Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

10. juuni 2021 *

Eelotsusetaotlus – Aktsiisi üldine kord – Direktiiv 2008/118/EÜ – Artikli 33 lõige 3 – Ühes liikmesriigis „tarbimiseks ettenähtud kaup“, mida hoitakse kaubanduslikul eesmärgil teises liikmesriigis – Sellelt kaubalt sissenõutavaks muutunud aktsiisi maksukohustuslane – Teise liikmesriiki tarnimiseks mõeldud kaupa valdav isik – Kauba vedaja

Kohtuasjas C-279/19,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Court of Appeali (England & Wales) (Civil Division) (apellatsioonikohus (Inglismaa ja Wales (tsiviilosakond), Ühendkuningriik)) 19. märtsi 2019. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 3. aprillil 2019, menetluses

The Commissioners of Her Majesty's Revenue and Customs

versus

WR,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja president M. Vilaras, kohtunikud N. Piçarra (ettekandja), D. Šváby, S. Rodin ja K. Jürimäe,

kohtujurist: E. Tanchev,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– WR, esindajad: *solicitor* S. Panesar ja *barrister* D. Bedenham,

– Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: S. Brandon ja J. Simor, *QC*, ja *barrister* E. Mitrophanous,

– Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* A. Collabolletta,

– Madalmaade valitsus, esindajad: M. K. Bulterman, J. Langer ja J. Hoogveld,

– Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja C. Perrin, hiljem C. Perrin,

olles 21. jaanuari 2021. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

* Kohtumenetluse keel: inglise.

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiivi 2008/118/EÜ, mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 92/12/EMÜ (ELT 2009, L 9, lk 12), artikli 33 lõike 3 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customsi (Ühendkuningriigi maksu- ja tolliamet) ja WRi vahelises kohtuvaidluses selle üle, kas WRile saadetud maksuotsus aktsiisi kohta, mis muutus sissenõutavaks kaubalt, mille ta Ühendkuningriiki vedas, ilma et kaubaga oleks kaasas olnud kehtivat haldusdokumenti, mis tõendab, et kauba liikumine toimus aktsiisi peatamise korra alusel, on õiguspärane.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Direktiivi 2008/118 põhjendustes 2 ja 8 on märgitud:

„(2) [Nõukogu 25. veebruari 1992. aasta] direktiivis 92/12/EMÜ [aktsiisiga maksustatava kauba üldise korralduse ja selle kauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta (EÜT 1992, L 76, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 179)] sätestatud kaupade (edaspidi „aktsiisikaup") aktsiisiga maksustamise tingimused peavad jääma ühtlustatuks, et tagada siseturu nõuetekohane toimimine.

[…]

(8) Kuna siseturu nõuetekohaseks toimimiseks on jätkuvalt vajalik, et aktsiisi sissenõutavuse mõiste ja tingimused oleksid samad kõikides liikmesriikides, tuleb [liidu] tasandil selgitada, millal toimub aktsiisikauba tarbimisse lubamine ja kes on aktsiisi maksukohustuslane."

4 Direktiivi artikli 1 lõike 1 punktis b on sätestatud:

„Käesoleva direktiiviga kehtestatakse üldine kord aktsiisile, millega maksustatakse otseselt või kaudselt järgmise kauba (edaspidi „aktsiisikaup") tarbimist:

[…]

b) [Nõukogu 19. oktoobri 1992. aasta] direktiivis 92/83/EMÜ [alkoholi ja alkohoolsete jookide aktsiisimaksude struktuuri ühtlustamise kohta (EÜT 1992, L 316, lk 21; ELT eriväljaanne 09/01, lk 206)] ja [nõukogu 19. oktoobri 1992. aasta] direktiivis 92/84/EMÜ [alkoholi ja alkohoolsete jookide aktsiisimäärade ühtlustamise kohta (EÜT 1992, L 316, lk 29; ELT eriväljaanne 09/01, lk 206)] nimetatud alkohol ja alkohoolsed joogid".

