

**Kohtuasi C-596/23 [Pohjanri]<sup>i</sup>****Eelotsusetaotlus****Saabumise kuupäev:**

26. september 2023

**Eelotsusetaotluse esitanud kohus:**

Helsingin hallinto-oikeus (Helsingi halduskohus, Soome)

**Eelotsusetaotluse kuupäev:**

26. september 2023

**Kaebaja:**

B UG

**Teine menetlusosaline:**

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

**HELSINGIN  
HALLINTO-OIKEUS****VAHEOTSUS**

[...]

26. september 2023 [...]

**Menetluse ese**Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 267 alusel  
eelotsusetaotluse esitamine Euroopa Kohtule**Kaebaja**

B UG

**Ära kuulatud teine  
menetlusosaline**

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

**Vaidlustatud otsus**Maksuhalduri 1. juuni 2021. aasta aktsiisiotsus  
[...]<sup>i</sup> Käesoleva kohtuasja nimi on väljamõeldud nimi. See ei vasta ühegi menetluspoole tegelikule nimele.

## Püstitatud küsimus

- 1 Hallinto-oikeuse (halduskohus) menetluses olevas põhikohtuasjas, mis puudutab alkoholsete jookide aktsiisi, tuleb otsustada, kas Soome maksuhalduril oli õigus nõuda Saksamaal asuvalt äriühingult alkoholi ja alkoholsete jookide aktsiisi ning lisamaksu tasumist põhjendusel, et see äriühing on kaugmüüjana Soomes aktsiisi maksukohustuslane, kuna ta osales oma veebisaidi kaudu müüdavate alkoholsete jookide veo korraldamises.
- 2 Kohtuasjas tuleb hinnata, kas nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiiviga 2008/118/EÜ, mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 92/12/EMÜ on vastuolus riigisisestes õigusnormides sätestatud nõue, et müüja peab tasuma kaugmüügilt aktsiisi, kui ta suunab oma veebisaidil ostja kasutama konkreetset veoettevõtjat. Menetlus puudutab eelkõige direktiivi 2008/118/EÜ artikli 36 lõike 1 tõlgendamist.

## Menetluse ese ja asja lahendamise seisukohast määravad asjaolud

- 3 Saksamaal asuv B UG (edaspidi ka „ettevõtja“) käitis veebisaiti nimega [...], mille kaudu said kliendid osta veebipoest eri marki lahjasid ja kangeid alkoholseid jooke. Veebisaidi keeleks võis valida soome [...] keele.
- 4 Toll pidas kinni 20. aprillil 2020 Soomes erinevaid jooke sisaldanud alkoholsete jookide saadetise, mille nimetatud ettevõtja oli lähetanud Saksamaalt Soome füüsilise isiku A tellimusel. Saadeti peeti kinni aktsiisiseaduse § 103 alusel, et teha kindlaks, kas alkoholsete jookide importimisel oli järgitud aktsiisiseaduse sätteid.
- 5 Maksuhaldur küsis ettevõtja veebisaidi kaudu tellimuse esitanud ostjalt A teavet tellimuse käigu ja veo korraldamise kohta. A esitas 25. juunil 2020 selgituse, millest nähtus, et ettevõtja veebipoes tellimuse esitamisel reklaamiti ettevõtjate X, Y ja Z veoteenuseid. Ettevõtja veebisaidi kaudu tellimuse esitamisel uuendati tellimuse kaalu ja veohinda iga kord, kui tooteid ostukorvi lisati. Pärast alkoholitellimuse eest tasumist ilmus veebisaidile veo korraldamist puudutav meeldetuletus ning A sõnul olid veebisaidil otselingid veoettevõtjate veebisaitidele. A valis tellimuse vedajaks X-i. Klõpsamine lingil „X“ suunas A otse X-i veebisaidile, kus A sisestas oma kontaktandmed, kuid ei sisestanud teavet oma tellimuse kohta, näiteks tellimuse numbrit. A maksis veo eest X-i veebisaidi kaudu otse X-le.
- 6 Maksuhaldur esitas 16. juuni 2020. aasta kuvatõmmise B UG veebisaidil esitatud tarnetingimustest [...], milles sisaldasid muu hulgas järgmised juhised:

„Tarne viis

Klient korraldab ise veo Soome. Sisestage oma elukohaandmed. Seejärel saate lisateavet veo korraldamise kohta. Soovitame järgmisi veoettevõtjaid:

X alates 26,00 eurot“

- 7 Lisaks esitas maksuhaldur 24. juuni 2020. aasta kuvatõmmise ettevõtja veebisaidil esitatud tarnetingimuste kohta [...], milles sisaldasid muu hulgas järgmised juhised:

„Tarnetingimused

Müüme kõiki oma tooteid Saksamaa laost laohinnaga.

