KOHTUJURISTI ETTEPANEK

JULIANE KOKOTT

esitatud 15. juulil 2010[1]

I. Sissejuhatus

1. Veini kasutamine toiduvalmistamiseks on Euroopas aastatuhandete pikkune traditsioon. Juba Rooma gurmaan Marcus Gavius Apicius,[2] kes on teadaolevalt ühe vanima kokaraamatu autor,[3] olevat kasutanud oma kastmetes veini.[4]

2. Ka käesoleval juhul ei vaielda niivõrd veini õige kasutamise üle toiduvalmistamisel. Põhikohtuasja pooled on isegi selgelt ühel meelel selles, et veini asjatundlikul kasutamisel traditsioonilise retsepti järgi – näiteks *bœuf bourguignon*'i valmistamisel – sisaldab lõpptoode kuni 5 mahuprotsenti alkoholi.

3. Käesoleva eelotsusemenetluse ese on pigem küsimus, kas üksnes toiduvalmistamiseks mõeldud vein, portvein või konjak kuuluvad maksustamisele liidu õiguses ühtlustatud alkoholi ja alkohoolsete jookide aktsiisiga ja millistel tingimustel tuleb need tooted sellest aktsiisist vabastada. Liikmesriikides ei näi olevat selles osas ühtset praktikat.

4. Vaidlusaluse köögiveini, köögiportveini ja köögikonjaki puhul on tegemist alkoholitoodetega, millele tootja on lisanud soola ja pipart, nii et neid saab – vastavalt nende kasutusotstarbele – kasutada üksnes toitude valmistamiseks ning need ei kõlba joomiseks. Hoolimata sellest, on Ühendkuningriigi maksuhaldur[5] seisukohal, et nimetatud tooted kuuluvad alkoholiaktsiisiga maksustamisele. Seetõttu konfiskeeris ta Prantsusmaalt Ühendkuningriiki imporditava autokoormatäie köögiveini, köögiportveini ja köögikonjakit (edaspidi ka „köögialkoholitooted"), mille pealt oli aktsiis maksmata ja mis olid

1 – Algkeel: saksa.

2 – Marcus Gavius Apicius elas arvatavasti I sajandil pKr Vana-Roomas. Plinius Vanem nimetab teda oma teoses „*Looduslugu*" kõigi aegade suurimaks pillajaks ja prassijaks (*nepotum omnium altissimus gurges*; vt Plinius, *Looduslugu*, lk 10, 133), kes on sündinud igat laadi luksuseks (*ad omne luxus ingenium natus*; vt Plinius, *Looduslugu*, lk 9, 66).

3 – *De re coquinaria* („Kokakunstist"). Tänaseni säilinud retseptikogu pärineb siiski III või IV sajandist pKr ning seega ei ole see Apiciuse enda kirjutatud.

4 – Vt nt Apiciusele omistatud *ius in elixam omnem*'i (kaste igasugusele keedetud lihale) retsept teoses *De re coquinaria*, 7. rmt, 6. ptk.

5 – The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Excise Duties) – (edaspidi „Commissioners").

määratud Londoni toiduainete hulgimüügi ettevõtjale Repertoire Culinaire Ltd. Nüüd vaidleb Repertoire Culinaire Ühendkuningriigi ametiasutustega kõnealuse kauba tagastamise üle.

5. Õigupoolest näib selle juhtumi lahendus olevat ilmselge, on ju Euroopa Kohus kord juba kohtuotsuses Gourmet Classic nõustunud köögiveini aktsiisiga maksustamisega.[6] Käesolevas asjas palutakse Euroopa Kohtul siiski selgelt oma tookordne õiguslik hinnang üle vaadata ja seda mõnes punktis täiendada.

II. Õiguslik raamistik

A. *Liidu õigus*

6. Käesolevas kohtuasjas kohaldatavad liidu õigusaktid on nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiiv 92/12/EMÜ aktsiisiga maksustatava kauba üldise korralduse ja selle kauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta[7] ning nõukogu 19. oktoobri 1992. aasta direktiiv 92/83/EMÜ alkoholi ja alkohoolsete jookide aktsiisimaksude struktuuri ühtlustamise kohta.[8] Peale selle on käesoleva kohtuasja lahendamise seisukohast olulised nn kombineeritud nomenklatuuri teatavad osad.

1. Direktiiv 92/12

7. Direktiivi 92/12 üldsätted reguleerivad muu hulgas seda, millises liikmesriigis ja mis ajal tuleb aktsiisiga maksustatavatelt kaupadelt aktsiisi tasuda. Selle kohta sätestab direktiivi 92/12 artikli 6 lõige 1:

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

8. Direktiivi 92/12 artiklis 7 on muu hulgas sätestatud:

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

6 – 12. juuni 2008. aasta otsus kohtuasjas C-458/06: Gourmet Classic (EKL 2008, lk I-4207).

7 – *EÜT L 76, lk 1;* ELT *eriväljaanne 09/01, lk 179.*

8 – EÜT L 316, lk 21; ELT eriväljaanne 09/01, lk 206.

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

[...]"

2. Direktiiv 92/83

9. Direktiivi 92/83 V jao artiklid 19–23 sisaldavad sätteid etanooli maksustamise kohta. Artikli 19 lõikes 1 on selle kohta sätestatud:

„Liikmesriigid kehtestavad etanooli aktsiisimaksu käesolevas direktiivis sätestatud korras."

10. Direktiivi 92/83 artikkel 20 on sõnastatud järgmiselt:

„Käesolevas direktiivis tähendab mõiste „etanool" järgmist:

– kõik tooted, mille tegelik alkoholisisaldus on üle 1,2 mahuprotsendi ja mis kuuluvad CN-koodide 2207 ja 2208 alla, isegi juhul, kui need tooted moodustavad osa tootest, mis kuulub kaupade koondnomenklatuuri teise kaubagruppi;

– CN-koodide 2204, 2205 ja 2206 alla kuuluvad tooted, mille tegelik alkoholisisaldus on üle 22 mahuprotsendi;

– tooted, mis võivad joogipiiritust sisaldada vesilahusena."

11. Direktiivi 92/83 artikkel 27 kuulub aktsiisimaksust vabastamist käsitleva VII jao sätete hulka ning selles on muu hulgas sätestatud:

„1. Liikmesriigid vabastavad käesolevas direktiivis käsitletud tooted ühtlustatud

aktsiisimaksust tingimustel, mille nad sätestavad selleks, et tagada aktsiisivabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida aktsiisimaksupettusi, aktsiisi tasumisest hoidumist ja muid kuritarvitusi:

[...]

e) kui tooteid kasutatakse lõhna- ja maitseainetena toiduainete ja mittealkohoolsete jookide valmistamisel, mille alkoholisisaldus ei ole suurem kui 1,2 mahuprotsenti;

[...]

f) kui tooteid kasutatakse puhtalt või pooltoodete koostisosana täidetud või muude toiduainete valmistamiseks, tingimusel et ühelgi juhul ei ole alkoholisisaldus rohkem kui 8,5 liitrit puhast alkoholi 100 kg toote kohta šokolaadis ja 5 liitrit puhast alkoholi 100 kg toote kohta muudes toodetes.

[...]

6. Liikmesriikidel on õigus rakendada eespool nimetatud erandeid tasutud aktsiisimaksu tagasimaksmise kaudu."

3. Kombineeritud nomenklatuur

12. Kombineeritud nomenklatuuri (CN)[9] rubriigid 2204–2208, millele osutatakse direktiivi 92/83 artiklis 20, kuuluvad kombineeritud nomenklatuuri gruppi 22 („Joogid, alkohol ja äädikas") ning need hõlmavad järgmisi tooteid:

„2204	Viinamarjaveinid värsketest viinamarjadest [...]
2204 10	– vahuvein
[...]	
2204 21	– muud veinid [...] nõudes mahuga kuni 2 liitrit
[...]	
	– – – – – tegeliku alkoholisisaldusega kuni 15% mahust
[...]	
	– – – – – – – valge vein

9 – Kombineeritud nomenklatuur on sätestatud nõukogu 23. juuli 1987. aasta määruse (EMÜ) nr 2658/87 tariifi- ja statistikanomenklatuuri ning ühise tollitariifistiku kohta (EÜT L 256, lk 1; ELT eriväljaanne 02/02, lk 382) I lisas. Kombineeritud nomenklatuuri asjakohane redaktsioon on direktiivi 92/83 vastuvõtmise kuupäeval, s.o 19. oktoobril 1992 kehtinud redaktsioon (vt direktiivi 92/83 põhjendus 4); nimetatud redaktsioon põhineb komisjoni 26. juuli 1991. aasta määrusel (EMÜ) nr 2587/91 (EÜT L 259, lk 1) ja see jõustus 1. jaanuaril 1992.

[...]		2207	Denatureerimata etüülalkohol alkoholisisaldusega vähemalt 80% mahust; denatureeritud etüülalkohol ja muud denatureeritud piiritusjoogid, mis tahes alkoholisisaldusega:
	– – – – – – – muud […]		
[...]		2207 10 00	– denatureerimata etüülalkohol alkoholisisaldusega vähemalt 80% mahust
	– – – – – tegeliku alkoholisisaldusega üle 15%, kuid mitte üle 22% mahust:	2207 20 00	– denatureeritud etüülalkohol jm piiritusjoogid, mis tahes alkoholisisaldusega
2204 21 89	– – – – – – – portvein	2208	Denatureerimata etüülalkohol alkoholisisaldusega alla 80% mahust; piiritusjoogid, liköör ja muud alkohoolsed joogid; alkoholitoodete segud, mida kasutatakse jookide valmistamiseks:
[...]			
2205	Vermut jm taimede või aromaatsete ainetega maitsestatud vein värsketest viinamarjadest [...]	2208 20	– piiritusjoogid, valmistatud destilleerimise teel viinamarjaveinist või viinamarjade pressimisjääkidest:
[...]			– – nõudes mahuga kuni 2 liitrit:
2206	Muud kääritatud joogid (näiteks õuna- ja pirnisiider, mõdu); kääritatud jookide segud omavahel või mittealkohoolsete jookidega, mujal nimetamata [...]	2208 20 12	– – – Cognac
		[...]	
[...]			– – denatureerimata etüülalkohol tegeliku alkoholisisaldusega alla 80% mahust, nõudes mahuga:

2208 90 91	– – – kuni 2 liitrit	
[...]		
2209	Äädikas [...]	
[...]"		