5 Direktiivi artiklis 4 on sätestatud:

„Käesolevas direktiivis ja selle rakendussätetes kasutatakse järgmisi mõisteid:

[…]

7) „aktsiisi peatamise kord“ – maksukord, mida kohaldatakse sellise aktsiisikauba tootmise, töötlemise, valdamise või liikumise suhtes, millele ei kohaldata tolli peatamismenetlust või -korda ning mille puhul aktsiisi maksukohustus on peatatud;

[…]

11) „maksuladu“ – koht, kus volitatud laopidaja oma ettevõtlustegevuse käigus aktsiisi peatamise korra alusel toodab, töötleb, valdab, võtab vastu või lähetab aktsiisikaupa vastavalt maksulao asukoha liikmesriigi pädevate asutuste kehtestatud tingimustele.“

6 Sama direktiivi II peatükk „Aktsiisi sissenõutavus, tagastamine ja aktsiisist vabastamine“ sisaldab 1. jagu „Aktsiisi sissenõutavuse aeg ja koht“, mille artikkel 7 sätestab:

„1. Aktsiis muutub sissenõutavaks tarbimisse lubamise hetkest tarbimisse lubamise liikmesriigis.

2. Käesoleva direktiivi tähenduses on „tarbimisse lubamine“:

a) aktsiisikauba väljumine, sealhulgas eeskirjadevastane väljumine, aktsiisi peatamise korra alt;

b) aktsiisikauba valdamine väljaspool aktsiisi peatamise korda, kui aktsiisikaupa ei ole kohaldatava ühenduse ega siseriikliku õiguse kohaselt aktsiisiga maksustatud;

[…]“.

7 Direktiivi 2008/118 artiklis 8 on sätestatud:

„1. Sissenõutavaks muutunud aktsiisi maksmise eest vastutab järgmine isik:

a) artikli 7 lõike 2 punktis a osutatud aktsiisikauba väljumisel aktsiisi peatamise korra alt:

[…]

ii) kui aktsiisikauba liikumisel aktsiisi peatamise korra alusel on toimunud artikli 10 lõigetes 1, 2 ja 4 määratletud eeskirjade rikkumine: volitatud laopidaja, registreeritud kaubasaatja või mis tahes muu isik, kes esitas vastavalt artikli 18 lõigetele 1 ja 2 aktsiisi maksmise tagatise, või mis tahes isik, kes on kaasatud eeskirjadevastasesse väljumisse ning kes oli või oleks pidanud olema teadlik, et väljumine on eeskirjadevastane;

b) artikli 7 lõike 2 punktis b osutatud aktsiisikauba valdamise puhul: aktsiisikaupa valdav isik ja mis tahes muu isik, kes on aktsiisikauba valdamisse kaasatud;

[…]

2. Kui ühest aktsiisivõlast tuleneva maksusumma maksmise eest vastutab mitu isikut, vastutavad nad selle eest solidaarselt.“

8 Selle direktiivi IV peatükk „Aktsiisikauba liikumine aktsiisi peatamise korra alusel“ sisaldab 1. jagu „Üldsätted“, mille artikli 17 lõikes 1 on sätestatud:

„Aktsiisikaupa võib vedada ühenduse territooriumil, kaasa arvatud kauba liikumisel kolmanda riigi või kolmanda territooriumi kaudu, aktsiisi peatamise korra alusel järgmistel juhtudel:

a) maksulaost:
   i) teise maksulattu;

[…]“.

9 See peatükk sisaldab 2. jagu „Menetlus, mida tuleb järgida aktsiisikauba liikumisel aktsiisi peatamise korra alusel“, mille artikkel 21 näeb ette:

„1. Aktsiisikauba liikumist käsitatakse aktsiisi peatamise korra alusel toimuva liikumisena üksnes siis, kui sellega on kaasas elektrooniline haldusdokument, mida töödeldakse vastavalt lõigetele 2 ja 3.

2. Kaubasaatja esitab käesoleva artikli lõikes 1 nimetatud esialgse elektroonilise haldusdokumendi lähteliikmesriigi pädevatele asutustele, kasutades [Euroopa Parlamendi ja nõukogu 16. juuni 2003. aasta] otsuse nr 1152/2003/EÜ [aktsiisiga maksustatava kauba liikumise ja jälgimise arvutistamise kohta (ELT 2003, L 162, lk 5)] artiklis 1 nimetatud arvutipõhist süsteemi […].

