



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kümnes koda)

24. märts 2022*

Eelotsusetaotlus – Aktsiis – Direktiiv 92/12/EÜ – Artikkel 4 – Kauba liikumine aktsiisi peatamise korra alusel – Tingimused – Artiklid 6 ja 20 – Kauba tarbimiseks ringlusse lubamine – Haldus-saadetokumendi võltsimine – Eeskirjade rikkumine või eiramine aktsiisiga maksustatava kauba liikumisel aktsiisi peatamise korra alusel – Eeskirjadevastane kõrvalekaldumine aktsiisi peatamise korrast – Kaubasaaja teadmatus kaupade liikumisest – Kolmanda isiku toime pandud pettus – Artikli 13 punkt a ja artikli 15 lõige 3 – Liikumise puhuks kohustuslikus korras antav tagatis – Ulatus

Kohtuasjas C-711/20,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Nejvyšší správní soudi (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus) 16. detsembri 2020. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 31. detsembril 2020, menetluses

Generální ředitelství cel

versus

TanQuid Polska sp. z o.o.,

EUROOPA KOHUS (kümnes koda),

koosseisus: koja president I. Jarukaitis, kohtunikud M. Ilešič (ettekandja) ja Z. Csehi,

kohtujurist: M. Campos Sánchez-Bordona,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- TanQuid Polska sp. z o.o., esindaja: *advokát* R. Halíček,
- Tšehhi valitsus, esindajad: M. Smolek, O. Serdula ja J. Vláčil,
- Poola valitsus, esindaja: B. Majczyna,

* Kohtumenetluse keel: tšehhi.

– Euroopa Komisjon, esindajad: M. Salyková ja C. Perrin,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiivi 92/12/EMÜ aktsiisiga maksustatava kauba üldise korralduse ning selle kauba valdamise, liikumise ja järelevalve kohta (EÜT 1992, L 76, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 179), muudetud nõukogu 22. detsembri 1994. aasta direktiiviga 94/74/EÜ (EÜT 1994, L 365, lk 46; ELT eriväljaanne 09/01, lk 264), (edaspidi „direktiiv 92/12“) artikli 4 punkti c tõlgendamist koosmõjus direktiivi 92/12 artiklitega 13, 15 ja 16.
- 2 Taotlus on esitatud Generální ředitelství celi (Tšehhi Vabariigi tolliamet; edaspidi „toll“) ja Poolas asutatud äriühingu TanQuid Polska sp. z o.o. (edaspidi „TanQuid“) vahelise õigusvaidluse raames, mis käsitleb aktsiisi sissenõudmist seoses aktsiisi peatamise korra rikkumisega mineraalõli veo käigus.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Direktiiv 92/12

- 3 Direktiiv 92/12 tunnistati kehtetuks ja asendati alates 1. aprillist 2010 nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiiviga 2008/118/EÜ, mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 92/12/EMÜ (ELT 2009, L 9, lk 12). Võttes arvesse põhikohtuasja asjaolusid, vaadatakse käesolev eelotsusetaotlus siiski läbi direktiivi 92/12 alusel.
- 4 Direktiivi 92/12 neljas, kümnes ja kolmeteistkümnes põhjendus on järgmised:

„siseturu loomise ja toimimise tagamiseks tuleks aktsiisid kõikides liikmesriikides sisse nõuda samal viisil;

[...]

ühe liikmesriigi territooriumilt teise omale liikumine ei tohi kaasa tuua kontrollimist, mis võib takistada vaba liikumist ühenduses; sissenõudmise huvides on sellele vaatamata tarvis teavet aktsiisiga maksustatava kauba liikumise kohta; selleks tuleks nimetatud kauba jaoks ette näha saatedokument;

[...]

selleks tuleks esmalt sätestada, et iga kaubasaadetis oleks hõlpsasti kindlaks tehtav; tuleks sätestada, et kaubasaadetise maksustaatus oleks viivitamata kindlaks tehtav; seepärast on tarvis ette näha nendele vajadustele vastav saatedokument, mis võib olla haldus- või äridokument; kasutatav äridokument peab sisaldama haldusdokumendis sisalduvaid olulisi andmeid“.

5 Selle direktiivi artikli 1 lõikes 1 on sätestatud:

„Käesoleva direktiiviga nähakse ette kord kauba kohta, mida maksustatakse aktsiisiga ja sellise kauba tarbimisel otse või kaudselt kogutavate teiste kaudsete maksudega, välja arvatud käibemaks ja [Euroopa Liidu] kehtestatud maksud.“

6 Direktiivi artikli 3 lõike 1 kohaselt kohaldatakse direktiivi liidu tasandil muu hulgas mineraalõli suhtes.

7 Sama direktiivi artikkel 4 on sõnastatud järgmiselt:

„Käesolevas direktiivis kasutatakse järgmisi mõisteid:

a) *volitatud laopidaja*: füüsiline või juriidiline isik, keda liikmesriigi pädev asutus on volitanud aktsiisiga maksustatavat kaupa oma tegevuse käigus maksuladudes ladustamise protseduuri kohaselt tootma, töötleva, valdama, vastu võtma ja lähetama peatatud aktsiisiga;

b) *maksuladu*: koht, kus volitatud laopidaja oma tegevuse käigus toodab, töötleb, valdab, võtab vastu või väljastab aktsiisiga maksustatavat kaupa aktsiisi peatamise korra alusel ning mille suhtes kehtivad mõningad selle liikmesriigi pädevate asutuste kehtestatud tingimused, kus maksuladu asub;

c) *peatamise kord*: kauba tootmise, töötlemise, valdamise ja liikumisega seotud maksukord, mille puhul aktsiis on peatatud;

d) *registreeritud ettevõtja*: volitatud laopidaja staatusega füüsiline või juriidiline isik, keda liikmesriigi pädev asutus on volitanud aktsiisiga maksustatavat kaupa oma tegevuse käigus aktsiisi peatamise korra alusel teisest liikmesriigist vastu võtma; nimetatud liiki ettevõtja ei tohi sellist kaupa aktsiisi peatamise korra alusel vallata ega lähetada;

[...]“.