13. Kombineeritud nomenklatuuri grupi 22 sissejuhatus sisaldab pealkirja „Märkused" all muu hulgas järgmisi juhtnööre:

„Sellesse gruppi ei kuulu:

a) selle grupi tooted (v.a rubriiki 2209 kuuluvad), mis on valmistatud kulinaarias kasutamiseks ja seetõttu on sobimatud jookidena tarbimiseks (üldiselt rubriik 2103); [...]"

14. Lisaks tuleb viidata CN-rubriigile 2103, mis kuulub kombineeritud nomenklatuuri gruppi 21 („Mitmesugused toiduvalmistised") ja hõlmab järgmisi kaupu:

„2103	Kastmed ning valmistised kastmete valmistamiseks; kastmelisandite segud, maitseainesegud; sinepipulber ja valmissinep:
[...]	

2103 90	– muud
[...]	
2103 90 90	– – muud
[...]"	

B. *Siseriiklik õigus*

15. Ühendkuningriigi õiguse asjakohane säte on 1995. aasta Finance Act'i (edaspidi „FA 1995") artikkel 4.[10] Nimetatud õigusnormi, mis on menetlusosaliste esitatud teabe kohaselt sätestatud direktiivi 92/83 ülevõtmiseks, kohaldatakse alkoholitoodete aktsiisi tagasimaksmise menetluse suhtes. Selle sõnastus on järgmine:

„Alkohoolsete koostisosade maksuvabastus

1. Kui mis tahes isik tõendab Commissionersile usutavalt, et maksustatavat alkoholi, mille eest on tasutud aktsiisimaks,

10 – 1995. aasta maksuseadus.

a) kasutati koostisosana lõikes 2 sätestatud toote tootmisel või valmistamisel [...]

[...]

on tal vastavalt käesoleva artikli järgmistele sätetele õigus nõuda Commissionersilt tasutud aktsiisi tagasimaksmist.

2. Käesoleva lõike kohaldamisalasse kuuluvad tooted on

[...]

c) [...] inimtarbimiseks ette nähtud alkoholi sisaldavad toiduained, mis sisaldavad kuni 5 liitrit alkoholi 100 kg toiduaine kohta.

3. Alkoholi aktsiisimaks tagastatakse käesoleva artikli kohaselt üksnes isikule, kes

a) on kasutanud alkoholi lõike 2 kohaldamisalasse kuuluva toote koostisosana või muutnud selle äädikaks;

b) tegutseb lõikes 2 kirjeldatud toodete või äädika hulgimüüjana;

c) on tootnud või valmistanud toote või äädika nimetatud tegevuse tarvis;

d) esitab tagasimaksmistaotluse vastavalt käesoleva artikli järgmistele sätetele ja

e) tõendab Commissionersile, et punktides a–c nimetatud tingimused on täidetud ja taotletav tagastus ei puuduta maksu, mis maksti tagasi või hüvitati enne taotluse esitamist.

4. Käesoleva artikli kohane tagastamistaotlus tuleb selle taotluse vormi, esitamise viisi ja sisu silmas pidades esitada Commissionersi poolt üldise või üksikjuhtumi kohta antud juhiste kohaselt.

5. Kui Commissioners ei näe ette teisiti, võib käesoleva artikli kohase tagastamistaotluse esitada ainult sel juhul, kui

a) taotlus puudutab maksu, mis tasuti alkoholilt, mida kasutati koostisosana või muudeti äädikaks kolmekuulise perioodi jooksul, mis lõppes hiljemalt kuu aega enne taotluse esitamist ja

b) taotletava tagastatava summa suurus on vähemalt 250 Suurbritannia naelsterlingit (GBD).

6. Commissioners võib vastava määrusega lõike 5 punktis b nimetatud summat ajutiselt suurendada [...]

[...]"

III. Asjaolud ja põhikohtuasi

16. Äriühing Repertoire Culinaire Ltd tegeleb toidukaupade hulgimüügiga Londonis.

17. Ühendkuningriigi tolliametnikud pidasid 10. juulil 2002 oma tollikontrolli tsoonis [11] Coquelles'is (Prantsusmaa) kinni sõiduki koos haagisega. Sõiduki kontrollimisel selgus, et sellele oli laaditud mitu kaubaalust valge veini, punase veini, portveini ja konjakiga, mis olid saadetud Repertoire Culinaire'ile. Täpsemalt leiti:

– viis kaubaalust, millest igaühel oli 70 kasti valget veini (alkoholisisaldusega 11 mahuprotsenti), kusjuures iga kast sisaldas kaheksa liitrit veini, seega kokku 2800 liitrit valget veini;

– 5 kaubaalust sama koguse punase veiniga (alkoholisisaldusega 11 mahuprotsenti);

– üks kaubaalus 20 kasti portveiniga (alkoholisisaldusega 19 mahuprotsenti), kusjuures iga kast sisaldas kaheksa liitrit portveini, seega kokku 160 liitrit portveini, ja

– 10 kasti konjakit (alkoholisisaldusega 40 mahuprotsenti), kusjuures iga kast sisaldas 8 liitrit konjakit, seega kokku 80 liitrit konjakit.

18. Edasise uurimise käigus ilmnes järgmine: konjaki pakendil oli märgitud „joogiks kõlbmatu" ning et konjak sisaldab 1% „lisaaineid". Veinis oli 2% lisaaineid. Portveini etiketil ei olnud lisaaineid märgitud.

11 – United Kingdom Customs Control Zone.

Lisaks oli Prantsuse tarnija poolt Repertoire Culinaire'ile adresseeritud arvele iga kauba kohta märgitud „salé – poivré" [12] ning tollikood 2103 90 90 89. [13]

19. Põhikohtuasja pooled on ühel meelel selles, et veokile laaditud kaup on nn köögivein, köögiportvein või köögikonjak, st vein, portvein ja konjak, millele on nende valmistamisel lisatud soola ja pipart. Soola ja pipra lisamisega muutuvad tooted joogikõlbmatuks, [14] kuid neid võib kasutada toiduvalmistamiseks. Soola ja pipart ei ole võimalik majanduslikult tasuval viisil tootest eemaldada ega alkoholi toodetest täielikult eraldada.

20. Köögivein koosneb veinist, mida saadakse üksnes kääritamise teel. Kui köögiveini kasutatakse koostisosana tunnustatud retsepti järgi, siis on saadava lõpptoote alkoholisisaldus poolte üksmeelse arvamuse kohaselt alati väiksem kui 5 mahuprotsenti.

21. Ühendkuningriigi toll pidas kõik kaubad kinni, kuna nende kohta ei olnud ühtegi haldus-saatedokumenti [15] ning polnud ka tõendeid Ühendkuningriigi aktsiisimaksu tasumise kohta. 16. juulil 2002 kaup konfiskeeriti. Repertoire Culinaire'i kauba tagastamise taotlus jäeti rahuldamata. Repertoire Culinaire'i esitatud vaide peale jäeti taotluse rahuldamata jätmise otsus pärast asjaolude ülevaatamist 17. oktoobri 2002. aasta vaideotsusega jõusse. Vaide rahuldamata jätmise otsus tehti põhjendusega, et kaup on alkohol, mis on maksustatav Ühendkuningriigi aktsiisiga. [16]

22. Repertoire Culinaire esitas vaideotsuse peale kaebuse 4. novembril 2002. Menetlus on praegu pooleli eelotsusetaotluse esitanud kohtus First-Tier Tribunalis (Tax) [17].

IV. Eelotsusetaotlus ja menetlus Euroopa Kohtus

23. First-Tier Tribunal (Tax) peatas menetluse 24. aprilli 2009. aasta määrusega, mis saabus Euroopa Kohtusse 8. mail 2009, ja esitas

12 – „Lisatud soola-pipart".

13 – Erinevalt sellest märkis ekspediitori töötaja tollikoodiks „2103 90 90 59", kuid tõenäoliselt oli tegemist eksitusega, kuna niisugust koodi ei ole olemas.

14 – Vastavalt eelotsusetaotlusele nähtub haldusmenetluses esitatud dokumentidest, et vein oli muudetud joogikõlbmatuks 10 grammi soola ja 10 grammi pipra lisamisega ühe liitri kohta.

15 – Accompanying Administrative Document (AAD).

16 – 18. juulil 2002 tehti kaks otsust aktsiisi määramise kohta: üks 53 853 GBP suurune maks laomüügi eest ja teine 5884 GBP suurune maks laos oleva kauba eest. Londoni kaebuste ja vaiete komisjon (London Appeals and Reconsiderations Team) jättis need maksuotsused 27. septembril 2002. aastal jõusse.

17 – Maksukohus.

Euroopa Kohtule järgmised neli eelotsuse küsimust:

„1. Kas köögivein ja köögiportvein kuuluvad direktiivi 92/83/EMÜ kohaselt impordiliikmesriigis aktsiisiga maksustamisele sel alusel, et need on hõlmatud mõiste „etanool" määratlusega direktiivi 92/83 artikli 20 esimese taande tähenduses?

2. Kas liikmesriigi kohustusega rakendada aktsiisivabastus, mis sisaldub direktiivi 92/83 artikli 27 lõike 1 punktis f koostoimes artikli 27 lõikega 6 ja/või EÜ artikliga 28 ja/või nende kohustuste vahetu õigusmõjuga ja/või võrdse kohtlemise ja proportsionaalsuse põhimõtetega, on kooskõlas see, kui aktsiisivabastus piiratakse köögiveini, köögiportveini ja köögikonjaki osas juhtudele, mil alkohoolseid jooke on kasutatud koostisosana, ning aktsiisivabastuse taotlejate ring piiratakse sellistele isikutele, kes on kasutanud kõnealuseid alkohoolseid jooke koostisosana toiduainete valmistamiseks, ja/või sellistele isikutele, kes tegelevad selliste toodete hulgimüügiga ja/või on tootnud või valmistanud selliseid tooteid nimetatud majandustegevuse tarvis, kusjuures seatakse lisatingimus, mille kohaselt tuleb taotlus esitada üldiselt nelja kuu jooksul alates maksu tasumisest ning tagasimakstav summa ei saa olla väiksem kui 250 [Suurbritannia] naelsterlingit?

3. Kas köögiveini ja köögiportveini, juhul kui need on direktiivi 92/83 artikli 20 esimese taande kohaselt aktsiisiga maksustatavad, ja/või köögikonjakit, mis on käesolevas menetluses vaidluse all, tuleks käsitada nii, et need on vabastatud aktsiisist valmistamiskohas vastavalt direktiivi [92/83] artikli 27 lõike 1 punktile f või alternatiivselt artikli 27 lõike 1 punktile e?