3. Lähteliikmesriigi pädevad asutused kontrollivad elektrooniliselt esialgsesse elektroonilisse haldusdokumenti kantud andmeid.

Kui kõnealused andmed ei ole kehtivad, teavitatakse sellest viivitamata kaubasaatjat.

Kui kõnealused andmed on kehtivad, annavad lähteliikmesriigi pädevad asutused dokumendile unikaalse haldusviitenumbri ja edastavad selle kaubasaatjale.

[…]“.

10 Selle direktiivi V peatükk „Aktsiisikauba liikumine ja maksustamine pärast tarbimisse lubamist“ sisaldab 2. jagu „Valdamine teises liikmesriigis“, mille artiklis 33 on sätestatud:

„1. Ilma et see piiraks artikli 36 lõike 1 kohaldamist, juhul kui aktsiisikaupa, mis on ühes liikmesriigis juba tarbimisse lubatud, vallatakse kaubanduslikel eesmärkidel teises liikmesriigis seal tarnimiseks või kasutamiseks, maksustatakse see kaup aktsiisiga ning aktsiis muutub sissenõutavaks kõnealuses teises liikmesriigis.

Käesoleva artikli tähenduses on „valdamine kaubanduslikel eesmärkidel“ aktsiisikauba valdamine muu isiku kui eraisiku poolt või eraisiku poolt muul eesmärgil kui oma tarbeks ning mida ta ise veab vastavalt artiklile 32.

[…]

3. Sissenõutavaks muutunud aktsiisi maksmise eest vastutab sõltuvalt lõikes 1 nimetatud juhtumist kas isik, kes kaupa tarnib või kelle valduses on tarnimiseks mõeldud kaup või kellele kaup teises liikmesriigis tarnitakse.“

4. Ilma et see piiraks artikli 38 kohaldamist, kui ühes liikmesriigis juba tarbimisse lubatud aktsiisikaup liigub ühenduse piires kaubanduslikel eesmärkidel, ei käsitata seda kuni sihtliikmesriiki jõudmiseni nendel eesmärkidel valdamisena tingimusel, et kauba liikumisel järgitakse artiklis 34 sätestatud formaalsusi.

[…]“.

Ühendkuningriigi õigus

11 2010. aasta määruse aktsiisiga maksustatava kauba kohta (valdamine, transportimine ja aktsiisi sissenõutavaks muutumise hetk) (Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010; edaspidi „2010. aasta määrus") artikli 13 lõigetes 1 ja 2 on sätestatud:

„1. Kui aktsiisikaupa, mis on teises liikmesriigis juba tarbimisse lubatud, vallatakse kaubanduslikul eesmärgil Ühendkuningriigis seal tarnimiseks või kasutamiseks, muutub aktsiis sissenõutavaks siis, kui see kaup on esimest korda sellisel eesmärgil kellegi valduses.

2. Olenevalt sellest, millisega lõikes 1 nimetatud juhtudest tegemist on, peab aktsiisi maksma:

a) isik, kes kauba tarnib;

b) isik, kelle valduses on kaup tarnimise eesmärgil; või

c) isik, kellele kaup tarnitakse."

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

12 United Kingdom Border Agency (Ühendkuningriigi piirivalveamet, edaspidi „piirivalve") ametnikud peatasid 6. septembril 2013 Ühendkuningriigis Doveri sadama idasektsioonis (Eastern Docks) raskeveoki, mida juhtis füüsilisest isikust ettevõtja WR. Raskeveokis oli aktsiisikaup, nimelt 26 kaubaalust õlut (edaspidi „asjaomane kaup").

