Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
EVGENI TANCHEV
esitatud 21. jaanuaril 2021 [1]

Kohtuasi C-279/19

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs
versus
WR

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Court of Appeal (Ühendkuningriik))

Eelotsusetaotlus – Aktsiis – Direktiiv 2008/118/EÜ – Aktsiisi maksmise eest vastutav isik – Isik, kelle valduses on tarnimiseks mõeldud kaup – Eeskirjade rikkumisse kaasatud isik – Teadlikkus – Kauba vedaja – Süüteokoosseisu mitteteadev isik

1. Käesolevas eelotsusetaotluses palub Court of Appeal (apellatsioonikohus, Ühendkuningriik) tõlgendada direktiivi 2008/118/EÜ [2] artikli 33 lõiget 3. Eelotsusetaotlus esitati The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customsi (Ühendkuningriigi maksu- ja tolliamet, edaspidi „maksuhaldur") ja WRi vahelises kohtumenetluses, milles vaieldakse WRi poolt ebaseaduslikult Ühendkuningriiki veetud kauba tõttu WRi suhtes tehtud aktsiisialase maksuotsuse õiguspärasuse üle. Sisuliselt on põhiküsimus selles, kas veoautojuht (WR), kelle valduses aktsiisiga maksustatavaks muutumise hetkel leiti olevat kaup, millelt ei ole aktsiisi makstud, on direktiivi kohaselt *objektiivselt vastutav* aktsiisi maksmise eest.

I. Õiguslik raamistik

2. Käesolevas ettepanekus piisab, kui ma viitan liidu ja riigisisesele õiguslikule raamistikule, nagu seda on mahukalt refereeritud eelotsusetaotluse esitanud kohtu 19. märtsi 2019. aasta otsuse punktides 14–24. [3]

II. Vaidlus põhikohtuasjas ja eelotsuse küsimused

3. United Kingdom Border Agency (Ühendkuningriigi piirivalveamet) ametnikud peatasid 6. septembril 2013 Ühendkuningriigis Doveri sadama idasektsioonis (Eastern Docks) raskeveoki, mida juhtis WR. Raskeveokisse oli laaditud 26 alust õlut. WR esitas Ühendkuningriigi piirivalveameti ametnikele CMR-saatelehe, millele oli märgitud, et selle kauba kohta on olemas

1 Algkeel: inglise.

2 Nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiiv, mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 92/12/EMÜ (ELT 2009, L 9, lk 12; edaspidi „direktiiv").

3 [2019] EWCA Civ 465 (edaspidi „19. märtsi 2019. aasta kohtuotsus").

elektrooniline haldusdokument (*Administrative Electronic Document*) koos ARC-viitenumbriga (*Administrative Reference Code*). Samuti oli CMR-saatelehele märgitud, et kaubasaatja on Saksamaal asuv tolliladu ning kaubasaaja on Ühendkuningriigis asuv tolliladu Seabrook Warehousing Ltd. Seega viitasid dokumendid esmapilgul vastavalt direktiivi artikli 4 punktile 7 aktsiisi peatamise korra alusel veetavatele kaupadele.

4. Ühendkuningriigi piirivalveameti ametnikud kontrollisid aga ka aktsiisikaupade liikumise ja kontrolli süsteemi (EMCS) ning tegid kindlaks, et CMR-saatelehel osutatud ARC-viitenumbrit oli seoses ühe varasema Seabrooksile lähetatud õllesaadetisega juba kasutatud. Järelikult ei olnud veoki koormalt – vastupidi dokumentidest nähtuvale – aktsiis peatatud. Seega muutus see kaup Ühendkuningriiki saabudes Ühendkuningriigi aktsiisiga maksustatavaks.

5. Sellest tulenevalt väljastas Ühendkuningriigi piirivalveamet WRile aktsiisialase maksuotsuse summas 22 779 naelsterlingit (GBP, ligikaudu 25 200 eurot) vastavalt aktsiisikaupade valdamist, transportimist ja maksustatavaks muutumist käsitleva 2010. aasta määruse (Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point Regulations) 2010) artikli 13 lõigetele 1 ja 2 ning samuti trahvi summas 4897,48 naelsterlingit (ligikaudu 5400 eurot) vastavalt 2008. aasta riigieelarve seaduse (Finance Act 2008) lisale 41.

6. WR esitas selle maksuotsuse (ja trahvi) peale kaebuse First-tier Tribunali (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksukolleegium), Ühendkuningriik) (edaspidi „FtT"), kes tuvastas järgmised faktilised asjaolud: WR oli kogenud veokijuht, kes oli töötanud aastatel 2009–2013 ühe veoettevõtja juures ja luges end alates 2013. aastast füüsilisest isikust ettevõtjaks (registreerudes selleks maksuametis alles 2015. aastal). Talle tasuti sularahas ilma makse maha arvamata. Millalgi 2014. aastal nõustus ta töötama firmas, mille nime ta teadis olevat „Kells", 250 naelsterlingi eest nädalas, kui töö vältas kaks-kolm päeva nädalas, ja 350–360 naelsterlingi eest, kui töö vältas kauem. Kirjalikku lepingut ei olnud ja talle tasuti sularahas isiklikult või nii, et raha peideti tema jaoks veokiparklasse.