Meie ei korralda vedu, veo korraldab klient ise. Võite näiteks kasutada X-i teenuseid. Pärast tellitud toodete lisamist ostukorvi näitab X-i veosekalkulaator veo hinna nii pakitarne kui ka kaubaalusel tarne hinnana.

[...]

Veo kestus

Pakid saavad Soome 5–7 päeva pärast nende laost väljastamist. Pakkidele tullakse meie lattu järele tööpäeval. Saate X-ilt jälgimiskoodid, millega saate jälgida oma pakkide teekonda.

Kaubaalusel tarnitud tooted saavad Soome umbes 7–10 päeva pärast nende laost väljastamist. X tuleb kaubaalustele järele 2–3 korda nädalas.

Veohinnapakumist võite küsida ka teistelt veoettevõtjatelt.

Palun teatage meile, kas tulete jookidele ise järele või tuleb neile järele veoettevõtja. Pärast seda alustame tellimuse töötlemist.

[...]

Maksud Soomes

Klient tasub maksud ise. Selle kohta saab teavet tolli või Valvira (sotsiaal- ja tervishoiuinspeksioon) veebisaidilt.“

- 8 Maksuhaldur määras 21. augusti 2020. aasta maksuotsusega B UG-le 20. aprillil 2020 kinni peetud alkoholsetelt jookidelt tasumisele kuuluva alkoholi- ja alkoholsete jookide aktsiisi, lisamaksu ja viivise kogusummas 1645,83 eurot. Menetluse käigus saadud teabe põhjal tehti kindlaks, et Soome lähetati või veeti asjaomane kaup otse või kaudselt ettevõtja poolt või tema nimel. Maksuhalduri hinnangul tegutses ettevõtja kaugmüüjana ja oli kohustatud tasuma Soomes aktsiisi.
- 9 B UG esitas maksuhaldurile maksuotsuse peale vaide.
- 10 Maksuhaldur jättis 1. juuni 2021. aasta otsusega B UG vaide rahuldamata.

- 11 B UG esitas maksuhalduri 1. juuni 2021. aasta otsuse peale kaebuse Helsingin hallinto-oikeusele (Helsingi halduskohus). Muu hulgas palus ta maksuhalduri otsuse kehtetuks tunnistada ja tühistada talle määratud alkoholi- ja alkoholoolsete jookide aktsiis.

### **Poolte peamiste väidete lühikokkuvõte**

- 12 B UG leiab, et kõnealusel asjas ei saa teda pidada kaugmüüjaks. Ta ei osalenud tegelikult aktsiisikauba veo korraldamises, ei suunanud oma veebisaidil ostjat kasutama konkreetset veoettevõtjat ega viinud ostjat ja veoettevõtjat kokku. Lepingulise suhte sõlmisid omavahel veoettevõtja ja ostja. Kauba omandiõigus ja riisiko läks Saksamaal müüjalt üle ostjale hetkel, mil müüja andis kauba üle ostja valitud veoettevõtjale. Tema veebisaidil on näitena nimetatud kolme veoettevõtjat. Veebisaidil on selgelt märgitud, et kliendid teevad teenuseosutaja kohta otsuse iseseisvalt. Tema laost on kaupa väljastatud ligikaudu 20 eri veoettevõtjale ja ei saa eeldada, et ta oleks suunanud oma kliente kasutama konkreetset veoettevõtjat. Veebisaidil olev veosekalkulaator on vaid abivahend, mis võimaldas klientidel hinnata veose mahtu ja võimalikke veokulusid.
- 13 Lisaks märgib B UG, et ta ei edastanud veoettevõtjatele mingit teavet ning et tema ja veoettevõtja ei vahetanud omavahel mingit teavet. Tema veebisaidil olev link veoteenuse osutaja veebisaidile ei tähenda, et ta osales kauba veo korraldamises. Pealegi sisaldas tema veebisait linke rohkem kui ühe veoettevõtja veebisaidile. Tema veebisaidil on sõnaselgelt märgitud, et maksude tasumise eest Soomes vastutab klient ise ja et lisateavet saab Soome tolli ja Valvira (Soome asutus) veebisaidilt. Ostjale oli tooteid ostes teada, et Soome tarnitud toodete eest peab ta maksma Soomes makse. Arvestades kliendilt küsitud hinda, pidi klient ilmselgelt mõistma, et kauba hind ei sisalda Soomes tasutavaid makse.
- 14 Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö märkis, et kaugmüük on müük, mille puhul ostab füüsiline isik teises liikmesriigis tarbimiseks lubatud alkoholoolseid jooke, mis lähetatakse või veetakse Soome otse või kaudselt kaugmüüja poolt või tema nimel. Aktsiisiseaduse eelnõu seletuskirja (HE 263/2009 vp) kohaselt loetakse müük kaugmüügiks, kui müüja suunab oma veebisaidil ostja kasutama konkreetset veoettevõtjat. Kaugmüüja, kellel ei ole Soomes maksuesindajat, peab kauba enne selle Soome saatmist maksuhaldurile deklareerima ja esitama maksude tasumise tagatise. Aktsiisiseaduse sätted on direktiiviga 2008/118/EÜ kooskõlas. B UG suunas oma veebisaidil ostjat kasutama teatavaid veoettevõtjaid ja seega osales veo korraldamises. B UG on seega kaugmüüja ja aktsiisi maksukohustuslane. Ta ei ole täitnud oma kohustust teavitada maksuhaldurit toodete lähetamisest ja esitada selle kohta tagatis.

