teistest versioonidest, ning esitas seetõttu Euroopa Kohtule eelotsusetaotluse.

Euroopa Kohus viitas oma väljakujunenud kohtupraktikale, mille kohaselt on liidu õigusakti ühetaolise kohaldamise ja seega ka ühetaolise tõlgendamise vajaduse tõttu välistatud võimalus võtta kahtluse korral isoleeritult arvesse selle sätte sõnastust ainult ühes selle versioonidest, ning sellest tuleneb vastupidi nõue tõlgendada ja kohaldada sätet teistes ametlikes keeltes koostatud versioone arvesse võttes.

Direktiivi 92/83 artikli 27 lõike 1 punkti f kohaselt on liikmesriigid kohustatud vabastama etanooli sisaldavad tooted ühtlustatud aktsiisist, kui neid tooteid kasutatakse puhtalt või pooltoodete koostisosana täidetud või muude toiduainete valmistamiseks, tingimusel et ühelgi juhul ei ole alkoholisaldus rohkem kui 8,5 liitrit puhast alkoholi 100 kg toote kohta šokolaadis ja 5 liitrit puhast alkoholi 100 kg toote kohta muudes toodetes. Selles sättes ei ole kuskil mainitud kohta, kus alkoholi asjaomase toote valmistamiseks kasutatakse, välja arvatud leedukeelses versioonis.

Kui ühenduse sätte keeleversioonides on erinevusi, tuleb sätet tõlgendada, lähtudes selle õigusakti üldisest ülesehitusest ja eesmärkidest, milles see sisaldub.

Kõnealusel juhul tuleb direktiivi 92/83 artikli 27 lõike 1 punkti f tõlgendada nii, et selles on liikmesriikidele pandud kohustus vabastada ühtlustatud aktsiisist etüülalkohol, mis on liidu tolliterritooriumile imporditud ja sisaldub vahetuks tarbimiseks mõeldud

šokolaaditoodetes, tingimusel et nende toodete alkoholisisaldus ei ületa 8,5 liitrit 100 kilogrammi toote kohta.

Koht, kus etüülalkoholi toiduainete valmistamiseks kasutatakse, ei oma selles suhtes tähtsust.

29. juuni 2000. aasta kohtuotsus *Salumets jt* (C-455/98, [EU:C:2000:352](#))

Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Kuues direktiiv – Impordimaks – Kohaldamisala – Etanooli salakaubavedu

Põhikohtuasja üks pool oli Soome toll ja teine pool füüsilised isikud, keda süüdistati etanooli salakaubaveos.

Süüdistatavad väitsid, et nad ei kuulu aktsiisidirektiivide kohaldamisalasse, tuginedes uimastite sissevedu käsitlevale kohtupraktikale, mille kohaselt ei saa uimastite ebaseaduslikul sisseveol või tarnimisel tekkida mingit tolli- ega käibemaksuvõlga, kui tegemist ei ole kaubaga, mis kuulub ühenduse õiguse kohaldamisalasse, sest see liigub seaduslikus ja kontrollitavas kaubaringluses meditsiinilisel või teaduslikul otstarbel kasutamiseks.¹

Soome valitsus ja liikmesriikide valitsused, kes olid seisukohti esitanud, viitasid seevastu kohtuotsustele, milles Euroopa Kohus oli otsustanud, et kui pettusega turule toodud kaup konkureerib seaduslikul teel turustatava kaubaga, nagu see on võltsitud parfüümide,² hasartmängude ebaseadusliku korraldamise³ või arvutisüsteemide ebaseadusliku ekspordi⁴ puhul, tuleb üldjuhul käibemaksu tasuda.

Soome kohus, kellel tuli see vaidlus lahendada, küsis Euroopa Kohtult muu hulgas, kas direktiivid 92/12 ja 92/83 on kohaldatavad kolmandatest riikidest pärineva etanooli salakaubaveole. Täpsemalt soovis ta teada, ega etanooli salaimporti ei tuleks järelkult võrdsustada narkootikumide ebaseadusliku tarnimise ja valeraha sisseveoga.

Euroopa Kohus täpsustas kõigepealt, et kuigi tollimaksu või muid makse, mis ühenduse õigusnormide alusel tavaliselt tasumisele kuuluks, ei kohaldata kauba ebaseaduslikule sisseveole, kui seda kaupa ei saa selle olemuse või eripära tõttu üldse seaduslikult turustada ega kaubaringlusse suunata, näiteks uimastite või valeraha puhul, siis üldine vahetegemine seaduslike ja ebaseaduslike tehingute vahel on neutraalse maksustamise põhimõttega vastuolus, välja arvatud juhul, kui igasugune konkurents seadusliku ja ebaseadusliku majandussektori vahel on välistatud.

¹ Põhikohtuasja süüdistatavad viitavad 5. veebruari 1981. aasta kohtuotsusele Horvath (50/80, [EU:C:1981:34](#)); 26. oktoobri 1982. aasta kohtuotsusele Wolf (221/81, [EU:C:1982:363](#)); 28. veebruari 1984. aasta kohtuotsusele Einberger (294/82, [EU:C:1984:81](#)); 5. juuli 1988. aasta kohtuotsusele Mol (269/86, [EU:C:1988:359](#)); 5. juuli 1988. aasta kohtuotsusele Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat (289/86, [EU:C:1988:360](#)). Seda kohtupraktikat on kinnitatud ja laiendatud valeraha sissevedu puudutavates kohtuasjades (6. detsembri 1990. aasta kohtuotsus Witzemann (C-343/89, [EU:C:1990:445](#)).

² 28. mai 1998. aasta kohtuotsus Goodwin ja Unstead (C-3/97, [EU:C:1998:263](#)).

³ 11. juuni 1998. aasta kohtuotsus Fischer (C-283/95, [EU:C:1998:276](#)).

⁴ 2. augusti 1993. aasta kohtuotsus Lange (C-111/92, [EU:C:1993:345](#)).

Kolmandast riigist salakaubana sisse veetud etanooli turustamine ei ole keelatud selle kauba olemuse või eriomaduste tõttu. Samuti ei saa etanooli pidada kaubaringlusest välja jäävaks kaubaks, kuna salakaubana sisse veetud kauba ja sellise kauba vahel, millega tehinguid tehakse seaduslikult, võib tekkida konkurents, kui on olemas seaduslik alkoholiturg, kuhu salakaubaga just püütaksegi pääseda.

Seega tuleb direktiive 92/12 ja 92/83 tõlgendada nii, et neis sätestatud normid maksustatavuse ja maksuvõla kohta on kohaldatavad ka selle suhtes, kui kolmandatest riikidest pärit etanooli veetakse salakaubana ühenduse tolliterritooriumile.

2.2. Alkohoolsete jookide aktsiisi struktuur

17. juuni 1999. aasta kohtuotsus Socridis (C-166/98, [EU:C:1999:316](#))

Riigisisene maks – EÜ asutamislepingu artikkel 95 (muudetuna EÜ artikkel 90) – Direktiivid 92/83/EMÜ ja 92/84/EMÜ – Veini ja õlle erinev maksustamine

Société critouridienne de distribution (Socridis) palus vabastust aktsiisist, mida ta pidi teatud õllekogustelt tasuma ajavahemikus 1993. aasta maist detsembrini. Seoses sellega väitis ta, et direktiivid 92/83 ja 92/84 on vastuolus EÜ asutamislepingu artikli 95 (pärast muutmist EÜ artikkel 90) teise lõiguga, kuna nende direktiividega on tema väitel kehtestatud maksustamissüsteem, mis lubab diskrimineerivat ja konkurentsivastast tegevust, andes veinitootmisele õlletootmisega võrreldes kaudse eelise.

Selle kohta väitis ta, et enne aktsiiside ühtlustamist direktiividega 92/83 ja 92/84 põhines veini ja õlle maksustamine Prantsusmaal samal alusel (mahul) ja sarnastel maksumääradel (õllel 19,50 Prantsuse franki/hl (umbes 3 eurot/hl) ja veinil 22 Prantsuse franki/hl (ligikaudu 3,35 eurot/hl)). Tema väitel oli eelviidatud direktiividega kehtestatud õlle minimaalseks aktsiisimääraks 1,87 eurot kraadi ja hektoliitri kohta, samas kui veini maksustamine põhines üksnes mahul ja 0-eurosel miinimummääral.

Kuna seega kehtestati nende direktiividega veinile ja õllele erinev aktsiisistruktuur ja -määr, tulenes sellest riigisisest erinev maksustamine, mis tõi kaasa diskrimineerimise. Nende direktiividega taotletud ühtlustamine tõi asjaomases liikmesriigis kaasa kohustuse muuta esiteks õlle maksustamismeetodit, kehtestades alkoholisisalduse kriteeriumi, ja teiseks õlle märksa kõrgema maksustamise kui veini oma.

Küsimus oli seega selles, kas selline direktiividega lubatud diskrimineerimine on vastuolus EÜ asutamislepingu artikliga 95 (pärast muutmist EÜ artikkel 90), ja kui vastus on jaatav, siis kas see järeldus mõjutab direktiivide kehtivust. Eelotsusetaotluse esitanud kohus palus seega Euroopa Kohtul hinnata nende kahe direktiivi kehtivust EÜ asutamislepingu artikli 95 (pärast muutmist EÜ artikkel 90) aspektist.

Euroopa Kohus leidis, et direktiivides 92/83 ja 92/84 on piirdutud sellega, et liikmesriike kohustatakse kohaldama õllele teatavat miinimumaktsiisi. Järelikult on neile jäetud piisav kaalutlusruum, et luua veini ja õlle maksustamise vahel selline suhe, mis välistab kodumaise toodangu kaitse EÜ asutamislepingu artikli 95 (pärast muutmist EÜ artikkel 90) mõttes.

Direktiivide 92/83 ja 92/84 vastuvõtmisel ei olnud ühenduse seadusandja eesmärk muuta veini maksustamine õlle maksustamisega sarnasemaks. Nõukogu kavatses talle asutamislepingu artikliga 99 (nüüd EÜ artikkel 93) sõnaselgelt antud volituste alusel ning siseturu loomise ja toimimise tagamiseks ühtlustada ühest küljest neid liikmesriikide õigusakte, mis puudutavad veiniaktsiisi, ja teisest küljest neid, mis puudutavad õlleaktsiisi. Pealegi on ühenduse institutsioonidel lubatud kas valdkondi üksnes järk-järgult ühtlustada või siis ühtlustada etappide viisi liikmesriikide õigusakte. Järelikult ei ole EÜ asutamislepingu artikliga 99 (pärast muutmist EÜ artikkel 93) vastuolus see, et nõukogu võttis vastu need direktiivid, milles on piirdutud üksnes sellega, et liikmesriike kohustatakse kohaldama õllele teatavat miinimumaktsiisi.

2. aprilli 2009. aasta kohtuotsus *Glückauf Brauerei* (C-83/08, [EU:C:2009:228](#))

Aktsiiside struktuuri ühtlustamine – Direktiiv 92/83/EMÜ – Artikli 4 lõige 2 – Teistest õlletehastest õiguslikult ja majanduslikult sõltumatu väike õlletehas – Õigusliku ja majandusliku sõltumatuse kriteeriumid – Võimalus, et avaldatakse kaudset mõju

Glückauf oli õlletehast käitav äriühing. Glückaufi osadest kuulus 3% Menz GmbH-le ja 48% Innstadtile. Selle viimase äriühingu osad kuulusid 30,7% ulatuses Menz GmbH-le ja 49% ulatuses äriühingule Ottakringer. Ottakringer oli omakorda äriühingu Getränke Holding AG tütarettevõtja, kelle aktsiad kuulusid 65% ulatuses perekonnale Wenckheim ja 16% ulatuses perekonnale Menz.

Esmalt kvalifitseeris Hauptzollamt (Saksamaa peatolliamet) Glückaufi äriühingutest Innstadt ja Ottakringer sõltumatuks õlletehaseks ja kohaldas tema suhtes vastavalt riigisisestele õigusnormidele vähendatud õlleaktsiisimäära. Hiljem asus peatolliamet siiski seisukohale, et Glückauf on Ottakringerist majanduslikult sõltuv, ja nõudis temalt maksu ümberarvutamise teates välja summa, mis võrdub tasumisele kuuluva vähendatud määraga aktsiisisumma ja tavalise maksumäära alusel arvutatud summa vahega.

Kui Glückaufi väide oli rahuldumata jäetud, esitas ta nimetatud maksu ümberarvutamise teate peale Thüringer Finanzgerichtile (Tüüringi maksukohus, Saksamaa) kaebuse. Ta väitis, et majandusliku sõltumatuse kriteeriumi, millel põhineb kvalifitseerimine direktiivi 92/83 artikli 4 lõike 2 tähenduses „väikeseks õlletehaseks“, tuleb tõlgendada lähtuvalt direktiivi 92/83 eesmärgist ja asjaomaste äriühingute käitumisest turul. Nimelt sai kaebaja hinnangul kõnesoleval juhul majandusliku sõltuvuse aga tuvastada vaid siis, kui kolmandale isikule kuuluva ühise osaluse kaudu seotud ettevõtjad tulevad turule ja tegutsevad seal ühe ettevõtjana.

Eelotsusetaotluse esitanud kohus otsustas menetluse peatada, et küsida Euroopa Kohtult sisuliselt seda, kas ölle vähendatud aktsiisimäära kohaldamiseks tuleb direktiivi 92/83 artikli 4 lõikes 2 sätestatud tingimust, mille kohaselt peab ölletehas olema teistest ölletehastest õiguslikult ja majanduslikult sõltumatu, tõlgendada nii, et õiguslikult sõltumatute ölletehaste vahelise majandusliku sõltumatuse kriteerium on seotud vaid nende ölletehaste tegutsemisega turul, või ei ole see kriteerium täidetud juhul, kui isikul on võimalik faktiliselt mõjutada nimetatud ölletehaste äritegevust.

Euroopa Kohus vastas, et direktiivi 92/83 artikli 4 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et olukorras, kus eri ölletehased on osaluse ja hääleõiguse kaudu omavahel struktuuriliselt seotud, mille tulemusel võib sama isik, kes tegutseb äriühingu juhina mitmes asjaomases ölletehases, olenemata tema tegelikust tegutsemisest, mõjutada nende ölletehaste ärialaste otsuste tegemist, on välistatud, et neid ölletehaseid võiks käsitada üksteisest majanduslikult sõltumatuna.

Direktiivi 92/83 eesmärk on nimelt vältida seda, et vähendatud ölleaktsiisi kohaldatakse ölletehastele, mille suurus ja tootmisvõimsus võib põhjustada moonutusi siseturul. Neil tingimustel on selle direktiivi artikli 4 lõikes 2 ette nähtud õigusliku sõltumatuse ja majandusliku sõltumatuse kriteeriumi eesmärk tagada, et igasuguse ölletehastevahelise majandusliku või õigusliku sõltuvusega kaasneb niisuguse maksusoodustuse välistamine, nagu seda on ölle vähendatud aktsiisimäär.

Selles kontekstis tähendab mõiste „teistest ölletehastest õiguslikult ja majanduslikult sõltumatu ölletehas“ kõnealuse direktiivi artikli 4 lõike 2 mõttes seda, et tuleb kontrollida, kas asjaomased ölletehased sõltuvad üksteisest õiguslikult eelkõige nende juhtimise või osade või aktsiate või hääleõiguse omamise tasandil või ka majanduslikult, mis võib mõjutada nimetatud ölletehaste suutlikkust teha ärialaseid otsuseid iseseisvalt.

Lisaks on sõltumatuse kriteeriumi eesmärk tagada, et vähendatud aktsiisimäärast saavad tõepoolest kasu vaid ölletehased, mille suurus on nende endi jaoks ebasoodne tingimus, ning mitte kontserni kuuluvad ölletehased. Neil tingimustel tuleb selleks, et direktiivi 92/83 artikli 4 lõiget 2 kohaldataks vaid ölletehaste suhtes, mis on tegelikult õiguslikult ja majanduslikult iseseisvad, tagada, et sõltumatuse tingimusest ei hoita kõrvale puhtformaalsetel põhjustel, eelkõige juriidiliste konstruktsioonide kaudu eri väikeste ölletehaste vahel, mis väidetavalt on õiguslikult iseseisvad, kuid tegelikult moodustavad majanduskontserni, mille toodang ületab direktiivi 92/83 artiklis 4 ette nähtud piiri.

Mis puudutab küsimust, kuidas võib asjaomaste ölletehaste turukäitumine mõjutada nende majandusliku sõltumatuse kindlakstegemist, siis on direktiivi 92/83 artikli 4 lõikes 2 silmas peetud ölletehaste õiguslikku ja majanduslikku struktuuri ning nende turukäitumisele ei ole sõnaselgelt viidatud. Lisaks ei saa selle põhjal, et ölletehased osalevad eri turgudel eri tootevalikuga, teha järeldust, et nimetatud ölletehased on üksteisest majanduslikult sõltumatud, kuna niisugune asjaolu võib tegelikult just vastupidi

osutada teadlikule, kontserni tasandil otsustatud strateegiale, et vältida või vähendada kontsernisest konkurentsi.

4. juuni 2015. aasta kohtuotsus Brasserie Bouquet (C-285/14, [EU:C:2015:353](#))

Eelotsusetaotlus – Maksud – Direktiiv 92/83/EMÜ – Aktsiis – Õlu – Artikkel 4 – Väikesed iseseisvad õlletehased – Vähendatud aktsiisimäär – Tingimused – Tootmine, mis ei toimu litsentsi alusel – Tootmine vastavalt kolmandale isikule kuuluvale tootmisprotsessile, mida viimane lubab kasutada – Nimetatud kolmanda isiku kaubamärkide lubatud kasutamine

Prantsuse ettevõtja Brasserie Bouquet müüs enda toodetud õlut. Ta tootis õlut äriühinguga ICO 3B SAR sõlmitud „Cercle des 3 brasseurs’i” koostöökokkuleppe alusel, mille kohaselt ta võis kasutada selle äriühingu kaubamärke ja tähist „Les 3 brasseurs”, samuti tema oskusteavet.

Euroopa Kohtul, kellele esitati eelotsusetaotlus kohtuvaidluse raames, mis puudutas tolli keeldumist kohaldada liikmesriigi õigusnormidega väikestele iseseisvatele õlletehastele ette nähtud vähendatud aktsiisimäära, tuli sisuliselt teha kindlaks, kas vähendatud aktsiisimäära kohaldamisel on direktiivi 92/83 artikli 4 lõikes 2 ette nähtud tingimus, et õlletehas ei tohi toota litsentsi alusel, täitmata juhul, kui asjaomane õlletehas toodab oma õlle vastavalt sellisele koostöökokkuleppele.

