



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kümnes koda)

7. september 2023 *

Eelotsusetaotlus – Kaupade vaba liikumine – Aktsiis – Direktiiv 92/12/EMÜ – Artikli 6 lõike 1 punkt a – Aktsiisi sissenõutavus – Eeskirjade vastane kõrvalekaldumine aktsiisi peatamise korrast – Õigusvastane tegu, mille toimepanijaks saab pidada ainult kolmandat isikut – Haldus-saadetokumendi võltsimine – Artikli 14 lõige 1 – Aktsiisi peatamise korra tingimustes tekkinud kahju vabastamine aktsiisist – Juhuslikud sündmused või vääramatu jõud – Volitatud laopidaja vastutus

Kohtuasjas C-323/22,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Corte suprema di cassazione (Itaalia kassatsioonikohus) 6. mai 2022. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 13. mail 2022, menetluses

KRI SpA, SI.LO.NE.– Sistema logistico nord-est Srl-i õigusjärglane,

versus

Agenzia delle Dogane e dei Monopoli,

EUROOPA KOHUS (kümnes koda),

koosseisus: koja president D. Gratsias, kohtunikud M. Ilešič (ettekandja) ja Z. Csehi,

kohtujurist: M. Campos Sánchez-Bordona,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- KRI SpA, esindajad: *avvocati* M. Logozzo ja F. C. Palermo,
- Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* A. Collabolletta,
- Euroopa Komisjon, esindajad: M. Björkland ja F. Moro,

* Kohtumenetluse keel: itaalia.

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

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus käsitleb nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiivi 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), muudetud nõukogu 16. novembri 2004. aasta direktiiviga 2004/106/EÜ (ELT 2004, L 359, lk 30) (edaspidi „direktiiv 92/12“), artikli 14 lõike 1 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud SILO.NE. – Sistema logistico nord-est Srl-i õigusjärglase KRI SpA ja Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (Itaalia tolli- ja monopoliamet) vahelises kohtuvaidluses aktsiisi sissenõudmise üle, mida nimetatud äriühing on kohustatud tasuma mineraalõlide liikumise käigus aktsiisi peatamise korra väidetava rikkumise tõttu.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Direktiivi 92/12 esimene, neljas ja viies põhjendus olid sõnastatud järgmiselt:

„ning arvestades, et: siseturu loomise ja toimimise tingimuseks on kaupade, sealhulgas aktsiisiga maksustatavate kaupade vaba liikumine;

[...]

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

mis tahes kättetoimetamise, kättetoimetamiseks oma valduses hoidmise või tarnimise puhul kas iseseisvalt või avalik-õigusliku isiku heaks majandustegevust teostavale ettevõtjale teistes liikmesriikides kui see, kus kaup tarbimiseks ringlusse lubatakse, tuleb aktsiis tasuda nimetatud teises liikmesriigis“.

- 4 Selle direktiivi artikli 1 lõige 1 nägi ette:

„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 Ü]henduse kehtestatud maksud.“

- 5 Nimetatud direktiivi artikli 3 lõike 1 kohaselt kohaldati seda direktiivi ühenduse tasandil muu hulgas mineraalõli suhtes.

6 Sama direktiivi artiklis 4 oli sätestatud:

„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;

[...]“.

7 Direktiivi 92/12 artikli 5 lõike 1 esimeses lõigus oli ette nähtud:

„Artikli 3 lõikes 1 nimetatud kaup maksustatakse aktsiisiga valmistamise ajal ühenduse territooriumil, nagu see on kindlaks määratud artiklis 2, või nimetatud territooriumile importimise ajal.“

8 Direktiivi artikli 6 lõike 1 punktis a oli sätestatud:

„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“.

9 Direktiivi artiklis 13 oli ette nähtud:

„Volitatud laopidaja peab:

- a) andma, kui artikli 15 lõikest 3 ei tulene teisiti, tootmise, töötlemise ja valdamise kohta vajaduse korral ning liikumise kohta kohustuslikus korras tagatise, mille tingimused kehtestab selle liikmesriigi maksuhaldur, kus maksulaol on luba tegutseda;
- b) täitma selle liikmesriigi kehtestatud tingimusi, kelle territooriumil maksuladu asub;
- c) pidama laoseisu ja kauba liikumise arvestust iga lao kohta;
- d) esitama kauba, kui seda nõutakse;

e) nõustuma mis tahes järelevalvega ja laoseisu kontrolliga.