## Riigisisene õigus ja õigusloomematerjalid

### 2020. aastal kehtinud riigisiseseid õigusnormid

- 15 Nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiiv 2008/118/EÜ, mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 92/12/EMÜ, on Soomes üle võetud aktsiisiseadusega (182/2010). Põhikohtuasjas on kohaldatav aktsiisiseaduse 2020. aastal kehtinud redaktsioon. Riigile alkoholilt ja alkoholsetelt jookidelt makstava aktsiisi kohaldamise põhimõtted ja aktsiisimäärad on sätestatud ka alkoholi ja alkoholsete jookide aktsiisi seaduses (1471/1994).
- 16 Aktsiisiseaduse (182/2010) § 1 lõike 2 kohaselt kohaldatakse seadust muu hulgas alkoholi ja alkoholsete jookide aktsiisi suhtes, kui asjaomases eriseaduses ei ole sätestatud teisiti.
- 17 Aktsiisiseaduse (182/2010) § 6 lõike 11 kohaselt on *kaugmüük* selle seaduse tähenduses müük, mille puhul teises liikmesriigis tarbimisse lubatud aktsiisikaup, mille on ostnud Soomes asutatud isik, kes ei ole volitatud laopidaja, registreeritud kaubasaaja või ajutiselt registreeritud kaubasaaja ja kellel puudub iseseisev majandustegevus, lähetatakse või veetakse Soome otse või kaudselt kaugmüüja poolt või tema nimel.
- 18 Aktsiisiseaduse (182/2010) § 6 punkti 12 kohaselt on *kaugmüüja* müüja, kes müüb kaupu Soome vastavalt punktile 11.
- 19 Aktsiisiseaduse (495/2014) § 72 lõike 1 kohaselt ei maksustata aktsiisiga teises liikmesriigis tarbimisse lubatud kaupa, kui füüsiline isik on ostnud selle enda tarbeks ja selle ise Soome toimetanud.
- 20 Kui füüsiline isik ostab teisest liikmesriigist aktsiisikauba enda tarbeks nii, et see ei toimu § 72 alusel ega kaugmüügi teel, ja kauba veab Soome teine füüsiline isik või ettevõtja, on aktsiisiseaduse (182/2010) § 74 lõike 1 kohaselt aktsiisi maksukohustuslane see füüsiline isik, kes kauba ostis. Iga isik, kes osaleb kauba veos või kelle valduses on kaup Soomes, vastutab samuti kauba ostnud füüsilise isiku tasutava maksu tasumise eest nii, nagu oleks tegemist tema enda tasutava maksuga.
- 21 Aktsiisiseaduse § 79 lõike 1 kohaselt maksustatakse aktsiisiga kaugmüügi teel Soome müüdud kaup. Sama sätte lõike 2 kohaselt on aktsiisi maksukohustuslane kaugmüüja. Kui kaugmüüjal on maksuesindaja, on maksukohustuslane kaugmüüja asemel maksuesindaja. Kaugmüüja vastutab maksuesindaja tasutava aktsiisi tasumise eest nii, nagu oleks tegemist tema enda tasutava maksuga. Sätte lõike 3 kohaselt tekib aktsiisi tasumise kohustus aktsiisikauba üleandmisel Soomes. Aktsiis tuleb tasuda vastavalt eeskirjadele, mis kehtivad kauba Soomes üleandmise päeval.