8 Direktiivi 92/12 artikli 5 lõike 1 esimeses lõigus on sätestatud:

„Artikli 3 lõikes 1 nimetatud kaup maksustatakse aktsiisiga valmistamise ajal [liidu] territooriumil [...] või nimetatud territooriumile importimise ajal.“

9 Selle direktiivi artiklis 6 on ette nähtud:

„1. Aktsiis tuleb tasuda tarbimiseks ringlusse lubamise hetkest või juhul, kui registreeritakse artikli 14 lõike 3 kohaselt aktsiisiga maksustatav puudujääk.

Aktsiisiga maksustatava kauba tarbimiseks ringlusse lubamine on:

a) mis tahes viisil, sealhulgas eeskirjade vastaselt kõrvalekaldumine aktsiisi peatamise korrast;

[...]

2. Kohaldatavateks sissenõudmise tingimusteks ja aktsiisimääraks on need tingimused ja see määr, mida kohaldatakse kuupäeval, mil aktsiis tuleb liikmesriigis tasuda, kaup lubatakse tarbimiseks ringlusse või puudujääk registreeritakse. Aktsiisiga maksustatakse ja aktsiisi kogutakse iga liikmesriigi kehtestatud korras, kusjuures liikmesriigid kohaldavad siseriiklikku päritolu kaubale ja teiste liikmesriikide päritolu kaubale sama maksustamise ja maksukogumise korda.“

10 Vastavalt direktiivi 92/12 artikli 13 punktile a peab volitatud laopidaja, juhul kui artikli 15 lõikest 3 ei tulene teisiti, andma tootmise, töötlemise ja valdamise kohta vajaduse korral ning liikumise kohta kohustuslikus korras tagatise, mille tingimused kehtestab selle liikmesriigi pädev ametivõim, kus maksulaol on luba tegutseda.

11 Selle direktiivi artiklis 15 on sätestatud:

„1. [...] [A]ktsiisistatav aktsiisi peatamise korraga hõlmatud kaup [peab] liikuma maksuladude vahel.

[...]

3. [Liidusisese] liikumisega kaasnevad riskid katab tagatis, mille on artikli 13 kohaselt andnud lähetuskoha volitatud laopidaja või vajaduse korral nii saatjale kui vedajale eraldi siduv solidaartagatis. Liikmesriikide pädevad asutused võivad lubada lähetuskoha volitatud laopidaja asemel tagatise anda vedajal või kauba omanikul. Vajaduse korral võivad liikmesriigid tagatist nõuda kaubasaajalt.

[...]

Liikmesriigid kehtestavad tagatistega seotud üksikasjalikud eeskirjad. Tagatis kehtib kogu [liidus].

4. Ilma et see piiraks artikli 20 kohaldamist, võib lähetuskoha volitatud laopidaja ning vajaduse korral vedaja vastutusest vabastada üksnes, kui on tõendatud, et kaubasaaja on saadetise vastu võtnud, eelkõige esitades artiklis 18 nimetatud saatedokumendi artiklis 19 esitatud tingimustel.

[...]“.

12 Kõnealuse direktiivi artikli 16 lõike 1 esimeses lõigus on sätestatud:

„Olenemata artikli 15 lõikest 1 võib kaubasaaja olla volitatud laopidaja staatusega professionaalne ettevõtja. Selline ettevõtja võib oma majandustegevuse käigus teistest liikmesriikidest aktsiisi peatamise korra alusel aktsiisiga maksustatavat kaupa vastu võtta. Ta ei tohi siiski aktsiisi peatamise korra alusel sellist kaupa vallata ega lähetada.“

13 Direktiivi 92/12 artikli 16 lõigetes 2 ja 3 on sätestatud nõuded, mida peab täitma professionaalne ettevõtja, kes ei ole volitatud laopidaja, sõltuvalt sellest, kas tema liikmesriigi maksuhaldur on ta registreerinud või mitte.

14 Selle direktiivi artikli 18 lõikes 1 on ette nähtud:

„[...] [K]ogu aktsiisi peatamise korra alusel liikmesriikide vahel liikuv aktsiisiga maksustatav kaup [peab] olema varustatud kaubasaatja koostatud saatedokumendiga. See dokument võib olla haldusdokument või äridokument. [...]“.

15 Direktiivi artikli 19 lõigetes 1–3 on sätestatud:

„1. Ettevõtjad teavitavad liikmesriigi maksuhaldurit lähetatud või kättesaadud kaubasaadetistest artiklis 18 osutatud dokumendi abil või viite abil sellele. Kõnealune dokument koostatakse neljas eksemplaris:

- üks eksemplar jääb kaubasaatjale,
- üks eksemplar antakse kaubasaajale,
- üks eksemplar tagastatakse kaubasaatjale toiminguga lõpetamiseks,
- üks eksemplar antakse sihtliikmesriigi pädevale asutusele.