Tingimused peavad olema kooskõlas põhimõttega mitte diskrimineerida siseriiklikke ega ühendusesiseseid tehinguid.“

10 Sama direktiivi artiklis 14 oli sätestatud:

„1. Volitatud laopidajad vabastatakse aktsiisist aktsiisi peatamise korra alusel tekkinud kahjude puhul, mille põhjuseks on juhuslikud sündmused või väärmatu jõud ning mille liikmesriigi pädev asutus on kindlaks teinud. Ka vabastatakse nad aktsiisi peatamise korra alusel aktsiisist kahjude puhul, mille tootmise, töötlemise, ladustamise ja vedamise käigus on põhjustanud kauba omadused. Iga liikmesriik kehtestab nimetatud maksuvabastuse andmise tingimused. Vabastust kohaldatakse samamoodi ka aktsiisiga maksustatava kauba aktsiisi peatamise korra alusel vedamisele artiklis 16 osutatud ettevõtjate poolt.

2. Lõikes 1 nimetatud kahju, mis tekib aktsiisi peatamise korraga hõlmatud kauba ühendusesisese vedamise käigus, tuleb kindlaks teha sihtliikmesriigi kehtestatud korras.

3. Ilma et see piiraks artikli 20 kohaldamist, kogutakse aktsiisi lõikes 1 nimetatud kahjude puhul ning kahjude puhul, millele lõikes 1 nimetatud maksuvabastust ei ole antud, pädeva asutuse poolt nõuetekohaselt kindlakstehtud kahju tekkimise ajal või vajaduse korral puudujäägi registreerimise ajal vastavalt asjaomasel liikmesriigis kohaldatavale aktsiisimäärale.

[...]“.

11 Direktiivi 92/12 artiklis 15 oli sätestatud:

„1. Ilma et see piiraks artikli 5 lõike 2, artikli 16, artikli 19 lõike 4 ja artikli 23 lõike 1a kohaldamist, peab aktsiisistatav aktsiisi peatamise korraga hõlmatud kaup liikuma maksuladude vahel.

[...]

2. Loetakse, et liikmesriigi pädeva asutuse poolt artikli 13 kohaselt volitatud laopidajad on volitatud korraldama nii siseriiklikku kui ka ühendusesisest kauba liikumist.

3. Ühendusesisese 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.

Aktsiisistatavate mineraalõlide ühendusesisese mereveo või torujuhtmetranspordi korral võivad liikmesriigid lähtekoha volitatud laopidajad vabastada esimeses lõigus nimetatud tagatise andmise kohustusest.

Liikmesriigid kehtestavad tagatistega seotud üksikasjalikud eeskirjad. Tagatis kehtib kogu ühenduses.

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 Direktiivi artiklis 18 oli sätestatud:

„1. Olenemata võimalikust elektroonilise andmetöötlemise kasutamisest, peab kõikide liikmesriikide vahel aktsiisi peatamise korra alusel liikuvate aktsiisiga maksustavate toodetega, sealhulgas meritsi või otse ühest ühenduse sadamast või lennujaamast teise liikuvate toodetega kaasas olema kaubasaatja poolt täidetud saatedokument. See dokument võib olla haldusdokument või äridokument. Dokumendi vorm ja sisu ning protseduurid juhuks, kui selle kasutamine on objektiivselt sobimatu, kehtestatakse artikliga 24 ettenähtud korras.

[...]

3. [...]

Kõnealusel dokumendis esitatakse:

- sihtliikmesriigi maksuhalduri asjaomase asutuse aadress,
- tasumise kuupäev ja viide või kuupäev ja viide, mil nimetatud asutus on tasumise tagatise heaks kiitnud.

[...]“.

13 Nimetatud direktiivi artikli 19 lõikes 1 oli ette nähtud:

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

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

[...]“.

14 Sama direktiivi artikli 20 lõiked 1–3 olid sõnastatud järgmiselt:

„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 seda 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.“

- 15 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 asjaolude asetleidmise aega, vaadatakse käesolev eelotsusetaotlus siiski läbi direktiivi 92/12 alusel.