7. FtT sõnul oli tavaks, et WR läheb veokiparklasse, võtab tühja järelhaagise, mille ta toimetab valvega haagiseparklasse Calais's (Prantsusmaa) ning vahetab seal laaditud järelhaagise vastu, milles olevad kaubad tuleb toimetada Ühendkuningriiki. Ta saab veosega seotud dokumendid järelhaagise külge kinnitatud torust ja tutvub nende dokumentidega, mis koosnevad CMR-saatelehest ja saatedokumendist, et teha kindlaks veetavate kaupade laad ja sihtkoht. Selles valdkonnas, kus tegutses WR, ei peetud aeg-ajalt selliste vormivabade kokkulepete alusel veokijuhtide töölevõtmist nähtavasti ebatavaliseks (olenemata sellest, kas asjaolud õigustasid seda või mitte), lisaks tasuti neile sularahas ilma kirjalike kokkulepeteta, neid ei huvitanud tööandja isik ja nad jäid maksuhalduri vaateväljast kõrvale.

8. FtT sõnul võttis WR 6. septembril 2013 vedada õllesaadetise, mille sihtkoht oli Seabrooki aktsiisiladu Ühendkuningriigis. Sel põhjusel teadis WR, et saadetis on aktsiisikaup. Lisaks käesoleva ettepaneku punktis 4 märgitule arestisid piirivalveameti ametnikud veoki koos aktsiisikaubaga. WR teatas juhtunust talle kauba vedamiseks juhised andnud isikule nimega „Des" ning ta võeti Doveris auto peale. Talle maksti nädala tasu ja pärast seda ta Desiga enam kokku ei puutunud.

9. FfT asus seisukohale, et WR ei olnud selle salakaubaveokatse kaasosaline. Teda suunas keegi, kes korraldas salakaubavedu ja kelle kontrolli all oli kaup arestimise ajal nii *de facto* kui ka *de jure*. WRil endal ei olnud selle kauba vastu huvi, tema ainus huvi oli järgida juhiseid kauba pealevõtmiseks ja kohaletoimetamiseks ning saada selle eest mõõdukat tasu. Samuti ei olnud ta

veoki omanik. Salakaubaveo taga olnute ja selles teadlikult osalenute isikut ei ole võimalik kindlaks teha. Ainus teave, mis WRil oli, leidus dokumentides, mille ta sai kätte kauba pealevõtmisel, ning pealtnäha olid need dokumendid kooskõlas kauba liikumisega õiguspärase aktsiisi peatamismenetluse või -korra alusel. WRil ei olnud võimalik kontrollida, kas CMR-saatelehele märgitud ARC-viitenumbrit on varem kasutatud või mitte. Pealtnäha ei sisaldanud dokumendid midagi, mis oleks pidanud temas kahtlusi tekitama ja tal ei olnud juurdepääsu EMCS-süsteemile.

10. Sellest tulenevalt võttis FtT arvesse Court of Appeali (apellatsioonikohus, Ühendkuningriik) kohtupraktikat [4] ja otsustas, et i) „selleks et lõpeks „süüteokoosseisu mitteteadva isiku" seisund ja tekiks „valdus" […], võib piisata WRi tegelikust või eeldatavast teadmisest salakauba füüsilise valdamise kohta"; ii) WR oli aga süüteokoosseisu mitteteadev isik ja seetõttu ei saa öelda määruse artikli 13 tähenduses, et kõnealune kaup oli tema „valduses" või et ta „kaupa tarnis", ja iii) „[m]eie tuvastatud asjaoludel vastutuse asetamine WRile tekitaks tõsiseid küsimusi seoses vastavusega õigusaktide eesmärkidele". FtT rahuldas WRi kaebuse ning tühistas aktsiisi määramise maksuotsuse ja trahvi.

11. Maksuhaldur pöördus FtT otsuse peale apellatsioonkaebusega Upper Tribunalisse (Tax and Chancery Chamber) (kõrgem kohus (maksu- ja kaubanduskolleegium), Ühendkuningriik). Nimetatud kohus jättis maksuhalduri apellatsioonkaebuse rahuldamata, märkides asjasse puutuvas osas, et FtT tuvastatud faktilistele asjaoludele ei ole vastu vaieldud ning seetõttu lähtuti apellatsioonimenetluses eeldusest, et WRil ei olnud tegelikku ega eeldatavat teadmist salakaubaveokatsest. Nimetatud kohus kohaldas sisuliselt samuti süüteokoosseisu mitteteadva isiku erandit ja jättis FtT otsuse muutmata.

12. Maksuhaldur pöördus selle otsuse peale edasikaebusega eelotsusetaotluse esitanud Court of Appeali (apellatsioonikohus, Ühendkuningriik). Nimetatud kohus jättis rahuldamata maksuhalduri edasikaebuse Upper Tribunali (kõrgem kohus, Ühendkuningriik) otsuse peale selles osas, mis puudutas 2008. aasta riigieelarve seaduse (Finance Act 2008) lisa 41 alusel määratud trahvi. Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb siiski Upper Tribunali (kõrgem kohus, Ühendkuningriik) otsuse kehtivuses ja eelkõige küsimuses, kas veoautojuht, kellel ei ole tema poolt veetava kauba suhtes õigust ega huvi ja kes ei tea ja kellel ei ole põhjust arvata, et sellelt kaubalt tuleb maksta aktsiisi, on direktiivi artikli 33 lõike 3 alusel kohustatud seda aktsiisi maksma või mitte.