Lähte- ja sihtliikmesriigi pädevad asutused võivad ette näha, et nende jaoks ette nähtud saatedokumendi eksemplarides sisalduvad andmed tuleb saata elektrooniliselt.

[...]

Sihtliikmesriigid võivad ette näha, et kaubasaatjale toiminguga lõpetamiseks tagastatava eksemplari peab liikmesriigi asutus kinnitama või heaks kiitma. [...]

[...]

2. Kui aktsiisiga maksustatav kaup liigub aktsiisi peatamise korra alusel volitatud laopidajale või registreeritud või registreerimata ettevõtjale, tagastab kaubasaaja toiminguga lõpetamiseks kaubasaatjale haldus-saatedokumendi või äridokumendi nõuetekohaselt täidetud eksemplari hiljemalt 15 päeva jooksul pärast kuud, mil kaubasaaja kauba kätte sai.

Ilma et see piiraks eespool toodud sätete kohaldamist, võib lähteliikmesriik ette näha, et tagastatava eksemplari koopia saadetakse viivitamata kaubasaatjale faksi teel, et oleks võimalik tagatis kiiresti tagastada. See ei mõjuta esimesest lausest tulenevat kohustust tagastada originaal.

[...]

3. Artikli 4 punktis c määratletud aktsiisi peatamise kord lõpetatakse aktsiisiga maksustatava kauba suunamisega mõnele artikli 5 lõikes 2 osutatud protseduurile selles lõikes nimetatud tingimustel pärast seda, kui kaubasaatja on nõuetekohaselt täidetuna kätte saanud kaubale lisatud haldus-saatedokumendi või äridokumendi tagastamiseks ettenähtud eksemplari, milles peab olema märgitud, et kaup on suunatud nimetatud protseduurile.“

16 Selle direktiivi artiklis 20 on sätestatud:

„1. Kui liikumise käigus on toime pandud aktsiisi tasumisega seotud eeskirjade rikkumine või eiramine, peab aktsiisi tasuma liikmesriigis, kus eeskirjade rikkumine või eiramine toime pandi, ja

seada peab tegema füüsiline või juriidiline isik, kes artikli 15 lõike 3 kohaselt aktsiisi tasumise tagas, ilma et see mõjutaks kriminaalmenetluse alustamist.

Kui aktsiis kogutakse teises liikmesriigis kui lähteliikmesriik, teavitab aktsiisi koguv liikmesriik sellest lähteliikmesriigi pädevat asutust.

2. Kui liikumise käigus on tuvastatud eeskirjade rikkumine või eiramine ning ei ole võimalik kindlaks teha, kus see toime pandi, loetakse, et see pandi toime liikmesriigis, kus see tuvastati.

3. Ilma et see piiraks artikli 6 lõike 2 kohaldamist, loetakse juhul, kui aktsiisiga maksustatav kaup ei jõua sihtkohta ning ei ole võimalik kindlaks teha, kus eeskirjade rikkumine või eiramine toime pandi, nimetatud rikkumine või eiramine toime panduks lähteliikmesriigis, kes kogub aktsiisi vastavalt kauba lähetamise kuupäeval kehtinud aktsiisimäärale, kui nelja kuu jooksul alates kauba lähetamise kuupäevast ei saada pädeva asutuse nõutaval viisil andmeid tehingu nõuetekohasuse kohta või rikkumise või eiramise toimepaneku tegeliku koha kohta. Liikmesriigid võtavad vajalikud meetmed, et ära hoida eeskirjade rikkumisi või eiramisi ning kohaldada tõhusaid sanktsioone.

4. Kui enne saatedokumendi koostamise kuupäevast kolme aasta möödumist tehakse kindlaks liikmesriik, kus rikkumine või eiramine tegelikult toime pandi, kogub see liikmesriik aktsiisi vastavalt kauba lähetamise kuupäeval kehtinud aktsiisimäärale. Sellisel juhul tagastatakse esialgu kogutud aktsiis niipea, kui on saadud tõendid tasumise kohta.“

Määrus nr 2719/92

- 17 Komisjoni 11. septembri 1992. aasta määruse (EMÜ) nr 2719/92 aktsiisi peatamise korra alusel liikuvate aktsiisiga maksustatavate toodete haldus-saatedokumendi kohta (EÜT 1992, L 276, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 192), muudetud komisjoni 27. juuli 1993. aasta määrusega (EMÜ) nr 2225/93 (EÜT 1993, L 198, lk 5; ELT eriväljaanne 09/01, lk 238), (edaspidi „määrus nr 2719/92“) artiklis 1 on sätestatud:

„Lisas [I] esitatud dokumenti kasutatakse aktsiisi peatamise korra alusel liikuvate nõukogu direktiivi 92/12/EMÜ artikli 3 lõikes 1 määratletud tähenduses aktsiisiga maksustatavate toodete haldus-saatedokumendina. Kõnealuse dokumendi täitmise juhend ja kasutamise kord on esitatud selle dokumendi 1. eksemplari pöördel.“

- 18 Selle määruse artikli 2 lõike 1 kohaselt võib haldusdokumendi asendada äridokumendiga, kui see sisaldab haldusdokumendis kohustuslikke andmeid.