*Aktsiisiseaduse § 74 põhjendus seaduseelnõu seletuskirjas*

- 22 Valitsuse ettepanekus aktsiisiseaduse vastuvõtmiseks (HE 263/2009 vp, lk 46) on seaduse § 74 üksikasjalikus põhjenduses märgitud järgmist:

„Säte on kavandatud reguleerima olukorda, kus füüsiline isik ostab teisest liikmesriigist aktsiisikauba enda tarbeks teisiti, kui § 72 ette nähtud viisil või kaugmüügi teel. Sellisel juhul ei too füüsiline isik kaupa Soome ise, vaid kauba veab Soome teine füüsiline isik või ettevõtja. See tähendab, et füüsiline isik ostab näiteks interneti teel teisest liikmesriigist kauba ja korraldab selle kauba veo Soome ise, ilma et müüja või keegi teine müüja nimel veo korraldamises osaleks.

[...]

Kaubalt tuleb tasuda aktsiis sõltumata sellest, kas kauba importis Soome ettevõtja – näiteks veoettevõtja või postiettevõtja – või teine füüsiline isik. Peamine erinevus kaugmüügist seisneb selles, et müüja või tema nimel tegutsev isik ei või mingil viisil osaleda kauba veos või veo korraldamises. Kui seevastu müüja suunab oma veebisaidil ostjat kasutama teatavaid veoettevõtjaid, on tegemist kaugmüügiga, mille puhul on kaugmüüja või tema maksuesindaja kohustatud tasuma sihtliikmesriigis aktsiisi.“

**Asjakohased liidu õigusnormid**

- 23 Menetluses on kohaldatav nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiiv 2008/118/EÜ, mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 92/12/EMÜ (ELT 2008, L 9, lk 12), kuna viidatud direktiiv kehtis 2020. aastal, mil tekkisid asja lahendamise seisukohast määravad asjaolud.
- 24 Direktiivi 2008/118/EÜ artikli 7 lõike 1 kohaselt muutub aktsiis sissenõutavaks tarbimisse lubamise hetkest tarbimisse lubamise liikmesriigis.
- 25 Direktiivi 2008/118/EÜ artikli 32 lõike 1 kohaselt nõutakse aktsiisikaubalt, mille füüsiline isik on soetanud oma tarbeks ja mille ta viib ühest liikmesriigist teise, aktsiis sisse ainult selles liikmesriigis, kus kaup soetati.
- 26 Direktiivi 2008/118/EÜ artiklis 36 on kaugmüügi kohta sätestatud järgmist:

„1. Ühes liikmesriigis juba tarbimisse lubatud aktsiisikaup, mille on ostnud teises liikmesriigis asuv isik, kes ei ole volitatud laopidaja või registreeritud kaubasaaja ja kes ei teosta iseseisvalt majandustegevust, ning mis lähetatakse või veetakse teise liikmesriiki otse või kaudselt müüja poolt või tema nimel, kuulub aktsiisiga maksustamisele sihtliikmesriigis.

Käesoleva artikli tähenduses on „sihtliikmesriik“ liikmesriik, kuhu saadeti või veovahend saabub.

2. Lõikes 1 nimetatud juhul muutub aktsiis sissenõutavaks sihtliikmesriigis aktsiisikauba kättetoimetamisel. Kohaldatavateks aktsiisi sissenõutavuse tingimusteks ja aktsiisimääraks on need tingimused ja see määr, mida kohaldatakse kuupäeval, mil aktsiis muutub sissenõutavaks.

Aktiis makstakse sihtliikmesriigi kehtestatud korras.