13. Neil asjaoludel otsustas Court of Appeal (apellatsioonikohus, Ühendkuningriik) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas isik (edaspidi „I"), kelle füüsilises valduses on aktsiisikaup sel hetkel, kui see muutub liikmesriigis B aktsiisiga maksustatavaks, on vastutav selle aktsiisi maksmise eest vastavalt direktiivi 2008/118 […] artikli 33 lõikele 3 olukorras, kus:

a) sellel isikul ei ole selle aktsiisikauba suhtes õiguslikku huvi ega kasusaaja huvi;

b) see isik vedas aktsiisikaupa liikmesriikide A ja B vahel tasu eest teiste isikute nimel ja

c) see isik teadis, et tema valduses olev kaup on aktsiisikaup, kuid ta ei teadnud ja tal ei olnud põhjust kahtlustada, et see kaup on muutunud liikmesriigis B aktsiisiga maksustatavaks sel ajal või enne seda, kui see muutus seal aktsiisiga maksustavaks?

[4] Kohtuotsus Taylor and Wood *v* R [2013] EWCA Crim 1151.

2. Kas vastus esimesele küsimusele oleks teistsugune, kui I ei teadnud, et tema valduses olev kaup on aktsiisikaup?"

III. Analüüs

A. Poolte argumentide lühikokkuvõte

14. Kirjalikud seisukohad esitasid Euroopa Kohtule WR, Ühendkuningriik, Madalmaade ja Itaalia valitsus ning Euroopa Komisjon.

15. WR (põhikohtuasja vastustaja) väidab sisuliselt, et kaks riigisisest kohut kvalifitseerisid ta õigesti „süüteokoosseisu mitteteadvaks isikuks", kuna tal ei olnud tema poolt teiste isikute nimel tasu eest veetava kauba suhtes õigust ega huvi ja kuna ta ei teadnud, et tema veetavalt kaubalt oli jäetud aktsiis maksmata, ning kuivõrd ühtlasi ei saa väita, et ta oleks pidanud olema neist asjaoludest teadlik, siis seetõttu ei või teda kohustada direktiivi artikli 33 lõike 3 alusel kõnealust aktsiisi maksma. Otsus, et WRi olukorras olev isik on aktsiisikohustuslane, põhjustaks kaubanduses kaose, sest see tähendaks, et (nt DHLi heaks töötav) veosekuller, kes võttis punktis A peale kasti veini ja toimetas selle punkti B, oleks (lihtsalt seetõttu, et ta teadis või oleks pidanud teadma pakendil olevast märgistusest, et see sisaldab veini) kohustatud maksma aktsiisi, kui selgub, et selle kasti pealt ei ole aktsiisi makstud.

16. Lisaks tuleb direktiivi artiklit 38, mille kohaselt on kohustatud aktsiisikauba liikumisega seotud eeskirjade rikkumise korral aktsiisi maksma „mis tahes isik, kes oli kaasatud eeskirjade rikkumisse", tõlgendada nii, et sellega soovitakse viidata kellelegi, kes eeskirjade rikkumisest teadis või oleks pidanud teadma.

17. Lisaks ei viita direktiivis miski sellele, et aktsiis tuleks sisse nõuda isikutelt, kellel puudub huvi veetud kauba vastu ja kes ei tea (ja kellel ei olnud põhjust arvata), et kaubalt oli aktsiis maksmata. Selline tõlgendus ei oleks direktiivi eesmärkide saavutamiseks sobiv ega vajalik ning rikuks seega proportsionaalsuse põhimõtet.

18. Ühendkuningriigi ja Madalmaade valitsus ning komisjon väidavad sisuliselt, et direktiivi artikli 33 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et selle kohaselt peab aktsiisi maksma selline isik nagu WR, kelle „valduses" on kaup aktsiisi sissenõutavaks muutumise ajal.

19. Itaalia valitsus jõuab analoogsele järeldusele, kuid tugineb seejuures hoopis direktiivi artiklile 38.

B. Hinnang

1. Sissejuhatavad märkused

20. Leian, et mõlemale küsimusele tuleb vastata koos, kuivõrd eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib sisuliselt teada, kas selline veoautojuht nagu WR peaks olema kohustatud maksma aktsiisi, seda eelkõige direktiivi artikli 33 lõike 3 alusel, olukorras, kus tal puudub huvi kauba vastu ja ta ei tea või tal ei ole põhjust kahtlustada, et kaup on muutunud aktsiisiga maksustatavaks.

21. Alljärgnevalt selgitatud põhjustel olen jõudnud järeldusele, et kõigi menetlusosaliste (välja arvatud WR) esitatud seisukoht on õige. Seega tuleb eespool esitatud küsimusele vastata jaatavalt: selline veoautojuht nagu WR on objektiivselt vastutav aktsiisi maksmise eest.

22. Analüüsin eelkõige kõnealuse õigusakti eesmärki, asjakohaste sätete sõnastust ja võimalikke analoogiaid teiste õigusraamistikega.

23. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt tuleb liidu õigusnormi tõlgendamisel arvesse võtta mitte üksnes selle sõnastust, vaid ka konteksti ning selle õigusaktiga taotletavaid eesmärke, mille osaks säte on.[5] Samuti tuleb liidu õiguses määratluse puudumisel terminite tähenduse ja ulatuse kindlaksmääramisel lähtuda nende tavapärasest tähendusest tavakeeles, võttes arvesse ka konteksti, milles neid termineid kasutatakse, ning asjasse puutuva õigusaktiga taotletavaid eesmärke.[6]

2. Direktiivi 2008/118 ja asjasse puutuvate sätete eesmärk

24. Direktiivi peamine eesmärk on kehtestada eeskirjad aktsiisiga maksustatava kauba valdamise, liikumise ja järelevalve kohta, et tagada aktsiisi ühetaoline kohaldamine kõikides liikmesriikides.[7] Ühtlustamise tulemuseks peaks olema sujuv süsteem, mille kohaselt aktsiis tasutakse reeglina enne kaupade vabasse ringlusse lubamist, et võimaldada asjaomaste kaupade vaba liikumine, tagades ühtlasi, et riikide ametiasutused koguvad faktiliselt õige maksusumma, ning hoides ära topeltmaksustamise liikmesriikidevahelistes suhetes.