Tšehhi õigus

- 19 Vastavalt aktsiisiseaduse nr 353/2003 (zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních) põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal kehtinud redaktsiooni (edaspidi „aktsiisiseadus“) § 25 lõike 1 punktile a võib reguleeritud kaupa aktsiisi peatamise korra alusel liikmesriikide vahel vedada ainult saatedokumendi alusel, juhul kui reguleeritud kaupa veetakse teises liikmesriigis asuvast maksulaost maksulao ettevõtjale, volitatud kaubasaajale või maksuesindajale, kellele on antud Tšehhi Vabariigi maksuterritooriumi hõlmav vastav luba.

- 20 Aktsiisiseaduse § 26 lõike 1 kohaselt võib reguleeritud kaupa vedada aktsiisi peatamise korra alusel ainult saatedokumentide alusel, kui selles seaduses ei ole sätestatud teisiti.
- 21 Aktsiisiseaduse § 28 lõike 1 kohaselt on veo käigus aktsiisi peatamise korra rikkumisega põhimõtteliselt tegemist siis, kui määratud tähtaja jooksul ei ole lõpule viidud reguleeritud kauba vedu maksulattu, volitatud kaubasaajale, otsetarne kohta, eksportimise kohta, § 11 lõike 1 punktis d või e osutatud isikule või direktiivi 92/12 kohaselt kaubasaajale teises liikmesriigis.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 22 Celní úřad Náchodi (Náchodi tolliasutus, Tšehhi Vabariik) ametnikud kontrollisid 5. jaanuaril 2010 kolme paakveokit, mis vastavalt esitatud saatedokumentidele vedasid Poola territooriumil asuvast TanQuidi hallatavast maksulaost mineraalõli Tšehhi õiguse alusel asutatud äriühingule EKOL GAS PB s. r. o. (edaspidi „EKOL GAS“). Kontrolli käigus leidsid nad, et neis saatedokumentides olevad andmed olid valed. Seejärel eitas EKOL GAS igasugust ärilist kontakti TanQuidiga.
- 23 Vastuseks Tšehhi tolli teabenõudele saatis Poola toll talle 38 saatedokumenti koos lisadega, millest selgus, et EKOL GASile oli väidetavalt tarnitud erinevad kogused mineraalõli.
- 24 Lisaks tuvastati, et neid saatedokumente ei olnud esitatud tollile andmete õigsuse ja kehtivuse kontrollimiseks ning et Tšehhi tolliasutuse templid, millega oli kinnitatud 35 saatedokumenti, olid võltsitud.
- 25 Lõpuks tuvastati maanteemaksupunktide toimingute registri põhjal, et mineraalõli oli veetud tundmatule isikule ja maha laaditud Žďár nad Sázavou (Tšehhi Vabariik). Sellega seoses algatas Tšehhi politsei kolmandate isikute toime pandud pettuse suhtes kriminaalmenetluse, kuid uurimine lõpetati menetluslikel kaalutlustel.
- 26 Celní úřad pro Jihočeský kraj (Tšehhi Vabariigi Lõuna-Böömimaa maakonna tolliasutus) väljastas 3. märtsil 2016, lähtudes 11. jaanuari 2016. aasta maksukontrolli aktist, mitu maksuotsust mineraalõlilt tasutava aktsiisi kohta, millega määrati TanQuidi maksukohustuse kogusummaks 10 207 850 Tšehhi krooni (CZK) (ligikaudu 420 000 eurot).
- 27 Kui tolli peadirektoraat nende maksuotsuste peale esitatud vaided tagasi lükkas, esitas TanQuid tagasilükkamisotsuste peale kaebuse Krajský soud v Českých Budějovicíchile (České Budějovice maakonnakohus, Tšehhi Vabariik).
- 28 See kohus tühistas 12. septembri 2018. aasta otsusega tagasilükkamisotsused esiteks põhjusel, et toime pandud pettuse tõttu ei liikunud kaup Tšehhi Vabariigis aktsiisi peatamise korra alusel, ja teiseks, et puudus põhikohtuasjas kõne all olevaid tarneid kattev tagatis, sest esitatud tagatis kattis üksnes maksuladude vahelise veo. Nimetatud kohus käsitles TanQuidi maksulaost mineraalõli väljaviimist vabasse ringlusse suunamisena.
- 29 Tolli peadirektoraat esitas kassatsioonkaebuse Nejvyšší správní soudile (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus).