4. Milline mõju on või ei ole EÜ artikleid 10 ja 28 arvestades direktiivi 92/83 artiklist 20 ja artikli 27 lõike 1 punktist f – või alternatiivselt artikli 27 lõike 1 punktist e – tulenevatele liikmesriikide kohustustele sellel, et tootjaliikmesriik on köögiveini, köögiportveini ja köögikonjaki direktiivis 92/12 sätestatud aktsiisisüsteemist vabastanud ja lubanud vabasse ringlusse Euroopa Liidus?"

24. Repertoire Culinaire ja Euroopa Komisjon esitasid Euroopa Kohtu menetluses kirjalikke ja suulisi märkusi. Peale selle osalesid kirjalikus menetluses Poola valitsus ja Portugali valitsus; Prantsusmaa valitsus esitas oma suulised märkused 10. juuni 2006. aasta kohtuistungil. [18]

18 – Prantsuse valitsus esitas märkused üksnes esimese eelotsuse küsimuse kohta.

V. Õiguslik hinnang

25. Osana aktsiisiga maksustatavate toodete üldisest korraldusest, nagu see võeti kasutusele direktiiviga 92/12, kohustab direktiiv 92/83 liikmesriike kehtestama alkoholile ja alkohoolsetele jookidele liidu õiguses ühtlustatud aktsiisimaksu. Maksustamisele kuuluvad õlu (direktiivi 92/83 I jagu), vein (direktiivi 92/83 II jagu), muud kääritatud joogid peale veini ja õlle (direktiivi 92/83 III jagu), vahesaadused (direktiivi 92/83 IV jagu) ja etanool (direktiivi 92/83 V jagu).

A. *Esimene eelotsuse küsimus: mõiste „etanool" direktiivi 92/83 tähenduses*

26. Esmapilgul võidakse eeldada, et „köögiveini" suhtes, nagu igasuguse muu veini suhtes, kohaldatakse veini aktsiisimaksu vastavalt direktiivi 92/83 II jaole. See eeldus on põhjendatud sel juhul, kui nimetatud toode on tavaliselt turustatav vein, mille maitse siiski tarbijatele ei meeldi ja mida seetõttu nimetatakse kõnekeeles „köögiveiniks". Sedalaadi vein on ja jääb joogiks, kuid seda peetakse üksnes tarbija subjektiivse maitse kohaselt vähemväärtuslikuks ning kasutatakse seetõttu muul otstarbel.

27. See ei kehti siiski vaidlusaluste köögialkoholitoodete kohta. Soola ja pipra lisamise tõttu on need eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetel, kes üksinda on pädev faktilisi asjaolusid tuvastama ja hindama,[19] *joogikõlbmatud.* Sellest faktilisest olukorrast tuleb lähtuda eelotsusetaotlusele vastamisel, kuigi Poola valitsus peab asjaomaseid tooteid joodavaks. Põhikohtuasja pooled on ühel meelel ka selles, et vaidlusalused köögialkoholitooted võivad kuuluda V jao („Etanool") kohaldamisalasse, kuid mitte direktiivi 92/83 mõne muu jao kohaldamisalasse.

28. Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas köögivein ja köögiportvein, millele on lisatud soola ja pipart ning mis on seega joomiseks kõlbmatud, võivad kuuluda etanooli mõiste alla direktiivi 92/83 artikli 20 tähenduses, nii et nende suhtes kohaldatakse ühtlustatud alkoholiaktsiisi. Köögikonjak ei ole selle esimese eelotsuse küsimuse ese.

19 – Väljakujunenud kohtupraktika; vt nt 15. novembri 1979. aasta otsus kohtuasjas 36/79: Denkavit Futtermittel (EKL 1979, lk 3439, punkt 12); 19. jaanuari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-265/04: Bouanich (EKL 2006, lk I-923, punkt 54) ja 4. juuni 2009. aasta otsus kohtuasjas C-142/05: Mickelsson ja Roos (EKL 2009, lk I-4273, punkt 41).

1. Eelmärkus

29. „Etanooli" kõnekeelsed sünonüümid on „viinapiiritus", „piiritus" või lihtsalt „alkohol". See, kas tegemist on etanooliga aktsiisi käsitlevate õigusaktide tähenduses, ei olene nimetatud mõiste kõnekeelsest tähendusest, vaid üksnes liidu seadusandja poolt direktiivi 92/83 artiklis 20 sätestatud määratlusest, mille kohaselt kohaldatakse ühtlustatud aktsiisimaksu täpselt kolme etüülalkoholi tootekategooria suhtes. Igale kategooriale on nimetatud artiklis pühendatud üks taane.

30. Selliseid valmistisi nagu vaidlusalune köögivein ja köögiportvein ei saa esmapilgul liigitada *joogipiirituse* kujul esineva etanooli mõiste alla (direktiivi 92/83 artikli 20 kolmas taane), kuna need on soola ja pipra lisamise tõttu joogikõlbmatud.

31. Samamoodi ei saa köögiveini või köögiportveini liigitada CN-koodide 2204, 2205 ja 2206 alla kuuluvate toodete – lihtsamalt öeldes *värsketest viinamarjadest viinamarjaveinide, vermuti* ja *muude kääritatud jookide* – hulka (direktiivi 92/83 artikli 20 teine taane), sest ka nendele toodetele on ühine see, et need on joogid. Sellest hoolimata on köögiveini alkoholisisaldus 11 mahuprotsenti ja köögiportveini alkoholisisaldus 19 mahuprotsenti ehk alla nõutava minimaalse alkoholisisalduse („üle 22 mahuprotsendi"), mis oleks direktiivi 92/83 artikli 20 teise taande alusel vajalik selleks, et toodet saaks pidada aktsiisi käsitlevate õigusaktide mõttes etanooliks.

32. Loomulikult tuleb veel kontrollida, kas käesoleval juhul konfiskeeritud köögivein ja köögiportvein võivad kuuluda direktiivi 92/83 artikli 20 esimese taande kohaldamisalasse. Seda küsimust käsitletakse järgmisena.

2. Etanool direktiivi 92/83 artikli 20 esimese taande tähenduses

33. Vastavalt direktiivi 92/83 artikli 20 esimesele taandele on etanooli mõistega hõlmatud „kõik tooted, mille tegelik alkoholisisaldus on üle 1,2 mahuprotsendi ja mis kuuluvad CN-koodide 2207 ja 2208 alla, isegi juhul, kui need tooted moodustavad osa tootest, mis kuulub kaupade koondnomenklatuuri teise kaubagruppi."

34. Kohtuotsuses Gourmet Classic pidas Euroopa Kohus nimetatud sätet köögiveini suhtes kohaldatavaks.[20] Eelotsusetaotluse esitanud kohus taotleb Euroopa Kohtult siiski

20 – Eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Gourmet Classic, punkt 39.

oma tookordse hinnangu uuesti kaalumist. Olen sellega nõus.

35. Kahtlemata täidab nii köögivein alkoholisisaldusega 11 mahuprotsenti kui ka köögiportvein alkoholisisaldusega 19 mahuprotsenti direktiivi 92/83 artikli 20 esimeses taandes ette nähtud üle 1,2 mahuprotsendi suuruse miinimumalkoholisisalduse nõude. Põhjalikumat kontrollimist vajab aga see, kas neid kahte köögialkoholitoodet saab liigitada liidu seadusandja määratud CN-rubriigi 2207 või 2208 alla.

– CN-rubriik 2207

36. CN-rubriik 2207 hõlmab esiteks denatureerimata etüülalkoholi alkoholisisaldusega vähemalt 80% mahust (alamrubriik 2207 10 00), teiseks denatureeritud etüülalkoholi ja muid denatureeritud piiritusjooke, mis tahes alkoholisisaldusega (alamrubriik 2207 20 00). Vaidlusaluseid alkoholitooteid ei saa liigitada mitte kumbagi alamrubriiki.

37. Alamrubriiki 2207 10 00 ei saa käesoleval juhul nagunii kohaldada, kuna konfiskeeritud köögialkoholitoodete alkoholisisaldus on tunduvalt väiksem eeldatavast 80 mahuprotsendi suurusest miinimummäärast.

38. Alamrubriik 2207 20 00 tuleb samuti välistada, kuna köögialkoholitooted ei sisalda denatureeritud etüülalkoholi vm piiritusjooke. Alkoholi denatureerimine on protsess, mille käigus muudetakse alkohol toksiliseks, seega ei saa seda enam juua ega toiduainena kasutamiseks ümber töödelda. [21] Käesoleval juhul on köögialkoholitooted küll *joogikõlbmatuks* muudetud, kuid neid saab endiselt kasutada toiduainete valmistamiseks. Pealegi ei ole sel eesmärgil lisatud lisaained sool ja pipar denaturandid, nagu neid Euroopa Liidus alkoholi denatureerimisel tunnustatakse. [22]

– CN-rubriik 2208

39. CN-rubriik 2208 hõlmas käesolevas asjas tähtsust omaval ajahetkel [23] kolme liiki alkohoolseid jooke või alkoholi: „denatureerimata etüülalkohol alkoholisisaldusega alla 80% mahust; piiritusjoogid, likööri ja muud

21 – 7. detsembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-482/98: Itaalia *vs*. komisjon (EKL 2000, lk I-10861, punktid 21 ja 22).

22 – Vt selle kohta komisjoni 22. novembri 1993. aasta määrus (EÜ) nr 3199/93 aktsiisivabastuse eesmärgil alkoholi täieliku denatureerimise menetluste vastastikuse tunnustamise kohta (EÜT L 288, lk 12; ELT eriväljaanne 09/01, lk 249). Selle määruse kohaselt eeldab denatureerimine Prantsusmaal, köögialkoholi päritoluriigis, metüleeni ja isopropüülalkoholi lisamist. Ühendkuningriigis, köögialkoholi sihtkohariigis, kasutatakse nn *wood naphta*'t (puupiiritus) ja toorest püridiini. Kõnealuse määruse kohaselt ei ole sool ja pipar kusagil Euroopa Liidus denaturantidena tunnustatud.

23 – Asjakohane kombineeritud nomenklatuuri redaktsioon on direktiivi 92/83 vastuvõtmise kuupäeval, s.o 19. oktoobril 1992 kehtinud redaktsioon (vt direktiivi 92/83 põhjendus 4).

alkohoolsed joogid; alkoholitoodete segud, mida kasutatakse jookide valmistamiseks." [24]

40. Esimese eelotsuse küsimuse esemeks olevate köögialkoholitoodete puhul (köögivein ja köögiportvein) ei ole tegemist piiritusjoogiga (CN-alamrubriik 2208 20) ega likööriga (CN-alamrubriik 2208 70). Köögiveini ja köögiportveini ei saa pidada ka „muuks alkohoolseks joogiks", sest need on ju neisse lisatud soola ja pipra tõttu joomiseks kõlbmatud.