25. Käesoleval juhul ei veetud kaupa aktsiisi peatamise korra alusel, kuna dokumendid olid valed (aktsiisikaup veeti CMR-saatelehe alusel, mis sisaldas vale ACR-viitenumbrit).

26. Eelotsusetaotlusest nähtub, et kõnealune kaup on juba tarbimisse lubatud selle dokumendi kehtetuse tõttu, mille eesmärk on tõendada, et kaup ringles aktsiisi peatamise korra alusel ja et seda vallati kaubanduslikel eesmärkidel, ning seega tekkis kauba Ühendkuningriiki saabumisel kohe aktsiisi maksmise kohustus.

27. Direktiivi eesmärgist (viidatud käesoleva ettepaneku punktis 24) lähtudes on selles määratletud rida isikuid, kes on kohustatud aktsiisi maksma.

28. Nii on direktiivi artikli 33 lõike 3 kohaselt aktsiisi maksmise eest vastutavad isikud: a) isik, kes kaupa tarnib; b) isik, kelle valduses on kaup (puhtalt objektiivses tähenduses, st kaup on füüsiliselt tema valduses), või c) isik, kellele kaup teises liikmesriigis tarnitakse. Direktiivi artikli 38 lõige 3 näeb ette, et eeskirjade rikkumise korral peab aktsiisi maksma „isik, kes tagas selle maksmise vastavalt artikli 34 lõike 2 punktile a või artikli 36 lõike 4 punktile a", ja „mis tahes isik, kes oli kaasatud eeskirjade rikkumisse".

[5] 26. jaanuari 2012. aasta kohtuotsus ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35, punkt 26) ja 19. juuli 2012. aasta kohtuotsus A (C-33/11, EU:C:2012:482, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

[6] Vt selle kohta 13. detsembri 2012. aasta kohtuotsus BLV Wohn- und Gewerbebau (C-395/11, EU:C:2012:799, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

[7] Vt 5. aprilli 2001. aasta kohtuotsus van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, punkt 39).

29. Mis puudutab direktiivi eesmärke, siis nagu ma alljärgnevas osas täpsemalt selgitan, on kõnealused sätted *sõnastatud laialt*, nähes nendevahelist järjekorda täpsemalt kindlaks määramata ette rea potentsiaalselt aktsiisi maksmise eest solidaarselt vastutavaid isikuid, eesmärgiga tagada, et aktsiisivõlg tegelikult ära makstakse, ja sel eesmärgil tuleb mõni isik vastutusele võtta. Euroopa Kohus on seda seisukohta oma praktikas kinnitanud. [8]

30. Direktiivi artikli 8 lõikes 2 on ette nähtud *solidaarvastutuse põhimõte*: „Kui ühest aktsiisivõlast tuleneva maksusumma maksmise eest vastutab mitu isikut, vastutavad nad selle eest solidaarselt."

31. Sellest põhimõttest tuleneb, et *iga võlgnik* vastutab võla *kogusumma* maksmise eest ja et võlausaldajal on üldjuhul õigus nõuda selle võla tasumist kas ühelt või mitmelt võlgnikult vastavalt oma suvale. [9]

32. Leian, et liidu seadusandja valik kohaldada solidaarvastutuse põhimõtet on kooskõlas direktiivi süsteemiga, *et tagada aktsiisivõla tegelik sissenõudmine*. See tuleneb direktiivi põhjendustest 15, 19 ja 20 ning selle tähtsust rõhutati ka kohtuotsuses van de Water. [10]

33. Lisaks, nagu nähtub direktiivi põhjendusest 8, ühtlustati direktiiviga mitte ainult aktsiisikauba mõiste ja sissenõutavaks muutumise koht, vaid ka aktsiisikohustuslaste ring. Seega, kui tarbimisse lubatud aktsiisikaup on füüsiliselt isiku valduses, on ta kohustatud maksma tasumisele kuuluva aktsiisi, olenemata sellest, kas ta teab või peaks teadma, et kaup on aktsiisiga maksustatav.

34. Solidaarvastutuse olemuslik eesmärk on tõepoolest suurendada ametiasutuste käsutuses olevaid õiguslikke vahendeid ja seega tugevdada aktsiisivõlgade tõhusat sissenõudmist [11] ning samuti Euroopa Liidu omavahendite kaitset.

35. Leian (nagu ka Madalmaade valitsus), et see eesmärk (käesoleva ettepaneku punkt 24) satuks ohtu, kui maksuhaldur oleks kohustatud tõendama, et aktsiisi maksmise eest vastutav isik on ühtlasi teadlik, et asjaomaselt kaubalt tuleb aktsiis maksta. Selline nõue muudaks maksuvõla sissenõudmise praktikas oluliselt raskemaks.