- 30 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib sisuliselt välja selgitada, kas aktsiisi peatamise korra alusel kauba veo alustamise formaalsed ja materiaalsed tingimused on täidetud siis, kui ühelt poolt on kolmandad isikud end pettuse teel esitanud teises liikmesriigis asuva volitatud kaubasaajana ja teiselt poolt ei ole selle veo puhuks esitatud tagatis nõutava ulatusega.
- 31 Esiteks märkis eelotsusetaotluse esitanud kohus, et ühest küljest ei ole registreeritud ettevõtja teadlik tema nimel aktsiisi peatamise korra alusel kauba veost sellisel juhul, kui tegemist on isikutega, kes esinevad registreeritud ettevõtja (kaubasaaja) nimel, kuid kellel puudub selleks kehtiv luba. Seega võib Krajský soud v Českých Budějovicích (České Budějovice maakonnakohus) eeskujul seda olukorda pidada analoogseks olukorraga, kus kõnealuse reguleeritud kauba saajal puudub saatedokumentides deklareeritud kaubasaaja asjakohane nõusolek. Sellest lähtuvalt tuleb põhikohtuasjas kõne all oleva mineraalõli TanQuidi maksulaost väljaviimist käsitada vabasse ringlusse suunamisena.
- 32 Teisest küljest märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus sellegipoolest, et aktsiisi peatamise korra alusel kauba vedamist alustab volitatud laopidaja, sest just tema on see, kes täidab haldus-saatedokumendi A osa. Lisaks on volitatud laopidaja, kuivõrd tema vastutab objektiivselt kõigi veo käigus toimunud rikkumiste või eeskirjade eiramiste eest, vastutav aktsiisi tasumise eest kohas, kus rikkumine või eeskirjade eiramine toime pandi, ja kaubasaaja ei osale veotoimingus enne kui alles selle lõpus. Seega ei ole veo alustamiseks nõutav kaubasaaja panus.
- 33 Näiteks küsimus, kas kaubasaaja on veotoimingust teadlik või mitte, ei ole asjakohane seoses aktsiisi peatamise korra alusel kauba veo alustamisega. Samuti ei ole oluline hilisem tuvastus, et kolmandad isikud on ebaseaduslikult esinenud registreeritud ettevõtja nimel tegutsevate isikutena. Selles kontekstis peab toll ainult kontrollima, kas vedu toimub registreeritud ettevõtjate vahel ja kas on antud aktsiisi kattev tagatis.
- 34 Teiseks on eelotsusetaotluse esitanud kohtul kahtlusi seoses aktsiisi peatamise korra alusel veetavalt kaubalt aktsiisi tasumise tagamiseks antud tagatise olemuse ja eesmärgiga. See kohus pooldab seisukohta, et kuivõrd tagatise andmine on märgitud aktsiisi peatamise korra alusel ja nimeliselt näidatud kaubasaajale veetava kauba saatedokumentidesse, ei saa teise liikmesriigi toll kontrollida tagatise andmise põhjust ega füüsiliselt kontrollida saatedokumentide andmete paikapidavust.
- 35 Käesoleval juhul oli antud tagatises sellega hõlmatud maksukohustuste liigina nimetatud aktsiisikauba maksulaost väljaviimist aktsiisi peatamise korra alusel. Lisaks anti see tagatis selleks, et tagada reguleeritud kauba aktsiisi peatamise korra alusel vedamine TanQuidi maksulaost registreeritud ettevõtjale EKOL GAS.
- 36 Neil asjaoludel otsustas Nejvyšší správní soud (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas aktsiisiga maksustatav kaup liigub direktiivi [92/12] artikli 4 punkti c tähenduses aktsiisi peatamise korra alusel olukorras, kus ühe liikmesriigi toll on nõustunud aktsiisi peatamise korra alusel kauba veoga maksulaost teises liikmesriigis asuvale registreeritud ettevõtjale, ilma et aktsiisi peatamise korra alusel kauba vedamise tingimused oleksid tegelikult täidetud, kuna hiljem on menetluse käigus on tuvastatud, et kolmandate isikute toime pandud pettuste tõttu ei olnud registreeritud ettevõtja kauba vedamisest teadlik?

2. Kas muuks otstarbeks kui aktsiisi peatamise korra alusel kauba vedamine maksulaost teises liikmesriigis registreeritud ettevõtjale direktiivi [92/12] artikli 15 lõike 3 tähenduses aktsiisi tasumise tagatise andmise tõttu on välistatud aktsiisi peatamise korra alusel toimuva veo nõuetekohane alustamine, kui tagatise andmine on märgitud registreeritud ettevõtjale aktsiisi peatamise korra alusel veetava kauba saatedokumentidesse ja liikmesriigi toll on selle kinnitanud?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