41. Köögiveini ja köögiportveini ei saa liigitada ka kategooriasse „alkoholitoodete segud, mida kasutatakse jookide valmistamiseks". Kuna need köögialkoholitooted on selgelt ette nähtud üksnes kasutamiseks toidu valmistamisel, mitte jookide valmistamisel.

42. Siiski tuleb kaaluda, kas vaidlusalune köögivein ja köögiportvein tuleks liigitada CN-alamrubriigi 2208 90 91 alla: „denatureerimata etüülalkohol alkoholisisaldusega alla 80% mahust, nõudes mahuga kuni 2 liitrit".

43. Kaupade kombineeritud nomenklatuuri järgi liigitamisel ei tohi siiski lähtuda üksnes kombineeritud nomenklatuuri konkreetsete rubriikide sõnastusest. Määravad on ka märkused jagude ja gruppide kohta. [25]

44. Kombineeritud nomenklatuuri grupi 22 sissejuhatava märkuse punkti 1 alapunktist a nähtub, et tooted, mis on valmistatud kulinaarias kasutamiseks ja mis on seetõttu sobimatud jookidena tarbimiseks, ei kuulu kombineeritud nomenklatuuri gruppi 22, [26] vaid tuleb mitmesuguste toiduvalmististena liigitada CN-gruppi 2103. [27]

45. Ka Euroopa Kohus tunnistab kohtuotsuses Gourmet Classic sõnaselgelt, et köögivein

24 – Praegu kehtiv CN-rubriigi 2208 sõnastus ei viita enam mõistele „alkoholitoodete segud, mida kasutatakse jookide valmistamiseks". See muudatus CN-rubriigi 2208 tekstis tuleneb komisjoni 10. oktoobri 1995. aasta määrusest (EÜ) nr 2448/95 (EÜT L 259, lk 1); vt lõpuks kombineeritud nomenklatuur komisjoni 30. septembri 2009. aasta määruse (EÜ) nr 948/2009 – millega muudetakse tariifi- ja statistikanomenklatuuri ning ühist tollitariifistikku käsitleva nõukogu määruse (EMÜ) nr 2658/87 I lisa (EÜT L 287, lk 1) – I lisas esitatud redaktsioonis.

25 – Vt kombineeritud nomenklatuuri esimese osa I jaos avaldatud üldreeglite punkti A alapunkti 1 teine lause.

26 – Ainsa erandi sellest moodustab nimetatud märkuse punkti 1 alapunkti a kohaselt äädikas, mille jaoks on kombineeritud nomenklatuuri grupis 22 ette nähtud oma rubriik (CN-rubriik 2209).

27 – Veelgi selgemad on Maailma Tollorganisatsiooni (WCO) selgitavad märkused harmoneeritud süsteemi (HS) gruppide 21 ja 22 kohta, millega on vastavuses kombineeritud nomenklatuuri rubriigid. WCO selgitavates märkustes rubriigi 2103 kohta nimetatakse köögiveini ja köögikonjakit selgelt näidetena sellesse rubriiki kuuluvate toodete kohta, samal ajal kui märkustes rubriigi 2208 kohta viidatakse köögiveinile ja köögikonjakile selgelt kui näidetele toodete kohta, mis sellesse rubriiki ei kuulu. Nimetatud selgitavad märkused on kättesaadavad Interneti-aadressil http://harmonizedsystem.wcoomdpublications.org (viimane külastus 6. mail 2010). Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt aitavad need märkused oluliselt kaasa kombineeritud nomenklatuuri konkreetsete rubriikide ulatuse tõlgendamisele, kuid need pole õiguslikult siduvad (20. mai 2010. aasta otsus kohtuasjas C-370/08: Data I *vs.* O, EKL 2010, lk I-4401, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

on toiduvalmistis, mis ei kuulu sellisena kombineeritud nomenklatuuri gruppi 22, vaid gruppi 21. [28]

46. Järelikult ei saa köögiveini ja köögiportveini, nagu Repertoire Culinaire õigesti märgib, pidada toodeteks CN-koodi 2207 tähenduses ega ka toodeteks CN-koodi 2208 tähenduses.

– „Toode tootes"

47. Sellest hoolimata pidas Euroopa Kohus kohtuotsuses Gourmet Classic asjaolu, et toiduvalmistamiseks mõeldud vein on toiduvalmistis, mis kuulub kombineeritud nomenklatuuri gruppi 21, asjaoluks, mis „ei mõjuta" hinnangut aktsiisiga maksustamise kohta. Euroopa Kohus rõhutas, et direktiivi 92/83 artikli 20 esimene taane on kohaldatav ka siis, kui selle sätte kohaldamisalasse kuuluvad tooted moodustavad *osa tootest*, mis kuulub mõnda muusse kombineeritud nomenklatuuri gruppi.

48. Sellele kaalutlusele tuginedes märkis Euroopa Kohus, et „seega on alkohol, mis sisaldub toiduvalmistamiseks mõeldud veinis, juhul kui selle tegelik alkoholisisaldus on üle 1,2 mahuprotsendi, etanool direktiivi 92/83 artikli 20 esimese taande tähenduses, mille suhtes kohaldatakse ühtlustatud aktsiisimaksu, arvestades selle direktiivi artikli 27 lõike 1 punktis f sätestatud maksuvabastust". [29]

49. Teiste sõnadega käsitab Euroopa Kohus köögiveinis sisalduvat alkoholiosa aktsiisiga maksustatava „tootena tootes" direktiivi 92/83 artikli 20 esimeses taandes sisalduva lause teise poole tähenduses.

50. Samal seisukohal oli ka komisjon. Komisjon märkis, et direktiivi 92/83 artikkel 20 on üldine kategooria, mis näeb üsna üldiselt ette alkoholi sisaldavate toodete maksustamise ühtlustatud aktsiisimaksuga, juhul kui need ei ole juba mujal direktiivis käsitletud.

51. Niisugune lähenemisviis mind ei veena. Seda ei toeta ka artikkel 20 ega

28 – Eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Gourmet Classic, punkt 35; vt selle kohta ka komisjoni suunised, millega nõustus peaaegu ühehäälselt ka aktsiisikomitee oma 26. ja 27. novembri 2001. aasta istungil (dokument CED nr 372 (lõplik), 11. november 2002).

29 – Eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Gourmet Classic, punkt 39; vt selle kohta ka komisjoni suunised, millega nõustus peaaegu ühehäälselt ka aktsiisikomitee oma 26. ja 27. novembri 2001. aasta istungil (dokument CED nr 372 (lõplik), 11. november 2002).

direktiivi 92/83 eesmärgid ja üldine ülesehitus.

52. Kui liidu seadusandja oleks tahtnud pidada *kõiki tooteid,* milles on võimalik leida teataval määral alkoholi, aktsiisiga maksustatavaks etanooliks, siis ei oleks tarvis olnud sellist kompleksset õigusakti nagu direktiiv 92/83. Ilmselt tuli aga määratleda ainult teatud alkohoolsed joogid ja alkoholi sisaldavad tooted, millele peavad kõik liikmesriigid kehtestama ühtlustatud aktsiisimaksu. [30] Direktiivis 92/83 ei leidu kusagil viiteid selle kohta, et toodetele, mis ei kuulu direktiivi ühegi muu sätte kohaldamisalasse, tuleb igal juhul kohaldada artiklit 20. Ka artikkel 20 ise põhineb ilmselt eeldusel, et *mitte igasugust alkoholi* ei tule etanoolina maksustada, vaid üksnes kolme selles artiklis täpsemalt määratletud alkoholi sisaldavate toodete rühma. [31]

53. Pelk asjaolu, et toode, nagu köögivein või köögiportvein, sisaldab alkoholi, on direktiivi 92/83 artikli 20 esimese taande kohaselt vajalik („tegelik alkoholisisaldus üle 1,2 mahuprotsendi"), kuid mitte piisav eeldus aktsiisiga maksustamiseks. Nimetatud sätte kohaselt on lisaks vajalik, et alkohol eksisteerib CN-koodide 2207 ja 2208 alla kuuluva teatud toote või tooteosa kujul.

54. Köögiveini või köögiportveini alkoholiosa ei ole iseenesest siiski iseseisev toode (tooteosa). Kogu meie käsutuses oleva informatsiooni kohaselt ei toodeta köögiveini ja köögiportveini sünteetiliselt valemi järgi „(puhas) alkohol pluss vesi pluss maitseained". Pigem on tegemist tavalise veini või portveiniga, mis on saadud kääritamise teel ning millele on lisatud üksnes soola ja pipart. Seda kinnitasid seda puudutavale küsimusele vastates ka kõik kohtuistungil osalenud isikud.

55. „Toode tootes" – kui käesoleva juhul olekski sellega tegu – ei ole seega mitte lihtsalt alkohol, vaid vein või portvein. Vein või portvein on köögiveini või köögiportveini valmistamise lähteaine. Vastavalt sellele saab vaid veini või portveini pidada toote(osa)ks, mida saab direktiivi 92/83 artikli 20 esimese taande [esimese] lause teise poole tähenduses pidada tooteks, mis moodustab „osa tootest, mis kuulub kaupade koondnomenklatuuri

30 – Vt ka direktiivi 92/83 põhjendus 3 („tuleb määratleda *kõikide asjaomaste toodete* ühtlustatud mõisted") ja põhjendus 4 („need määratlused peaksid põhinema määratlustel, mis on esitatud [...] kehtivas koondnomenklatuuris") (kohtujuristi kursiiv).

31 – Vt ka direktiivi 92/83 põhjendus 15 („kogu *käesolevas* [*direktiivis*] *käsitletud* etanoolile") (kohtujuristi kursiiv).

teise kaubagruppi," nimelt osa köögiveinist või köögiportveinist.

56. Vein ja portvein ei ole omakorda tooted, mis kuuluvad CN-rubriikidesse 2207 või 2208. Pigem tuleb mõlemad klassifitseerida CN-rubriiki 2204. [32] Seega isegi juhul, kui veini või portveini soovitakse pidada „tooteks tootes" ehk köögiveinis või köögiportveinis, ei ole direktiivi 92/83 artikli 20 esimene taane kohaldatav, kuna „toodet tootes" ei saa liigitada nimetatud sättes ammendavalt loetletud CN-koodide 2207 või 2208 alla. [33]

57. See, kas ja millistel tingimustel kuuluvad CN-rubriigi 2204 tooted (vein ja portvein) etanoolina aktsiisiga maksustamisele, tuleneb üksnes direktiivi 92/83 artikli 20 *teisest taandest*, mitte direktiivi 92/83 artikli 20 *esimesest taandest*.