36. Õigupoolest soodustab teadlik olemise nõue tegelikult aktsiisist kõrvalehoidmist. Aktsiisiga maksustatavad tehingud hõlmavad sageli võrgustikke, kus toimub kauplemine, vedu ja edasimüük ning kus igal isikul on oma (väike) individuaalne roll. Seega on täiesti võimalik, et keegi, näiteks veoautojuht, ei ole isiklikult asjast teadlik ja on kogu ahelas vaid väike lüli, kuid siiski peab olema võimalik ta vastutusele võtta, sest vastasel juhul ei oleks tõhus maksustamine võimalik.

37. Nagu Ühendkuningriigi valitsus lisas, kahjustaks teadlik olemise nõude lisamine direktiivi artikli 8 lõike 1 punktis b ja artikli 33 lõikes 3 kasutatud mõistetesse „valdus" või „isik, kes kaupa tarnib" selle eset ja eesmärki. See looks vahendi, mille abil oleks võimalik aktsiisist suhteliselt lihtsalt kõrvale hoida. Nii võiks isik, kelle füüsilises valduses on maksustatav kaup, lihtsalt jätta – nagu WR seda käesoleval juhul tegi – (tahtlikult või valeandmete esitamise tõttu) tuvastamata teda kaupa vedama palganud isiku või mis tahes muud andmed kauba omandiõiguse kohta.

[8] 5. aprilli 2001. aasta kohtuotsus van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, punktid 41 ja 42) ja 3. juuli 2014. aasta kohtuotsus Gross (C-165/13, EU:C:2014:2042, punktid 25 ja 26).

[9] Vt 18. mai 2017. aasta kohtuotsus Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, punkt 85).

[10] Vt 5. aprilli 2001. aasta kohtuotsus van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, punkt 41) ja kohtujurist Ruiz-Jarabo Colomeri ettepanek kohtuasjas van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614, punkt 27).

[11] Vt selle kohta ka 18. mai 2017. aasta kohtuotsus Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, punkt 88).

38. Jällegi raskendaks see pettuste ja kuritarvituste vastast võitlust, samas kui direktiivi ülesehitus ja põhjendused nõuavad, et *riigi ametiasutused tagaksid maksuvõla tegeliku sissenõudmise* (vt käesoleva ettepaneku punkt 32).

39. Argumendi, mille WR esitas seoses DHLi kulleri näitega (käesoleva ettepaneku punkt 15),[12] saab hõlpsasti tagasi lükata. DHLis kaupu vedav isik ei oleks vastutav, kuid DHL ettevõtjana oleks. Nagu Madalmaade valitsus märkis, tuleb WRi käsitada füüsilisest isikust ettevõtjana ja seega ettevõtjana, kes nõustus töötama ilma kirjaliku lepinguta ja saama tasu sularahas. Ettevõtlus kätkeb endas ettevõtlusriski, mis tähendab, et ettevõtja on isiklikult vastutav isikute eest, kellega ta teeb tehinguid ja kellelt ta võtab vastu vahendustasusid. Lisaks võib ettevõtja end selliste riskide eest kaitsta kindlustuse abil või pannes lepinguga nende riskide eest vastutuse kliendile.

3. Asjaomaste õigusnormide sõnastus

40. Aktsiisi maksmise eest vastutab sõltuvalt direktiivi artikli 33 lõikes 3 nimetatud juhtumist kas isik, kes kaupa tarnib või kelle valduses on tarnimiseks mõeldud kaup või kellele kaup teises liikmesriigis tarnitakse.

41. Minu arvates on selle sätte sõnastus selge ja samas iseäranis lai.

42. Nagu märkis Ühendkuningriigi valitsus, ei ole direktiivis (nagu ei olnud ka selle eelkäijas, st direktiivis 92/12/EMÜ[13]) midagi, mis keelaks liikmesriikidel nõuda maksmisele kuuluva aktsiisivõla tasumist isikutelt, kes valdavad aktsiisikaupa kaubanduslikel eesmärkidel väljaspool aktsiisi peatamise korda, samuti puudub nõue, et kauba „valduse" olemasoluks peavad isikul olema mingid kindlad teadmised selle maksunduslikust staatusest.

43. Direktiivis kasutatud sõnade „valdus" ja „tarnib" tavapärane tähendus on selge: nende puhul on nõutav ainult kauba füüsiline valdamine. Kuna selles osas ei ole teksti erinevates keeleversioonides erinevusi, võib järeldada, et väljend „isik, kelle valduses on […] kaup", hõlmab kõiki isikuid, kelle füüsilises valduses kaup on, välja arvatud juhul, kui see tõlgendus oleks vastuolus sätte eesmärgi või õiguse üldpõhimõtetega.

44. Kui liidu seadusandja oleks soovinud nõuda tegelikke või konstruktiivseid teadmisi, oleks ta selle sõnaselgelt sätestanud.

45. On tõsi, et liidu aktsiisialastes õigusaktides ei ole mõistet „valdus" määratletud. Ent nagu komisjon märkis, näitab kontekstipõhine tõlgendus, et selline määratlus on olemas tollialastes õigusaktides – süsteemis, millel on palju paralleele aktsiisialaste õigusaktidega. Liidu tolliseadustiku[14] artikli 5 punktis 34 on sätestatud: „„kauba valdaja" – isik, kes on kauba omanik või kellel on samaväärne õigus kauba käsutamiseks, või *isik, kellel on kauba üle tegelik kontroll*" (kohtujuristi kursiiv).

[12] Selle väite on praktikud juba varem esitanud. Vt Snell, C., „Whose duty is it anyway?", *No 5 Chambers Commercial & Chancery Bulletin*, talv 2015/2016, lk 8–9.

[13] Nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiiv 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).