Sellele küsimusele vastates märkis Euroopa Kohus, et vähendatud aktsiisimäära kohaldamisel ei ole direktiivi 92/83 artikli 4 lõikes 2 ette nähtud tingimus, et õlletehas ei tohi toota litsentsi alusel, täidetud juhul, kui asjaomane õlletehas toodab oma õlle vastavalt lepingule, mille alusel on tal õigus kasutada kolmanda isiku kaubamärki ja tootmisprotsessi.

Direktiivi 92/83 eesmärk on nimelt vältida seda, et niisugust vähendatud määraga õlleaktsiisi kohaldatakse selliste õlletehaste puhul, mille suurus ja tootmisvõimsus võiksid põhjustada moonutusi siseturul.

Järelikult on direktiivi 92/83 artikli 4 lõike 2 kohaselt nõutav, et väikesed õlletehased, mille aastane õlletoodang on alla 200000 hl, oleksid tõepoolest sõltumatud teistest õlletehastest nii õigusliku ja majandusliku struktuuri kui ka tootmisstruktuuri poolest, juhul kui nad kasutavad teistest õlletehastest füüsiliselt eraldiasetsevaid ruume ega tegutse litsentsi alusel.

Niisiis on nõue, et tootmine ei toimuks litsentsi alusel, üks tingimustest, mille eesmärk on tagada, et asjaomane väike õlletehas on tõepoolest kõigist teistest õlletehastest sõltumatu. Sellest järeldub, et „litsentsi alusel” tootmise mõistet tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab õlle tootmist mis tahes loa alusel, millest ilmneb, et see väike õlletehas ei ole täiesti sõltumatu kolmandast isikust, kes talle loa on andnud. Nii on see seoses loaga kasutada patenti, kaubamärki või tootmisprotsessi, mis kuulub kolmandale isikule.

10. aprilli 2014. aasta kohtuotsus komisjon vs. Ungari (C-115/13, [EU:C:2014:253](#))

Liikmesriigi kohustuste rikkumine – Alkoholi ja alkoholsete jookide aktsiis – Direktiiv 92/83/EMÜ – Aktsiisimäärade kehtestamine – Piiritusetehases etanooli tootmise puhuks kehtestatud aktsiisimäär 0 forintit – Aktsiisivabastus füüsiliste isikute poolt etanooli tootmise korral

Liidu õigusega, nimelt direktiiviga 92/83 (muudetud aktiga Bulgaaria ja Rumeenia ühinemistingimuste kohta, ELT 2005, L 157, lk 203) ja direktiiviga 92/84, kohustati liikmesriike kohaldama etanoolile aktsiisi, mille miinimummäär on muude alkoholsete jookide kui veini ja õlle puhul 550 eurot puhta alkoholi hektoliitri kohta. Ungaril on siiski lubatud kohaldada vähendatud aktsiisimäära alkoholile, mida piiritusetehased toodavad puuviljakasvatavate enda toodud puuviljadest nende isiklikuks tarbimiseks. Aktsiisi soodusmäär ei tohi siiski olla alla 50% liikmesriigi ühtsest alkoholiaktsiisi määrast. Lisaks võib seda kohaldada üksnes kuni 50 liitrile alkoholile puuviljakasvatava kodumajapidamise kohta aastas.

Ungari õigusnormides oli ette nähtud, et kuni 50 liitri ulatuses aastas on puuviljakasvatava jaoks piiritusetehases valmistatud (tellija toorainest destilleeritud) piiritusjoogi aktsiis 0 Ungari forintit, mis tähendab täielikku maksuvabastust. Samuti oli eraisiku enda koduste vahenditega aetud piiritusjook aktsiisist vabastatud kuni 50 liitri ulatuses aastas, kui see piiritusjook oli mõeldud majapidamise enda tarbimiseks.

Sellise sooduskohtlemise põhiajend oli *pálinka* (puuviljadest aetud piiritusjoogi) tootmise traditsioon.

Kuna komisjon leidis, et Ungari ei ole järginud alkoholsete jookide aktsiisi alaseid liidu õigusnorme, esitas ta Euroopa Kohtule liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi. Komisjoni väitel ei jäta liidu õigusnormid mingit võimalust koduse destilleerimise maksuvabastuse kehtestamiseks ega luba tellija toorainest destilleerimisele nullmäära kehtestada.

Euroopa Kohus märkis, et alkoholsete jookide aktsiiside direktiivis 92/83 on kindlaks määratud juhud, mil need joogid võib aktsiisist vabastada või kohaldada neile vähendatud aktsiisimäära. Seega ei ole selle direktiiviga lubatud liikmesriikidel kehtestada sooduseeskirju, mille reguleerimisala on Euroopa Liidu seadusandja lubatust laiem. Järgmiseks tõdes Euroopa Kohus, et Ungari õigusnormidega, milles on ette nähtud, et puuviljakasvatavate enda toodud puuviljadest aetud piiritusjook on kuni 50 liitri ulatuses aastas täielikult maksust vabastatud, on ületatud Ungarile direktiiviga lubatud kuni 50% vähenduse piiri. Samuti on direktiiviga vastuolus liikmesriigi õigusnormid, millega on aktsiisist vabastatud eraisikute valmistatud piiritusjook, sest direktiivis ei ole sellist erandit harilikust maksumäärast ette nähtud.

Lisaks vastas Euroopa Kohus kostjast valitsuse kaheosalisele argumendile, mille kohaselt on piiritusjoogi tootmine sajanditepikkune traditsioon ja Ungari valitsuse peamise eesmärgina tuleb näha selle traditsiooni säilitamist, ning argumendile, et samasugune tava väikesi piiritusjoogi koguseid aktsiisist vabastada kehtib teisteski liikmesriikides. Mis

sellesse puutub, ei saa liikmesriigi traditsiooni aktsepteerida üldise argumendina, millega saab põhjendada kaalutlusõigusel põhineva erandi tegemist direktiivi siduvusest.

Niisiis otsustas Euroopa Kohus, et Ungari ei ole täitnud kohustusi, mis tulenevad alkoholsete jookide aktsiisi alastest liidu õigusnormidest.

5. oktoobri 2004. aasta kohtuotsus komisjon vs. Kreeka (C-475/01, [EU:C:2004:585](#))

Liikmesriigi kohustuste rikkumine – EÜ artikli 90 esimese lõigu sätete rikkumine – Alkoholi ja alkoholsete jookide aktsiis – Ouzo suhtes teistele alkoholsetele jookidele kohaldatavast aktsiisimäärast madalama aktsiisimäära kohaldamine – Maksumäära vastavus direktiivile, mida pole EÜ artiklis 230 sätestatud tähtaja jooksul vaidlustatud

Direktiivis 92/83 on teatud liiki toodetele, sealhulgas *ouzo*'le, ette nähtud vähendatud aktsiisimäär (artikli 23 punkt 2). Seaduses, millega direktiiv Kreeka õiguskorda üle võeti, määrati aktsiisi baasmääraks umbes 294 000 Kreeka drahmi (umbes 860 eurot) saja liitri puhta alkoholi kohta. *Ouzo* puhul kohaldati 50% võrra vähendatud baasmäära (umbes 147 000 Kreeka drahmi (umbes 430 eurot) saja liitri puhta alkoholi kohta).

Komisjon leidis, et see erinevus on vastuolus EÜ artiklis 90 sätestatud keeluga kohaldada teiste liikmesriikide toodetele suuremaid makse kui sarnastele kodumaistele toodetele, ning algatas liikmesriigi kohustuste rikkumise tuvastamise menetluse.

Selles kohtuotsuses jättis Euroopa Kohus komisjoni hagi rahuldamata. Ta märkis kõigepealt, et kehtestades *ouzo* suhtes madalama maksumäära, toetus Kreeka direktiivi 92/83 artikli 23 punktile 2 ja järgis seda. Komisjoni hagi, mille otsene eesmärk oli seada kahtluse alla aktsiisimäär, mida Kreedal oli sel alusel lubatud *ouzo* suhtes kohaldada, oli seega kaudselt kahtluse alla seatud ka nimetatud sätte õiguspärasus. Seoses sellega märkis Euroopa Kohus, et ühenduse institutsioonide aktide puhul eeldatakse reeglina, et need on õiguspärased ning tekitavad õiguslikke tagajärgi seni, kuni neid vastu võtnud institutsioon ei ole neid tühistanud, neid ei ole tühistatud tühistamishagi menetluse raames või tunnistatud kehtetuks eelotsusemenetluses või õigusvastasuse tõttu.

Erandina sellest reeglist ei tekita aktid, mille õigusvastasus on nii ilmne, et ühenduse õigussüsteemis ei saa see olla lubatav, ka mitte ajutisi õiguslikke tagajärgi, st neid tuleb pidada õigustühiseks algusest peale. Nimetatud erandi eesmärk on omavahel tasakaalustada kahte põhilist, ehkki vahel vastuolulist nõuet, millele õiguskord peab vastama, ehk vajadust tagada nii õigussuhete stabiilsus kui ka õiguspärasus.

Ühenduse institutsioonide akti õigustühiseks tunnistamisega kaasnevate tagajärgede tõsidusest tingitult on õiguskindluse huvides, et see oleks võimalik vaid kõige ekstreemsematel juhtudel.

Direktiivi 92/83 ei saa ei täielikult ega osas, mis puudutab artikli 23 punkti 2, pidada õigustühiseks. Samuti ei ole nõukogu nimetatud direktiivi ise kehtetuks tunnistanud ning

selle artikli 23 punkti 2 pole tühistanud ega kehtetuks tunnistanud ka Euroopa Kohus. Sellistel tingimustel tekitab direktiivi 92/83 artikli 23 punkt 2 õiguslikke tagajärgi, mille õiguspärasust eeldatakse.

Euroopa Kohus järeldas sellest, et kui liikmesriik on lihtsalt jätnud kehtima sellised riigisisised õigusnormid, mis on võetud vastu direktiivi 92/83 artikli 23 alusel, millega on teatud liiki toodetele lubatud kohaldada vähendatud aktsiisimäära, ning vastavuses selle sättega, pole see riik ühenduse õigusest tulenevaid kohustusi rikkunud.

3. Energiatoodete aktsiisi ühtlustamine

3.1. Energiatoodete aktsiisi kohaldamisala

4. juuni 2015. aasta kohtuotsus *Kernkraftwerke Lippe-Ems* (C-5/14, [EU:C:2015:354](#)).

Eelotsusetaotlus – ELTL artikkel 267 – Põhiseaduslikkuse järelevalve vahemenetlus – Liikmesriigi seaduse nii liidu õigusele kui ka riigi põhiseadusele vastavuse kontrollimine – Liikmesriigi kohtu õigus pöörduda eelotsusetaotlusega Euroopa Kohtu poole – Liikmesriigi õigusnormid, millega kehtestatakse aktsiis tuumkütuse kasutamisel – Direktiivid 2003/96/EÜ ja 2008/118/EÜ – ELTL artikkel 107 – EA artiklid 93, 191 ja 192

2010. aastal võttis Saksamaa vastu tuumkütuse aktsiisi seaduse (Kernbrennstoffsteuergesetz). Selle seadusega kehtestati ajavahemikuks 1. jaanuarist 2011 kuni 31. detsembrini 2016 aktsiis tuumkütuselt, mida kasutatakse elektrienergia tootmiseks kaubanduslikul eesmärgil ja mida tuli tasuda tuumaelektrijaamade käitajatel.

Kernkraftwerke Lippe-Emsi, kes käitab Emslandis Lingenis (Saksamaa) tuumaelektrijaama ja kasutas 2011. aasta juunis oma tuumaelektrijaama tuumareaktoris kütusemooduleid, kohustati tasuma üle 154 miljoni euro suurune maksusumma.

Kernkraftwerke Lippe-Ems vaidlustas selle maksunõude Finanzgericht Hamburgis (Hamburgi maksukohus, Saksamaa). Tema väitel ei olnud Saksa tuumkütuse aktsiis liidu õigusega kooskõlas.

Finanzgericht Hamburg (Hamburgi maksukohus) otsustas küsida Euroopa Kohtult, kas direktiiviga 2003/96 energiatoodete ja elektrienergia maksustamise kohta ja direktiiviga 2008/118 ning ELTL artikliga 107 või Euratomi asutamislepingu sätetega on vastuolus, kui liikmesriik kehtestab aktsiisi tuumkütusele, mida kasutatakse elektrienergia tootmiseks kaubanduslikul eesmärgil.

Euroopa Kohus vastas, et see maks ei ole liidu õigusega vastuolus. Konkreetselt selle maksu kooskõla kohta Euroopa aktsiisisüsteemiga märkis Euroopa Kohus, et direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a ja direktiivi 2008/118 artikli 1 lõikeid 1 ja 2 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, millega on ette

nähtud aktsiis tuumkütuselt, mida kasutatakse elektrienergia tootmiseks kaubanduslikul eesmärgil. Selle direktiivi artiklis 14 on nimelt ammendavalt loetletud maksuvabastused, mida liikmesriigid on kohustatud energiatoodete ja elektrienergia maksustamisel andma, ning tooted, millele maksuvabastust kohaldatakse, on seal selgelt kindlaks määratud.

Seoses esimesena nimetatud sättega tuleb märkida, et direktiivi 2003/96 artikli 2 lõikes 1 on mõiste „energiatooted“ selle direktiivi tähenduses määratletud, andes viidetega kombineeritud nomenklatuuri koodidele ammendava loetelu toodetest, mis kuuluvad selle mõiste alla. Ent kuna tuumkütus ei kuulu sellesse loetellu, ei ole see kütus seega direktiivi 2003/96 tähenduses „energiatood“ ega kuulu järelkult selle direktiivi artikli 14 lõike 1 punktis a sätestatud maksuvabastuse alla (maksuvabastus energiatoodetele ja elektrienergiale, mille suhtes kohaldatakse ühtlustatud aktsiisi ja mida kasutatakse elektrienergia tootmiseks). Kõnealust maksuvabastust ei saa kohaldada ka analoogia alusel. Lisaks ei saa liikmesriigi õigusaktide võimalik vastuolu liidu poliitikaga CO₂-heite vähendamise valdkonnas – muutmata kardinaalselt direktiivi 2003/96 artikli 2 lõike 1 ja artikli 14 lõike 1 punkti a tähendust vastupidi liidu seadusandja selgele kavatsusele – anda alust tõlgendada neid sätteid nii, et need on kohaldatavad muudele toodetele peale energiatoodete ja elektri selle direktiivi tähenduses.

Seega nõustus Euroopa Kohus sisuliselt, et samal ajal võib maksustada nii elektrienergia tarbimise kui ka selle tootmise allikad, mis ei ole direktiivi 2003/96 tähenduses energiatooted.

Mis puutub direktiivi 2008/118 artikli 1 lõigetes 1 ja 2, siis selline liikmesriigi seadusega kehtestatud aktsiis, millega otse või kaudselt ei ole maksustatud direktiivis 2003/96 nimetatud elektrienergia ega muu aktsiisikauba tarbimine, ei saa kuuluda direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 1 või 2 kohaldamisalasse ega saa järelkult olla selle direktiivi mõttes ei elektriaktsiis ega täiendav kaudne maks sellelt kaubalt.

Nii on see aktsiisi puhul, mis esiteks kuulub tasumisele siis, kui kütusemooduleid või kütusevardeid tuumareaktoris esimest korda kasutatakse ja iseseisev ahelreaktsioon on vallandunud elektrienergia tootmiseks kaubanduslikul eesmärgil, ja nõutakse sisse elektritootjalt ning mis teiseks arvutatakse kasutatud tuumkütuse koguse alusel, kusjuures kõigi seda liiki kütuste jaoks on ette nähtud ühtne maksumäär, samas kui tuumaelektrijaama reaktoris toodetud elektrienergia kogus ei sõltu otseselt kasutatud tuumkütuse kogusest, vaid võib kõikuda vastavalt kasutatud kütuse laadile ja omadustele ning reaktori tootlikkuse tasemele, ja kui aktsiisi võib sisse nõuda põhjusel, et on vallandunud iseseisev ahelreaktsioon, ilma et oleks tingimata toodetud ja seega tarbitud teatavas koguses elektrit.

Niisiis märkis Euroopa Kohus, et ei ole ilmnenud, et tuumkütuse kasutamise ja tuumaelektrijaama reaktoris toodetud elektri tarbimise vahel esineks otsene ja lahutamatu seos.

20. septembri 2017. aasta kohtuotsus Elecdey Carcelen jt (C-215/16, C-216/16, C-220/16 ja C-221/16, [EU:C:2017:705](#))

Eelotsusetaotlus – Keskkond – Elektrienergia, mille allikas on tuul – Direktiiv 2009/28/EÜ – Taastuvatest energiaallikatest toodetud energia kasutamise edendamine – Artikli 2 teise lõigu punkt k – Toetuskava – Artikli 13 lõike 1 teise lõigu punkt e – Halduskulud – Direktiiv 2008/118/EÜ – Aktsiisi üldine kord – Artikli 1 lõige 2 – Täiendavad kaudsed maksud, mis on kehtestatud erieesmärkidel – Direktiiv 2003/96/EÜ – Energiatoodete ja elektrienergia maksustamine – Artikkel 4 – Energia madalaim maksustamistase – Maks, mida kohaldatakse elektrienergiat tootvate tuulegeneraatorite suhtes

Äriühingud, kes olid põhikohtuasja kaebajad, käitasid Castilla-La Mancha autonoomses piirkonnas (Hispaania) elektrienergiat tootvaid tuulegeneraatoreid. Nad tasusid 2011. ja 2012. maksustamisaasta eest Hispaania seadusega kehtestatud maksu, mis seisneb kvartalipõhiselt makstavas kindla määraga summas, mis erineb olenevalt tuulepargi suurusest ja tuulegeneraatori võimsusest, olenemata selle toodetud elektrikogusest.

Pidades seda maksu põhiseadusvastaseks ja liidu õigusega kokkusobimatuks, taotlesid kaebajad liikmesriigi pädevatelt asutustelt esitatud maksudeklaratsioonide ja -arvestuste parandamist ja tasutud maksusummade tagastamist.

Sellises olukorras esitas Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (Castilla-La Mancha autonoomse piirkonna kõrgeim kohus, Hispaania) Euroopa Kohtule küsimused kõnealuse maksu õigusliku regulatsiooni kohta.