13 WR esitas piirivalve ametnikele CMR-saatelehe, mille koostamise aluseks oli Genfis 19. mail 1956 allkirjastatud rahvusvahelise kaupade autoveolepingu konventsioon, mida on muudetud 5. juuli 1978. aasta protokolliga. Seal oli märgitud, et asjaomase kauba kohta on olemas elektrooniline haldusdokument, mis sisaldab direktiivi 2008/118 artiklis 21 osutatud haldusviitenumbrit (edaspidi „ARC-viitenumber"). Sellel saatelehel oli ka täpsustatud, et saatja on Saksamaal asuv maksuladu ja saaja on Seabrook Warehousing Ltd., mis on Ühendkuningriigi maksuladu.

14 Ent Excise Movement and Control Systemi – EMCSi (aktsiisiga maksustatava kauba liikumise ja järelevalve süsteem) alusel kontrollimise tulemusel tuvastasid piirivalve ametnikud, et CMR-saatelehel sisalduvat ARC-viitenumbrit oli juba kasutatud ühe teise õlletarne puhul samasse Ühendkuningriigi maksulattu. Seega leidsid need ametnikud, et kõnealust kaupa ei veeta aktsiisi peatamise korra alusel ja järelikult on sellega seotud aktsiis muutunud sissenõutavaks selle kauba saabumisel Ühendkuningriiki. Neil asjaoludel arestisid piirivalve ametnikud nii asjaomase kauba kui ka raskeveoki, millega seda veeti.

15 Seejärel tegi maksu- ja tolliamet esiteks WRi suhtes 2010. aasta määruse artikli 13 lõigete 1 ja 2 alusel maksuotsuse 22 779 naelsterlingi (ligikaudu 26 400 eurot) sissenõudmiseks (edaspidi „vaidlusalune maksuotsus") ning teiseks määras WRile 2008. aasta maksuseaduse (Finance Act 2008) lisa 41 sätete alusel trahvi summas 4897,48 naelsterlingit (ligikaudu 5700 eurot).

16 First-tier Tribunal (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksukolleegium), Ühendkuningriik) rahuldas WRi kaebuse vaidlusaluse maksuotsuse ja trahvi peale. Nimetatud kohus leidis, et kuigi WR teadis, et kõnealune kaup on aktsiisiga maksustatav, ei olnud ta selle kauba salakaubaveo katse kaasosaline. Kuna tal puudus juurdepääs aktsiisiga maksustatava kauba liikumise ja järelevalve süsteemile, ei olnud tal mingit võimalust kontrollida, kas CMR-saatelehel olevat ARC-viitenumbrit oli juba kasutatud. Lisaks ei andnud miski tema käsutuses olevates dokumentides alust selles osas kahtluse tekkimiseks. Pealegi ei olnud WR raskeveoki omanik ning tal ei olnud kõnealuse kauba suhtes mingit isiklikku õigust või huvi, kuna tema ainus eesmärk oli tasu eest kaup peale võtta ja tarnida vastavalt

saadud juhistele. Ainult isikutel, kes panid toime salakaubaveokatse, oli tegelik ja õiguslik kontroll kõnealuse kauba üle selle arestimise ajal. Nimetatud kohus tuvastas veel, et WR teavitas arestimisest isikut, kes vastutas kõnealuse kauba vedamise eest, et salakaubaveokatse toime pannud isikuid ei ole kindlaks tehtud ning et maksu- ja tolliamet ei üritanudki kindlaks teha ei neid isikuid ega raskeveoki omanikku.

17 Neil asjaoludel otsustas see kohus Court of Appeali (England & Wales) (Civil Division) (apellatsioonikohus (Inglismaa ja Wales (tsiviilosakond)) kohtupraktikat kohaldades, et WR on „süüstamata isik" ja järelikult ei saanud kaup olla tema „valduses" ja teda ei saa pidada selle „tarnijaks" 2010. aasta määruse artikli 13 tähenduses. Sama kohus leiab, et kuivõrd WR ei olnud tegelikult või kaudselt teadlik, et tema füüsilises valduses on salakaup, tõstataks tema vastutavaks pidamine tõsiseid küsimusi selle kohta, kas kohaldamisele kuuluvad õigusaktid on kooskõlas kohaldatavate õigusaktide eesmärkidega. First-tier Tribunal (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksukolleegium)) tühistas seega nii vaidlusaluse maksuotsuse kui ka WRile määratud trahvi.