Itaalia õigus

- 16 26. oktoobri 1995. aasta seadusandliku dekreeidi nr 504, millega võeti vastu tootmis- ja tarbimismakse ning vastavaid kriminaal- ja halduskaristusi käsitlevate õigusnormide konsolideeritud tekst (decreto legislativo n. 504 – Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative; *GURI* nr 279, 29.11.1995, lk 5), mida on muudetud 21. novembri 2000. aasta seadusega nr 342 maksumeetmete kohta (legge n. 342 – Misure in materia fiscale; *GURI* nr 194, 25.11.2000, lk 5) (edaspidi „seadusandlik dekreet nr 504/1995“), artikli 2 lõigetes 1, 2 ja 4 on ette nähtud:

„1. Maksukohustus tekib aktsiisiga maksustatava kauba valmistamise või importimise hetkel.

2. Aktsiis tuleb tasuda kauba riigi territooriumil tarbimiseks ringlusse lubamise hetkest. Tarbimiseks ringlusse lubamiseks loetakse ka:

- a) juhud, kui puudujääk ületab lubatud kogust või kui artiklis 4 osutatud maksuvabastuse tingimused ei ole täidetud;
- b) juhud, mil aktsiisi peatamise korrast on kõrvale kaldutud, sealhulgas eeskirjade vastaselt;
- c) kauba valmistamine või importimine väljaspool aktsiisi peatamise korda, isegi kui see toimus eeskirjade vastaselt.

[...]

4. Aktsiisi on kohustatud tasuma selle maksulao omanik, kust kaup tarbimiseks ringlusse lubatakse, ja solidaarselt isik, kes tagab vastava makse tasumise, või isik, kes vastab maksu

sissenõutavaks muutumise tingimustele. Imporditud kauba puhul tehakse maksukohustuslane kindlaks tollialaste õigusaktide alusel.

[...]“.

- 17 Seadusandliku dekreeedi nr 504/1995 artiklis 4 „Puudujääkide ja kadude maksuvabastus“ on sätestatud:

„1. Aktsiisi peatamise korraga hõlmatud kaup vabastatakse aktsiisist puudujäägi või hävimise korral, kui maksukohustuslane tõendab, et kauba puudujääk või hävimine on tingitud juhuslikust sündmusest või vääramatust jõust. Juhusliku sündmuse või vääramatu jõuga on võrdsustatud kolmandate isikute teod, mida ei saa süüks panna maksukohustuslasele tahtliku rikkumise või raske hooletuse tõttu, ja teod, mida saab maksukohustuslasele süüks panna kergema hooletuse tõttu. Kui kolmanda isiku poolt toime pandud kuriteo asjas alustatakse kriminaalmenetlust, peatatakse aktsiisi sissenõudmise menetlus, kuni on tehtud menetluse lõpetamise määrus või otsus, mille peale vastavalt kriminaalmenetluse seadustiku artiklile 648 ei saa edasi kaevata. Sellisel juhul peatatakse ka aktsiisilt endalt käibemaksu sissenõudmise menetlus. Kui ei ole tõendatud, et maksukohustuslane on tegude toimepanemises osalenud, ja tegelikult vastutavad isikud on kindlaks tehtud või kui need isikud ei ole teada, vabastatakse maksukohustuslane aktsiisist ja kõik summad nõutakse sisse tegelikult vastutavalt isikult.

2. Juhul, kui maksukohustus on juba tekkinud, vabastatakse aktsiisi peatamise korra alusel kauba valmistamise või töötlemise käigus tekkinud kauba puudujääk aktsiisist tehniliselt lubatud kaonormide piires, mille määrab kindlaks rahandusminister 23. augusti 1988. aasta seaduse nr 400 artikli 17 lõike 3 alusel.