Selles kohtuotsuses leidis Euroopa Kohus aktsiisialaste õigusnormide kohaldamise kohta, et direktiivi 2003/96 artiklit 4 tuleb tõlgendada nii, et niisugused liikmesriigi õigusnormid, nagu on vaidluse all põhikohtuasjas, milles on ette nähtud maksu kogumine elektrienergiat tootvatelt tuulegeneraatoritelt, ei ole sellega vastuolus, sest kõnealuse maksuga ei ole maksustatud selle direktiivi artikli 1 ning artikli 2 lõigete 1 ja 2 tähenduses energiatooded ega elektrienergia ning seega ei kuulu see direktiivi kohaldamisalasse.

Ei ole nimelt mingit seost põhikohtuasjas vaidluse all oleva maksustatava teokoosseisu tekkimise ja tuulegeneraatoritega tegelikult toodetud elektrienergia vahel.

Sellise käsituse tõttu tuleb direktiivi 2008/118 artikli 1 lõiget 2 tõlgendada nii, et niisugused liikmesriigi õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, milles on ette nähtud maksu kogumine elektrienergiat tootvatelt tuulegeneraatoritelt, ei ole sellega vastuolus, sest tegemist ei ole maksuga, mida kohaldatakse energiatoodete või elektrienergia tarbimise suhtes, ja seetõttu ei kuulu see nimetatud direktiivi kohaldamisalasse.

10. juuni 1999. aasta kohtuotsus Braathens (C-346/97, [EU:C:1999:291](#))

Direktiiv 92/81/EMÜ – Mineraalõlilede kehtestatud aktsiisi struktuuri ühtlustamine – Mineraalõlid, mida tarnitakse kasutamiseks õhusõiduki kütusena, välja arvatud eraviisilisteks lõbulendudeks – Ühtlustatud aktsiisist vabastamine

Rootsi maksuhaldur nõudis lennuettevõtjalt Braathens, et see tasuks Rootsi õiguses riigisisese kommertslennuliikluse suhtes kehtestatud keskkonnamaksu, mille suurus arvutatakse kütusekulu ning süsivesinike ja lämmastikoksiidi heitkoguste põhjal.

Kui Braathens oli esitanud maksuhaldurile vaide ja see oli rahuldamata jäänud, esitas ta kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule. Viimane pöördus Euroopa Kohtu poole esiteks küsimusega, kas vaidlusalune maks on direktiivi 92/81 artikli 8 lõike 1 punktiga b vastuolus, teiseks, kas seda sätet saab pidada vahetu õigusmõjuga sätteks, ja kolmandaks, kas nimetatud maksu saab jagada osadeks, millest üks on ühenduse õigusega kooskõlas ja teine mitte.

Esiteks tõi Euroopa Kohus, et keskkonnamaks, mida kohaldatakse riigisisesele kommertslennuliiklusele ja mille arvutamise aluseks võetakse andmed kasutatava lennukitüübi keskmise lennu kütusekulu ning süsivesinike ja lämmastikoksiidi heitkoguste kohta, on direktiivi 92/81 artikli 8 lõikega 1 vastuolus.

Selline liikmesriigi maks, millega maksustatakse kütusekulu ennast, kuna kütusekulu ja selle tarbimise käigus õhku paisatavate saasteainete vahel on otsene ja lahutamatu seos, on direktiivides 92/12 ja 92/81 kehtestatud ühtlustatud aktsiisi süsteemiga vastuolus. Kui liikmesriikidel lubatakse maksustada tooted, mis tuleb direktiivi 92/81 artikli 8 lõike 1 punkti b kohaselt ühtlustatud aktsiisist vabastada nagu käesoleval juhul, mõne muu kaudse maksuga, kaotaks see direktiivi säte nimelt kogu oma soovitava toime.

Teiseks leidis Euroopa Kohus, et direktiivi 92/81 artikli 8 lõike 1 punktis b ette nähtud kohustus vabastada ühtlustatud aktsiisist mineraalõlid, mida tarnitakse kasutamiseks õhusõiduki kütusena, välja arvatud eraviisilisteks lõbulendudeks, on piisavalt selge, täpne ja tingimusteta selleks, et isikud saaksid sellele liikmesriigi kohtus tugineda, et vaidlustada selle kohustusega vastuolus olevaid riigisiseseid õigusnorme.

13. juuli 2017. aasta kohtuotsus Vakarų Baltijos laivų statykla (C-151/16, [EU:C:2017:537](#))

Eelotsusetaotlus – Direktiiv 2003/96/EÜ – Energiatoodete ja elektrienergia maksustamine – Artikli 14 lõike 1 punkt c – Nende energiatoote, mida tarnitakse kasutamiseks laeva mootorikütusena Euroopa Liidu territoriaalvetes sõitmiseks, ning laeva pardal toodetava elektrienergia maksuvabastus – Kütus, mida kasutatakse laeva teekonnaks laeva ehituskohast teise liikmesriigi sadamasse seal esimese kaubandusliku lasti laevale lastimiseks

Merelaevade ehitamisega tegelev Leedu äriühing Vakarų Baltijos laivų statykla (edaspidi „Leedu äriühing“) sõlmis lepingu ühele Eesti äriühingule kaubalaeva ehitamiseks. Selle

raames tuli muu hulgas osta kütust, pumbata see kütusepaakidesse ning tasuda sellelt kütuselt aktsiis. Pärast laeva vastuvõtmist andis klient korralduse sõita ilma lastita Klaipėda (Leedu) sadamast Stralsundi (Saksamaa) sadamasse, kus laevale lastiti esimene kaubanduslik last, mis seejärel veeti tasu eest Santanderi (Hispaania) sadamasse.

Leedu äriühing esitas riiklikule maksuinspeksioonile taotluse, et talle makstaks tagasi aktsiis, mille ta oli tasunud, et oma Eesti kliendi laevale kütust tarnida. Riiklik maksuinspeksioon keeldus selle taotluse rahuldamisest põhjendusel, et kõnealust kütust kliendile tarnides jättis Leedu äriühing täitmata riigisisises õiguses ette nähtud vormi- ja sisulised nõuded ning tal ei olnud laevadele kütuse tarnimiseks vajalikku litsentsi.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Leedu Vabariigi valitsuse juures tegutsev maksuvaidluskomisjon) tühistas tagasimaksmisest keeldumise otsuse. Riiklik maksuinspeksioon esitas selle otsuse tühistamise nõudes kaebuse, mille Vilniaus apygardos administracinis teismas (Vilniuse regionaalne halduskohus, Leedu) rahuldab. Siis esitas Leedu äriühing apellatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasele (Leedu kõrgeim halduskohus), kes küsis, kuidas tõlgendada direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti c ja kas selles sättes ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisest võib keelduda puhtvormilistel kaalutlustel.

Kõigepealt asus Euroopa Kohus seisukohale, et direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et selles sättes ette nähtud maksuvabastus on kohaldatav kütusele, mida kasutatakse laeva ilma lastita teekonnaks liikmesriigi sadamast – käesoleval juhul sellest sadamast, kus laev ehitati – teise liikmesriigi sadamasse, kus laevale lastitakse kaup, mis tuleb seejärel vedada kolmanda liikmesriigi sadamasse.

Järgmiseks tõlgendas ta direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti c nii, et sellised liikmesriigi õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, millega on välistatud nimetatud sättes ette nähtud maksuvabastuse kohaldamine juhul, kui energiatoodete tarne puhul ei ole järgitud neis õigusnormides ette nähtud vorminõudeid, ehkki see tarne vastab kõigile nimetatud sättes ette nähtud maksuvabastuse kohaldamise tingimustele, on selle direktiivi sättega vastuolus.

3.2. Energiatoodete aktsiisi struktuur

2. juuni 2016. aasta kohtuotsus ROZ-ŚWIT (C-418/14, [EU:C:2016:400](#))

Eelotsusetaotlus – Aktsiis – Direktiiv 2003/96/EÜ – Mootorikütuste ja kütteainete erinevad aktsiisimäärad – Kütteaine aktsiisimäära kohaldamise tingimused – Kohustus esitada igakuine koond deklaratsioonidest, mille kohaselt on ostetud tooted mõeldud kütteks kasutamiseks – Mootorikütustele ette nähtud aktsiisimäära kohaldamine selle koondi esitamata jätmise korral – Proportsionaalsuse põhimõte

Ajavahemikul 1. märtsist 2009 kuni 31. detsembrini 2009 müüs Poola äriühing ROZ-ŚWIT mitu korda kütteainet, täpsemalt kergõli. Tuvastati, et neid müügitoiminguid oli kontrollitud ning ei esinenud kahtlust, et kaubasaajad on kinnitanud nii kauba saamist kui ka selle kütteaine kasutamist kütteks. Siiski ei olnud ROZ-ŚWIT tähtaja jooksul esitanud kaubasaajate deklaratsioonide koondit vastavalt Poola aktsiisialastele õigusnormidele.

Kuna nende õigusnormide kohaselt tuleb kütteainena kasutatavale tootele siis, kui kaubasaajate deklaratsioonide koond on jäänud ettenähtud tähtaja jooksul esitamata, mootorikütuse aktsiisimäära kohaldada, määrati ROZ-ŚWITi müügitehingutele Wrocław'i tolliameti juhataja (Naczelnik Urzędu Celnego we Wrocławiu, Poola) maksuotsusega see aktsiisimäär.

Selle maksuotsuse peale esitas ROZ-ŚWIT vaide Wrocław'i tollikoja direktorile, väites, et kaubasaajate deklaratsioonide koondi esitamata jätmise kujutab endast üksnes vormilist puudust ja see, et kütteainet kasutatakse tegelikkuses kütmiseks, on väljaspool kahtlust.

Kuna see vaie jäeti rahuldamata, esitas ROZ-ŚWIT kaebuse Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Wrocław'i vojevoodkonna halduskohus, Poola).

See kohus palus sisuliselt selgitust, kas direktiivi 2003/96 ja proportsionaalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus, kui liikmesriigi õigusnormides on esiteks ette nähtud, et kütteainete müüjad peavad esitama ettenähtud tähtajaks iga kuu koondi kaubasaajate deklaratsioonidest selle kohta, et ostetud tooted on mõeldud kütteks kasutamiseks, ja teiseks, et koondi tähtaja jooksul esitamata jätmisel kohaldatakse müüdnud kütteainele mootorikütuse aktsiisimäära isegi siis, kui on tuvastatud, et selle toote kasutamine kütte otstarbel on väljaspool kahtlust.

Euroopa Kohus sedastas, et direktiivi 2003/96 ja proportsionaalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus, kui liikmesriigi õigusnormide kohaselt peavad kütteainete müüjad esitama ettenähtud tähtajaks iga kuu koondi deklaratsioonidest selle kohta, et ostetud tooted on mõeldud kütteks kasutamiseks. Samuti leidis ta, et nendega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt kohaldatakse kõnealuse deklaratsioonide koondi ettenähtud tähtajaks esitamata jätmise korral mootorikütuse aktsiisimäära müüdnud kütteainele isegi juhul, kui on tuvastatud, et asjaomase toote kasutamine kütteks on väljaspool kahtlust.

Kuna ühelt poolt on liikmesriikidel kaalutlusruum kütteaine müügiga seotud maksupettuste vältimiseks mõeldud meetmete ja mehhanismide valikul ja pädevale asutusele kaubasaajate deklaratsioonide koondi esitamise kohustus ilmselgelt ei ole seetõttu ebaproportsionaalne, tuleb nentida, et selline kohustus kujutab endast vajalikku meedet mainitud eesmärgi saavutamiseks ega lähe kaugemale selle eesmärgi saavutamiseks vajalikust.

Teiselt poolt on riigisisene õigusnorm, mille kohaselt kohaldatakse kaubasaajate deklaratsioonide koondi ettenähtud tähtajaks esitamata jätmise korral kütteainetele automaatselt mootorikütuse aktsiisimäära isegi siis, kui kütteainet on kasutatud kütteks,

vastuolus direktiivi 2003/96 üldise ülesehituse ja eesmärgiga, mis põhinevad sellel, et energiatooteid maksustatakse vastavalt nende tegelikule kasutusele. Ka on selline automaatne mootorikütuse aktsiisimäära kohaldamine juhul, kui ei ole täidetud kohustust esitada kaubasaajate deklaratsioonide koond, vastuolus proportsionaalsuse põhimõttega. Nimelt läheb see, kui kütteaine suhtes kohaldatakse selle kohustuse rikkumise tõttu mootorikütuse aktsiisimäära, kuigi selle toote kasutamine kütteks on väljaspool kahtlust, kaugemale sellest, mis on vajalik maksustamise vältimise ja maksupettuste ennetamiseks.

27. novembri 2003. aasta kohtuotsus komisjon vs. Soome (C-185/00, [EU:C:2003:639](#))

Liikmesriigi kohustuste rikkumine – Direktiivid 92/81/EMÜ ja 92/82/EMÜ – Mineraalõlide aktsiisimäärad – Maksukontroll – Gaasiõli kasutamine mootorikütusena

Selles Soome Vabariigi vastu esitatud kohustuste rikkumise hagi palus komisjon Euroopa Kohtul tuvastada, et jättes kehtima riigisisised õigusnormid, mille kohaselt oli madalama määraga maksustatud gaasiõli (kütteõli) lubatud kasutada mootorsõidukite kütuseks, rikkus Soome Vabariik direktiivi 92/81 artikli 8 lõigetest 2 ja 3 ning direktiivi 92/82 artikli 5 lõikest 1 tulenevaid kohustusi.

Komisjon väitis esiteks, et kuigi Soome õigusnormidega oli mootorikütusena kasutatavale gaasiõlile ette nähtud direktiivi 92/82 artikli 5 lõikes 1 sätestatud alammäärast kõrgem aktsiisimäär, ei saanud neid õigusnorme siiski pidada viidatud sättega kooskõlas olevaks, sest nendega ei olnud kõigis olukordades tagatud, et kõnealust gaasiõli maksustatakse tõepoolest sellise määraga, nagu oli ette nähtud osutatud sättes.

Soome süsteemi kohaselt oli nimelt lubatud kasutada madalamalt maksustatud gaasiõli mootorikütusena ja see põhines mootorsõiduki omanikule või valdajale kehtestatud kohustusel deklareerida maksuhaldurile eelnevalt oma kavatsus hakata kütteõli mootorikütusena kasutama ning selleks tuli neil tasuda lisamaksu ja/või mootorikütusetasu, mida ei võetud kasutatava kütteõli koguse alusel ja mis ei kujutanud endast järelikult aktsiisi.

Teiseks väitis komisjon, et Soome Vabariik ei ole gaasiõli tarnimiseks ja kasutamiseks direktiivi 92/81 artikli 8 lõigetes 2 ja 3 sätestatud eesmärkidel, näiteks põllumajandus- ja metsandussektoris ning riiklikel ehitustöödel, rakendanud piisavat ja tõhusat kontrolli, mis nende sätete kohaselt oli nõutav, et tagada gaasiõli kasutamine rangelt sellel otstarbel, mille põhjal see on maksustatud.

Euroopa Kohus leidis selles kohtuotsuses, et direktiivi 92/82 artikli 5 lõikega 1, mille kohaselt tuli mootorikütusena kasutatav gaasiõli maksustada selles sättes ette nähtud aktsiisi alammääraga, ei ole kooskõlas sellised liikmesriigi õigusnormid, millega on lubatud kasutada madalamalt maksustatud gaasiõli mootorikütusena ja millega on sel eesmärgil kehtestatud lisamaks ja/või mootorikütusetasu, mida kogutakse eelneva deklareerimise alusel ning mis ei kujuta endast aktsiisi.

Kuigi direktiivi 92/82 artikli 5 lõikega 1 kohustati liikmesriike tagama, et mootorikütusena kasutatavad mineraalõlid maksustatakse vähemalt selles sättes kehtestatud aktsiisimääraga, oli direktiivi 92/81 artikli 8 lõigetes 2 ja 3 loetletud teatavad sektorid, milles mineraalõlide mootorikütusena kasutamise korral võis kohaldada maksuvabastust või vähendatud aktsiisimäära, tingimusel et selle üle tehakse maksukontrolli.

Kui liikmesriik jätab kehtima gaasiõli kasutamist puudutavad õigusnormid, millega kehtestatud maksukontrolli mehhanism ei võimalda nende direktiivi sätete eesmärki saavutada, sest selle mehhanismiga ei saa tegelikult takistada muuks otstarbeks mõeldud ja seetõttu madalamalt maksustatud mineraalõli kasutamist mootorikütusena ega järelikult tagada, et mootorikütusena kasutatavat gaasiõli tõepoolest maksustatakse neis sätetes ette nähtud aktsiisi alammääraga, rikub ta neist sätetest tulenevaid kohustusi.

II. Aktsiisi sissenõutavus- ja tasumiseeskirjade ühtlustamine

1. Aktsiisi sissenõutavus

29. juuni 2017. aasta kohtuotsus komisjon vs. Portugal (C-126/15, [EU:C:2017:504](#))

Liikmesriigi kohustuste rikkumine – Sigaretiaktsiis – Direktiiv 2008/118/EÜ – Sissenõutavus – Sissenõutavaks muutumise aeg ja koht – Maksumärgid – Aktsiisikauba vaba liikumine – Sigaretipakkide turustamise ja müügi ajaline piirang – Proportsionaalsuse põhimõte

Selles kohtuasjas oli Euroopa Kohtule esitatud liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi, milles paluti tuvastada, et keelates sigaretipakke avalikkusele turustada ja müüa pärast selle aasta kolmanda kuu lõppu, mis järgneb vahetult selle paki maksumärgil märgitud aastale, on Portugali Vabariik rikkunud direktiivi 2008/118 artikli 9 esimesest lõigust ja proportsionaalsuse põhimõttest tulenevaid kohustusi.

Euroopa Kohus asus seisukohale, et kui liikmesriik on keelanud teataval majandusaastal tarbimisse lubatud sigaretipakkide avaliku turustamise ja müügi pärast järgneva aasta kolmanda kuu lõppu ka sellisel juhul, kui neile toodetele kohaldatav aktsiisimäär järgneval aastal ei tõuse, rikub ta oma kohustusi, mis tulenevad nõukogu direktiivist 2008/118, mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 92/12, artikli 9 esimesest lõigust ning proportsionaalsuse põhimõttest.