18 Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (kõrgem kohus (maksu- ja kaubanduskolleegium), Ühendkuningriik) jättis maksu- ja tolliameti apellatsioonkaebuse selle tühistamisotsuse peale rahuldamata. See kohus leidis, et „süüstamata isikuks" olemine vabastab mis tahes vastutusest isiku, kes ei ole tegelikult ega kaudselt teadlik, et veab kaupa, millelt oleks tulnud maksta aktsiisi, kuid seda ei ole tehtud. Järelikult oleks nii direktiiviga 2008/118 kui ka riigisiseste õigusnormidega vastuolus see, kui riigisisese õiguse kohaselt loetaks „täiesti süütu isik" kohustatuks maksma aktsiisi, millest on kõrvale hoitud.

19 Eelotsusetaotluse esitanud kohus jättis rahuldamata kassatsioonkaebuse, mille maksu- ja tolliamet esitas Upper Tribunali (Tax and Chancery Chamber) (kõrgem kohus (maksu- ja kaubanduskolleegium)) otsuse peale osas, mis puudutab WRile määratud trahvi, kuid kahtleb, kas viimati nimetatud kohus on vaidlusaluse maksuotsuse tühistamise jõusse jätmist direktiivi 2008/118 alusel põhjendanud.

20 Neil asjaoludel otsustas Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (apellatsioonikohus (Inglismaa ja Wales) (tsiviilosakond)) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas isik […], kelle füüsilises valduses on aktsiisikaup sel hetkel, kui liikmesriigis B muutub aktsiis sellelt kaubalt sissenõutavaks, on vastutav selle aktsiisi maksmise eest vastavalt […] direktiivi 2008/118 […] artikli 33 lõikele 3 olukorras, kus:
   a) sellel isikul ei ole aktsiisikauba suhtes õiguslikku ega majanduslikku huvi;
   b) see isik vedas aktsiisikaupa liikmesriikide A ja B vahel tasu eest teise isiku nimel; ja
   c) see isik teadis, et tema valduses olev kaup on aktsiisikaup, kuid ta ei teadnud ja tal ei olnud põhjust kahtlustada, et liikmesriigis B on aktsiis sellelt kaubalt muutunud sissenõutavaks sel hetkel, kui aktsiis muutus sissenõutavaks või enne seda?

2. Kas vastus esimesele küsimusele oleks teistsugune, kui asjaomane isik […] ei teadnud, et tema valduses olev kaup on aktsiisikaup?"

Eelotsuse küsimuste analüüs

21 Oma küsimustega, millele on kohane vastata koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2008/118 artikli 33 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et isik, kes teise isiku nimel veab aktsiisikaupa teise liikmesriiki ja kelle füüsilises valduses see kaup on hetkel, mil aktsiis sellelt muutub sissenõutavaks, on selle artikli alusel aktsiisi maksukohustuslane, isegi kui tal puudub mis tahes õigus ja huvi selle kauba suhtes ning ta ei ole teadlik, et tegemist on aktsiisikaubaga ja et aktsiis sellelt kaubalt on muutunud sissenõutavaks.

22 Direktiivi 2008/118 artikli 33 lõige 1 sätestab, et kui aktsiisiga maksustatavat kaupa, mis on ühes liikmesriigis juba tarbimisse lubatud, vallatakse kaubanduslikul eesmärgil – st seda valdab muu kui eraisik või see on eraisiku valduses muul eesmärgil kui tema enda tarbeks ja ta ise veab seda – teises liikmesriigis seal tarnimiseks või kasutamiseks, muutub aktsiis selles teises liikmesriigis sissenõutavaks. Selle artikli lõike 3 kohaselt vastutab aktsiisi maksmise eest „kas isik, kes kaupa tarnib või kelle valduses on tarnimiseks mõeldud kaup või kellele kaup teises liikmesriigis tarnitakse".