- 37 Kahe küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 92/12 tuleb tõlgendada nii, et kui volitatud laopidaja lähetab aktsiisikauba saatedokumenti kasutades ja kohustusliku tagatisega kaetult, siis on tegemist kauba liikumisega aktsiisi peatamise korra alusel selle direktiivi artikli 4 punkti c tähenduses juhul, kui kolmanda isiku toime pandud pettuse tõttu ei ole kõnealuses saatedokumendis ja tagatises märgitud kaubasaaja teadlik talle kõnealuse kauba lähetamisest.
- 38 Lisaks soovib kohus samuti teada, kas sellise veo seaduslikkust mõjutab asjaolu, et kohustuslikus tagatises, mille sellise lähetamise puhuks on andnud volitatud laopidaja, on märgitud volitatud kaubasaaja nimi, kuid mitte see, kas direktiivi 92/12 artikli 15 või artikli 16 kohaldamise seisukohalt on ta registreeritud ettevõtja.
- 39 Alustuseks tuleb märkida, et direktiivi 92/12 eesmärk on näha ette eeskirjad, mis käsitlevad aktsiisikauba – nagu seda on kõnealuse direktiivi artikli 3 lõikes 1 nimetatud mineraalõli – valdamist, vedamist ja järelevalvet, et tagatud oleks eelkõige aktsiisi ühesugune sissenõutavus kõigis liikmesriikides, nagu nähtub direktiivi neljandast põhjendusest. See ühtlustamine võimaldab põhimõtteliselt vältida topeltmaksustamist liikmesriikidevahelistes suhetes (24. veebruari 2021. aasta kohtuotsus *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 40 Maksukohustuse tekkimise alus direktiivi 92/12 tähenduses on selle direktiivi artikli 5 lõike 1 kohaselt aktsiisikauba valmistamine liidu territooriumil või selle importimine liidu territooriumile (24. veebruari 2021. aasta kohtuotsus *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 41 Seevastu tuleb direktiivi 92/12 artikli 6 lõike 1 kohaselt aktsiis tasuda aktsiisikauba tarbimiseks ringlusse suunamise hetkest. Selle direktiivi artikli 6 lõike 1 teise lõigu punkti a kohaselt hõlmab see mõiste ka eeskirjade vastaselt kõrvalekaldumist peatamise korrast, mis on määratletud selle direktiivi artikli 4 punktis c (24. veebruari 2021. aasta kohtuotsus *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 42 Seda korda iseloomustab asjaolu, et sellega hõlmatud kaubalt tasumisele kuuluv aktsiis ei ole veel sissenõutav, kuigi maksukohustuse tekkimise aluseks olev asjaolu on juba aset leidnud. Seega lükkab see kord aktsiisiga maksustatava kauba puhul aktsiisi sissenõutavuse edasi, kuni on täidetud selline sissenõutavuse tingimus, nagu on kirjeldatud käesoleva kohtuotsuse eelmises punktis (24. veebruari 2021. aasta kohtuotsus *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, punkt 49 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 43 Arvestades laopidaja keskset rolli, mille liidu seadusandja talle aktsiisi peatamise korras on direktiivi 92/12 kohaselt andnud, vastutab laopidaja põhimõtteliselt kõigi selle menetlusega kaasnevate riskide eest ja eelkõige juhul, kui kõnealuse kauba veo käigus on toime pandud eeskirjade eiramine või rikkumine, mis toob kaasa aktsiisi sissenõutavuse. Lisaks on see vastutus objektiivne ega põhine laopidaja tõendatud või eeldataval süül, vaid tema osalemisel majandustegevuses (vt selle kohta 24. veebruari 2021. aasta kohtuotsus *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, punkt 52 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 44 Seetõttu ei saa direktiivi 92/12 süsteemi kohaselt olenevalt olukorrast asendada volitatud laopidaja vastutust aktsiisikauba omaniku vastutusega.
- 45 Mis puutub täpsemalt aktsiisikauba vedamisse aktsiisi peatamise korra alusel, siis on direktiivis 92/12 sätestatud hulk tingimusi, mis peavad olema täidetud selliste kaupade lähetamisel, selleks et nende vedamise ajal oleks volitatud laopidaja suhtes jätkuvalt kohaldatav kõnealune kord.
- 46 Esiteks peab direktiivi 92/12 artikli 15 lõike 1 kohaselt aktsiisi peatamise korraga hõlmatud aktsiisikauba vedu põhimõtteliselt toimuma maksuladude vahel, mis on määratletud selle direktiivi artikli 4 punktis b ja mida käitavad volitatud laopidajad artikli 4 punkti a tähenduses.
- 47 Vastavalt kõnealuse direktiivi artikli 16 lõigetele 1 ja 2 võib erandina kaupa nii vedada ka registreeritud ettevõtjale, kes on direktiivi artikli 4 punktis d määratletud kui füüsiline või juriidiline isik, kes ei ole volitatud laopidaja, kuid kellel on liikmesriigi pädevate asutuste luba võtta oma äritegevuse käigus aktsiisi peatamise korra alusel vastu teise liikmesriigi päritolu aktsiisikaupa.
- 48 Kui aktsiisikauba veo käigus on toime pandud või tuvastatud eeskirjade eiramine või rikkumine, s.h pettus, mille tõttu muutub aktsiis sissenõutavaks, vastutab volitatud laopidaja aktsiisi tasumise eest (vt selle kohta 24. veebruari 2021. aasta kohtuotsus *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, punkt 52 ja seal viidatud kohtupraktika)
- 49 Direktiivi 92/12 artikli 15 lõike 4 kohaselt vabaneb volitatud laopidaja vastutusest üksnes siis, kui ta tõendab, et kaubasaaja on eeskätt kõnealuse direktiivi artiklis 18 osutatud saatedokumenti kasutades ja selle artiklis 19 sätestatud tingimustel kauba vastu võtnud.
- 50 Kui volitatud laopidaja lähetab aktsiisikauba esmajoones seetõttu, et kolmandad isikud panid toime pettuse, millise olukorraga on ilmselt tegemist käesoleval juhul, võib aktsiisi peatamise korra alusel veo alustamise aeg langeda kokku sellise eeskirjade eiramise või rikkumise toimepanemisega, mis toob kaasa kõnealuse kauba tarbimiseks ringlusse suunamise ja aktsiisi sissenõutavuse.
- 51 Kui kauba veo käigus on toime pandud aktsiisi sissenõutavuse tingiv eeskirjade rikkumine või eiramine, tuleb direktiivi 92/12 artikli 20 lõike 1 kohaselt esimese võimalusena aktsiis tasuda liikmesriigis, kus eeskirjade eiramine või rikkumine toime pandi.
- 52 Siiski võib juhul, kui rikkumise või eeskirjade eiramise kohta ei ole võimalik kindlaks teha, direktiivi 92/12 artikli 20 lõike 2 alusel aktsiisi sissenõudmise pädevus olla liikmesriigil, kus kõnealune rikkumine või eeskirjade eiramine tuvastatakse, isegi kui kõnealust rikkumist või eeskirjade eiramist ei pandud toime selles liikmesriigis.