Maksudest kõrvalehoidumise, maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste vastane võitlus on direktiiviga 2008/118 taotletav eesmärk, nagu nähtub selle direktiivi põhjendusest 31, artiklist 11 ja artikli 39 lõike 3 esimesest lõigust. Selliste ülemääraste koguste tarbimisse lubamine tulevase aktsiisitõusu ennetamiseks kujutab endast üht kuritarvituse vormi, mille ärahoidmiseks on liikmesriikidel õigus võtta sobivaid meetmeid.

Kuivõrd direktiivi 2008/118 artikli 9 esimese lõigu kohaselt on sissenõutavuse tingimused ja aktsiisimäär need, mis kehtivad liikmesriigi õiguses aktsiisi sissenõutavaks muutmise kuupäeval, tähendab liikmesriikidel olev vastav õigus, et neil on võimalus võtta sedalaadi meetmeid.

Samas peavad liikmesriigid neile liidu õigusega antud pädevust teostades kinni pidama õiguse üldpõhimõtetest, mille hulka kuulub ka proportsionaalsuse põhimõte. Sellest tuleneb liikmesriikide kohustus kasutada meetmeid, mis võimaldavad küll tõhusalt saavutada liikmesriigi õigusega taotletava eesmärgi, kuid ei või siiski minna kaugemale selle saavutamiseks vajalikust ja kahjustavad võimalikult vähe kõnealuste liidu õigusnormidega püstitatud eesmärgi ja põhimõtteid. Meede, mille eesmärk on ära hoida enne kavandatud aktsiisitõusu aasta lõpus ülemäärase sigaretipakkide koguse tarbimisse lubamine, on sobiv selliste õiguspäraste eesmärkide saavutamiseks, nagu on võitlus maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega, samuti rahvatervise kaitse. See aitab ka tagada ausat konkurentsi. Kui aga sellist meedet kohaldatakse kõigil juhtudel, sealhulgas siis, kui aktsiisimäär alaneb või jääb samaks, ei ole see meede ilmselgelt vajalik taotletavate eesmärkide saavutamiseks. Neid eesmärgi on võimalik saavutada vähem piiraval ja samavõrra sobival viisil meetmega, mida kohaldatakse vaid sigaretiaktsiisi tõusu korral.

1.1. Sissenõutavus, kui aktsiisikaup on väljunud aktsiisi peatamise korra alt

2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Polihim-SS (C-355/14, [EU:C:2016:403](#))

Eelotsusetaotlus – Kaudsed maksud – Aktsiis – Direktiiv 2008/118/EÜ – Aktsiisi sissenõutavus – Artikli 7 lõige 2 – Mõiste „aktsiisikauba väljumine aktsiisi peatamise korra alt“ – Energiatoodete ja elektrienergia maksustamine – Direktiiv 2003/96/EÜ – Artikli 14 lõike 1 punkt a – Energiatoodete kasutamine elektri tootmiseks – Maksulaos asuvate energiatoote ost ja edasimüük vahendajast ostja poolt – Energiatoodete vahetu tarnimine ettevõtjale elektri tootmiseks – Maksudokumentides vahendajast ostja toodete „saajaks“ märkimine – Aktsiisivabastuse saamiseks kehtestatud liikmesriigi õiguse nõuete rikkumine – Maksuvabastuse andmisest keeldumine – Tõend toodete kasutamisest aktsiisivabastust võimaldavatel tingimustel – Proportsionaalsus

Polihim on volitatud laopidaja, kes haldab Lukoviti linnas (Bulgaaria) asuvat tolliladu, kus tal on lubatud valmistada energiatooteid ja ladustada neid aktsiisi peatamise korra alusel.

Polihimi, Petros Oyl OOD ja TETS Bobov dol EAD vahel sõlmitud kolmepoolse lepingu alusel müüs Polihim raskeid kütteõlisid Petros Oylile, kes müüs need omakorda edasi TETS Bobov dolile, kes on Bulgaaria õiguse tähenduses aktsiisist vabastatud lõpptarbija. Polihim tarnis need rasked kütteõlid oma tollilaost vahetult TETS Bobov dolile. Viimane kasutas raskeid kütteõlisid elektrienergia tootmiseks direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a tähenduses.

Polihimi suhtes toimunud maksukontrolli käigus tuvastas Bulgaaria toll, et see äriühing oli deklareerinud, et ta on Petros Oyli kasuks kaheksal korral lubanud tarbimisse CN-koodi 2710 19 64 alla kuuluvat rasket kütteõli, kuid oli märkinud, et ta ei pea sellega seoses tasuma mingit aktsiisi, kuna kaup on mõeldud Bulgaaria aktsiisiseaduse tähenduses elektrienergia tootmiseks.

Kuna Polihimi poolt põhikohtuasjas käsitletud kauba saajaks deklareeritud Petros Oyl ei olnud liikmesriigi õiguse tähenduses aktsiisist vabastatud lõpptarbija ja kuna nimetatud kauba Polihimi tollilaost väljaviimise tagajärjel oli viimasel tekkinud aktsiisivõlg, koostasid Bulgaaria ametiasutused haldusõigusrikkumise tuvastamise akti.

Polihim esitas oma kirjalikud vastuväited selle akti kohta, märkides, et ta tarnis kõnealuse kauba pärast tollilaost väljaviimist vahetult TETS Bobov dolile, kes on elektrienergiat tootev äriühing ja aktsiisist vabastatud lõpptarbija staatuses.

Svishtovi tolliasutuse (Bulgaaria) juhataja 27. mai 2013. aasta otsusega lükati need vastuväited tagasi ja määrati Polihimile iga tarbimisse lubamise juhtumi eest trahv, mis võrdus tasumata aktsiisi kahekordse summaga vastavalt Bulgaaria aktsiisiseadusele. Trahvi arvutamisel arvesse võetud aktsiisimäär oli see, mis oli kohaldatav energiatoodetele, mida kasutatakse muuks otstarbeks kui mootorikütuse või kütteainena.

Polihim esitas selle otsuse peale kaebuse Rayonen sad de Lukovitile (Lukoviti rajoonikohus, Bulgaaria), kes muutis 27. mai 2013. aasta otsust ja vähendas määratud trahvisummat.

Selle otsuse peale esitas Polihim kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule, Administrativen sad Plevenile (Pleveni halduskohus, Bulgaaria). See kohus küsis esiteks, kas direktiivi 2008/118 artikli 7 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et aktsiisikauba müük tollilaos – ilma, et seda kaupa füüsiliselt laost välja viidaks – kujutab endast kauba tarbimisse lubamist. Teiseks küsis see kohus, kas direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a koostoimes direktiivi 2008/118 artikliga 7 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi ametiasutuste keeldumine aktsiisivabastuse kohaldamisest selliste energiatoodete puhul, mis pärast seda, kui volitatud laopidaja on need vahendajast ostjale müünud, müüakse selle vahendaja poolt edasi lõpptarbijale, kes vastab kõigile liikmesriigi õiguses kehtestatud nõuetele nende toodete aktsiisivabastuse saamiseks ja kellele volitatud laopidaja need tooted oma maksulaost vahetult tarnib, ja seda pelgalt seetõttu, et kõnealuse laopidaja poolt kauba saajaks deklareeritud vahendaja ei vasta neile nõuetele.

Euroopa Kohus vastas esiteks, et direktiivi 2008/118 artikli 7 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et kui volitatud laopidaja on aktsiisikauba müünud tollilaos, siis toimub selle kauba tarbimisse lubamine alles hetkel, kui kaup viiakse füüsiliselt sellest tollilaost välja. Kuna direktiivi 2008/118 põhjenduse 9 kohaselt on aktsiis tarbimismaks, mitte aga müügitaks, siis sissenõutavaks muutumise hetk peab olema võimalikult lähedalt seotud tarbijaga.

Sellega seoses on selle sätte lõikes 1 määratletud sissenõutavaks muutumise hetk kui aktsiisikauba tarbimisse lubamise hetk. Lisaks ilmneb selle direktiivi artikli 7 lõike 2 punktist a, et „tarbimisse lubamine“ on muu hulgas aktsiisikauba väljumine, sealhulgas eeskirjadevastane väljumine aktsiisi peatamise korra alt. Seetõttu tähendab aktsiisikauba väljumine aktsiisi peatamise korra alt kauba füüsilist väljaviimist maksulaost, mitte aga selle müüki.

Selline tõlgendus vastab selle direktiivi eesmärkidele. Kuna aktsiis on tarbimismaks, mitte müügist maks, siis peab sissenõutavaks muutumise hetk olema võimalikult lähedalt seotud tarbijaga. Seni, kuni asjaomased tooted on endiselt volitatud laopidaja maksulaos, ei saa seega toimuda tarbimist, ehkki see volitatud laopidaja on kauba ära müünud.

Lisaks saab viidet võimalikule olukorrale, mille puhul on tegemist aktsiisikauba eeskirjadevastase väljumisega aktsiisi peatamise korra alt, mõista üksnes kauba füüsilise väljaviimisena selle korra alt.

Olukorras, kus volitatud laopidaja hoiab aktsiisi peatamise korra all olevat aktsiisikaupa tollilaos, ei muutu aktsiis sissenõutavaks seni, kuni kõnealune kaup on selle laopidaja hoiul sellises tollilaos.

Teiseks täpsustas Euroopa Kohus, et direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a koostoimes direktiivi 2008/118 artikliga 7 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus see, kui liikmesriigi ametiasutused keelduvad aktsiisivabastuse kohaldamisest selliste energiatoodete puhul, mis pärast seda, kui volitatud laopidaja on need müünud vahendajast ostjale, müüakse selle vahendaja poolt edasi lõpptarbijale, kes vastab kõigile liikmesriigi õiguses nende toodete aktsiisivabastuse saamiseks kehtestatud nõuetele ja kellele volitatud laopidaja need tooted oma maksulaost vahetult tarnib, pelgalt seetõttu, et kõnealuse laopidaja poolt kauba saajana deklareeritud vahendaja ei ole lõpptarbijat, kes võib liikmesriigi õiguse alusel saada aktsiisist vabastatud energiatooted.

Isegi kui aktsiisivabastuse kohaldamise tingimust, mille kohaselt peab maksudokumentides saajana olema märgitud isik, kes vastab aktsiisist vabastatud energiatoodete saamiseks liikmesriigi õiguses sätestatud nõuetele, tuleb käsitada nii, et see võimaldab saavutada aktsiisivabastuse kohaldamise lihtsustamise eesmärgi, vähendades riski, et kasutatakse selliseid tooteid, mille puhul ei ole õigust maksuvabastusele, läheb nimelt eelkirjeldatud keeldumine, ilma et kontrollitaks, kas nende toodete maksuvabastuse õiguse andval eesmärgil kasutamise sisulised tingimused on täidetud hetkel, kui need tooted maksulaost välja viiakse, kaugemale sellest, mis on vajalik, et tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning hoida ära maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi.

24. veebruari 2021. aasta kohtuotsus Silcompa (C-95/19, [EU:C:2021:128](#))

Eelotsusetaotlus – Direktiiv 76/308/EMÜ – Artiklid 6 ja 8 ning artikli 12 lõiked 1–3 – Vastastikune abi teatavate nõuete sissenõudmisel – Kahes liikmesriigis samadelt tehingutelt sissenõutav aktsiis – Direktiiv 92/12/EÜ – Artiklid 6 ja 20 – Kauba tarbimiseks ringlusse lubamine – Haldus-saatedokumendi võltsimine – Eeskirjade rikkumine või eiramine, mis on toime pandud aktsiisiga maksustatava kauba aktsiisi peatamise korra alusel liikumise käigus – Kauba eeskirjadevastane aktsiisi peatamise korra alt väljaviimine – Aktsiisinõude esitamine kaks korda – Kontroll, mille viisid läbi selle liikmesriigi kohtud, kus asub asutus, kellelt abi taotletakse – Teise liikmesriigi pädevate asutuste esitatud abitaotluse rahuldamata jätmine – Tingimused

Itaalias asutatud etanoolitootjast äriühing Silcompa SpA müüs 1995. ja 1996. aastal aktsiisi peatamise korra alusel⁵ Kreekasse etanooli.

2000. aastal läbi viidud kontrolli tulemusena tuvastati, et Kreeka toll ei ole ametlike dokumentide väljastamiseks kunagi saanud Silcompa lähetatud alkoholipartiide haldus-saatedokumente (edaspidi „saatedokumendid“) ja et Silcompa ruumidest leitud saatedokumentidele loodud tollibüroo templid olid võltsitud. Seetõttu väljastas Itaalia toll (edaspidi „Agenzia“) tasumata jäänud aktsiisi sissenõudmiseks kolm maksuvõla tasumise korraldust.

Kreeka toll teatas Agenziale 2004. aastal, et Silcompa kaubatarneid Kreeka ettevõtjale tuleb pidada tehtuks eeskirju eirates. Seetõttu väljastati maksuotsus, mis hõlmas nii Itaalia maksunõudeid kui ka täiendavat maksu ümberarvutust. Maksuotsuse vaidlustamise menetlus lõppes Agenzia ja Silcompa vahel kokkuleppe sõlmimisega 2017. aastal.

Kreeka toll väljastas 2005. aastal samade liidusiseste eksporditehingute kohta kaks aktsiisi tasumise korraldust põhjendusel, et Silcompa saadetud alkohol oli lubatud Kreeka territooriumil tarbimiseks ebaseaduslikult. Lisaks esitas Kreeka maksuhaldur Agenziale taotluse asjaomaste aktsiisinõuete sissenõudmisel abi saamiseks. Agenzia kui taotluse saanud pädev asutus saatis seepeale Silcompale kaks kokkuleppel põhinevat maksuotsust aktsiisi tasumise kohta.

Silcompa, kelle kaebus nende aktsiisi tasumist puudutavate maksuotsuste peale jäeti rahuldamata, esitas apellatsioonkaebuse, mille Commissione tributaria regionale del Lazio (Lazio maakonna maksukohus, Itaalia) rahuldaski. Agenzia esitas seejärel kassatsioonkaebuse Corte suprema di cassazionele (Itaalia kassatsioonikohus), kes otsustas pöörduda eelotsusetaotlusega Euroopa Kohtu poole.

Euroopa Kohus leidis, et taotluse saanud asutuse asukohaliikmesriigis võetud täitemeetmete vaidlustamise menetluses võib selle liikmesriigi pädev organ keelduda rahuldamast aktsiisi sissenõudmise taotlust, mille on esitanud teise liikmesriigi pädevad

⁵ Selle maksukorra alusel ei ole aktsiisikaubalt tasumisele kuuluv aktsiis veel sissenõutav, kuigi maksukohustuse tekkimise aluseks olev asjaolu on juba aset leidnud. Selle korra kohaselt lükkub nimelt aktsiisi sissenõutavaks muutumine edasi seni, kuni mõni sissenõutavuse tingimus on täidetud.

asutused seoses eeskirjadevastaselt aktsiisi peatamise korra alt välja viidud kaubaga, kui taotlus põhineb faktilistel asjaoludel, mis on seotud nende samade eksporditoimingutega, millega seoses on pooleli aktsiisi sissenõudmise menetlus taotluse saanud asutuse asukohaliikmesriigis.⁶

Euroopa Kohus märkis, et Silcompa lähetatud alkoholi ebaseaduslik turustamine Kreeka territooriumil võib küll olla asjaomaste toodetega seotud eeskirjade rikkumine või eiramine, kuid see võib olla ka varem Itaalias toime pandud rikkumise või eiramise tagajärg. Olenevalt sellest, mida tuvastab eelotsusetaotluse esitanud kohus tal oleva vastava ülesande kohaselt, on mõeldavad kaks võimalikku olukorda.

Neist esimese puhul, mil mitme liikmesriigi territooriumil on toime pandud mitu eeskirjade rikkumist või eiramist, leiavad neist riikidest kaks või isegi enam, et nad on pädevad aktsiisi sisse nõudma. Kui aktsiisikaup on ühes liikmesriigis aktsiisi peatamise korra alt eeskirjade vastaselt välja viidud ja seejärel teises liikmesriigis tegelikult tarbimiseks ringlusse lubatud, ei saa viimati nimetatud liikmesriik samadelt eksporditehingutelt samuti aktsiisi sisse nõuda. Nimelt saab kauba tarbimiseks ringlusse lubada vaid ühel korral. Sellest järeldub, et kuigi aset võib leida mitu järjestikust eeskirjade rikkumist või eiramist eri liikmesriikides, tuleb aktsiisi sissenõudmisel võtta arvesse ainult seda eeskirjade rikkumist või eiramist, mille tagajärjel viidi kaup selle edasi toimetamise käigus välja aktsiisi peatamise korra alt, sest kaup lubati tarbimiseks ringlusse just selle eeskirjade rikkumise või eiramise tagajärjel.⁷

Teine võimalik olukord on see, kus ühe liikmesriigi ametiasutused on tuginenud mõnele eeskirjade rikkumise või eiramise toimepanemise koha kindlaksmääramise eeldusele⁸ ja teise liikmesriigi ametiasutused tuvastavad, et rikkumine või eiramine on tegelikult toime pandud selles teises liikmesriigis.⁹ Sellisel juhul kohaldavad viimati nimetatud ametiasutused parandusmehhanismi, mis võimaldab viimati nimetatud liikmesriigil aktsiisi sisse nõuda kolme aasta jooksul saatedokumentide¹⁰ koostamise kuupäevast. Kui see tähtaeg on möödunud, saab aktsiisi õiguspäraselt sisse nõuda üksnes liikmesriik, kes on tuginenud mõnele eelviidatud eeldustest.

Seoses aktsiisinõuete sissenõudmisel vastastikuse abi osutamise eeskirjadega rõhutas Euroopa Kohus esimesena, et on olemas pädevuse jaotus, mille kohaselt taotluse esitanud asutuse asukohaliikmesriigi organid kohaldavad oma riigisisest õigust nii nõude kui ka selle täitmisele pööramist lubava juriidilise dokumendi suhtes ning taotluse saanud asutuse asukohaliikmesriigi organid kohaldavad oma riigisisest õigust täitemeetmete suhtes.¹¹ Vastastikuse usalduse põhimõtte kohaselt tunnustatakse nõude täitmisele pööramist lubavat juriidilist dokumenti otseselt ja seda käsitatakse automaatselt kui

⁶ Direktiivi 92/12 artikli 6 lõige 2 ja artikkel 20.

⁷ Direktiivi 92/12 artiklid 6 ja 20.

⁸ Direktiivi 92/12 artikli 20 lõiked 2 ja 3.