3. Sihtliikmesriigis on aktsiisi maksukohustuslaseks müüja.

Siiski võib sihtliikmesriik näha ette, et maksukohustuslaseks on sihtliikmesriigis asuv maksuesindaja, kelle nimetatud liikmesriigi pädevad asutused on heaks kiitnud, või juhul kui müüja ei ole järginud lõike 4 punktis a sätestatud tingimust, aktsiisikauba saaja.“

### **Eelotsuse vajalikkus**

- 27 Kohtuasjas on vaja selgitada, kas B UG osales nende Saksamaal tarbimisse lubatud alkoholsete jookide, mille ta oli Soome müünud, veos selliselt, et see ettevõtja kauba kaugmüüjana on Soomes aktsiisi maksukohustuslane.
- 28 Tuvastatud on, et füüsiline isik, kes kauba Saksamaal soetas, ostis selle ettevõtjalt enda tarbeks. Füüsiline isik maksis ettevõtjalt ostetud kauba veokulud otse veo eest vastutanud veoettevõtjale.
- 29 Hallinto-oikeus (halduskohus) leiab, et Euroopa Kohtu praktika ei anna vastust küsimusele, kuidas tuleb tõlgendada direktiivi 2008/118/EÜ artikli 36 lõikes 1 sisalduvat väljendit „lähetatakse või veetakse teise liikmesriiki otse või kaudselt müüja poolt või tema nimel“.
- 30 Hallinto-oikeuses (halduskohus) menetletavas põhikohtuasjas tuleb hinnata eelkõige seda, kas kauba veos teise liikmesriiki osales müüja direktiivi 2008/118/EÜ artikli 36 lõike 1 tähenduses otse või kaudselt, kui müüja veebisaidil, mille kaudu müüdi aktsiisikaupa teises liikmesriigis asuvatele ostjatele, oli viidatud eri veoettevõtjatele ja esitatud teave ostjal tekkivate veokulude kohta. Lisaks sellele sisaldas müüja veebisait linki veoettevõtja veebisaidile, kuhu oli teave veetava kauba kohta edastatud ostja sekkumiseta.
- 31 Direktiiv 2008/118/EÜ on tunnustatud kehtetuks nõukogu 19. detsembril 2019. aasta direktiiviga (EL) 2020/262, millega nähakse ette aktsiisi üldine kord (uuesti sõnastatud). Kehtiva uuesti sõnastatud direktiivi (EL) 2020/262 artikli 44 lõige 1 vastab direktiivi 2008/118/EÜ artikli 36 lõikele 1.
- 32 Arvestades seda, et eespool kirjeldatud õigusküsimuses puudub Euroopa Kohtu praktika, ja kuna Hallinto-oikeus (halduskohus) leiab, et direktiivis 2008/118/EÜ kaugmüüki käsitleva artikli 36 selgitamine on vajalik nii direktiivi 2008/118/EÜ kui ka kehtiva direktiivi (EL) 2020/262 ühetaoliseks kohaldamiseks eri liikmesriikides, esitatakse Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused.

- 33 Ettevõtjale ja Veronsaajien oikeudenvallontayksikköle on antud võimalus esitada oma seisukohad Euroopa Kohtule eelotsusetaotluse esitamise kohta.

**Hallinto-oikeuse (halduskohus) vaheotsus Euroopa Kohtule eelotsusetaotluse esitamise kohta**

- 34 Hallinto-oikeus (halduskohus) peatab menetluse ja esitab Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 267 alusel Euroopa Kohtule eelotsusetaotluse direktiivi 2008/118/EÜ kaugmüüki käsitlevate sätete tõlgendamise kohta. Eelotsusetaotlus on vajalik Hallinto-oikeuses (halduskohus) poolelioleva kohtuasja lahendamiseks.

**Eelotsuse küsimused**

1. Kas direktiiviga 2008/118/EÜ, eelkõige selle artikliga 36, mis käsitleb kaugmüüki, on vastuolus riigisiseste õigusnormide tõlgendamine nii, et teises liikmesriigis asuv aktsiisikauba müüja osaleb kauba veos sihtliikmesriiki ja on sihtliikmesriigis kaugmüügilt tasutava aktsiisi maksukohustuslane üksnes seetõttu, et müüja suunab oma veebisaidil ostjat kasutama konkreetset veoettevõtjat?

2. Kas aktsiisikauba müüja lähetab või veab kaupa teise liikmesriiki direktiivi 2008/118/EÜ artikli 36 lõike 1 tähenduses otse või kaudselt ja kas ta on kaugmüügiga seoses aktsiisi maksukohustuslane direktiivi tähenduses, kui müüja veebisaidil on soovitus kasutada teatud veoettevõtjaid ja esitatakse teave ostjal tekkivate veokulude kohta ning veokulude kohta väljastab arve veoettevõtja, kellele andmed veetava kauba kohta edastatakse ostja sekkumiseta? Kas hinnangu andmist mõjutab see, et ostja sõlmis müüja veebisaidil nimetatud veoettevõtjaga kauba veo koha eraldi lepingu?

[...]