[14] Euroopa Parlamendi ja nõukogu 9. oktoobri 2013. aasta määrus (EL) nr 952/2013, millega kehtestatakse liidu tolliseadustik (ELT 2013, L 269, lk 1).

46. Direktiivi artikli 33 lai sõnastus tagab, et vastutus tekib *igaühel*, kes valdab kaupa kuni tollimaksu maksmiseni, nagu märkis Euroopa Kohus kohtuotsuses Gross.[15] See kohtuasi puudutas direktiivi 92/12 artikli 7 (direktiivi artikli 33 eelkäija) tõlgendamist ja eelkõige seda, kas tarbimiseks ringlusse lubatud kauba järjestikused valdajad võivad olla aktsiisikohustuslased. Seda kinnitab ka direktiivi eesmärk, nimelt tagada maksuvõla tegelik sissenõudmine.

47. Euroopa Kohtu lähenemisviisi õigsust kohtuotsuses Gross on kaitstud ka õiguskirjanduses.[16]

48. Nagu Upper Tribunal (kõrgem kohus, Ühendkuningriik) on juba õigesti otsustanud kohtuasjas B&M Retail Ltd *v* HMRC,[17] mis ei puudutanud otseselt küll direktiivi artiklit 33, vaid käsitles pigem direktiivi artikli 7 tõlgendamist ja sellest sättest tulenevat vastutust, kuid mis on käesolevas asjas endiselt asjakohane: „meie arvates tuleneb kohtuotsusest Gross selge hinnang, et kui aktsiisikaup, millelt aktsiisi ei ole makstud, ringleb sihtliikmesriigis, siis on selle liikmesriigi ametiasutustel õigus otsustada, millise järjestikuse valdaja suhtes maksuotsus teha, kui seda ei ole enne tehtud. See on kooskõlas 2008. aasta direktiivi aluseks oleva poliitikaga […], mille kohaselt peab asjaomane liikmesriik tagama, et sellistelt kaupadelt, mille puhul on tuvastatud tarbimisse lubamine, oleks tollimaks tasutud. Seega on käesolevas asjas tehtud otsus kooskõlas põhimõttega, mille kohaselt peab olema juhul, kui aktsiisi sissenõudmise kohta ei ole seni otsust tehtud, võimalik teha selline otsus isiku suhtes, kelle valduses on kaup, mille eest ei ole aktsiisi tasutud, isegi kui see kaup võis olla juba enne samas liikmesriigis tarbimiseks ringlusse lubatud".

49. Nõustun siinkohal ka 19. märtsi 2019. aasta kohtuotsusega (punkt 66), milles eelotsusetaotluse esitanud kohus otsustas: „[n]õustume sellega, et 2008. aasta direktiivi aluseks olev poliitika on […], et iga liikmesriigi kohustus on tagada aktsiisi maksmine […]. Oleks siseturu moonutamine, kui liikmesriigid ei võtaks meetmeid tagamaks, et kaubad, millelt aktsiis oleks tulnud maksta, ei saa ühtsel turul vabalt liikuda koos kaupadega, millelt aktsiis on makstud. Nagu Upper Tribunal on lisaks kohtuotsuses Davison ja Robinson[18] märkinud, peab maksuhaldur juhul, kui puudub asjakohane teave eelneva tarbimiseks ringlusse lubamise kohta, tegema maksuotsuse isiku suhtes, kellel on tuvastatud asjaomase kauba valdus, kui see on ainus tuvastatav aktsiisiga maksustatavaks muutumise hetk. Täheldame, et maksuhaldur väidab, et kui sõidukijuht – nagu käesolevas asjas [WR] – ei suuda kaubasaatjat, importijat või oma tööandjat tuvastada, siis on ainus isik, kelle suhtes saab aktsiisiotsuse teha, sõidukijuht ise. Kui tema suhtes ei saaks teha maksuotsust olukorras, kus maksuhaldur või kohus järeldab, et ta ei teadnud, et kaup kuulub maksustamisele, on salakaubaveo ja pettuse võimalused ilmselgelt suuremad. Sellest tulenevalt näib, et objektiivne vastutus on olnud järjestikuste direktiividega kehtestatud korra tunnustatud tingimus, nagu algul selgitati […] kohtuotsuses Greenalls[19]".

50. Saan vaid nõustuda analüüsiga kohtuotsuses Greenalls, mille punktis 4 kohtunik Hoffmann märkis (millega nõustus suurem osa House of Lordsist (Ühendkuningriik)), et „[1992. aasta] direktiiv võeti vastu maksupiirideta ühtse turu loomise raames. Direktiivi peamine eesmärk oli kehtestada ühtsed eeskirjad, et määrata kindlaks hetk, mil aktsiis muutub sissenõutavaks, vältimaks olukorda, kus sama kauba pealt saaks aktsiisi sisse nõuda eri riikides". Selles kohtuotsuses leidis House of Lords (Ühendkuningriik), et laoettevõtja oli objektiivselt vastutav

15 3. juuli 2014. aasta kohtuotsus Gross (C-165/13, EU:C:2014:2042).

16 Vt muu hulgas Rehberg, E. ja Ring, N., „Steuerschuld als „zweiter" Besitzer im Verbrauchsteuerrecht?", *EU-Umsatz-Steuerberater*, 2014, (nr 3), lk 51, ja Bogaerts, D., „Gross. Liability to excise duty. Products released for consumption in one Member State and held for commercial purposes in another Member State". Court of Justice, *Highlights & Insights on European Taxation*, 2014, nr 10, lk 52–53.