3. Loomuliku ja tehnilise kao suhtes kohaldatakse tollialaste õigusaktide sätteid.

4. Veokadusid käsitlevaid õigusnorme kohaldatakse ka Euroopa Liidu liikmesriikidest pärit kauba veole aktsiisi peatamise korra alusel.“

- 18 Nimetatud seadusandliku dekreeedi artiklis 7 „Aktsiisikauba liikumise eeskirjade eiramine“ on sätestatud:

„1. Kui kauba aktsiisi peatamise korra alusel liikumise käigus on toime pandud eeskirjade eiramine või rikkumine, mille suhtes ei ole artikli 4 kohaselt aktsiisivabastust ette nähtud, kohaldatakse juhul, kui etteheidetava teoga on toime pandud rikkumine ja kui kriminaalmenetluse läbiviimist reguleerivate sätetega ei ole ette nähtud teisiti, järgmisi sätteid:

- a) aktsiisi tasub füüsiline või juriidiline isik, kes tagas kauba veo;
- b) aktsiis nõutakse sisse Itaalias, kui eeskirjade eiramine või rikkumine on toime pandud selle riigi territooriumil;
- c) kui eeskirjade eiramine või rikkumine on tuvastatud riigi territooriumil ja ei ole võimalik kindlaks teha, kus see tegelikult toime pandi, eeldatakse, et see on toime pandud riigi territooriumil;

d) kui riigi territooriumilt lähetatud kaup ei jõua sihtkohta teises liikmesriigis ja ei ole võimalik kindlaks teha, kus see tarbimiseks ringlusse lubati, loetakse eeskirjade eiramine või rikkumine toime panduks riigi territooriumil ning aktsiis nõutakse sisse kauba lähetamise kuupäeval kehtinud aktsiisimääraga, välja arvatud juhul, kui nelja kuu jooksul alates lähetamise kuupäevast esitatakse tõendid tehingu nõuetekohasuse kohta või selle kohta, et eeskirjade eiramine või rikkumine pandi tegelikult toime väljaspool riigi territooriumi;

[...]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

- 19 Itaalia õiguse alusel asutatud äriühing SI.LO.NE. tegeles naftasaaduste ladustamise ja veoga. Ta võeti üle ühinemistehinguga, mille viis läbi Shell Italia SpA, kellest sai KRI.
- 20 Ajavahemikul 22. augustist 2005 kuni 30. juunini 2006 vedas SI.LO.NE. volitatud laopidajana oma Itaalias asuvast maksulaost 196 mineraalõli (gaasiõli ja bensiin) kaubasaadetist aktsiisi peatamise korra alusel Sloveenias asuvale äriühingule BMB Projekt d.o.o., kellel oli registreeritud ettevõtjana õigus neid tooteid vastu võtta. Neile kaubasaadetistele vastava aktsiisi summa oli 2 816 426,10 eurot.
- 21 Kaupade liikumiseks aktsiisi peatamise korra alusel koostas SI.LO.NE. iga kaubasaadetise kohta haldus-saadetokumendi neljas eksemplaris. Esimene eksemplar pidi jääma kaubasaatjale, teine eksemplar pidi olema kaubaga kaasas ja jääma kaubasaajale, kolmas eksemplar pidi olema kaubaga kaasas ja selle pidi kaubasaaja saatjale tagastama koos kauba kättesaamise kinnitusega ning neljas eksemplar pidi olema kaubaga kaasas ja selle pidi kaubasaaja edastama sihtkoha pädevale maksuhaldurile.
- 22 Sloveenia ettevõtja tagastas iga kaubasaadetise haldus-saadetokumendi kolmanda eksemplari SI.LO.NE-le koos kauba vastuvõtmise kinnitusega ja pealtnäha Sloveenia tolliasutuse pandud tollitempliga.
- 23 Pärast seda, kui Itaalia toll oli esitanud Sloveenia tollile maksualase ametiabi menetluse käigus teabenõude, tuvastas Sloveenia toll 10. juulil 2008, et haldus-saadetokumentide kolmanda eksemplari tagaküljel esitatud deklaratsioonid olid 161 kaubasaadetise puhul valed, kuna Sloveenia territooriumile oli tegelikult toodud ainult 35 kaubasaadetist.
- 24 Tuvastatud võltsingute põhjal leidis Itaalia toll, et ei ole tõendatud, et vaidlusalune kaup oleks tarbimiseks ringlusse lubatud väljaspool Itaalia territooriumi. Seetõttu leidis ta, et SI.LO.NE. poolt 161 kaubasaadetise suhtes läbi viidud protseduurid olid eeskirjade vastased. Kuna toll ei suutnud kindlaks teha kohta, kus vaidlusalune kaup eeskirjade vastaselt tarbimiseks lubati, leidis ta veel, et need eeskirjade eiramised on toime pandud Itaalia territooriumil.
- 25 Neil asjaoludel otsustas ta, et Itaalia riik nõuab vaidlusaluselt kaubalt tasumisele kuuluva aktsiisi sisse.