58. Õiguskindluse põhimõttega oleks vastuolus direktiivi 92/83 artikli 20 esimese taande kohaldamine selle artikli sõnastuse vastaselt CN-rubriiki 2204 kuuluvatele toodetele, nagu vein ja portvein. Õiguskindluse põhimõte, mis kuulub liidu õiguse aluspõhimõtete hulka, [34] nõuab, et õigusnormid oleksid selged ja täpsed ning õigussubjektid peavad saama nende kohaldamist ette näha. Seda nõuet tuleb eriti rangelt järgida siis, kui tegemist on õigusnormidega, mis toovad üksikisikutele kaasa ebasoodsaid tagajärgi, ning eeskätt siis, kui need õigusnormid võivad tekitada rahalisi kohustusi, selleks et asjaomastel isikutel oleks võimalik täpselt teada oma kohustuste ulatust. [35]

59. Kokkuvõttes jõuan ma seepärast järeldusele, et Euroopa Kohus eksis, kui ta liigitas kohtuotsuses Gourmet Classic „alkoholi, mis sisaldub toiduvalmistamiseks mõeldud veinis" „etanooliks direktiivi 92/83 artikli 20 esimese taande tähenduses". [36] Kohus ei peaks oma tookordse seisukoha juurde jääma.

32 – Muud kuni kaheliitristes nõudes veinid, mis on toodetud Euroopa Liidus ja mille tegelik alkoholisisaldus on kuni 15% mahust, kuuluvad kombineeritud nomenklatuuri alamrubriikidesse 2204 21 11–2204 21 84, portvein tegeliku alkoholisisaldusega üle 15% mahust, kuid mitte üle 22% mahust alamrubriiki 2204 21 89.

33 – Äärmisel juhul võib konjakit, mis on köögikonjaki valmistamise lähteaine, liigitada piiritusjoogina CN-koodi 2208 20 12 alla. Köögikonjak ei ole siiski, nagu juba algul märgitud, esimese eelotsuse küsimuse ese.

34 – 14. aprilli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-110/03: Belgia *vs.* komisjon (EKL 2005, lk I-2801, punkt 30) ja 10. jaanuari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-344/04: IATA ja ELFAA (EKL 2006, lk I-403, punkt 68).

35 – Vt selle kohta üldiselt 18. novembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-158/07: Förster (EKL 2008, lk I-8507, punkt 67) ja 14. jaanuari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-226/08: Stadt Papenburg (EKL 2010, lk I-131, punkt 45) ja eelkõige rahalisi kohustusi tekitavate õigusnormide kohta 15. detsembri 1987. aasta otsus kohtuasjas 326/85: Madalmaad *vs.* komisjon (EKL 1987, lk 5091, punkt 24); 16. septembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-288/07: Isle of Wight Council jt (EKL 2008, lk I-7203, punkt 47) ja 10. septembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-201/08: Plantanol (EKL 2009, lk I-8343, punkt 46).

36 – Eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Gourmet Classic, punkt 39.

60. Kohtuotsuse Gourmet Classic tähendust tuleb vaadata, pidades silmas seda, et sel ajal oli huvi keskpunktis eelotsuse küsimuse vastuvõetavus, kohtujurist käsitles oma ettepanekus koguni eranditult vastuvõetavuse küsimust. [37] Tol korral ei vaieldud Euroopa Kohtus sisuliselt arvukate argumentide üle, mida siseriiklik kohus ja pooled, eriti Repertoire Culinaire, on *käesolevas kohtumenetluses* põhjalikult käsitlenud. Juba ainuüksi selle asjaolu põhjal ei saa kohtuotsusele Gourmet Classic liiga suurt tähtsust omistada. [38]

61. Liidu õiguses ei kujuta Euroopa Kohtu otsused endast „siduvaid pretsedente". [39] Olgugi et Euroopa Kohus kõhkleb tavaliselt, kas kalduda olemasolevatest otsustest kõrvale või mitte, [40] on minevikus mitme tähtsa juhtumi korral ette tulnud, et kohus on oma varasema praktika üle vaadanud ja seda vajaduse korral sõnaselgelt muutnud või selgitanud. [41] Nii soovitan toimida ka käesoleval juhul.

62. Kui Euroopa Kohus peaks käesolevas kohtuasjas vastavalt minu ettepanekule otsustama kohtuotsusest Gourmet Classic kõrvale kalduda, siis ei pea ma vajalikuks, et kohus piiraks oma otsuse toimet tulevikus esinevate juhtudega. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kujutab niisugune kohtuotsuse toime piirang endast absoluutset erandit, see on õigustatud ainult siis, kui see näib olevat õiguskindluse põhimõtte ja õiguspärase ootuse kaitse tõttu tungivalt vajalik. [42] Käesoleval juhul see nii ei ole. Võimalikud köögiveini või köögiportveini eest minevikus tasutud aktsiisimaksu tagastamise nõuded peaksid jääma vastuvõetavasse suurusjärku. Peale selle oli ka pärast kohtuotsust Gourmet Classic juba võimalik taotleda aktsiisivabastust või aktsiisimaksu tagastamist direktiivi 92/83 artikli 27 lõike 1 punkti f alusel. Liikmesriikide maksuhaldurid on pidanud isegi senini juba paljudel juhtudel sellega arvestama, et köögiveini ja köögiportveini aktsiisimaksu ei saa sisse nõuda või see tuleb tagasi maksta.

3. Vahekokkuvõte

63. Kokkuvõttes teen ma ettepaneku vastata esimesele eelotsuse küsimusele järgmiselt:

37 – Kohtujurist Bot' 3. aprilli 2008. aasta ettepanek eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Gourmet Classic.

38 – Vt selle kohta 16. mai 2000. aasta otsus kohtuasjas C-388/95: Belgia *vs.* Hispaania (nn kohtuotsus Rioja, EKL 2000, lk I-3123, eelkõige punktid 51 ja 52).

39 – Kohtujurist Trstenjaki 28. märtsi 2007. aasta ettepanek kohtuasjas C-331/05 P: Internationaler Hilfsfonds *vs.* komisjon, milles otsus tehti 28. juunil 2007 (EKL 2007, lk I-5475, ettepaneku punkt 85).

40 – Kohtujurist Lagrange'i 13. märtsi 1963. aasta ettepanek liidetud kohtuasjades 28/62–30/62: Da Costa jt, milles otsus tehti 27. märtsil 1963 (EKL 1963, lk 63 ja 91) ja kohtujurist Poiares Maduro 1. veebruari 2006. aasta ettepanek liidetud kohtuasjades C-94/04 ja C-202/04: Cipolla jt (EKL 2006, lk I-11421, ettepaneku punktid 28 ja 29).

41 – 24. novembri 1993. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-267/91 ja C-268/91: Keck ja Mithouard (EKL 1993, lk I-6097, punkt 14) ja 25. juuli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-127/08: Metock jt (EKL 2008, lk I-6241, punkt 58).

42 – 2. veebruari 1988. aasta otsus kohtuasjas 24/86: Blaizot jt (EKL 1988, lk 379, punkt 28); 15. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-209/03: Bidar (EKL 2005, lk I-2119, punkt 67) ja 13. aprilli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-73/08: Bressol jt ja Chaverot jt (EKL 2010, lk I-2735, punkt 91).

Vein ja portvein, millele on nende köögiveinina ja köögiportveinina kasutamise otstarbel lisatud nii palju soola ja pipart, et need on joomiseks kõlbmatud, ei kuulu mõiste „etanool" alla direktiivi 92/83 artikli 20 esimese taande tähenduses.

kuulub direktiivi 92/83 artikli 20 esimese taande kohaselt aktsiisiga maksustamisele. [44]

1. Võimalikud aktsiisivabastused (kolmas eelotsuse küsimus)

B. *Teine, kolmas ja neljas eelotsuse küsimus: köögialkoholitoodete suhtes kohaldatavad võimalikud aktsiisivabastused ja nendega seotud sätted*

66. Ennekõike soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus kolmanda eelotsuse küsimusega teada, millisel õiguslikul alusel tuleb köögialkoholitooted ühtlustatud aktsiisimaksust vabastada direktiivi 92/83 tähenduses. [45]

64. Teine, kolmas ja neljas eelotsuse küsimus puudutavad köögialkoholitoodete suhtes kohaldatavaid võimalikke aktsiisivabastusi ja nendega seotud sätteid.

65. Vastavalt minu ettepanekule esimese eelotsuse küsimuse vastuse kohta [43] ei kuulu vaatlusalune konfiskeeritud köögivein ja köögiportvein aktsiisiga maksustamisele, nii et selles osas ei kerki üles võimaliku maksuvabastuse probleemi. Teine, kolmas ja neljas küsimus on aga endiselt igal juhul olulised konfiskeeritud köögikonjaki puhul, kuna see

67. Käesoleval juhul tuleb kõne alla kaks vabastust. Esiteks vabastatakse direktiivi 92/83 artikli 27 lõike 1 punkti e kohaselt aktsiisimaksust alkohol ja alkohoolsed joogid, mida kasutatakse lõhna- ja maitseainetena muu hulgas toiduainete valmistamisel, mille alkoholisisaldus ei ole suurem kui 1,2 mahuprotsenti. Teiseks kohaldatakse direktiivi 92/83 artikli 27 lõike 1 punkti f kohaselt aktsiisivabastust muu hulgas sel juhul, kui alkoholi või alkoholitooteid kasutatakse toiduainete valmistamiseks, tingimusel et alkoholisisaldus ei ole rohkem kui 5 liitrit puhast alkoholi 100 kg toote kohta.

43 – Vt käesoleva ettepaneku punktid 28–63.

44 – Köögikonjak sisaldab konjakit, seega piiritusjooki CN-rubriigi 2208 tähenduses, nii et see kuulub etanoolina direktiivi 92/83 artikli 20 esimese taande kohaselt ühtlustatud alkoholiaktsiisiga maksustamisele.

45 – Kuivõrd kolmas eelotsuse küsimus on suunatud aktsiisimaksust vabastamise ajale („vabastatud aktsiisist valmistamiskohas [...]"), kattub see neljanda küsimusega ning seda käsitletakse koos sellega (käesoleva ettepaneku punktid 81–93).