17 [2016] UKUT 429 (TCC) [2016] STC 2456.

18 Davison and Robinson Ltd *v* HMRC [2018] UKUT 437 (TCC).

19 Greenalls Management Ltd *v* Customs and Excise Commissioners [2005] UKHL 34.

aktsiisi maksmise eest toodetud viinalt, mis oli selle ettevõtja maksulaost eksportimiseks välja lubatud, kuid mis mingil etapil pettuse teel kõrvale suunati. Viidates kohtuotsusele van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201), märkis kohtunik Hoffmann (punkt 7), et isik või isikud, kes on kohustatud maksma aktsiisi pärast seda, kui kaup on „tarbimiseks ringlusse lubatud", on jäetud liikmesriikide endi otsustada. Asjaomases regulatsioonis ei olnud mõistet „tarbimiseks ringlusse lubatud" kvalifitseeritud ühegi sellise sõnaga nagu „seaduslikult". Lord Hoffmann järeldas seetõttu, et laoettevõtja oli objektiivselt vastutav.

51. Sarnaselt tolle kohtuotsusega usun, et iga sellist kauba valdajat nagu WR käesolevas asjas tuleb pidada objektiivselt vastutavaks.

52. Nõustun eelotsusetaotluse esitanud kohtuga, kes märgib oma 19. märtsi 2019. aasta kohtuotsuse punktides 67 ja 68 ühtlasi, et „[k]õnealune poliitika kajastub meie silmis direktiivi ja määruse tingimustes. Nõustume […], et sõnade „valdus" või „tarnib" loomulik tähendus ei eelda, et isik oleks teadlik kauba maksustaatusest. Kuigi õiglus ja proportsionaalsus on loomulikult liidu õiguse nurgakivid samamoodi nagu üldises õiguses, ei välista need alati objektiivse vastutuse kohaldamist. Meie arvates on väga kaalukas argument, et arvestades direktiivi aluseks olevat poliitikat, ei riku niisugustel asjaoludel sõidukijuhi suhtes objektiivse vastutuse kohaldamine õigluse ja proportsionaalsuse põhimõtet […]".

53. Nagu Madalmaade valitsus märkis, kinnitab direktiivi artikli 33 lõike 3 sellist grammatilist tõlgendust selle direktiivi ülesehitus. Teadlik olemise nõue on direktiivis sätestatud üksnes selle artikli 8 lõike 1 punkti a alapunktis ii seoses olukorraga, kus aktsiisikauba liikumisel aktsiisi peatamise korra alusel on toimunud eeskirjade rikkumine. Seda kinnitab ka kohtuotsus Gross.[20] Sellest kohtulahendist tuleneb, et artikli 33 lõiget 3 ei tohi tõlgendada viisil, mis „muudaks Euroopa Liidu piiri ületamisel maksmisele kuuluva aktsiisi sissenõudmise ebakindlamaks".

54. Praktikas nõutakse sellise liikumise korral alati tagatist (enamikul juhtudel aktsiisikauba saatjalt). Sellisel juhul on aktsiisi kogumine tagatud. Neil põhjustel otsustas liidu seadusandja direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a alapunktis ii piirata aktsiisikauba eeskirjadevastasesse väljumisse kaasatud isikute vastutust neile isikutele, kes olid või oleksid pidanud olema teadlikud, et väljumine on eeskirjadevastane.

55. Juhul kui eespool nimetatud tagatis puudub, kuna – nagu käesolevas asjas – sellist tagatist ei ole nõutud, ei peetud soovitavaks, et seadusandja näeks ette teadlik olemise nõude. Seetõttu ei lisanud liidu seadusandja direktiivi artikli 33 lõikesse 3 teadlik olemise nõuet.

56. Põhikohtuasja aluseks olevate asjaolude osas, mis põhinevad riigisisese maksuhalduri lähenemisviisil, ei ole käesolevas asjas tegemist direktiivi artikli 7 lõike 2 kohaldamisalasse kuuluva eeskirjadevastase väljumisega aktsiisi peatamise korra alt, vaid kauba eeskirjadevastase valdamisega kaubanduslikul eesmärgil muus liikmesriigis kui see, kus aktsiis on tasutud, mis toob riigisisese maksuhalduri sõnul kaasa aktsiisi maksmise kohustuse nimetatud direktiivi artikli 33 alusel.

57. Kuid nagu komisjon märkis, on olukord sisuliselt sama – kaupa, millelt tuleb maksta aktsiisi, vallatakse väljaspool aktsiisi peatamise korda, seega tuleb aktsiis viivitamata ära maksta. Maksustatava kauba liikumine liikmesriikide vahel ei pea toimuma aktsiisi peatamise korra alusel, kuid selle suhtes kohaldatakse siiski üldjoontes analoogset korda. Nimelt ei ole

[20] 3. juuli 2014. aasta kohtuotsus (C-165/13, EU:C:2014:2042, punktid 24–27).

sihtliikmesriigi seisukohast vahet ühelt poolt kaubal, mis on teises liikmesriigis eeskirjadevastaselt aktsiisi peatamise korra alt välja viidud ja seejärel sihtliikmesriiki toodud, ja teiselt poolt kaubal, millelt on aktsiis teises liikmesriigis ära makstud ja mis on seejärel sihtliikmesriiki toodud. Mõlemal juhul tekib kohe aktsiisi maksmise kohustus.

58. Kõigist eeltoodud kaalutlustest tuleneb, et direktiivi artikli 33 lõigetes 1 ja 3 sisalduva mõiste „valdus" tähendus hõlmab lihtsat füüsilist valdamist.