- 26 SI.LO.NE. seaduslike esindajate suhtes alustati 13. oktoobril 2008 kriminaalmenetlust veoga seotud tollidokumentide võltsimise asjas. Territoriaalselt pädev kohus otsustas selle menetluse lõpetada, kuna ei olnud võimalik tõendada selle äriühingu seaduslike esindajate osalemist aktsiisi vältimiseks mõeldud tegevuses, kuna dokumentide võltsimine oli tingitud üksnes kolmanda isiku õigusvastasest teost.
- 27 Tolli- ja monopoliamet väljastas 15. juulil 2009 SI.LO.NE-le maksuotsuse, et nõuda naftasaadustelt, mille 161 kaubasaadetist olid eeskirjade vastased, sisse aktsiis kogusummas 2 668 179 eurot.
- 28 SI.LO.NE. esitas selle maksuotsuse peale kaebuse Commissione tributaria provinciale di Udinele (Udine provintsi maksukohus, Itaalia), tuginedes seadusandliku dekreeedi nr 504/1995 artiklile 4, mis näeb ette maksuvabastuse kauba kadumise või hävimise korral juhusliku sündmuse või vääramatu jõu tõttu.
- 29 Nimetatud kohus rahuldab SI.LO.NE. kaebuse 19. jaanuari 2011. aasta kohtuotsusega. Tolli- ja monopoliamet esitas seejärel selle kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse Commissione tributaria regionale per il Friuli-Venezia Giulia (Friuli-Venezia Giulia maakonna maksukohus, Itaalia).
- 30 See kohus muutis 6. juuli 2012. aasta otsusega nimetatud kohtuotsust ning rahuldab tolli- ja monopoliameti apellatsioonkaebuse.
- 31 Apellatsioonikohus tõi esile, et seadusandliku dekreeedi nr 504/1995 artikkel 4 näeb ette maksuvabastuse ainult aktsiisikauba kadumise või hävimise korral, mitte – nagu käesolevas asjas – aktsiisi peatamise korrast eeskirjade vastase kõrvalekaldumise või väljumise korral. Ta leidis seega, et SI.LO.NE. oli vastavalt riigisisestele õigusnormidele, mis käsitlevad eeskirjade vastaselt aktsiisi peatamise korrast kõrvalekaldumist või väljumist, kohustatud tasuma vaidlusaluselt kaubalt aktsiisi, kuna kaup oli aktsiisi peatamise korrast eeskirjade vastaselt kõrvale kaldunud.
- 32 See kohus nõustus sisuliselt tolli- ja monopoliameti seisukohaga, et SI.LO.NE. vastutab maksu tasumise eest, märkides, et mis puudutab naftasaaduste eeskirjade vastast ringlusse laskmist aktsiisi peatamise korra tingimustes, siis on laopidaja tingimata vastutav tasumata jäetud aktsiisi tasumise eest, ning et kolmanda isiku õigusvastane tegu ei mõjutanud selle kohustuse lõppemist, kuna laopidaja vastutus on objektiivne.
- 33 Shell Italia esitas selle kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse Corte suprema di cassazionele (Itaalia kassatsioonikohus), kes on eelotsusetaotluse esitanud kohus, väites vastupidi, et käesolevas asjas tuleb kohaldada maksuvabastust käsitlevaid liikmesriigi õigusnorme.
- 34 Euroopa Kohtu praktikat ja oma kohtupraktikat arvestades on eelotsusetaotluse esitanud kohtul kahtlusi direktiivi 92/12 artikli 14 ulatuse osas ja eelkõige selles, milline on mõistete „juhuslik sündmus“ ja „vääramatu jõud“ kohaldamisala kolmanda isiku õigusvastase teo korral, mis võib volitatud laopidaja süü puudumisel tekitada tal õiguspärase ootuse.
- 35 Ühest küljest täheldab ta, et kohtupraktika esimene suundumus näib olevat objektiivse vastutuse mehhanismi alusel rajatud väitele, et kolmanda isiku tahtlik õigusvastane tegu ei vabasta maksukohustuslast tema maksukohustusest. Teisest küljest sedastab ta, et kohtupraktikal on veel üks suundumus, mis kaldub vastupidi kinnitama, et kolmanda isiku õigusvastase teoga on