- 53 Järelikult võib direktiivi 92/12 artikli 4 punkti c tähenduses aktsiisi peatamise korra alusel toimuv kauba vedu seineda aktsiisikauba lähetamises volitatud laopidaja poolt, olenemata sellest, et kolmandate isikute toime pandud pettuse tõttu ei ole eeldatav kaubasaaja teadlik talle kõnealuse kauba lähetamisest seni, kuni asjaomase liikmesriigi pädevad asutused ei ole seda asjaolu või muud eeskirjade eiramist või rikkumist tuvastanud.
- 54 Teiseks on direktiivi 92/12 artikli 15 lõike 3 esimeses lõigus sätestatud, et liidusisese veoga kaasnevad riskid katab üldjuhul kohustuslik tagatis, mille annab – nagu on sätestatud kõnealuse direktiivi artiklis 13 – volitatud laopidaja, kes on kaubasaatja, või olukorrast sõltuvalt kaubasaatja ja vedaja antud solidaartagatis. Selle direktiivi artikli 13 punktist a koostoimes artikli 15 lõike 3 kolmanda lõiguga nähtub, et selle tagatise tingimused ja andmise korra kehtestavad selle liikmesriigi pädevad asutused, kus maksulao pidamiseks on luba antud, ning kõnealune tagatis peab kehtima kogu liidus.
- 55 Lisaks peab selle tagatisega olema kaetud maksulaost väljaviimise ja tolliprotseduuri lõpetamise vahele jääv ajavahemik, sest vastavalt kõnealuse direktiivi artikli 19 lõikele 2 saab tagatise vabastada alles siis, kui kaubasaatja saab protseduuri lõpetamiseks kaubasaajalt tagasi haldus-saatedokumendi või äridokumendi nõuetekohaselt täidetud eksemplari.
- 56 Direktiivi 92/12 artikli 15 lõike 3 esimeses lõigus on sätestatud, et liikmesriikide pädevad asutused võivad lubada vedajal või kauba omanikul anda tagatise volitatud laopidaja antava tagatise asemel ning et liikmesriigid võivad olukorrast sõltuvalt nõuda tagatist ka kaubasaajalt.
- 57 Lisaks selgub määruse nr 2719/92 I lisas esitatud haldusdokumendi näidiseist, et selle dokumendi lahtrisse 10 „Tagatis“ tuleb märkida isik või isikud, kes annavad tagatise, vastavalt direktiivi 92/12 artikli 15 lõikes 3 osutatud juhtudele kui „kaubasaatja“, „vedaja“ või „kaubasaaja“. Täiendavat üksikasjalikumat teavet ei ole vaja esitada.
- 58 Seevastu ei nähtu direktiivist 92/12, et lähteliikmesriigi pädevad asutused peavad enne aktsiisi peatamise korra alusel kauba veo alustamist kontrollima tagatise sisu või andma sellega seoses oma nõusoleku selleks veoks, sest sellised toimingud võivad oluliselt takistada aktsiisikauba vaba liikumist liidus.
- 59 Sellest järeldub, et lähteliikmesriigi pädevad asutused peavad kontrollima ainult sellise tagatise formaalset olemasolu.
- 60 On tõsi, et liikmesriikide või nende pädevate asutuste kehtestatud tingimuste või korra täitmata või järgimata jätmise võib kujutada endast eeskirjade eiramist või rikkumist direktiivi 92/12 artikli 20 tähenduses.
- 61 Tuleb siiski märkida, et peale käesoleva kohtuotsuse punktides 54 ja 55 nimetatud tingimuste, mis on seotud liidusisese veoga olemuslikult kaasnevate riskide tagatisega katmisega ning selle tagatise teatud territoriaalse ja ajalise ulatusega, ei ole tagatise suhtes sätestatud muid nõudeid, mille täidetuse korral saab õiguspäraselt lubada vedada kaupa direktiivis 92/12 sätestatud aktsiisi peatamise korra alusel.
- 62 Seega ei saa volitatud laopidaja ja registreeritud ettevõtja vahel direktiivi artikli 16 tähenduses veo tegelikku toimumist mõjutada võimalikud tagatisega seotud ebatäpsused, näiteks asjaolu, et registreeritud ettevõtjast kaubasaaja nimi on märgitud õigesti, kuid asjaomase tagatise tingimused näevad ette ainult veo maksuladude vahel direktiivi 92/12 artikli 15 tähenduses.