23 Direktiivis 2008/118 ei ole määratletud selle isiku mõistet, kelle „valduses" aktsiisikaup on selle direktiivi artikli 33 lõike 3 tähenduses ning selles õigusaktis ei viidata selle mõiste määratlemiseks liikmesriikide õigusele. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleneb nii liidu õiguse ühetaolise kohaldamise kui ka võrdsuse põhimõtte nõuetest, et sellise liidu õigusnormi sõnastust, mis ei viita sõnaselgelt liikmesriikide õigusele õigusnormi sõnastuse tähenduse ja ulatuse kindlaksmääramiseks, tuleb tavaliselt kogu liidus tõlgendada autonoomselt ja ühetaoliselt ning sellise tõlgenduse andmisel tuleb lähtuda selle väljendi tavakeele tähendusest, võttes arvesse nii sõnastuse kasutamise konteksti ja selle õigusakti eesmärki, milles sõnastust on kasutatud (9. juuli 2020. aasta kohtuotsus Santen, C-673/18, EU:C:2020:531, punkt 41, ja 16. juuli 2020 aasta kohtuotsus AFMB jt, C-610/18, EU:C:2020:565, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika).

24 Ent isiku, kelle „valduses" kaup on, mõiste tähistab tavakeeles isikut, kelle füüsilises valduses kaup on. Sellega seoses ei ole tähtsust küsimusel, kas asjaomasel isikul on tema valduses oleva kauba suhtes mis tahes õigusi või huvi.

25 Lisaks ei viita miski direktiivi 2008/118 artikli 33 lõike 3 sõnastuses sellele, et aktsiisi maksukohustuslase isikuna „kelle valduses on tarnimiseks mõeldud kaup" käsitamine sõltub sellest, kas on täidetud tingimus, et see isik oli teadlik või pidanuks olema teadlik aktsiisi sissenõutavusest selle sätte alusel.

26 Sellist grammatilist tõlgendust kinnitab direktiivi 2008/118 ülesehitus.

27 Vastavalt selle direktiivi artikli 7 lõikele 1 ja lõike 2 punktile b muutub aktsiis sissenõutavaks „tarbimisse lubamise" hetkest tarbimisse lubamise liikmesriigis. Mõiste „tarbimisse lubamine" on määratletud kui aktsiisikauba valdamine väljaspool aktsiisi peatamise korda, kui aktsiisi ei ole sisse nõutud. Sellisel juhul vastutab aktsiisi maksmise eest vastavalt sama direktiivi artikli 8 lõike 1 punktile b „aktsiisikaupa valdav isik ja mis tahes muu isik, kes on [selle kauba] valdamisse kaasatud".

28 Niisamuti nagu direktiivi 2008/118 artikli 33 lõige 3, ei sisalda ka selle direktiivi artikli 8 lõike 1 punkt b mõiste „valdamine" otsest määratlust ega nõua, et asjaomasel isikul oleks mis tahes õigus või huvi tema valduses oleva kauba suhtes, ega seda, et ta oli teadlik või pidanuks olema teadlik aktsiisi sissenõutavusest selle sätte alusel.

29 Seevastu direktiivi 2008/118 artikli 33 lõikes 3 kirjeldatust erinevas olukorras, st selle direktiivi artikli 4 punkti 7 tähenduses aktsiisi peatamise korra alusel liikuva aktsiisikauba suhtes eeskirjade rikkumise puhuks on selle direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a alapunktis ii ette nähtud, et aktsiisi maksmise eest vastutab mis tahes isik, kes on kaasatud selle kauba eeskirjadevastasesse väljumisse peatamise korra alt ja kes „oli või oleks pidanud olema teadlik, et väljumine on eeskirjadevastane". Seda teist tingimust, mis on samastatav nõudega, et esinema peab tahtlus, ei ole liidu seadusandja kasutanud ei sama direktiivi artikli 33 lõikes 3 ega ka artikli 8 lõike 1 punktis b (vt analoogia alusel 17. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Comida paralela 12, C-579/18, EU:C:2019:875, punkt 39).

30 Sellest järeldub, et kui liidu seadusandja oleks soovinud, et direktiivis 2008/118 võetaks aktsiisi maksmise eest vastutava isiku kindlaksmääramisel arvesse tahtluse esinemist, oleks ta selles direktiivis vastavasisulise sõnaselge sätte ette näinud.