⁹ Direktiivi 92/12 artikli 20 lõigete 2 ja 3 kohaselt on need eeldused ette nähtud kahel juhul: esimene puudutab olukorda, kus eeskirjade rikkumise või eiramise toimepanemise kohta ei ole võimalik kindlaks teha, ja teine olukorda, kus aktsiisikaup ei jõua sihtkohta ja eeskirjade rikkumise või eiramise toimepanemise kohta ei ole võimalik kindlaks teha.

¹⁰ Direktiivi 92/12 artikli 18 lõige 1 ja artikli 19 lõige 1.

¹¹ Direktiivi 76/308 artikli 12 lõiked 1 ja 3.

juriidilist dokumenti, mis lubab taotluse saanud asutuse asukohaliikmesriigi nõude täitmisele pöörata. Siit järeldub, et viimati nimetatud liikmesriigi ametiasutused ei saa seada kahtluse alla taotluse esitanud liikmesriigi asutuste hinnangut koha kohta, kus eeskirjade rikkumine või eiramine toime pandi, kuna see hinnang on nende ainupädevuses. Teisena märkis Euroopa Kohus, et nõude täitmisele pööramist lubavat juriidilist dokumenti ei saa taotluse saanud asutuse asukohaliikmesriigis täita, kui täitmine tekitab olukorra, kus sama kaubaga tehtud samadelt tehingutelt nõutaks aktsiis sisse kaks korda. Järelikult peab sama liikmesriigi pädeval organil olema võimalik selle dokumendi täitmisest keelduda, et samal ajal ei oleks kehtivad kaks lõplikku otsust sama kauba maksustamise kohta, millest üks põhineb kauba eeskirjadevastaselt aktsiisi peatamise korra alt väljaviimisel ja teine selle hilisemal tarbimiseks ringlusse lubamisel. Viimasena tõdes Euroopa Kohus, et seda tõlgendust ei sea kahtluse alla kohtupraktika, mille kohaselt liidu seadusandja ei ole topeltmaksustamise vältimise põhimõtet sätestanud absoluutse põhimõttena,¹² kuna asjaomane kohtulahend puudutab erilist faktilist konteksti, nimelt olukorda, kus varguse tõttu viidi aktsiisi peatamise korra alt eeskirjade vastaselt välja kaup, millele olid „lähteliikmesriigis“ kinnitatud maksumärgid, mis on juba iseenesest väärtuslikud, ning see eristab neid harilikust kviitungist, mis tõendab maksumärgid väljastanud liikmesriigi maksuhaldurile teatava rahasumma maksmist.

29. aprilli 2010. aasta kohtuotsus Dansk Transport og Logistik (C-230/08, [EU:C:2010:231](#))

Ühenduse tolliseadustik – Artikkel 202, artikli 215 lõiked 1 ja 3, artikli 217 lõige 1 ja artikli 233 esimese lõigu punkt d – Mõiste „kinnipeetud ja samaaegselt või hiljem konfiskeeritud“ kaup – Tolliseadustiku rakendusmäärus – Artikkel 867a – Direktiiv 92/12/EMÜ – Artikli 5 lõiked 1 ja 2, artikkel 6, artikli 7 lõige 1 ning artiklid 8 ja 9 – Kuues käibemaksudirektiiv – Artikkel 7, artikli 10 lõige 3 ja artikli 16 lõige 1 – Kauba ebaseaduslik tolliterritooriumile toomine – Kauba vedu TIR-märkmiku alusel – Kinnipidamine ja hävitamine – Tollivõla, aktsiisi ning käibemaksu tasumise kohustuse tekkimise liikmesriigi kindlaksmääramine – Tolli- ja maksuvõla lõppemine

Üks Taani kohus esitas Euroopa Kohtule eelotsuse küsimuse, mis oli tekkinud vaidluses tollimaksu, aktsiisi ja käibemaksu sissenõudmise üle sigarettidelt, mis olid TIR-märkmiku alusel toimunud veo käigus salakaubana ühendusse toodud. Kinni peetud sigaretid hävitati viivitamata. Esitatud küsimuse eesmärk oli seega sisuliselt teada, kas tolli- ja maksuvõlg salakaubana ühendusse toodud kaubalt eksisteerib ja kas selle tasumist saab nõuda siis, kui kaup on kinni peetud, arestitud või hävitatud.

Euroopa Kohus asus seisukohale, et direktiivi 92/12 (muudetud direktiiviga 96/99) artikli 5 lõike 1 kolmandat lõiku ja artikli 6 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et kaup, mille kohalik maksuhaldur on liidu territooriumile toomisel kinni pidanud ja mille see maksuhaldur on samaaegselt või hiljem hävitanud ning mis ei ole tema valdusest kordagi välja läinud, ei

¹² Euroopa Kohtu 13. detsembri 2007. aasta kohtuotsus BATIG (C-374/06, [EU:C:2007:788](#), punkt 55).

ole liitu imporditud, mistõttu aktsiisi tasumise kohustuse tekkimiseks vajalik teokoosseis selle kauba puhul ei teki. Kauba osas, mis on kinni peetud pärast ebaseaduslikku liidu tolliterritooriumile toomist, nimelt pärast seda, kui kaup on välja viidud tsoonist, kus asub esimene tolliasutus liidu tolliterritooriumil, ja mille see maksuhaldur on samaaegselt või hiljem hävitanud ning mis ei ole tema valdusest kordagi välja läinud, ei ole „aktsiisi peatatud“ selle direktiivi artikli 5 lõike 2 esimese taande ja artikli 6 lõike 1 punkti c tähenduses koosmõjus määruse nr 2913/92 (muudetud määrusega nr 955/1999) artikli 84 lõike 1 punkti a, artikli 98 ja määruse nr 2454/93 (muudetud määrusega nr 1662/1999) artikliga 867a, mistõttu selle kauba osas on aktsiisi tasumise kohustuse tekkimiseks vajalik teokoosseis tekkinud ja seega on aktsiis selle kauba osas muutunud sissenõutavaks.

Lisaks täpsustas Euroopa Kohus, et direktiivi 92/12 (muudetud direktiiviga 96/99) artikli 6 lõiget 1 ja artikli 7 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et aktsiisi on pädevad sisse nõudma selle liikmesriigi ametivõimud, kus ebaseaduslikult liitu toodud kaup avastati ja seejärel kinni peeti, juhul kui kaupa vallati kaubanduslikul eesmärgil. Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab kindlaks tegema, kas talle lahendamiseks esitatud vaidluse puhul on see tingimus täidetud.

28. jaanuari 2016. aasta kohtuotsus BP Europa (C-64/15, [EU:C:2016:62](#))

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Aktsiisi üldine kord – Direktiiv 2008/118/EÜ – Aktsiisikauba liikumisel toimunud eeskirjade rikkumine – Kauba liikumine aktsiisi peatamise korra alusel – Vastuvõtmise hetkel puuduv kaup – Aktsiisi kogumine, kui ei ole tõendatud kauba hävimine või kahjustumine

BP Europa vedas 2011. aasta jaanuaris Madalmaades asuvast maksulaost laevaga 2,4 miljonit liitrit gaasiõli Saksamaal asuvasse maksulattu. Vedu toimus aktsiisikauba liikumise raames aktsiisi peatamise korra alusel. Pärast gaasiõli üleandmist tuvastas Saksa maksulao pidaja, et gaasiõli on lähetatud kogusest 4854 liitrit vähem, ning teavitas sellest tolli. Saksa maksuhaldur kohaldas seepeale puuduoleva gaasiõlikoguse suhtes energiamaksu. BP Europa vaidlustas selle otsuse.

Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus), kes seda vaidlust lahendas, palus Euroopa Kohtul sisuliselt selgitada, milliseid sissenõutavuse eeskirju tuleb direktiivi 2008/118 alusel kohaldada kaubale, mis liigub aktsiisi peatamise korra alusel, kui on tuvastatud, et vastuvõtmise hetkel on lähetamise hetkega võrreldes osa kaubast puudu. Eelkõige soovis eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas vastavalt direktiivi 2008/118 artikli 20 lõikele 2 lõpeb kauba üleandmisel puudujäägi avastamise korral sellises olukorras, millega on tegemist põhikohtuasjas, aktsiisikaubale ette nähtud aktsiisi peatamise korra kohaldamine. Lisaks sellele küsis Saksa kohus Euroopa Kohtult, kas riigisisene ülevõtmisnorm, milles ei ole sõnaselgelt sätestatud, et direktiivi 2008/118 artikli 10 lõikes 2 nimetatud eeskirjade eiramise korral tuleb asjaomast kaupa käsitada tarbimisse lubatuna, on direktiiviga 2008/118 vastuolus.

Euroopa Kohus leidis, et direktiivi 2008/118 artikli 20 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et aktsiisikauba liikumine aktsiisi peatamise korra alusel lõpeb selle sätte tähenduses hetkel, mil kaubasaaja tuvastab veovahendilt asjaomase kauba täieliku mahalaadimise lõpus, et võrreldes kogusega, mis talle pidi saadetama, on osa kaupa puudu.

Direktiivi 2008/118 artikli 20 lõike 2 sõnastuses on nimelt mainitud kaupa ennast, viitamata kordagi selle kättetoimetamise viisidele. Nii tuleb kauba tarnimise hetke kindlaksmääramisel arvesse võtta kauba kui sellise tegelikku vastuvõtmist selle saaja poolt, mitte üksnes selle tarne sisu – mis iganes see ka ei oleks – toimetamist kaubasaajale.

Selle direktiivi artikkel 20 kuulub direktiivi IV peatükki „Aktsiisikauba liikumine aktsiisi peatamise korra alusel“. Peatüki sätete hulgas on ka artikli 19 lõike 2 punkt c, mille kohaselt peab kaubasaaja nõustuma kontrolliga, mis võimaldab sihtliikmesriigi pädevatel asutustel kindlaks teha, et kaup on tegelikult vastu võetud. Liidu seadusandja kavatsus oli seega näha kauba tegelik vastuvõtmine ette asjaoluna, mis määrab, millistel tingimustel tuleb kauba liikumist aktsiisi peatamise korra alusel nende vastuvõtmise ajal hinnata. Ühestki muust nimetatud peatüki sättest ei tulene teistsugune tõlgendus.

Lisaks on direktiivi 2008/118 artikli 20 lõike 2, milles on täpsustatud, millal lõpeb aktsiisikauba liikumine aktsiisi peatamise korra alusel, eesmärk määratleda, mis hetkel loetakse selline kaup tarbimisse lubatuks, ning kokkuvõttes kindlaks määrata, mis hetkel muutub aktsiis sellelt sissenõutavaks.

Peale selle peab hetk, mil aktsiis, mis – nagu märgitud direktiivi 2008/118 põhjenduses 9 – on tarbimismaks, mis põhineb tarbimisse lubatud kauba kogusel, muutub sissenõutavaks, olema määratletud selliselt, et kauba kogust oleks võimalik täpselt mõõta.

Euroopa Kohus lisas, et direktiivi 2008/118 artikli 7 lõike 2 punkti a ja artikli 10 lõiget 2 koostoimes tuleb tõlgendada nii, et nende sätete kohaldamisalasse kuuluvad olukorrad ei ole need, mis on reguleeritud selle direktiivi artikli 7 lõikes 4, ning et asjaolu, et liikmesriigi õigusnormis, millega on üle võetud direktiivi 2008/118 artikli 10 lõige 2, ei ole sõnaselgelt väljendatud, et direktiivi selle sätte tähenduses eeskirjade eiramise korral tuleb asjaomast kaupa käsitada tarbimisse lubatuna, ei takista vastava liikmesriigi sätte kohaldamist puudujäägi avastamisel, millega igal juhul kaasneb tarbimisse lubamine.

Direktiivi 2008/118 artikli 10 lõige 2 ja artikli 7 lõike 2 punkt a puudutavad nimelt olukorda, kus eeskirjade eiramine, mis on tuvastatud aktsiisikauba aktsiisi peatamise korra alusel liikumise ajal, on selle kauba nimetatud korra alt välja viimise tõttu kaasa toonud nende tarbimisse lubamise. Seega ei saa liikmesriigi õigusnormis, millega on üle võetud direktiivi 2008/118 artikli 10 lõige 2, üldjuhul näha ette, et eeskirjade eiramine loetakse toimunuks liikmesriigis, kus see avastati, ja hetkel, mil see avastati, ilma et see eelduse suhtes kehtiks tingimus, mille kohaselt peab eeskirjade eiramise tagajärjeks olema asjaomase kauba tarbimisse lubamine.

Aktsiisi peatamise korra alusel tarnitud aktsiisikauba vastuvõtmisel puudujäägi avastamine viitab aga tingimata möödunud olukorrale, mille vältel puuduv kaup ei kuulunud saadetise hulka ja mille liikumine seetõttu ei lõppenud vastavalt direktiivi 2008/118 artikli 20 lõikele 2. See olukord kujutab endast järelkult eeskirjade eiramist direktiivi artikli 10 lõike 6 mõttes. Sedalaadi eeskirjade eiramine toob vältimatult kaasa kauba aktsiisi peatamise korra alt välja viimise ning selle tagajärjel eeldatava tarbimisse lubamise vastavalt nimetatud direktiivi artikli 7 lõike 2 punktile a.

Lisaks on direktiivi 2008/118 artikli 10 lõikes 2 käsitletud eeskirjade eiramisega silmas peetud olukorda, mis erineb selle direktiivi artikli 7 lõikes 4 märgitud olukorrast, see tähendab, muud olukorda kui „aktsiisikauba täielikku hävimist või pöördumatut kahjustumist“. Seega ei saa olukorras, kui on tõendatud, et aktsiisikaup, millele kohaldatakse aktsiisi peatamise korda, on täielik hävinud või pöördumatult kahjustunud, olla tegemist tarbimisse lubamisega direktiivi 2008/118 artikli 7 lõike 2 punkti a mõttes ega seetõttu ka selle direktiivi artikli 10 lõike 2 kohaldamisega. Seega ei ole nende sätete kohaldamisalasse kuuluvad olukorrad samad, mida on käsitletud selle direktiivi artikli 7 lõikes 4.

Viimasena täpsustas Euroopa Kohus, et direktiivi 2008/118 artikli 10 lõiget 4 tuleb tõlgendada nii, et lisaks neile juhtudele, mil kogu aktsiisi peatamise korra alusel liikuv kaup on jäänud sihtkohta jõudmata, kohaldatakse seda ka juhtudel, kui sihtkohta ei ole jõudnud üksnes osa kaubast.

Direktiivi 2008/118 artikli 10 lõike 4 sõnastusest tulenevalt ei ole selle sätte kohaldamine nimelt kuidagi piiratud üksnes juhuga, kui aktsiisi peatamise korra alusel liikuv kaup on tervikuna sihtkohta jõudmata jäänud. Direktiivi 2008/118 artikli 10 lõige 4 kuulub konteksti, mille puhul liidu seadusandja kavatsus on olnud hõlmata sellega kõik eeskirjade eiramised, sealhulgas ka need, mis mõjutavad vaid kaubasaadetise ühe osa liikumist.

1.2. Sissenõutavus, kui aktsiisikaupa soetab füüsiline isik

2. aprilli 1998. aasta kohtuotsus EMU Tabac jt (C-296/95, [EU:C:1998:152](#))

Nõukogu direktiiv 92/12/EMÜ aktsiisiga maksustatava kauba üldise korralduse ja selle kauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta – Liikmesriik, kus aktsiis tasumisele kuulub – Ostmine vahendaja kaudu

Luksemburgis asuv tubakatoodete jaemüüja EMU Tabac ja The Man in Black Ltd on äriühingu Enlightened Tobacco Company tütarettevõtjad. Need äriühingud olid loonud ja kasutusele võtnud süsteemi, mis võimaldas Ühendkuningriigi residendil hankida seal „ilma tugitoolist lahkumata“ tubakatooteid, ostes need Luksemburgis asuvalt EMU-lt.

See süsteem võimaldas kauba soetajal vältida Ühendkuningriigis kohaldatava aktsiisi tasumist, mis oli märksa kõrgem kui aktsiis, mida tuli tasuda Luksemburgis. Kliendid, kes kasutasid vahendajana äriühingut The Man in Black, said ühe tellimusega tellida kuni 800 sigaretti. Nimetatud vahendaja korraldas kauba veo Luksemburgist Ühendkuningriiki, samuti tasus tema jaemüüjale EMU Tabac ja vedajale neile võlgnetava summa, millelt ta arvestas vahendustasu.

1995. aasta vältel pidas Commissioners of Customs and Excise (Ühendkuningriigi toll) teatud koguse imporditavaid tubakatooteid Doveris kinni, milleks tal oli Ühendkuningriigi õigusnormide kohaselt pädevus, kui Ühendkuningriigis tuleb tasuda aktsiisi.

Ühendkuningriigi tolli suhtes algatatud kohtuliku kontrolli menetluses olid mõlemad äriühingud seisukohal, et Luksemburgi Suurhertsogiriigis aktsiisi tasunud füüsiliste isikute tarbeks imporditud kaup oli Ühendkuningriigis sellest maksust vabastatud ja seega oli toll selle õigusvastaselt kinni pidanud.

Court of Appeal (apellatsioonikohus, Ühendkuningriik) esitas Euroopa Kohtule küsimused, mis puudutasid ühenduse direktiivi aktsiisikauba korralduse kohta tõlgendamist.

Euroopa Kohus vastas, et direktiivi 92/12 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus, kui liikmesriigis A maksustatakse aktsiisiga kaup, mis on lubatud tarbimisse liikmesriigis B, kus see osteti äriühingult X liikmesriigis A asuvate füüsiliste isikute tarbeks äriühingu Y vahendusel, kes tegutses nende isikute jaoks tasu eest vahendajana, kusjuures on teada, et kauba veo liikmesriigist B liikmesriiki A korraldas samuti äriühing Y nende isikute eest ja nimel ning selle teostas tasu eest tegutsev vedaja.

Sellise järelduse tegi Euroopa Kohus esiteks lähtudes sellest, et direktiivis on tehtud kaupadel vahet selle järgi, kas kaupa vallatakse kaubanduslikul eesmärgil või isiklikuks tarbeks. Direktiivi kohaselt sai tuvastada, et artiklis 8 nimetatud aktsiisikaupa vallatakse rangelt isiklikuks tarbeks vaid siis, kui selle kauba on soetanud füüsiline isik enda tarbeks, ja et seda kaupa veab sama füüsiline isik. Lisaks nentis Euroopa Kohus, et kui ühenduse seadusandja oleks soovinud direktiivis vahendaja sekkumist käsitleda, oleks ta seda sõnaselgelt teinud. Kõnealusel juhul ei olnud aga sellist sekkumist üheski keeleversioonis sõnaselgelt ette nähtud.