- 63 Kolmandaks on direktiivi 92/12 artikli 18 lõikes 1 sätestatud, et liikmesriikide vahel aktsiisi peatamise korra alusel veetava aktsiisikaubaga peab kaasas olema kaubasaatja koostatud dokument, mis võib olla kas haldusdokument või äridokument, mille vorm ja sisu on määratletud määruses nr 2719/92.
- 64 Direktiivi 92/12 artikli 19 lõike 1 esimeses lõigus on sätestatud, et ettevõtjad teavitavad liikmesriikide maksuhaldureid lähetatud ja vastuvõetud tarnetest sellise dokumendiga või sellele viidates, ning täpsustatud on, et kõnealune dokument koostatakse neljas eksemplaris, millest üks jääb kaubasaatjale ja ühe saab kaubasaaja, üks tagastatakse kaubasaatjale protseduuri lõpetamiseks ja üks esitatakse sihtliikmesriigi pädevatele asutustele.
- 65 Selle direktiivi artikli 19 lõikes 2 on sätestatud, et kui aktsiisikaupa veetakse aktsiisi peatamise korra alusel volitatud laopidajale või registreeritud või registreerimata ettevõtjale, tagastab kaubasaaja protseduuri lõpetamiseks kaubasaatjale haldus-saadetokumendi või äridokumendi nõuetekohaselt täidetud eksemplari hiljemalt 15 päeva jooksul pärast kuud, mil kaubasaaja kauba kätte sai.
- 66 Sellega seoses võib sihtliikmesriik vastavalt direktiivi artikli 19 lõike 1 neljandale lõigule ette näha, et protseduuri lõpetamiseks kaubasaatjale tagastatava eksemplari peab kinnitama või heaks kiitma sihtliikmesriigi ametiasutus, ning Tšehhi Vabariik on kasutanud just seda võimalust, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 24.
- 67 Tuleb siiski märkida, et direktiivi 92/12 kohaselt ei pea lähteliikmesriigi pädev asutus kauba aktsiisi peatamise korra alusel veo alustamiseks täitma samasugust formaalsust. Nagu direktiivi kümnendast ja kolmeteistkümnendast põhjendusest selgub, peab saatedokument üksnes võimaldama aktsiisikauba veo jälgimist ja iga kaubasaadetise lihtsat identifitseerimist, et kaubasaadetise maksustaatus saaks viivitamata kindlaks teha.
- 68 Vastavalt kõnealuse direktiivi artikli 19 lõike 1 teisele lõigule võivad iga lähteliikmesriigi pädevad asutused näha ette, et lähteliikmesriigi pädevad asutused saavad kasutada dokumendi täiendavat eksemplari, kuid nad ei ole kohustatud seda ette nägema.
- 69 Seega tuleb tõdeda, et isegi kui lähteliikmesriigi pädevad asutused nõuaksid käesoleva kohtuotsuse punktis 66 kirjeldatud formaalsuse täitmist olukorrast sõltuvalt riigisisese õiguse alusel, oleks selle puhul tegemist kõige enam abinõuga, et vältida või tuvastada võimalikke eeskirjade eiramisi või rikkumisi aktsiisi peatamise korra alusel aktsiisikauba veo protseduuri varajases etapis. Seevastu ei mõjuta lähteliikmesriigi volitatud laopidaja vastutust, mida on käsitletud käesoleva kohtuotsuse punktides 43 ja 48, lähteliikmesriigi pädevate asutuste suutmatust tuvastada selles etapis eeskirjade eiramist või rikkumist, isegi kui hiljem ilmnevad ebatäpsused saatedokumendis, mille nad on kinnitanud või heaks kiitnud.
- 70 Igal juhul oleks põhjalikuma kontrolli nõudmine selles etapis, mille eesmärk on kontrollida saatedokumendis sisalduvate andmete õigsust, vastuolus direktiivi 92/12 ühe eesmärgiga, milleks on aidata kaasa aktsiisikauba vabale liikumisele, kuna selline põhjalik kontroll takistaks tõenäoliselt sellist liikumist.

- 71 Järelikult piisab selle direktiivi tähenduses kauba liikumiseks põhimõtteliselt sellest, et volitatud laopidaja, kes on kaubasaatja, on täitnud saatedokumendi koostamise ja kohustusliku tagatise andmisega seotud vajalikud formaalsused ning aktsiisikaup on selle direktiivi artiklite 15 ja 16 tähenduses volitatud isikule toimetamiseks maksulaost välja viidud, isegi kui see on toimunud üksnes formaalselt.
- 72 Neil asjaoludel tuleb esitatud küsimustele vastata, et direktiivi 92/12 tuleb tõlgendada nii, et kui volitatud laopidaja lähetab aktsiisikauba saatedokumenti kasutades ja kohustusliku tagatisega kaetult, on tegemist kauba liikumisega aktsiisi peatamise korra alusel selle direktiivi artikli 4 punkti c tähenduses, olenemata sellest, et kolmanda isiku toime pandud pettuse tõttu ei ole saatedokumendis ja tagatises märgitud kaubasaaja teadlik talle kõnealuse kauba lähetamisest seni, kuni asjaomase liikmesriigi pädevad asutused ei ole seda asjaolu või muud eeskirjade eiramist või rikkumist tuvastanud. Sellise liikumise õiguspärasust ei mõjuta asjaolu, et kohustuslikus tagatises, mille veo puhuks on andnud volitatud laopidaja, on märgitud volitatud kaubasaaja nimi, kuid mitte seda, kas ta on registreeritud ettevõtja.

Kohtukulud

- 73 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 (kümnes koda) otsustab:

Nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiivi 92/12/EMÜ aktsiisiga maksustatava kauba üldise korralduse ning selle kauba valdamise, liikumise ja järelevalve kohta, mida on muudetud nõukogu 22. detsembri 1994. aasta direktiiviga 94/74/EÜ, tuleb tõlgendada nii, et kui volitatud laopidaja lähetab aktsiisikauba saatedokumenti kasutades ja kohustusliku tagatisega kaetult, on tegemist kauba liikumisega aktsiisi peatamise korra alusel selle direktiivi artikli 4 punkti c tähenduses, olenemata sellest, et kolmanda isiku toime pandud pettuse tõttu ei ole saatedokumendis ja tagatises märgitud kaubasaaja teadlik talle kõnealuse kauba lähetamisest seni, kuni asjaomase liikmesriigi pädevad asutused ei ole seda asjaolu või muud eeskirjade eiramist või rikkumist tuvastanud.

Sellise liikumise õiguspärasust ei mõjuta asjaolu, et kohustuslikus tagatises, mille veo puhuks on andnud volitatud laopidaja, on märgitud volitatud kaubasaaja nimi, kuid mitte seda, kas ta on registreeritud ettevõtja.

Allkirjad