68. Direktiivi 92/83 artikli 27 lõike 1 punkti e kohaldamisega seoses ei ole esmapilgul küll võimatu see, et köögialkoholitooteid kasutatakse lõhna- ja maitseainetena toiduainete valmistamisel. Kogu Euroopa Kohtu käsutuses oleva informatsiooni põhjal ei kasutata käesoleval juhul köögialkoholitooteid siiski selleks otstarbeks, igatahes ei ole see nende kasutamise peamine eesmärk.

69. Vaidlusalused köögialkoholitooted on nimelt mõeldud kasutamiseks vahetult toiduainete valmistamisel, mitte valmistamisele eelnevas protsessis, kus valmistatakse üksnes lõhna- ja maitseaineid. Ka köögialkoholiga valmistatud kastmed ei ole lõhna- ja maitseained direktiivi 92/83 artikli 27 lõike 1 punkti e tähenduses. Need kastmed on pigem ise toiduained, mida tarvitatakse kas toitude koostisosana või serveeritakse koos nendega.

70. Käesolevas asjas käsitletavate köögialkoholitoodete aktsiisivabastusele ei kohaldata seetõttu mitte direktiivi 92/83 artikli 27 lõike 1 punkti e, vaid direktiivi 92/83 artikli 27 lõike 1 punkti f. Selle poolt räägib ka asjaolu, et veini, portveini ja konjakit ei kasutata köögis mitte ainult maitselisandina, vaid sel on kaugemale ulatuv otstarve, näiteks kasutatakse seda liha küpsetamisel või toitude flambeerimisel. Sellele viitas õigesti ka komisjon. [46]

71. Ka Euroopa Kohus märkis kohtuotsuses Gourmet Classic, et köögialkoholi saab aktsiisimaksust vabastada direktiivi 92/83 artikli 27 lõike 1 punkti f alusel. [47] Nimetatud vabastus sõltub kolmest tingimusest.

72. Esiteks peab olema tegemist alkoholiga või alkoholitootega direktiivi 92/83 tähenduses. See kehtib igatahes käesolevas asjas vaidluse all oleva konjaki kohta, kuna seda konjakit tuleb pidada, nagu juba mainitud, direktiivi 92/83 artikli 20 esimese taande kohaselt aktsiisiga maksustatavaks etanooliks. [48]

73. Teiseks tuleb köögialkoholitooteid kasutada toiduainete valmistamiseks. Ka see on käesoleval juhul vaieldamatult nii. Toiduainete valmistamine on isegi vaatlusaluste konfiskeeritud köögialkoholitoodete ainus kasutusotstarve, kuna need on joogikõlbmatud.

74. Kolmandaks ei tohi alkoholisisaldus olla suurem kui „5 liitrit puhast alkoholi 100 kg toote kohta".

46 – Komisjon märgib, et köögialkoholi kasutatakse liha pehmeks muutmiseks (*tenderising meat*).

47 – Eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Gourmet Classic, punkt 39; kohtuotsus puudutas köögiveini.

48 – Vt ka 44. joonealune märkus. Vaidlusaluse köögiveini ja köögiportveini kohta kehtib see eeldus seevastu üksnes juhul, kui Euroopa Kohus jääb vastupidi minu ettepanekule eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsuse Gourmet Classic juurde.

75. Selles osas võib direktiivi 92/83 artikli 27 lõike 1 punkti f sõnastus tekitada arusaamatusi, kuna ei ole selge, kas on tegemist *kasutatud köögialkoholi* alkoholisisalduse ülemmääraga või *valmistatud toiduaine* alkoholisisalduse ülemmääraga. Eelistada tuleks viimatinimetatud käsitlusviisi.

76. Direktiivi 92/83 artikli 27 lõike 1 punkti f eesmärk ei ole toiduainete teatud valmistamismeetodite eelistamine, et vabastada aktsiisist ainult koostisained, mis sisaldavad suhteliselt vähe alkoholi. Eesmärk on hoopis neutraliseerida alkoholiaktsiisi mõju olukorras, kus alkohol on vaid vahesaadus ja muude kaubanduslike või tööstuslike toodete koostisosa. [49]

77. Lisaks tuleb tagada, et aktsiisiga maksustatakse alkoholi tegelik tarbimine, olenemata sellest, mis kujul seda pakutakse. Maksuvabastust tuleb kohalda ainult juhul, kui lõpptarbija poolt toiduainetes tarbitav alkoholijääk jääb alla liidu seadusandja kehtestatud miinimummäära, s.o vähem kui 5 liitrit puhast alkoholi 100 kg *lõpptoote* kohta.

49 – 19. aprilli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-63/06: Profisa (EKL 2007, lk I-3239, punkt 17).

78. Aktsiisimaksust vabastamisel on seega oluline see, kui suur on köögialkoholi kasutades valmistatud toiduaine alkoholisisaldus, mitte aga see, kui suur on köögialkoholitoote enda alkoholisisaldus. [50]

79. Käesoleval juhul on põhikohtuasja pooled ühel meelel selles, et kui köögiveini kasutatakse lisandina traditsioonilise retsepti järgi, siis on lõpptoote alkoholisisaldus alati väiksem kui 5 mahuprotsenti, nii et direktiivi 92/83 artikli 27 lõike 1 punkti f kohaldamine on võimalik.

80. Vahekokkuvõttes tuleb seega tõdeda, et köögialkoholitooted, millele kohaldatakse alkoholi ja alkohoolsete jookide ühtlustatud aktsiisimaksu, tuleb vastavalt direktiivi 92/83 artikli 27 lõike 1 punktile f nimetatud maksust vabastada.

50 – Koostisaine alkoholisisaldus on oluline üksnes eelküsimusena direktiivi 92/83 artikli 27 lõike 1 punktis f sätestatud esimese tingimuse raames (vt käesoleva ettepaneku punkt 72) ning juhul, kui tuleb kindlaks määrata, kas tegemist on üldse aktsiisiga maksustatava alkoholiga (vt nt direktiivi 92/93 artikli 20 esimene või teine taane).

2. Aktsiisist vabastatud kauba tootmisriigis tarbimiseks ringlusse lubamise tagajärjed (neljas eelotsuse küsimus)

81. Neljanda eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus põhiliselt selgitust, millised kohustused kaasnevad impordiliikmesriigile seetõttu, et köögialkoholitooted olid nende tootjaliikmesriigis juba vabasse ringlusse lubatud. Sama probleemi puudutas muide ka juba kolmas eelotsuse küsimus. [51]

82. Selle teema arutamiseks tuleb teha vahet selle alusel, miks kaup oli tootjaliikmesriigis vabasse ringlusse lubatud.

83. Tavaliselt lubatakse kaup vabasse ringlusse siis, kui sissenõutav aktsiis on tootjaliikmesriigis tasutud (direktiivi 92/12 artikli 6 lõike 1 esimene lõik). Kui kaup veetakse seejärel kaubanduslikul eesmärgil teise liikmesriiki, tekib aktsiisi tasumise kohustus selles teises liikmesriigis uuesti (direktiivi 92/12 artikli 7 lõiked 1 ja 2), kusjuures päritoluliikmesriigis juba tasutud aktsiis makstakse tagasi. [52] Sel moel tagatakse, et kaubalt, mille suhtes kohaldatakse ühtlustatud aktsiisimaksu, tasutakse aktsiis alati selles liikmesriigis, kus kaupa tegelikult tarbitakse, ning selles liikmesriigis kehtiva maksumääraga. [53]

84. Käesolevas asjas vaidlustatud köögialkoholitoodete puhul on seevastu tegemist kaubaga, mida tootjaliikmesriigi (Prantsusmaa) maksuhaldur ei pea üldse aktsiisiga maksustatavaks. Seda kinnitasid Repertoire Culinaire ja Prantsusmaa valitsus Euroopa Kohtus toimunud kohtuistungil asjaomasele küsimusele vastates. Niisiis olid köögialkoholitooted nende tootmisriigis just seetõttu algusest peale vabas ringluses, et nende pealt ei pidanud sealsete ametiasutuste arvates üldse aktsiisi maksma.

85. Nagu komisjon õigesti märgib, puudub sellisel juhul huvi tagada, et kaubalt makstaks aktsiis selle tarbimise liikmesriigis (käesoleval juhul Ühendkuningriigis). Seda kaupa ei tuleks pigem üldse maksustada.

86. Seevastu on olemas liidu õigusel rajanev erihuvi tagada, et alkoholi ja alkohoolsete

51 – Kolmanda eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas aktsiisiga maksustatavaid köögialkoholitooteid tuleb seetõttu, et need on mõeldud kasutamiseks toiduainete valmistamisel, käsitleda nii, et „need on [juba] vabastatud aktsiisist valmistamiskohas".

52 – Direktiivi 92/12 artikkel 22 koostoimes artikliga 7; vt ka nimetatud direktiivi põhjendus 18 ja 23. novembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-5/05: Joustra (EKL 2006, lk I-11075, punkt 30).

53 – Need maksumäärad võivad liikmesriigiti märkimisväärselt erineda.

jookide aktsiisiga maksustamist ja ka aktsiisivabastust käsitletaks kõikides liikmesriikides ning seega kogu siseturul ühtselt, [54] et tagada siseturu nõuetekohane toimimine. [55]

87. Siseturu toimimise tingimus on kaupade vaba liikumine (ELTL artikli 26 lõige 2 ja ELTL artiklid 28–37 [56]), sealhulgas aktsiisiga maksustatavate kaupade vaba liikumine. [57] Selle juurde kuulub vastastikuse tunnustamise põhimõtte kohaselt see, [58] et sihtriigi maksuhaldur tunnustab päritoluriigi pädevate asutuste poolset kauba liigitamist aktsiisiga maksustatavaks, aktsiisiga mittemaksustatavaks või aktsiisimaksust vabastatud kaubaks. [59] Isegi kui alkoholi ja alkohoolsete jookide siseriiklikud maksumäärad võivad suuresti varieeruda, on maksunõue kui niisugune ühtlustatud ning allutatud kõikides liikmesriikides ühesugustele tingimustele. [60]

88. Kaupade vaba liikumist siseturul raskendataks asjatult, kui Ühendkuningriigi ametiasutused nõuaksid käesoleva juhtumi sarnastes olukordades nende poolt praktiseeritud tagasimaksmise korra raames (vt FA 1995 artikli 4 lõike 1 punkt a) [61] esmalt Prantsusmaalt imporditud köögialkoholitoodete pealt aktsiisimaksu tasumist, et see peagi tagastada.