Sellega seoses täpsustas Euroopa Kohus, et vajadusega tõlgendada ühenduse institutsioonide kehtestatud õigusakte ühetaoliselt on välistatud, et kahtluse korral võetakse ühe sätte sõnastust arvesse isoleeritult; sellest tulenevalt on – vastupidi – nõutav, et sätet tõlgendataks ja kohaldataks teistes ametlikes keeltes koostatud versioone arvestades. Kõigile keeleversioonidele tuleb põhimõtteliselt omistada sama väärtus, mis ei saa varieeruda sõltuvalt sellest, kui suur on nende liikmesriikide elanikkond, kes seda keelt kasutab.

Euroopa Kohus järeldas, et direktiivi 92/12 artikkel 8, mille kohaselt tuleb füüsilise isiku poolt oma tarbeks soetatud kaubalt, mida nad ise veavad, tasuda aktsiis liikmesriigis, kus kaup soetati, ei ole kohaldatav siis, kui aktsiisikauba ostmine ja/või vedu toimus

vahendaja kaudu. Kui ühest liikmesriigist pärit kaup veetakse teise liikmesriiki tasu eest tegutseva ettevõtja sekkumisel, juhul, kui viimane on eelnevalt teinud klientidele pakkumise viimati nimetatud riigis ja korraldanud selle kauba impordi, tuleb aktsiis seega tasuda viimati nimetatud liikmesriigis.

Viimaks märkis Euroopa Kohus, et direktiivis on sõnaselgelt ette nähtud, et sellisel juhul makstakse kauba ostmise liikmesriigis tasutud aktsiis tagasi, et vältida topeltmaksustamist.

23. novembri 2006. aasta kohtuotsus Joustra (C-5/05, [EU:C:2006:733](#))

Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Direktiiv 92/12/EMÜ – Aktsiis – Vein – Artiklid 7–10 – Selle liikmesriigi määratlemine, kus aktsiis on sissenõutav – Füüsilise isiku poolt enda ja teiste füüsiliste isikute tarbeks omandamine – Transpordiettevõtja teostatav vedu teise liikmesriiki – Sihtliikmesriigis kohaldatav kord

B. F. Joustra tellis Prantsusmaalt igal aastal veini enda ja teiste liikmete tarbeks ühes rühmituses, millesse ta kuulus. B. F. Joustra tellitud vein oli tarbimiseks ringlusse lubatud Prantsusmaal ning selles liikmesriigis oli tasutud ka aktsiis. Tema palvel võttis veini Prantsusmaalt peale Hollandi transpordiettevõtja, kes toimetas selle Madalmaadesse, et anda see üle B. F. Joustra elukohas, kus seda veini mõne päeva vältel enne teistele rühmituse liikmetele kättetoimetamist ladustati. B. F. Joustra tasus veini hinna ja transpordi eest ning hiljem maksis iga rühmituse liige talle tagasi neile ostetud veini kogusele vastava hinna ja osa transpordikulust, mis arvutati selle kogustega proportsionaalselt. Ühelegi rühmituse liikmele tarnitud kogus ei ületanud direktiivis 92/12 (muudetud direktiiviga 92/108) ette nähtud maksimumkoguseid, mida soovitakse kasutada suuniseks hindamiseks, kas kaup on mõeldud kaubanduslikuks otstarbeks, nimelt 90 liitrit veini, millest kuni 60 liitrit vahuveini. B. F. Joustra ei tegelenud sellega kutsealaselt ega tulu saamise eesmärgil.

Madalmaade maksuhaldur nõudis sellelt veinilt aktsiisi tasumist summas 906,20 eurot.

B. F. Joustra väitis, et ei ole kohustatud seda aktsiisi tasuma. Direktiivi 92/12 kohaselt on füüsiliste isikute oma tarbeks soetatud ja nende veetud kaup impordiliikmesriigis maksust vabastatud. B. F. Joustra arvates ei ole direktiivis kasutatud sõnastusega „mida nad veavad“ vastuolus, kui tõlgendada direktiivi nii, et maksustamine sihtliikmesriigis on välistatud, kui füüsiline isik ostab ise teises liikmesriigis aktsiisiga maksustatavat kaupa ja laseb selle kolmandal isikul tema korraldusel ning tema eest ja nimel sihtliikmesriiki vedada.

Hoge Raad der Nederlanden (Madalmaade kõrgeim kohus), kelle poole selle vaidlusega pöörduti, palus Euroopa Kohtul seda väljendit tõlgendada.

Euroopa Kohtu hinnangul tuleb direktiivi 92/12 tõlgendada nii, et kui füüsiline isik, kes ei tegutse ettevõtjana ja 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 enda eest ja nimel vedada teise liikmesriiki selles teises riigis asuval transpordiettevõtjal, on kohaldatav selle direktiivi artikkel 7, mitte artikkel 8, mistõttu aktsiis tuleb samuti tasuda selles teises liikmesriigis.

Direktiivi 92/12 kohaldamisel tuleb kaupa, mida ei vallata enda tarbeks ja mis ei kuulu seega direktiivi artikli 8 kohaldamisalasse, käsitada tingimata kaubanduslikel eesmärkidel vallatava kaubana, mis kuulub seetõttu artikli 7 kohaldamisalasse. Artikli 8 kohaldamiseks on vaja, et kõnealust kaupa veaks selle omandanud füüsiline isik isiklikult. Nimetatud direktiivi artikli 7 lõike 6 kohaselt makstakse sellisel juhul esimeses liikmesriigis tasutud aktsiis vastavalt direktiivi artikli 22 lõikele 3 tagasi.

14. märtsi 2013. aasta kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa (C-216/11, [EU:C:2013:162](#))

Liikmesriigi kohustuste rikkumine – Direktiiv 92/12/EMÜ – Aktsiisid – Ühes liikmesriigis soetatud ja teise liikmesriiki toimetatud tubakatooted – Pelgalt koguselised hindamiskriteeriumid – ELTL artikkel 34 – Koguselised impordipiirangud

Euroopa Kohtule esitati Prantsusmaa vastu hagi liikmesriigi kohustuste rikkumise tuvastamise nõudes, milles paluti tuvastada, et direktiiviga 92/12 ja ELTL artikliga 34 on vastuolus see, kui selle hindamiseks, kas teisest liikmesriigist pärinevad tubakatooted on füüsilise isiku valduses kaubanduslikul eesmärgil, kasutatakse pelgalt kogulist kriteeriumi, kusjuures seda kriteeriumi kohaldatakse iga sõiduauto (mitte iga isiku) kohta ning kõigile tubakatoodetele kogumina (ehk 2 kilogrammi ühe sõiduauto kohta).

Euroopa Kohus leidis kõigepealt, et liikmesriik, kes kohaldab sellist kriteeriumi üldiselt kõigile tubakatoodetele kogumina, on rikkunud direktiivist 92/12, eriti selle artiklitest 8 ja 9, tulenevaid kohustusi.

Nimelt on direktiivi artikli 9 lõikes 2 loetletud teatavad kriteeriumid, mille põhjal saab kindlaks teha, kas kaup on isiku valduses kaubanduslikul eesmärgil. Eeskätt peavad liikmesriigid vastavalt artikli 9 lõike 2 esimesele lõigule võtma selle kindlaks tegemisel, kas kaup on isiku valduses kaubanduslikul eesmärgil, muu hulgas arvesse mitut tegurit ja isiku valduses oleva kauba koguse näol on tegemist vaid ühega mitmest tegurist. Lisaks on artikli 9 lõike 2 teises lõigus selle teguri osas ette nähtud, et liikmesriigid võivad kehtestada üksnes tõendamiseks kasutatavad suunistasemed. Sellest tuleneb, et artikli 9 lõikes 2 ei ole liikmesriikidel lubatud kindlaks teha seda, kas kaup on isiku valduses kaubanduslikul eesmärgil, ainuüksi isiku valduses oleva kauba koguselistest piirmääradest lähtudes.

Lisaks nentis Euroopa Kohus, et kuna direktiivis 92/12 on sõnaselgelt kehtestatud miinimummäär mitmele konkreetsele tubakatoodete kategooriale, on liikmesriikidel lubatud kehtestada kõigile isikute valduses olevatele tubakatoodetele kogumis koguselisi piirmäärasid üksnes tingimusel, et kõigist kõnealustest miinimummääradest on kinni peetud.

Viimasena märkis ta, et kuna direktiivi 92/12 artikli 9 lõike 2 eesmärk on täpsustada tingimusi, mille korral tuleb aktsiis tasuda kauba valdajal artikli 9 lõike 1 teise lõigu tähenduses, tuleb direktiivi artikli 9 lõike 2 teises lõigus ette nähtud minimaalseid suunispäärmäärasid pidada kauba valdajat puudutavaks ja seega isikuliselt kohaldatavaks.

18. juuli 2013. aasta kohtuotsus Metro Cash & Carry Danmark (C-315/12, [EU:C:2013:503](#))

Aktsiis – Direktiiv 92/12/EMÜ – Artiklid 7–9 – Direktiiv 2008/118/EÜ – Artiklid 32–34 – Aktsiisikauba ühendusesisene liikumine – Määrus (EMÜ) nr 3649/92 – Artiklid 1 ja 4 – Lihtsustatud saatedokumen – 1. eksemplar – Cash & carry tegevus – Ühes liikmesriigis tarbimiseks ringlusse lubatud kaup, mida hoitakse teises liikmesriigis kaubanduslikul eesmärgil, või kaup, mille üksikisikud on omandanud enda tarbeks ja mida nad veavad ise – Piiritusjoogid – Kaubasaatjal kontrollimise kohustuse puudumine

Taani äriühingul Metro on ettevõtjatele suunatud hulgimüügikett, mis tegutseb *Cash & carry* süsteemi alusel. Sellise turustamisvõtte puhul tulevad kliendikaarti omavad kliendid müügipunkti kaupa ostma, tasudes selle eest sularahas ja hoolitsedes kohaletoimetamise eest ise.

Põhikohtuasi puudutas kangete alkohoolsete jookide aktsiisi, mis oli Rootsis palju kõrgem kui Taanis. Selles olukorras tekib rahaline stiimul osta piiritusjooke, millelt on makstud Taani aktsiis, ning importida neid Rootsi. Piiritusjooke ei maksustata Rootsi aktsiisiga, kui üksikisikud on need Taanis soetanud enda tarbeks ja veavad neid ise. Seevastu juhul, kui need omandatakse kaubanduslikul eesmärgil, tuleb tasuda Rootsi aktsiisi.

Kui Taanist jooke hankivate Rootsi ettevõtjate kohta oli tehtud maksuotsus, pani Rootsi maksuhaldur Metrole kohustuse nõuda Rootsi klientidelt lihtsustatud saatedokumenti, mis on riikide vahel liikuva aktsiisikauba puhul ette nähtud.

Metro esitas selle otsuse peale kaebuse, mille Østre Landsret (idapiirkonna apellatsioonikohus, Taani) jättis rahuldamata. Seejärel esitas Metro selle kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule, Højesteretile (Taani kõrgeim kohus), kes esitas Euroopa Kohtule muu hulgas küsimuse, kas direktiivi 92/12 artikleid 7–9 ning määruse nr 3649/92 artikleid 1 ja 4 tuleb tõlgendada nii, et nendega on ettevõtjale, kes tegutseb oma majandustegevuse raames, pandud kohustus kontrollida, kas teistest liikmesriikidest pärit ostjad kavatsevad importida aktsiisikauba teise liikmesriiki, ning kui jah, siis kas nad impordivad seda oma tarbeks või kaubanduslikul eesmärgil kasutamiseks.

Euroopa Kohus vastas, et direktiivi 92/12 (muudetud direktiiviga 92/108) artikleid 7–9 ning määruse nr 3649/92 artikleid 1 ja 4 tuleb tõlgendada nii, et need ei pane ettevõtjale kohustust kontrollida, kas teistest liikmesriikidest pärit ostjad kavatsevad importida aktsiisikauba teise liikmesriiki, ning kui jah, siis kas nad impordivad seda oma tarbeks või kaubanduslikul eesmärgil.

Määruse nr 3649/92 artiklis 1 on nimelt ette nähtud, et kui aktsiisiga maksustatavaid ja ühes liikmesriigis juba tarbimisse lubatud tooteid kavatsetakse kasutada teises liikmesriigis direktiivi 92/12 artiklis 7 märgitud eesmärkidel, peab ühendusesisese liikumise eest vastutav isik koostama lihtsustatud saatedokumendi. Need sätted ei anna siiski mingit alust järeldada, et kui kaubasaatja just ise ei ole „ühendusesisese liikumise eest vastutav isik“ määruse nr 3649/92 artikli 1 tähenduses, peab ta kontrollima, kas on täidetud tingimused selleks, et vastutav isik peab koostama ja andma kaubasaatjale säilitamiseks lihtsustatud saatedokumendi.

Pealegi peab vastavalt direktiivi 92/12 artikli 7 lõikele 3 olenevalt asjaoludest aktsiisi tasuma kas isik, kes kauba kätte toimetab, isik, kes kaupa 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. Sellest tuleneb kõigepealt, et ettevõtjat, kes kaubasaatjana ei tegele müüdud kauba kättetoimetamisega, ei saa pidada nimetatud artikli 7 lõike 3 tähenduses „isikuks, kes kauba kätte toimetab“. Ka ei saa sellist ettevõtjat pidada artikli 7 lõike 3 tähenduses isikuks, „kes kaupa kättetoimetamiseks oma valduses hoiab“, kuna tema tegevus iseteenindusega hulgimüügi alal ei võimalda tal tagada ei teise liikmesriigi klientidele müüdud kauba kaubanduslikul eesmärgil kasutamist ega seda, et kaup tegelikult teises liikmesriigis kätte toimetatakse.

Lisaks täpsustas Euroopa Kohus, et direktiivi 2008/118 artikleid 32–34 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole direktiivi 92/12 (muudetud direktiiviga 92/108) artiklitesse 7–9 tehtud sisulisi muudatusi, vaid nende artiklite sisu on üle võetud neid selgitades.

Viimasena leidis Euroopa Kohus, et direktiiviga 92/108 muudetud direktiivi 92/12 artiklit 8 tuleb tõlgendada nii, et sellega võib olla hõlmatud aktsiisikauba ostmine, juhul kui kauba soetavad eraisikud oma tarbeks ja veavad seda ise, mida pädevatel riigisisestel asutustel tuleb üksikjuhtude kaupa kontrollida.

2. Aktsiisi tasumine

15. juuni 2006. aasta kohtuotsus Heintz van Landewijck (C-494/04, [EU:C:2006:407](#))

Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Direktiiv 92/12/EMÜ – Aktsiis – Maksumärgid – Kuues käibemaksudirektiiv – Artiklid 2 ja 27 – Aktsiisi maksumärkide kadumine

Landewijckil oli Luksemburgis tubakatoodete hulgimüügi ettevõtte, mille jaoks tal oli volitatud laopidaja litsents. See ettevõtja esitas Madalmaade aktsiisiseaduse alusel Belastingdienst/Douane te Amsterdamile (Amsterdami maksu- ja tolliamet, Madalmaad) kaks tubakatoodete maksumärkide taotlust ning volitas äriühingu Securicor Omega need maksumärgid talle kätte toimetama. Kättetoimetamise käigus läksid need maksumärgid kaduma.

Landewijck teatas maksuameti inspektorile (edaspidi „inspektor“), et maksumärgid ei ole temani jõudnud, et neid ei saa seega kasutada ning et Securicor Omega ei võta mingit vastutust nende kadumise eest. Inspektor jättis kõik kaduma läinud maksumärkide eest tasumisele kuuluva või tasutud summa hüvitamise või tagasimaksmise taotlused rahuldamata. Ka selle otsuse peale esitatud vaide jättis inspektor rahuldamata. Viimaks tunnistati põhjendamatuks ka Gerechthof te Amsterdamile (Amsterdami apellatsioonikohus, Madalmaad) esitatud kaebus. Hoge Raad der Nederlanden (Madalmaade kõrgeim kohus) asus seda vaidlust lahendama talle esitatud kassatsioonkaebuse alusel.

See kohus esitas Euroopa Kohtule mitu eelotsuse küsimust, millega ta soovis muu hulgas teada, kas liikmesriik võib direktiiviga 92/12 vastuollu minemata välistada selle aktsiissumma tagasimaksmise, mille kaebajast äriühing on tasunud maksumärke ostes, kui kõnealused maksumärgid on läinud kaduma enne, kui need jõuti riigi territooriumil tarbimiseks ringlusse lubatud tubakatoodetele kinnitada, kuigi ei saa välistada, et kolmandad isikud on neid kasutanud või saavad neid tulevikus kasutada, kinnitades märgid ebaseaduslikult turustatavatele tubakatoodetele.

Euroopa Kohus selgitas, et ei direktiiv 92/12 ega proportsionaalsuse põhimõte ei takista liikmesriikidel, kes on kasutanud võimalust nõuda, et nende territooriumil tarbimiseks ringlusse lubatud kaup oleks varustatud maksumärkidega, kehtestamast õigusnorme, milles ei ole ette nähtud aktsiisi summade tagasimaksmine maksumärkidelt, mis on kaduma läinud enne, kui need jõuti tubakatoodetele kinnitada ning kui selline kadumine ei ole õnnetusjuhtumi või vääramatu jõu tagajärg, ning ei ole kindlaks tehtud, et maksumärgid on hävitatud või muudetud lõplikult kasutamiskõlbmatuks, pannes seega rahalise vastutuse maksumärkide kaduma minemise eest nende omandajale.

Liikmesriigi õigusnormid, mille alusel maksumärkide omandajal oleks õigus taotleda nende hinna tagasimaksmist, tooks kaasa kuritarvituste ja pettuse soodustamise ohu. Samas on selliste kuritarvituste ja pettuste vältimine just nimelt üks ühenduse õiguse eesmärgi. Niisiis aitavad liikmesriigi õigusnormid, millega on maksumärkide kadumise korral rahaline vastutus nende kadumise eest pandud nende omandajale, vältida nende märkide kasutamist pettuse eesmärgil.