4. Direktiivi 2008/118 artikkel 38

59. Nõustun Madalmaade ja Itaalia valitsuse ning komisjoniga, kes sisuliselt väidavad, et eeltooduga selline juhtum nagu põhikohtuasjas veel ei lõpe. Tegemist ei ole juhtumiga, kus kauba liikumine ja aktsiisi maksmine oleksid toimunud tavapärasel viisil. Tegemist on juhtumiga, kus esines eeskirjade rikkumine, mistõttu võib selleks, et anda eelotsuse küsimustele tarvilik vastus, olla asjakohane ka direktiivi artikkel 38. Artikli 38 kohaselt on aktsiisi kohustatud maksma muu hulgas „mis tahes isik, kes oli kaasatud eeskirjade rikkumisse". Isikut, kes veab kaupa ja kellele kuulub selle kauba valdus eeskirjade rikkumise ajal, võib pidada eeskirjade rikkumisse „kaasatuks", isegi kui see on toimunud passiivselt ja tahtmatult.

60. Igal juhul leian, et direktiivi artikli 38 võimalik asjakohasus käesolevas asjas ei muuda minu eespool esitatud analüüsi direktiivi artikli 33 kohta – WRi olukorras olev isik on kohustatud aktsiisi maksma.

61. Direktiivi artikli 38 lõikes 3 on kindlaks määratud isikud, kes peavad eeskirjade rikkumise korral aktsiisi maksma. Lisaks maksmise taganud isikule on selleks kohustatud ka „mis tahes isik, kes oli kaasatud eeskirjade rikkumisse".

62. Nõustun komisjoni ja Madalmaade valitsusega, et sisuliselt on isik, kes kaupa veab, kaasatud eeskirjade rikkumisse. Igal juhul ei nõua direktiivi artikli 38 lõige 3 ega ka artikli 33 lõige 3 võlgnikult, et ta oleks teadlik, et kõnealune kaup on endiselt aktsiisiga maksustatav.

63. See seisukoht on kooskõlas laia tõlgendusega, mille Euroopa Kohus andis 17. oktoobri 2019. aasta kohtuotsuses Comida paralela 12[21] direktiivi 2008/118 artikli 38 lõikes 3 kasutatud fraasile „mis tahes isik, kes oli kaasatud eeskirjade rikkumisse".

64. Lisaks nõustun Itaalia valitsusega, et käesolevas asjas ei ole kahtlust, et veoautojuht WRi suhtes saab kohaldada määratlust „mis tahes isik, kes oli kaasatud eeskirjade rikkumisse". Tal oli oma kutsealal tegutsejana võimalik võtta kõik vajalikud ettevaatusabinõud, vältimaks soovimatut osalemist salakaubaveos. Objektiivne vastutus on oluline mitte ainult selleks, et tagada aktsiisi maksmine kellegi poolt, vaid sellel on preventiivne mõju ka salakaubaveole.

65. Seda tõlgendust kinnitavad direktiivi artikli 8 lõike 1 punktid a ja b ning lisaks on see täielikult kooskõlas direktiivi üldise süsteemiga, mille eesmärk on tagada, et aktsiisikauba liikumisse kaasatud isikute vastutuse vahel ei esineks lünki.

66. Nagu komisjon märkis, ei ole võimalik regressiõigus direktiivi loogika kohaselt solidaarvastutuse vajalik element, kuigi selline õigus võib kohaldatavas riigisiseses õiguses olemas olla. Samuti võivad potentsiaalsed aktsiisikohustuslased sõlmida omavahel eraõiguslikke

[21] C-579/18, EU:C:2019:875, punktid 34 ja 35.

kokkuleppeid regressi saamiseks. Samuti ei leidu ühtegi muud liidu õiguse sätet ega põhimõtet, mis näeks ette sellise õiguse. Nagu Euroopa Kohus märkis 22. novembri 2001. aasta määruses Michel (C-80/01, EU:C:2001:632), on küsimus, kas aktsiisi maksmise eest vastutaval isikul peaks olema õigus aktsiisi tagasisaamisele, jäetud liikmesriikide otsustada.

67. Nimelt tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et käesolevas ettepanekus esitatud direktiivi tõlgendus ei välista sellise isiku nagu WRi – kes on muutunud aktsiisi maksmise eest vastutavaks sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas – õigust esitada regressinõude aktsiisi maksmise eest vastutava teise isiku vastu, kui see on riigisiseses õiguses ette nähtud.[22]

IV. Ettepanek

68. Eeltoodud põhjustel teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Court of Appeali (apellatsioonikohus, Ühendkuningriik) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

– Nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiivi 2008/118/EÜ, mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 92/12/EMÜ, artikli 33 lõigetes 1 ja 3 kasutatud mõistet „valdus" tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab sellist lihtsat füüsilist valdamist nagu WRi puhul põhikohtuasjas.

– Sama järeldus kehtib *mutatis mutandis* nimetatud direktiivi artikli 38 kohta, mille kohaselt aktsiisi maksab „mis tahes isik, kes oli kaasatud eeskirjade rikkumisse". Sellist isikut nagu WR, kes veab kaupa ja kellele kuulub selle kauba valdus eeskirjade rikkumise ajal, võib pidada eeskirjade rikkumisse „kaasatuks", isegi kui see on toimunud passiivselt ja tahtmatult.

[22] Vt selle kohta 17. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Comida paralela 12 (C-579/18, EU:C:2019:875, punkt 44).