89. Liikmesriikidel on loomulikult õigus võtta asjakohaseid meetmeid, et võidelda maksupettuste, maksudest kõrvalehoidumise või muude maksuvabastusega seotud kuritarvituste vastu. [62] Need meetmed eeldavad siiski konkreetsete, objektiivselt kontrollitavate tõendite olemasolu maksupettuste, maksudest kõrvalehoidumise või muude

54 – Direktiivi 92/12 põhjendus 4 („siseturu loomise ja toimimise tagamiseks tuleks aktsiisid kõikides liikmesriikides sisse nõuda samal viisil"); vt selle kohta ka 2. aprilli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-296/95: EMU Tabac jt (EKL 1998, lk I-1605, punkt 22); 5. aprilli 2001. aasta otsus kohtuasjas C-325/99: van de Water (EKL 2001, lk I-2729, punkt 39) ja eespool 52. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Joustra, punkt 27.

55 – Direktiivi 92/12 põhjendus 1 ja direktiivi 92/83 põhjendus 3.

56 – Endised EÜ artikli 14 lõige 2 ja EÜ artiklid 23–31.

57 – Direktiivi 92/12 põhjendus 1.

58 – See põhimõte on alates 20. veebruari 1979. aasta otsusest kohtuasjas 120/78: Rewe-Zentral (nn kohtuotsus Cassis de Dijon, EKL 1979, lk 649, punkt 14) kaupade vaba liikumist puudutavas kohtupraktikas kindlalt kinnistunud; vt nt 22. oktoobri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-184/96: komisjon *vs.* Prantsusmaa (nn hanemaksajuhtum, EKL 1998, lk I-6197, punkt 28).

59 – Vastastikune tunnustamine oli taustaks ka eespool 21. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsuses Itaalia *vs.* komisjon. Nimetatud kohtuasi puudutas küsimust, millistel tingimustel saab liikmesriik erandjuhul keelduda teiste liikmesriikide antud maksuvabastuste – põhimõtteliselt nõutavast – tunnustamisest.

60 – Vt veel kord direktiivi 92/12 põhjendus 4.

61 – See tagasimaksmise kord tugineb direktiivi 92/83 artikli 27 lõikega 6 antud võimalusele ja see näeb ette, et algul tasutakse alkoholiaktsiis ja seejärel makstakse see teatud tingimustel tagasi. Köögialkoholitoodete puhul on tagasimaksmine võimalik alles siis, kui alkoholitooteid on tegelikult kasutatud toiduainete valmistamiseks.

62 – Vt selle kohta direktiivi 92/83 artikli 27 lõike 1 sissejuhatav osa ning samuti põhjendus 22.

kuritarvituste tõsiseltvõetava ohu kohta,[63] eelkõige kuna direktiivi 92/83 artikli 27 kohaldamisalal on maksuvabastus reegel ja maksuvabastuse andmisest keeldumine erand.[64]

90. Üldised väited selle kohta, et teatud toote puhul võib asi viia maksupettuse, maksudest kõrvalehoidumise või muu kuritarvituseni, ei anna impordiliikmesriigile õigust keelduda eelnevalt tootjaliikmesriigis antud maksuvabastust tunnustamast.[65] See oleks vastuolus kaupade vaba liikumise ja ka liikmesriikide vastastikuse lojaalse koostöö põhimõttega.

91. Käesoleval juhul on eelotsusetaotluse esitanud kohtu tuvastatud faktiliste asjaolude põhjal selge, et konfiskeeritud köögialkohol on soola ja pipra lisamise tõttu joogikõlbmatu. Soola ja pipart ei ole võimalik majanduslikult tasuval viisil tootest eemaldada ega alkoholi toodetest täielikult eraldada. Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus lisaks märgib, ei ole mingeid viiteid kuritarvitamise juhtumite kohta seoses käesolevas asjas vaidlusaluste köögialkoholitoodetega. Seega võib peaaegu kindla tõenäosusega lähtuda sellest, et konfiskeeritud köögialkoholitooteid kasutatakse ka tegelikult toiduainete valmistamiseks direktiivi 92/83 artikli 27 lõike 1 punkti f tähenduses.

92. Seega puuduvad käesolevas asjas käsitletavas olukorras konkreetsed ja objektiivselt kontrollitavad tõendid selle kohta, et asjaomaseid tooteid peeti nende tootjaliikmesriigis ebaõigesti aktsiisivabaks või aktsiisist vabastatuks või et asjaomast toodet saaks kasutada maksuvabastuse mõtte ja eesmärgi vastaselt. Neil asjaoludel osutub Ühendkuningriigi maksuhalduri jäämine oma nõude juurde, et vaidlusaluste köögialkoholitoodete pealt tuleb tasuda aktsiis, puhtalt formaalsuseks, mis ei ole objektiivselt õigustatud.

93. Neljandale eelotsuse küsimusele tuleb seega kokkuvõttes vastata järgmiselt:

Toodete suhtes, mis on nende tootjaliikmesriigis lubatud aktsiisivabalt või aktsiisist vabastatuna vabasse ringlusse, ei kohaldata ka teises liikmesriigis, kuhu need imporditakse kaubanduslikel eesmärkidel, ühtlustatud aktsiisimaksu puudutavaid sätteid, kui ei ole

63 – Eespool 21. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Itaalia *vs.* komisjon, punkt 52; vt selle kohta ka – kuigi teises kontekstis – 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-255/02: Halifax jt (EKL 2006, lk I-1609, punkt 75) ja 7. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-147/03: komisjon *vs.* Austria (EKL 2005, lk I-5969, punkt 68).

64 – Vt selle kohta seoses direktiivi 92/83 artikli 27 lõike 1 punktidega a ja b eespool 21. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Itaalia *vs.* komisjon, punkt 50, ja eespool 49. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Profisa, punkt 18.

65 – Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei saa üksnes õigusnormide või maksu kohandamise võimaluste kasutamisest teha järeldust kuritarvituse kohta; vt nt 12. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-196/04: Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (EKL 2006, lk I-7995, punktid 36 ja 37); 14. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-386/04: Centro di Musicologia Walter Stauffer (EKL 2006, lk I-8203, punkt 61) ja 30. jaanuari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-150/04: komisjon *vs.* Taani (EKL 2007, lk I-1163, punkt 58).

konkreetseid ja objektiivselt kontrollitavaid tõendeid selle kohta, et

– aktsiisiga maksustamata jätmist või aktsiisivabastust on tootjaliikmesriigis ebaõigesti eeldatud

või

– tooteid, mis olid tootjaliikmesriigis direktiivi 92/83 artikli 27 lõike 1 punkti f kohaselt aktsiisimaksust vabastatud, võidakse kasutada muul kui selles punktis nimetatud otstarbel.

3. Liidu õiguse nõuded aktsiisivabastuse kohaldamisele aktsiisimaksu tagasimaksmise teel (teine eelotsuse küsimus)

94. Teise eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus põhiliselt saada teavet selle kohta, missuguseid nõudeid liidu õigus esitab direktiivi 92/83 artikli 27 lõike 1 punktis f sätestatud aktsiisivabastuse kujundamisele siseriiklikus õiguses juhul, kui asjaomane liikmesriik otsustab tagasimaksmise korra kasuks direktiivi 92/83 artikli 27 lõike 6 tähenduses.

95. See küsimus on tingitud asjaolust, et köögialkoholitoodetelt tasutud aktsiisi tagastamine on Ühendkuningriigi õiguse järgi võimalik ainult väga rangetel FA 1995 artiklis 4 sätestatud tingimustel, millest eelotsusetaotluse esitanud kohus rõhutab seoses teise eelotsuse küsimusega järgmisi tingimusi:

– köögialkoholitooteid tuleb tegelikult kasutada koostisainetena toiduainete valmistamisel (FA 1995 artikli 4 lõike 1 punkt a koostoimes artikli 2 punktiga c);

– tagastamistaotluse saavad esitada ainult isikud, kes on ise kasutanud köögialkoholitooteid koostisainetena toiduainetes või kes tegutsevad selliste toiduainete hulgimüüjatena (FA 1995 artikli 4 lõike 3 punktid a ja b);

– tagastamisnõue tuleb esitada hiljemalt nelja kuu jooksul pärast köögialkoholitoodete kasutamist (FA 1995 artikli 4 lõike 5 punkt a);

– tagastatava summa suurus peab olema vähemalt 250 Suurbritannia naelsterlingit (FA 1995 artikli 4 lõike 5 punkt b).

96. Kõigepealt tuleb meenutada, et vastavalt direktiivi 92/83 artikli 27 lõikele 6 on liikmesriikidel õigus rakendada ühtlustatud aktsiisimaksust vabastamist tasutud aktsiisi tagasimaksmise teel. [66]

97. Aktsiisi tagastamise üksikasjalike eeskirjade kehtestamine on liikmesriikide ülesanne. See tuleneb esiteks menetlusautonoomia põhimõttest ja teiseks direktiivi 92/83 artikli 27 lõike 1 sissejuhatavatest sõnadest („Liikmesriigid vabastavad [...] tingimustel, mille nad sätestavad [...]"). Seejuures tuleb siiski, nagu alati, järgida võrdväärsuse ja tõhususe põhimõtteid. [67]

98. Käesolevas asjas ei ole tõendeid ebasoodsama kohtlemise kohta aktsiisimaksu tagastamisel liidu õiguses ühtlustatud juhtudel võrreldes muude, puhtalt siseriiklikult reguleeritud aktsiiside tagasimaksmisega. Seega ei esine *võrdväärsuse põhimõttega* seotud probleeme.

99. Üksikasjalikumat arutamist vajab siiski küsimus, kas FA 1995 artiklis 4 sätestatud tagasimaksmise tingimused on kooskõlas *tõhususe põhimõttega.* Nimetatud põhimõte nõuab, et aktsiisi tagasimaksmist ei muudetaks praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks. [68] Sellele tuleb lisada vastavalt direktiivi 92/83 artikli 27 lõikele 1, et tagasimaksmise tingimused on sätestatud selleks, et „tagada aktsiisivabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida aktsiisimaksupettusi, aktsiisi tasumisest hoidumist ja muid kuritarvitusi."

100. Asjaolu, et köögialkoholitooteid tuleb FA 1995 artikli 4 kohaselt tegelikult kasutada toiduainete valmistamiseks, ei ole iseenesest veel liidu õiguse nõuetega vastuolus. Direktiivi 92/83 artikli 27 lõike 6 kohase tagasimaksmise korra juures on see isegi loomulik, et tagasimaksmisele kuuluv aktsiis puudutab alkoholi, mida on juba toiduvalmistamisel koostisainena kasutatud.