13. detsembri 2007. aasta kohtuotsus BATIG (C-374/06, [EU:C:2007:788](#))

Eelotsusetaotlus – Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Direktiiv 92/12/EMÜ – Aktsiisikaup – Maksumärgid – Eeskirjadevastane aktsiisi peatamise korra alt väljumine – Vargus – Tarbimiseks ringlusse lubamine liikmesriigis, kus vargus toime pandi – Teise liikmesriigi väljastatud, varastatud kaupadele juba kinnitatud maksumärkide eest tasuta tagasimaksmata jätmine

Ettevõtja Tuxedo GmbH omandas Hauptzollamtilt (Saksamaa peatolliamet, edaspidi „Hauptzollamt“) maksumärke lirimaal P. J. Carroll & Co (edaspidi „Carroll“) toodetavate ja Saksa turule mõeldud sigarettide jaoks. Tuxedo saatis maksumärgid Carrollile, kes

kinnitas need sigarettide üksikpakenditele. Seejärel lähetati need sigaretipakid ühendusesisese aktsiisi peatamise korra alusel Madalmaades asuvalle kaubanduspartnerile. Kõik need sigaretid varastati Dublini (lirimaa) sadamas.

Kuna need sigaretid väljusid aktsiisi peatamise korra alt lirimaal, tasus Carroll vastavalt ELi õigusnormidele lirimaa tollile aktsiisi.

Seejärel nõudis Tuxedo Hauptzollamtlt omandatud maksumärkide eest tasutud summa tagasimaksmist. Hauptzollamt jättis nii taotluse kui ka selle peale esitatud vaide rahuldamata. Niisiis esitati kaebus Finanzgericht Düsseldorfile (Düsseldorfi maksukohus, Saksamaa), kes on eelotsusetaotluse esitanud kohus.

Küsimus oli selles, kas direktiiviga 92/12 on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, millega on välistatud selle liikmesriigi maksumärkide omandamisel tasutud summa tagasimaksmine juhul, kui need maksumärgid on kinnitatud aktsiisikaupadele enne nende osutatud liikmesriigis tarbimiseks ringlusse lubamist ja kui need kaubad on teises liikmesriigis varastatud, mis tõi kaasa aktsiisi maksmise kohustuse teises liikmesriigis, ning kui ei ole tõendatud, et varastatud kaupu ei müüda liikmesriigis, kus maksumärgid väljastati.

Kõigepealt rõhutas Euroopa Kohus, et aktsiisi peatamise korra alusel liikuvate tubakatoodete vargus kujutab endast direktiivi 92/12 artikli 6 lõike 1 punkti a tähenduses eeskirjadevastast aktsiisi peatamise korra alt väljumist, mille korral muutub aktsiis selle direktiivi artikli 20 lõike 1 kohaselt sissenõutavaks liikmesriigis, kus vargus toime pandi.

Järgmisena esitas ta järelduse, et direktiiviga 92/12 (muudetud määrusega nr 807/2003¹³) ei ole vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, millega on välistatud selle liikmesriigi väljastatud maksumärkide omandamisel tasutud summa tagasimaksmine juhul, kui need maksumärgid on kinnitatud aktsiisikaupadele enne nende samas liikmesriigis tarbimiseks ringlusse lubamist ja kui need kaubad on teises liikmesriigis varastatud, mis tõi kaasa aktsiisi maksmise kohustuse selles teises liikmesriigis, ning kui ei ole esitatud tõendeid selle kohta, et varastatud kaupu ei müüda liikmesriigis, kus maksumärgid väljastati.

Euroopa Kohtu hinnangul tooks võimalus nõuda maksumärkide eest tasutud aktsiisi tagasimaksmist lihtsalt väites, et need on kaduma läinud, kaasa kuritarvituste ja pettuste soodustamise ohu. Kõnealuste õigusaktidega reguleeritavas olukorras on märkimisväärne oht, et varastatud kaubad müüakse maksumärgid väljastanud liikmesriigis. Kuna need kaubad on varustatud selle liikmesriigi maksumärkidega, võib neid ilma raskusteta nimetatud liikmesriigi ametlikule tubakatoodete turule viia, jättes selle liikmesriigi niiviisi ilma maksutulust, millele tal on õigus. Isegi kui kaupu valdav ettevõtja ei ole toime pannud pettust, ei mõjuta kirjeldatud ohtu asjaolu, et aktsiis on tasutud teises liikmesriigis.

¹³ Nõukogu 14. aprilli 2003. aasta määrus (EÜ) nr 807/2003 konsulteerimiskorra kohaselt (ühehäälselt) vastuvõetud nõukogu õigusaktides sätestatud rakendusvolituste kasutamisel komisjoni abistavaid komiteesid käsitlevate sätete kohandamise kohta otsusega 1999/468/EÜ (ELT 2003, L 122, lk 36; ELT eriväljaanne 01/04, lk 335).

Direktiivi 92/12 artikli 22 lõigetest 1 ja 2 tuleneb, et juhul, kui ühes liikmesriigis tarbimiseks ringlusse lubatud kaup, mis on seetõttu varustatud selle liikmesriigi maksumärgiga, on ette nähtud tarbimiseks teises liikmesriigis ja lähetatakse sinna, on vaja, et esimese liikmesriigi maksuhaldur tuvastaks, et nimetatud maksumärgid on hävitatud. Kõnealuse sättega on ühenduse seadusandja kuritarvituste ja pettuste ennetamist eelistanud ainult ühes liikmesriigis maksustamise põhimõttele. Oleks paradoksaalne, kui maksustatavatele kaupadele kinnitatud maksumärkide eest tasutud aktsiisi tagasimaksmine oleks lubatud kõnealuste õigusaktidega reguleeritud olukorras, mille korral ei ole varastatud kauba saatust mingil moel võimalik kontrollida, samas kui direktiivi 92/12 artikli 22 lõike 2 punktis d on seoses asjaoludega, mille korral kuritarvituse ja pettuse oht on minimaalne, seatud aktsiisi tagasimaksmise tingimuseks aktsiisi tasumist kinnitavate maksumärkide hävitamise tuvastamine.

2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, [EU:C:2016:398](#))

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Aktsiisi üldine kord – Direktiiv 92/12/EMÜ – Tubakatooted, mis liiguvad aktsiisi peatamise korra alusel – Volitatud laopidaja vastutus – Liikmesriikide võimalus panna volitatud laopidajale solidaarvastutus nende summade tasumise eest, mis vastavad salakaubaveo toimepanijatele mõistetud rahalistele karistustele – Proportsionaalsuse ja õiguskindluse põhimõtted

Tubakatoodete valmistamisega tegelev Kreeka äriühing Karelia kavatses eksportida sigarette, mille suhtes kohaldati aktsiisi peatamise korda, Bulgaariasse (enne, kui see riik Euroopa Liiduga ühines). Sigaretid ei jõudnud aga kunagi sihtkohta, kusjuures on kahtlane, kas ostjast äriühing oli üldse olemas. Kuna ei olnud võimalik tõendada, et kaubasaadetis on aktsiisi peatamise korra alt väljunud, siis jäeti vabastamata aktsiisisumma tasumise tagatis, mille Karelia oli andnud. Lisaks tegi toll seoses salakaubaveoga maksuotsuse, milles määras kindlaks täiendava tasumisele kuuluva maksu ja suurendas aktsiisisummat.

Karelia tunnistati tsiviilõiguslikult solidaarselt nende summade tasumise eest vastutavaks. Selle äriühingu väitel ei olnud tema ja salakaubavedaja vahel mingit õiguslikku seost. Kreeka õiguse kohaselt langeb vastutus aga kõigile tollieeskirjade rikkumises mis tahes viisil osalenud isikutele, kusjuures asjaolu, et tsiviilõiguslikult kaasvastutavad isikud ei olnud teadlikud rikkumise esmasteks toimepanijateks kvalifitseeritud isikute tahtest, ei vabasta esimesi nende vastutusest.

Eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimus oli esitatud selle kohta, milline on laopidaja vastutuse ulatus vastavalt direktiivile 92/12 (muudetud direktiiviga 92/108), nimelt kas sellel ettevõtjal, kellel võib tekkida aktsiisi tasumise kohustus, tuleb kanda ka muud rahalised tagajärjed, sealhulgas salakaubaveo toimepanijatele mõistetud rahaline karistus, ehkki ta ei ole vaidlusaluse kauba omanik ja tal ei ole rikkumise toimepanijatega mingit lepingulist suhet.

Euroopa Kohus sedastas kõigepealt, et direktiivi 92/12 ülesehitusest direktiiviga 92/108 muudetud redaktsioonis, eelkõige selle artiklist 13, artikli 15 lõigetest 3 ja 4 ning artikli 20 lõikest 1 nähtub, et seadusandja on omistanud volitatud laopidajale keskse rolli aktsiisikauba liikumisel aktsiisi peatamise korra alusel.

Direktiiviga 92/12 kehtestati volitatud laopidaja suhtes vastutuse kord, mille alusel loetakse ta vastutavaks kõigi riskide eest, mis on omased aktsiisikauba aktsiisi peatamise korra alusel liikumisele, ning seega tuleb sellisel laopidajal tasuda aktsiis, kui kauba liikumisel on eiratud eeskirju või pandud toime rikkumine, mille tõttu muutub aktsiis sissenõutavaks. Seega on tegemist süüst sõltumatu vastutusega, mis ei lähtu mitte laopidaja tõendatud või eeldatavast rikkumisest, vaid tema majandustegevusest.

Direktiivi 92/12 artikli 20 lõikest 3, milles on ette nähtud, et liikmesriigid peavad võtma vajalikud meetmed, et ära hoida eeskirjade rikkumisi või eiramisi ning kohaldada tõhusaid sanktsioone, ei järeldu siiski, et liikmesriigid peavad nägema ette volitatud laopidaja täiendava kriminaalvastutuse mis tahes eeskirjade rikkumise eest, mis on toime pandud aktsiisikauba vabasse ringlusse lubamisel.

Esiteks ei ole selles sättes täpsustatud asjakohaseid sanktsioone ega isikute kategooriaid, keda tuleb pidada selles osas vastutavaks.

Teiseks piirdub riski eest vastutamise kord, nagu see on direktiivis 92/12 ette nähtud, kohustusega tasuda aktsiis. Järelikult ei kehtestatud selle direktiiviga solidaarvastutuse korda, mille kohaselt oleks volitatud laopidaja vastutav salakaubaveo toimepanijatele mõistetud rahalistele karistustele vastavate summade tasumise eest.

Seejärel täpsustas Euroopa Kohus, et direktiivi 92/12 (direktiiviga 92/108 muudetud redaktsioonis) tuleb tõlgendada liidu õiguse üldpõhimõtteid, eelkõige õiguskindluse põhimõtet ja proportsionaalsuse põhimõtet arvestades nii, et kui riigisiseste õigusnormide kohaselt – mis muu hulgas võimaldavad tunnistada asjaomase kauba aktsiisi peatamise korra alusel liikumise ajal toime pandud rikkumise eest mõistetud rahalisele karistusele vastava summa tasumise eest solidaarselt vastutavaks muu hulgas kõnealuse kauba omaniku juhul, kui see omanik on seotud rikkumise toimepanijaga niisuguse lepingulise suhte alusel, millest nähtub, et toimepanija on laopidaja volitatud isik – tunnistatakse osutatud summa tasumise eest solidaarselt vastutavaks volitatud laopidaja – ilma et tal oleks võimalik selle summa tasumise kohustusest vabaneda, tõendades, et ta ei ole rikkumise toimepanija tegevusega seotud – isegi siis, kui riigisisese õiguse kohaselt ei olnud see laopidaja rikkumise toimepanemise ajal asjaomase kauba omanik ega seotud rikkumise toimepanijaga lepingulise suhte alusel, millest nähtub, et toimepanijad on laopidaja volitatud isikud, on need riigisisised õigusnormid selle direktiiviga vastuolus.

Olukorras, kus volitatud laopidaja – kes ei olnud rikkumise esemeks olevate kaupade omanik ja ega olnud seotud rikkumise toimepanijatega lepingulises suhtes, mille alusel viimati nimetatud oleksid olnud tema volitatud isikud – laiendatud vastutus ei ole sõnaselgelt ette nähtud direktiiviga 92/12 ega riigisiseste õigusnormidega, ei ole

karistused, mida võib volitatud laopidaja suhtes nende õigusnormide alusel kohaldada, ilmselgelt piisavalt kindlad ja huvitatud isikutele ettenähtavad, et neid saaks pidada õiguskindluse nõuetele vastavaks; seda peab siiski kontrollima liikmesriigi kohus.

Pealegi tuleneb käibemaksuga seotud kohtupraktikast seoses maksudest kõrvalehoidumise vältimise meetmetega, et kolmanda isiku toime pandud maksudest kõrvalehoidumise korral ei ole riski jagunemine proportsionaalsuse põhimõttega kooskõlas siis, kui maksusüsteemi kohaselt on tarnijale pandud kogu vastutus maksu tasumise eest, sõltumata sellest, kas ta osales ostja toimepandud maksudest kõrvalehoidumises.

Lisaks lähevad riigisisised meetmed, millega *de facto* on kehtestatud süüst sõltumatu solidaarvastutuse süsteem, kaugemale sellest, mis on vajalik maksutulu laekumise tagamiseks. Kui käibemaksu peab tasuma mõni muu isik kui maksu tasumise eest vastutav isik, isegi kui see muu isik on volitatud maksulaopidaja, kellel lasuvad direktiivis 92/12 ette nähtud konkreetsed kohustused, ja tal ei võimaldata maksu tasumise kohustusest vabaneda, tõendades, et ta ei ole üldse seotud selle maksu tasumise eest vastutava isiku tegevusega, tuleb seda pidada proportsionaalsuse põhimõttega vastuolus olevaks. On ilmselgelt eaproportsionaalne pidada seda isikut tingimusteta vastutavaks maksutulu laekumata jäämise eest, mille on põhjustanud maksukohustuslasest kolmanda isiku tegevus, millele tal ei olnud mingit mõju.

Samad nõuded peavad olema täidetud siis, kui tegemist on sellise meetmega nagu volitatud laopidajale vastutuse panemine salakaubaveo rahaliste tagajärgede eest.

III. Aktsiisikaubalt võetavad muud kaudsed maksud kui aktsiis

24. veebruari 2000. aasta kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa (C-434/97, [EU:C:2000:98](#))

Liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi – Direktiiv 92/12/EMÜ – Kange alkoholi erimaks

Prantsuse õigusaktides oli tubakale ja alkoholsetele jookidele ette nähtud erimaks, mis kehtestati ohu tõttu, mida nende mõõdutundetu kasutamine tervisele põhjustab (nn erimaks sotsiaalkindlustusse). Seda kohaldati muu hulgas jookidele alkoholisisaldusega üle 25 mahuprotsendi. Selle erimaksu suuruseks oli määratud 1 frank (ligikaudu 0,15 eurot) detsiliitri või selle osa kohta. Komisjon esitas Prantsuse Vabariigi vastu liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi, leides, et „erimaks sotsiaalkindlustusse“ ei ole oma kohaldamisala ja maksubaasi poolest kooskõlas alkoholi ja alkoholsete jookide aktsiisi struktuuriga, mis oli kindlaks määratud direktiivis 92/12.

Esiteks väitis ta, et „erimaks sotsiaalkindlustusse“ puudutab jooke, mille alkoholisisaldus on üle 25 mahuprotsendi. Direktiivi 92/83 artiklis 20 on aga antud mõiste „etanool“

määratlus, mis hõlmab muu hulgas kõiki CN-koodide 2204 (vein), 2205 (vermut) ja 2206 (muu kääritatud jook) alla kuuluvaid alkoholiseid jooke, mille tegelik alkoholisisaldus on üle 22 mahuprotsendi. Teiseks on direktiivi 92/83 artiklis 21 etanooliaktsiisi maksubaasi puhul aluseks võetud puhta alkoholi hektoliitrite arv, samas kui „erimaks sotsiaalkindlustusse“ määratakse kindlaks joogi mahu alusel.

Euroopa Kohus asus seisukohale, et direktiivi 92/12 artikli 3 lõikes 2, mille eesmärk on võimaldada liikmesriikidel lisaks direktiivis 92/83 kindlaks määratud minimaalsele aktsiisile kehtestada muid eriotstarbelisi, see tähendab, muu kui eelarvelise eesmärgiga kaudseid makse, puudub nõue, et liikmesriigid järgiksid kõiki aktsiisi- ja käibemaksueeskirju maksubaasi, maksu arvutamise, sissenõutavuse ja järelevalve kohta. Piisab, kui eriotstarbelised kaudsed maksud vastavad nimetatud aspektide osas liidu õigusnormidega korraldatud teatava maksustamismeetodi üldisele ülesehitusele.

9. märtsi 2000. aasta kohtuotsus EKW ja Wein & Co (C-437/97, [EU:C:2000:110](#))

Kaudne maksustamine – Kohalik joogimaks – Kuues käibemaksudirektiiv – Direktiiv 92/12/EMÜ

Evangelischer Krankenhausverein Wien (edaspidi „EKW“) peab ühes haiglas puhvetit. 6. detsembril 1996 nõudis Abgabenbehörde Wien (maksukogumise pädevusega Viini ametiasutus, Austria) temalt Viini maksuõigusnormide alusel 309 995 Austria šillingit (ligikaudu 22 500 eurot) joogimaksu 1992. aasta jaanuarist kuni 1996. aasta oktoobrini toimunud müügilt. EKW esitas Austria kohtutele kaebuse, milles vaidlustas selle maksunõude.

Wein & Co. on Ülem-Austrias Leondingis asuv veinikaubandusega tegelev äriühing, kellelt kohalik omavalitsus nõudis Ülem-Austria maksuõigusnormide alusel 417 628 Austria šillingit (ligikaudu 30 350 eurot) joogimaksu ajavahemikult 1. detsembrist 1994 kuni 31. märtsini 1995. Ka Wein & Co. pöördus Austria kohtute poole.

Verwaltungsgerichtshof (Austria kõrgeim halduskohus) küsis Euroopa Kohtult, kas niisugused joogimaksu kehtestavad omavalitsuse tasandi õigusnormid on ühenduse õigusega, täpsemalt kuuenda direktiiviga 77/388 ja direktiiviga 92/12 kooskõlas.

Euroopa Kohus vastas esiteks, et mittealkohoolsetelt jookidelt ja jäätiselt võetav maks on kuuenda direktiiviga 77/388 ja direktiiviga 92/12 kooskõlas, ning teiseks, et alkoholsetelt jookidelt kogutava Austria maksu säilitamine on direktiiviga 92/12 vastuolus.