31 Lisaks sellele ei ole tõlgendus, mille kohaselt on aktsiisi maksukohustuslane kui „isik, kelle valduses on tarnimiseks mõeldud kaup" direktiivi 2008/118 artikli 33 lõike 3 tähenduses üksnes selline isik, kes oli teadlik või pidanuks olema teadlik aktsiisi sissenõutavusest, kooskõlas direktiivi 2008/118 eesmärkidega, mille hulgas on võitlus maksudest kõrvalehoidumise, maksustamise vältimise ja muude kuritarvitustega (vt selle kohta 29. juuni 2017. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Portugal, C-126/15, EU:C:2017:504, punkt 59).

32 Nagu nähtub direktiivi artikli 1 lõikest 1, on selle direktiiviga kehtestatud üldine kord aktsiisile, millega maksustatakse otseselt või kaudselt selles direktiivis nimetatud kauba tarbimist, ning seda eelkõige selleks – nagu nähtub direktiivi põhjendustest 2 ja 8 –, et aktsiisi sissenõutavus oleks kõikides liikmesriikides ühesugune ja et sellega seotud maksuvõlg nõutaks tegelikult sisse (vt analoogia alusel 5. aprilli 2001. aasta kohtuotsus Van de Water, C-325/99, EU:C:2001:201, punktid 39 ja 41).

33 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 29 märkis, soovis liidu seadusandja direktiivi 2008/118 artikli 33 lõikes 3 määratleda laialt isikute kategooria, kes vastutavad aktsiisi maksmise eest siis, kui veetakse juba ühes liikmesriigis „tarbimisse lubatud" aktsiisikaupa, mida vallatakse kaubanduslikul eesmärgil teises liikmesriigis seal tarnimiseks või kasutamiseks, ning seda eesmärgiga tagada selle maksu võimalikult suures ulatuses sissenõudmine.

34 Kui aga tugineda täiendavale tingimusele, et „isik, kelle valduses on tarnimiseks mõeldud kaup" direktiivi 2008/118 artikli 33 lõike 3 tähenduses, oli teadlik või pidanuks olema teadlik aktsiisi sissenõutavusest, muudaks see praktikas raskeks selle maksu sissenõudmise isikult, kellega liikmesriigi pädevatel asutustel on vahetu kontakt ja kes on paljudel juhtudel ainus, kellelt need ametiasutused võivad praktikas nõuda kõnealuse aktsiisi tasumist.

35 Direktiivi 2008/118 artikli 33 lõike 3 selline tõlgendus ei mõjuta riigisiseses õiguses ette nähtud võimalust, et isik, kes on selle sätte alusel tasunud sissenõutavaks muutunud aktsiisi, võib esitada regressinõude teise isiku vastu, kes on selle aktsiisi maksukohustuslane (vt analoogia alusel 17. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Comida paralela 12, C-579/18, EU:C:2019:875, punkt 44).

36 Eeltoodut arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata, et direktiivi 2008/118 artikli 33 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et isik, kes teise isiku nimel veab aktsiisikaupa teise liikmesriiki ja kelle füüsilises valduses see kaup on hetkel, mil aktsiis sellelt muutub sissenõutavaks, on selle artikli alusel aktsiisi maksukohustuslane, isegi kui tal puudub mis tahes õigus ja huvi selle kauba suhtes ning ta ei ole teadlik, et tegemist on aktsiisikaubaga ja et aktsiis sellelt kaubalt on muutunud sissenõutavaks.

Kohtukulud

37 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

Nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiivi 2008/118/EÜ, mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 92/12/EMÜ, artikli 33 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et isik, kes teise isiku nimel veab aktsiisikaupa teise liikmesriiki ja kelle füüsilises valduses see kaup on hetkel, mil aktsiis sellelt muutub sissenõutavaks, on selle artikli alusel aktsiisi maksukohustuslane, isegi kui tal puudub mis tahes õigus ja huvi selle kauba suhtes ning ta ei ole teadlik, et tegemist on aktsiisikaubaga ja et aktsiis sellelt kaubalt on muutunud sissenõutavaks.

Allkirjad