66 – Vt ka direktiivi 92/83 põhjendus 18.

67 – Väljakujunenud kohtupraktika; vt nt paljud kõige erinevamas kontekstis tehtud otsused: 27. märtsi 1980. aasta otsus kohtuasjas 61/79: Denkavit italiana (EKL 1980, lk 1205, punktid 22–25); 9. novembri 1983. aasta otsus kohtuasjas 199/82: San Giorgio (EKL 1983, lk 3595, punkt 12); 15. septembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-231/96: Edis (EKL 1998, lk I-4951, punkt 34); 6. oktoobri 2005. aasta otsus kohtuasjas: C-291/03: MyTravel (EKL 2005, lk I-8477, punkt 17) ja 26. jaanuari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-118/08: Transportes Urbanos y Servicios Generales (EKL 2010, lk I-635, punkt 31).

68 – Vt veel kord eespool 67. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsused San Giorgio, punkt 12; Edis, punkt 34, ja MyTravel, punkt 17; vt selle kohta ka 15. aprilli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-268/06: Impact (EKL 2008, lk I-2483, punkt 46) ja 29. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-63/08: Pontin (EKL 2009, lk I-10467, punkt 43).

101. Üksnes imporditud köögialkoholitoodete puhul peavad impordiliikmesriigi ametiasutused, nagu eespool mainitud,[69] tunnustama juba tootjaliikmesriigis antud maksuvabastust. Seega ei saa ametiasutused nõuda, et esmalt tasutaks aktsiis ja hiljem – pärast toiduvalmistamiseks kasutamist – taotletaks maksu tagastamist.

102. Niisuguse õigusnormi puhul nagu FA 1995 artikkel 4 on problemaatiline aga see, et nimetatud norm välistab aktsiisi tagasimaksmise juhul, kui tagastatav summa on väiksem kui 250 naelsterlingit. Maksuhaldur võib seda miinimumsummat isegi veelgi suurendada (FA 1995 artikli 4 lõike 5 punkt b ja lõige 6).

103. Liidu õiguse kohaselt ei ole küll põhimõtteliselt võimatu, et liikmesriik välistab tühiste summade puhul tagasimaksmise võimaluse. Erinevalt käibemaksu valdkonnast[70] ei näe direktiiv 92/83 niisugust võimalust ette. Isegi kui oletada, et ka ilma direktiivis selgelt sätestatud loata võib siseriiklikus õiguses kehtestada miinimumsummad, ei saa 250 naelsterlingi suurust summat pidada mingil juhul sobivaks.[71] Tegemist on pigem summaga, mis ületab selgelt igasuguse kujutletava miinimummäära.

104. Olgu lisatud, et koos miinimumsummaga on sellises õigusnormis nagu FA 1995 artikkel 4 piiratud taotluse esitamiseks õigustatud isikute ringi ja antud suhteliselt lühike taotluse esitamise tähtaeg. Õigusnormi osad – miinimumsumma, taotluse esitamise tähtaeg ja taotluse esitamiseks õigustatud isikute piiratud ring – tugevdavad vastastikku üksteise toimet.

105. Nagu Repertoire Culinaire Euroopa Kohtu menetluses näitlikult kirjeldas, oleks Ühendkuningriigis 2002. aastal kehtinud aktsiisimäära aluseks võttes[72] tulnud kolme kuu jooksul tarbida vähemalt 215 pudelit köögiveini, et saavutada FA 1995 artikli 4 kohane 250 naelsterlingi suurune aktsiisimaksutagastuse miinimumsumma. Seda ei vaidlustanud ükski menetlusosaline.

69 – Vt minu märkused neljanda eelotsuse küsimuse kohta (käesoleva ettepaneku punktid 81–93).

70 – Vt nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ – mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1) – artikli 183 teine lõik mahaarvamise summa tagastamise või ülekandmise kohta.

71 – 16. juulil 2002, vaidlusaluste köögialkoholitoodete konfiskeerimise päeval, vastas see summa ligikaudu 388 eurole, 10. juunil 2010, käesolevas eelotsusemenetluses toimunud kohtuistungi päeval, oli see ligikaudu 302 eurot.

72 – Repertoire Culinaire peab silmas ajavahemikku enne 27. aprilli 2002, mis ajast on pärit selle ettevõtja esitatud andmete põhjal suur osa tema aktsiisi tagasimaksmise taotlustest.

106. Arvestades seda, et eelotsusetaotluse esitanud kohus on nimetatud andmete õigsust kontrollinud, ei ole nende põhjal raske järeldada, et parimal juhul saavad Ühendkuningriigis direktiivi 92/83 artikli 27 lõike 1 punkti f alusel kehtivat aktsiisivabastust kasutada köögialkoholitoodete suurtarbijad. Suuremal osal restoranidest ja muudest ettevõtetest, kes kasutavad köögialkoholitooteid toitude valmistamisel ainult aeg-ajalt ja igal juhul väikestes kogustes, puudub Ühendkuningriigi ranget tagasimaksenormi silmas pidades tegelikkuses võimalus aktsiisivabastust kasutada.

107. Olgu lisatud, et FA 1995 artikli 4 lõige 3 annab aktsiisi tagasimakse taotluse esitamise õiguse üksnes isikutele, kes on ise kasutanud köögialkoholitooteid koostisainetena toiduainetes või kes tegutsevad selliste toiduainete hulgimüüjatena. Seega ei ole sellisel hulgimüüjal nagu Repertoire Culinaire, kes turustab üksnes köögialkoholitooteid kui selliseid, kuid mitte nendest valmistatud toiduaineid, õigust tagastamistaotlust esitada.

108. Kokkuvõttes viib selline õigusnorm nagu FA 1995 artikkel 4 viimaks selleni, et – kohustuslikuna ette nähtud – aktsiisimaksust vabastamine direktiivi 92/83 artikli 27 lõike 1 punkti f tähenduses jookseb suurel määral tühja. See on vastuolus liidu õiguse nõudega, et liikmesriikide kehtestatud tingimused peavad võimaldama aktsiisivabastuse nõuetekohast ja arusaadavat kohaldamist (direktiivi 92/83 artikli 27 lõige 1). Ka põhimõte, mille kohaselt on maksuvabastus direktiivi 92/83 artikli 27 kohaldamisalal reegel ja maksuvabastusest keeldumine erand,[73] muudetakse sel moel vastupidiseks.

109. On küll õige, et liikmesriigid võivad aktsiisimaksust vabastamist või selle tagasimaksmist käsitlevate õigusnormide kujundamisel oma siseriiklikus õiguses arvesse võtta ka aktsiisimaksupettuste, aktsiisi tasumisest hoidumise ja muude kuritarvituste ärahoidmise nõuet.[74] Aga nagu juba eespool märgitud, peavad aktsiisimaksust vabastamisest või selle tagasimaksmisest keeldumise korral

73 – Vt veel kord – seoses direktiivi 92/83 artikli 27 lõike 1 punktidega a ja b – eespool 21. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Itaalia *vs.* komisjon, punkt 50, ja eespool 49. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Profisa, punkt 18.

74 – Vt selle kohta direktiivi 92/83 artikli 27 lõike 1 sissejuhatav lause ja nimetatud direktiivi põhjendus 22.

olemas olema konkreetsed ja objektiivselt kontrollitavad tõendid kuritarvitamise kohta. Kogu Euroopa Kohtu käsutuses oleva teabe põhjal ei ole see vaidlusaluste köögialkoholitoodete puhul nii. Õigusnorm, mis kehtestab aktsiisi tagastamise taotluste esitamiseks võrdlemisi lühikese õigustlõpetava tähtaja, välistab tagastamise võimaluse summade puhul, mis on väiksemad kui 250 naelsterlingit ning jätab peale selle aktsiisi tagasimakse taotluse esitamise õigusest üldiselt ilma köögialkoholitoodete hulgimüüjad, läheb selgelt kaugemale kuritarvituste vastu võitlemise legitiimsest eesmärgist.

110. Kõige selle põhjal tuleb teisele eelotsuse küsimusele seega vastata järgmiselt:

Siseriiklik õigusnorm, mis näeb köögialkoholitoodete aktsiisimaksu tagastamiseks ette neljakuulise õigustlõpetava tähtaja ja tagastatava summa miinimumsuuruseks 250 naelsterlingit ning jätab taotluse esitamiseks õigustatud isikute ringist välja köögialkoholitoodete hulgimüüjad, on vastuolus direktiivi 92/83 artikli 27 lõikega 1 ja tõhususe põhimõttega.

VI. Ettepanek

111. Eelnevatest kaalutlustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Ühendkuningriigi First-Tier Tribunali (Tax) eelotsusetaotlusele järgmiselt:

1. Vein ja portvein, millele on nende köögiveinina ja köögiportveinina kasutamise otstarbel lisatud nii palju soola ja pipart, et need on joomiseks kõlbmatud, ei kuulu mõiste „etanool" alla direktiivi 92/83/EMÜ artikli 20 esimese taande tähenduses.

2. Köögialkoholitooted, mille suhtes kohaldatakse alkoholi ja alkohoolsete toodete ühtlustatud aktsiisimaksu, tuleb direktiivi 92/83 artikli 27 lõike 1 punkti f kohaselt nimetatud maksust vabastada.

3. Toodete suhtes, mis on nende tootjaliikmesriigis lubatud aktsiisivabalt või aktsiisist vabastatuna vabasse ringlusse, ei kohaldata ka teises liikmesriigis, kuhu need imporditakse kaubanduslikel eesmärkidel, ühtlustatud aktsiisimaksu puudutavaid sätteid, kui ei ole konkreetseid ja objektiivselt kontrollitavaid tõendeid selle kohta, et

   – aktsiisiga maksustamata jätmist või aktsiisivabastust on tootjaliikmesriigis ebaõigesti eeldatud

   või

   – tooteid, mis olid tootjaliikmesriigis direktiivi 92/83 artikli 27 lõike 1 punkti f kohaselt aktsiisimaksust vabastatud, võidakse kasutada muul kui selles punktis nimetatud otstarbel.

4. Siseriiklik õigusnorm, mis näeb köögialkoholitoodete aktsiisimaksu tagasimaksmiseks ette neljakuulise õigustlõpetava tähtaja ja tagasimakstava summa miinimumsuuruseks 250 naelsterlingit ning jätab taotluse esitamiseks õigustatud isikute ringist välja köögialkoholitoodete hulgimüüjad, on vastuolus direktiivi 92/83 artikli 27 lõikega 1 ja tõhususe põhimõttega.