Et sellist järeldust teha, märkis Euroopa Kohus esiteks, et kuigi kuuenda direktiivi 77/388 artikliga 33 on keelatud säilitada või kehtestada selliseid maksumärke või muid makse, tollimakse või lõive, millel on käibemaksu põhitunnused, ei takista see säte säilitamast ega kehtestamast selliste tunnusteta maksu. Seega ei ole eelviidatud sättega vastuolus, kui säilitatakse selline liikmesriigi õigusnormidega ette nähtud maks, mida kohaldatakse jäätise, sealhulgas selles sisalduvate või sellele lisatud puuviljade, samuti jookide tasulisele tarnele, kusjuures kõigil juhtudel on hõlmatud koos kaubaga müüdavad

pakendid ja tarvikud. Nimelt ei kujuta see maks, mida kohaldatakse vaid piiratud kaubakategooria suhtes, endast üldist maksu, kuna see ei ole ette nähtud kohaldatavana kõigi asjaomases liikmesriigis toimuvate majandustehingute suhtes.

Teiseks on direktiivi 92/12 artikli 3 lõikega 2, mille kohaselt võib sama artikli lõikes 1 loetletud kaubale kehtestada muid kaudseid makse kui aktsiis, kui esiteks on neil maksudel üks või mitu eriotstarvet selle sätte tähenduses ja teiseks on need kooskõlas aktsiisi ja käibemaksu puhul kohaldatavate maksustamiseskirjadega maksubaasi ning maksu arvutamise, sissenõutavuse ja järelevalve kohta, vastuolus see, kui säilitatakse selline liikmesriigi õigusnormides ette nähtud maks, mida kohaldatakse alkohoolsete jookide tasulisele tarnele ja millel ühest küljest on üksnes puhtalt eelarveline eesmärk ning mis teisest küljest ei ole kooskõlas ei alkohoolsete jookide aktsiisi eeskirjade üldise ülesehitusega, sest selle maksu suurus põhineb toote väärtusel, mitte toote kaalul, toote kogusel või selles sisalduva alkoholi kogusel, ega käibemaksu puhul kohaldatavate eeskirjadega osas, mis puudutab selle arvutamist ja sissenõutavust.

Kõnealusel juhul leidis Euroopa Kohus, et maksutulu kogumispädevuse andmise kaudu kohaliku omavalitsuse autonoomia tugevdamine on puhtalt eelarveline eesmärk. Tema sõnul puudub ka seos turismitaristuga või turismi arendamisega, sest seda maksu, mida kohaldatakse jookidele, olenemata nende tarbimiskohast, kogutakse ka kohtades, mis ei ole turismi sihtkohad. Viimasena märkis ta, et kuna veini otsemüük on Austrias joogimaksust vabastatud, on seega vaieldav, kas kõnealuse maksuga püütakse pärssida alkohoolsete jookide tarbimist ja kas selle eesmärk ikka on rahvatervise kaitse.

Kuna kõnealuste alkohoolsete jookide maksul puudus eriotstarve ja pealegi ei vastanud see alkohoolsete jookide aktsiisi- ja käibemaksueeskirjade üldisele ülesehitusele, tunnistas Euroopa Kohus selle liidu õigusega vastuolus olevaks.

10. märtsi 2005. aasta kohtuotsus Hermann (C-491/03, [EU:C:2005:157](#))

Kaudne maksustamine – Direktiiv 92/12/EMÜ – Kohapeal kohe tarbimiseks mõeldud alkohoolsete jookide tarnimisele kehtestatud kohalik maks

Ettevõtja Volkswirst Weinschänken GmbH pidas Frankfurt am Maini (Saksamaa) territooriumil restorani, kus ta müüs muu hulgas jooke kohapeal kohe tarbimiseks. Kuna Frankfurdi linna territooriumil jookidele maksu kehtestamise korralduses (Satzung über die Erhebung einer Getränkesteuer im Gebiet der Stadt Frankfurt am Main) oli ette nähtud, et linn võtab jookidelt maksu, sai restoran maksuotsuse, mille peale äriühing esitas kaebuse Verwaltungsgericht Frankfurt am Mainile (Frankfurt am Maini halduskohus, Saksamaa), kes maksuotsuse tühistas. Tühistamisotsuse peale esitati apellatsioonkaebus Hessischer Verwaltungsgerichtshofile (Hesseni liidumaa kõrgeim halduskohus, Saksamaa), kes oli eelotsusetaotluse esitanud kohus.

Seega oli küsimus selles, kuidas kvalifitseerida direktiivi 92/12 mõttes tegevus, mille kohta maksuotsus oli tehtud, see tähendab, toitlustustegevuse raames kohapeal kohe

tarbimiseks mõeldud alkoholsete jookide tarnimine tasu eest. Eelotsuse küsimus oli just selle kohta, kas selle tegevuse puhul on tegemist „aktsiisiga maksustatavale kaubale kehtestatud teiste kaudsete maksudega“, millest on juttu direktiivi 92/12 artikli 3 lõigetes 1 ja 2, või aktsiisikaubaga seotud teenuste osutamise maksustamisega sama direktiivi artikli 3 lõike 3 teise lõigu tähenduses.

Juhuks, kui leitakse, et tegemist on teise juhuga, küsiti, kas aktsiisiga maksustatava kaubaga seotud teenuste osutamiselt võetav maks peab vastama nii tingimusele, et see ei tohi liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa tuua formaalsusi piiriületamisel (direktiivi 92/12 artikli 3 lõike 3 esimene lõik), kui ka tingimusele, et see peab olema „eriotstarbeline“ (selle direktiivi artikli 3 lõige 2).

Euroopa Kohus märkis, et maksu, millega on maksustatud toitlustustegevuse raames kohapeal kohe tarbimiseks mõeldud alkoholsete jookide tasu eest tarnimine, tuleb käsitada aktsiisiga maksustatavate kaupadega seotud teenuste osutamiselt tasutava maksuna, mis ei ole direktiivi 92/12 artikli 3 lõike 3 teise lõigu mõistes kumuleeruv käibemaks.

Selleks, et kindlaks määrata, kas direktiivi 92/12 artikli 3 lõike 2 mõttes kohaldatakse maksu aktsiisiga maksustatavatele kaupadele või pigem nende kaupadega seotud teenustele artikli 3 lõike 3 teise lõigu tähenduses, tuleb arvesse võtta maksustatava toimingu peamist tunnust. Alkoholsete jookide tarnimist toitlustustegevuse raames iseloomustab hulk tunnuseid ja toiminguid, mille hulgas kaupade tarnimine on iseenesest vaid üks osa ning milles peamise tähtsusega on teenused.

Lisaks täpsustas Euroopa Kohus, et selle direktiivi artikli 3 lõike 3 teises lõigus nimetatud maks toitlustustegevuse raames kohapeal kohe tarbimiseks mõeldud alkoholsete jookide tasu eest tarnimiselt peab vastama üksnes nimetatud lõike esimeses lõigus sätestatud tingimusele, nimelt et „nimetatud maksud ei [tohi tuua] liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel“. Viidatud direktiivis puudub seega nõue, et asjaomased maksud vastaksid sama artikli teises lõigus toodud tingimusele, st oleksid kehtestatud eriotstarbeks.

27. veebruari 2014. aasta kohtuotsus *Transportes Jordi Besora* (C-82/12, [EU:C:2014:108](#))

Kaudsed maksud – Aktsiis – Direktiiv 92/12/EMÜ – Artikli 3 lõige 2 – Mineraalõlid – Jaemüügi maks – Mõiste „eriotstarve“ – Pädevuste üleandmine autonoomsetele piirkondadele – Rahastamine – Ette kindlaks määratud kasutamine – Tervishoiu ja keskkonnaga seotud kulutused

Hispaania kehtestas teatavate mineraalõlide jaemüügile maksu (edaspidi „jaemüügi maks“). Selle maksu eesmärk oli rahastada Hispaania autonoomsetele piirkondadele üle antavaid uusi pädevusi tervishoiuvaldkonnas ning vajaduse korral keskkonnakulude katmist. See jaemüügi maks kehtis Hispaanias 1. jaanuarist 2002 kuni 1. jaanuarini 2013, mil see lõimiti mineraalõlide ühtlustatud aktsiisi. Kataloonia autonoomses piirkonnas asuv veoettevõtja *Transportes Jordi Besora* SL tasus

lõpptarbijana maksustamisaastate 2005–2008 eest tasumisele kuulunud jaemüügi maksu kokku summas 45 632,38 eurot. Leides, et see maks on direktiiviga 92/12 vastuolus, nõudis äriühing tasutud summa tagasimaksmist.

Sellises kontekstis palus Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Kataloonia autonoomse piirkonna kõrgeim kohus, Hispaania) suuniseid selle kohta, kas teatavate mineraalõlide jaemüügi suhtes kohaldatav eriotstarbeline kaudne maks, millega on maksustatud nende toodete tarbimine, on kooskõlas direktiivi 92/12 artikli 3 lõikega 2.

Euroopa Kohus sedastas, et direktiivi 92/12 artikli 3 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi õigusnormid, millega on kehtestatud maks mineraalõli jaemüügile, on sellega vastuolus, kuna seda maksu ei saa käsitada kõnealuse sätte mõttes eriotstarbelisena, kuivõrd selle maksu, mille otstarve on rahastada asjaomaste omavalitsuste pädevuste teostamist tervishoiu ja keskkonna valdkonnas, eesmärk ei ole iseenesest tervise ja keskkonna kaitse tagamine.

„Eriotstarve“ direktiivi 92/12 artikli 3 lõike 2 mõttes on selline otstarve, mis ei lähtu üksnes eelarve huvidest. Lisaks tuleneb kohtupraktikast, et maksutulu kogumise pädevuse andmise kaudu kohaliku omavalitsuse autonoomia tugevdamine ise lähtub üksnes eelarve huvidest, mis ei saa üksi kujutada endast eriotstarvet direktiivi 92/12 artikli 3 lõike 2 mõttes.

Kuna igal maksul on alati eelarvega seotud eesmärk, siis pelgalt asjaolust, et sellel maksul on eelarvega seotud eesmärk, iseenesest ei piisa selleks, et välistada selle maksu käsitamist eriotstarbelisena selle sätte mõttes; vastasel korral muutuks direktiivi 92/12 artikli 3 lõige 2 sisutühjaks. Kõnealuse maksu tulu ette kindlaks määratud kasutamine sellistes kohalikes omavalitsustes nagu autonoomsed piirkonnad riigi poolt neile üle antavate tervishoiu- ja keskkonnaalaste pädevuste rahastamiseks võib kujutada endast asjaolu, mida tuleb arvesse võtta, et välja selgitada eriotstarbe olemasolu. Samas selline kasutamine, mille puhul on tegemist pelgalt liikmesriigi eelarve sisemise korraldusviisiga, ei saa sellisena iseenesest olla piisav, kuna iga liikmesriik võib näha ette, et maksutulu, hoolimata taotletavast eesmärgist, suunatakse konkreetsete kulutuste rahastamiseks.

Selleks, et maksu saaks käsitada eriotstarbelisena direktiivi 92/12 artikli 3 lõike 2 mõttes, on seevastu vaja, et maksu enda eesmärk oleks tagada tervise ja keskkonna kaitse. Nii on see eelkõige juhul, kui maksutulu tuleb tingimata kasutada selleks, et vähendada nimetatud maksuga maksustatud mineraalõlide kasutamisega konkreetset seotud sotsiaal- ja keskkonnakulusid nii, et maksutulu kasutamise ja kõnealuse maksu eesmärgi vahel oleks otsene seos.

25. juuli 2018. aasta kohtuotsus Messer France (C-103/17, [EU:C:2018:587](#))

Eelotsusetaotlus – Maksualaste õigusaktide ühtlustamine – Direktiiv 92/12/EMÜ – Artikli 3 lõige 2 – Direktiiv 2003/96/EÜ – Artiklid 3 ja 18 – Energiatoodete ja elektrienergia maksustamine – Aktsiisid – Teise kaudse maksu olemasolu – Tingimused – Liikmesriigi õigusnormid, millega on ette nähtud

elektrienergiaga varustamise avaliku teenuse maks – Mõiste „eriotstarbeline“ – Maksustamise alammäärade järgimine

Aastatel 2005–2009 tasus äriühing Messer France, varem Praxair, elektrienergiaga varustamise avaliku teenuse maksu (*contribution au service public de l'électricité*, edaspidi „avaliku teenuse maks“).

Kõnealune avaliku teenuse maks, mida kohaldati Prantsusmaal 2003.–2010. aastal, oli maks, mida lõpptarbijad tasusid koos elektriarvega ning mida kogusid elektritarnijad; maksusumma oli mõeldud nende lisakulude hüvitamiseks, mida asjaomased tarnijad olid seaduse järgi kohustatud kandma ja maksu eesmärgid olid erisugused: alates mõjutamisest tootma elektrienergiat taastuvatest energiaallikatest või elektrienergia tootmise suuremate kulude hüvitamisest suurlinnadest väljapoole jäävatel aladel kuni ühiskondlike eesmärkideni, nagu selle energia kui esmatarbekauba eriline hinnakujundus ning puudust kannatavate isikute abistamine.

Leides, et see kaudne maks on vastuolus direktiivi 92/12 artikli 3 lõikega 2, kuna tegemist ei ole selle sätte tähenduses eriotstarbelise maksuga, esitas äriühing pädevale ministeeriumile taotluse, et talle makstaks avaliku teenuse maks tagasi, mille see ministeerium vaikumisi rahuldamata jättis. Ka Tribunal administratif de Paris (Pariisi halduskohus, Prantsusmaa) ja Cour administrative de Paris (Pariisi haldusasjade apellatsioonikohus, Prantsusmaa) jätsid tema kaebuse ja apellatsioonkaebuse rahuldamata.

Seepeale esitas äriühing Conseil d'État'le (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) kassatsioonkaebuse, esitades mitu väidet, mis puudutasid avaliku teenuse maksu kooskõla liidu õiguse, eriti aga direktiiviga 92/12. Conseil d'État (kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) esitas Euroopa Kohtule mitu küsimust direktiivi 92/12 artikli 3 lõike 2 ning direktiivi 2003/96 artiklite 3 ja 18 tõlgendamise kohta. Täpsemalt palus eelotsusetaotluse esitanud kohus esimesena selgitada, kas direktiivi 92/12 artikli 3 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et teise kaudse maksu säilitamine eeldab ühtlustatud aktsiisi kehtestamist, ja kas sellist maksu nagu põhikohtuasjas saab käsitada niisuguse aktsiisina või kas selle kooskõla direktiividega 92/12 ja 2003/96 tuleb vajaduse korral hinnata, lähtudes direktiivi 92/12 artikli 3 lõikes 2 sätestatud kriteeriumidest teiste eriotstarbeliste kaudsete maksude olemasolu väljaselgitamiseks. Teisena soovis eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas sellise maksu saab kvalifitseerida direktiivi 92/12 artikli 3 lõike 2 tähenduses „teiseks kaudseks maksuks“, ning kolmandana soovis ta teada, millised on sellise maksu tagasimaksmise tingimused juhul, kui selle sätte tähenduses eriotstarbena saab kvalifitseerida ainult osa selle maksuga taotletud eesmärke.

Kõigepealt vastas Euroopa Kohus, et direktiivi 92/12 artikli 3 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et elektrienergiale teise kaudse maksu kehtestamise võimalus ei sõltu ühtlustatud aktsiisi rakendamisest ja et seda, kas selline maks nagu põhikohtuasjas on kooskõlas direktiividega 92/12 ja 2003/96, tuleb hinnata, lähtudes direktiivi 92/12 artikli 3 lõikes 2

sätestatud tingimustest teiste kaudsete eriotstarbeliste maksude olemasolu väljaselgitamiseks, sest tegemist ei ole aktsiisiga.

Lisaks tuleb direktiivi 92/12 artikli 3 lõiget 2 tõlgendada nii, et sellist maksu nagu põhikohtuasjas võib käsitada „teise kaudse maksuna“ seoses selle keskkonnavalase eesmärgiga, milleks on nende lisakulude rahastamine, mis on seotud kohustusega osta rohelist elektrienergiat; seevastu ei ole see nii seoses selle maksu selliste territoriaalse ja sotsiaalse ühtekuuluvusega seotud eesmärkidega nagu tariifide geograafiline ühtlustamine ja energiaostuvõimetute majapidamiste jaoks elektrienergia hinna alandamine, ning seoses selle maksu puhtalt halduslike eesmärkidega, eelkõige selliste riigiasutuste või institutsioonide nagu *médiateur national de l'énergie* või *Caisse des dépôts et consignations* haldustegevuskulude rahastamine; seda kõike tingimusel, et eelotsusetaotluse esitanud kohus peab siiski kontrollima, kas on järgitud aktsiisi puhul kohaldatavaid maksustamiseeskirju.

Selle järelduse tegemiseks meenutas Euroopa Kohus, et direktiivi 92/12 artikli 3 lõikega 2 on liikmesriikidel lubatud kehtestada või säilitada ka mõni teine kaudne maks peale selle direktiiviga kehtestatud aktsiisi, kui esiteks on see eriotstarbeline ja teiseks on see kooskõlas aktsiisi ja käibemaksu puhul kohaldatavate maksustamiseeskirjadega maksubaasi ning maksu arvutamise, sissenõutavuse ja järelevalve kohta.

Ta märkis ka, et viidatud sättes puudub nõue, et liikmesriigid järgiksid kõiki aktsiisi- ja käibemaksueeskirju maksubaasi ning maksu arvutamise, sissenõutavuse ja järelevalve kohta. Piisab, kui eriotstarbeline kaudne maks vastab nimetatud aspektide osas kas ühe või teise liidu õigusnormidega korraldatud maksustamistehnika ülesehitusele.

Lisaks tuletas Euroopa Kohus seoses esimese tingimusega oma kohtupraktikale viidates meelde, et eriotstarve direktiivi 92/12 artikli 3 lõike 2 tähenduses on muu kui puhtalt eelarveline otstarve.

Viimasena märkis Euroopa Kohus, et liidu õigust tuleb tõlgendada nii, et asjaomased maksumaksjad võivad nõuda, et selline maks nagu põhikohtuasjas makstaks osaliselt tagasi, nimelt proportsionaalselt maksutulu selle osaga, mida ei kasutata eriotstarbel, tingimusel, et asjaomased maksumaksjad ei ole maksu edasi kandnud oma klientidele, mida peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.



EUROOPA LIIDU
KOHUS

Analüüsi ja dokumentatsiooni direktoraat

Mai 2024