võimalik vabastada maksukohustuslane tema maksukohustusest, kui tollidokumentide võltsimise teel toime pandud pettuse korral on tuvastatud, et tagatise andnud laopidaja ei olnud pettusest üldse teadlik ja seega ei olnud tal mingit põhjust arvata, et kaup ei liikunud aktsiisi peatamise korra alusel igati nõuetekohaselt.

36 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul ei võimalda 24. märtsi 2022. aasta kohtuotsus *TanQuid Polska* (C-711/20, EU:C:2022:215) kõrvaldada kahtlusi seoses direktiivi 92/12 artikli 14 tõlgendamisega põhjusel, et kohtuasjas, mis päädis selle kohtuotsusega, eitas aktsiisi peatamise korra alusel liikuva mineraalõli saaja selle kättesaamist, samas kui käesolevas kohtuasjas tagastas kauba saaja iga haldus-saadetokumendi kolmanda eksemplari, pannes seega laopidaja uskuma, et vaidlusalune kaup jõudis ettenähtud sihtkohta.

37 Neil asjaoludel otsustas Corte suprema di cassazione (kassatsioonikohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [direktiivi 92/12] artikli 14 [lõike 1] esimest lauset tuleb tõlgendada nii, et aktsiisiga maksustatud kauba eeskirjade vastase kõrvalekaldumise korral on maksu tasumise tagatise andnud laopidaja vastutus objektiivne, ilma ühegi võimaluseta vabaneda kohustusest ja sellega seotud sanktsioonidele vastavate summade maksmisest, ka juhul, kui kõnealune kõrvalekaldumine on tingitud ebaseaduslikust teost, mille on toime pannud – ainult – kolmas isik, või kas seda saab tõlgendada nii, et maksust ja sellega seotud sanktsioonidest vabastatakse – juhuslike sündmuste või vääramatu jõu korral – tagatise andnud laopidaja, kes ei ole kolmanda isiku ebaseaduslikust teost mitte üksnes teadmatuses, vaid kellel on ka õiguspärane ja heauskne ootus seoses maksu peatamise korra alusel liikuva kauba seadusele vastavusega?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

38 Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas direktiivi 92/12 artikli 14 lõike 1 esimest lauset tuleb tõlgendada nii, et aktsiisivabastust, mille see säte näeb ette aktsiisi peatamise korra tingimustes tekkinud kahju puhul, mille on põhjustanud juhuslikud sündmused või vääramatu jõud, kohaldatakse aktsiisi tasumise eest vastutava laopidaja suhtes juhul, kui aktsiisi peatamise korrast on ebaseadusliku teo tõttu kõrvale kaldutud, kui laopidaja ei ole üldse teadlik sellest õigusvastasest teost, mille on toime pannud ainult kolmas isik, ja kui tal on õiguspärane ootus, et kaup liigub nõuetekohaselt aktsiisi peatamise korra alusel.

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. Niisugune ühtlustamine võimaldab põhimõtteliselt kõrvaldada liikmesriikidevahelistes suhetes topeltmaksustamise (vt eelkõige 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 esimese lause kohaselt aktsiisikauba tootmine liidu territooriumil või selle importimine liidu territooriumile.

- 41 Seevastu tuleb direktiivi 92/12 artikli 6 lõike 1 kohaselt aktsiis tasuda aktsiisikauba tarbimiseks ringlusse lubamise hetkest. Selle direktiivi artikli 6 lõike 1 teise lõigu punkti a kohaselt hõlmab see mõiste ka eeskirjade vastaselt kõrvalekaldumist aktsiisi peatamise korrast, mis on määratletud direktiivi artikli 4 punktis c.
- 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. märtsi 2022. aasta kohtuotsus *TanQuid Polska*, C-711/20, EU:C:2022:215, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 43 Selline sissenõutavuse tingimus on täidetud juhul, kui kõnealused kaubad kalduvad kas või eeskirju eirates kõrvale aktsiisi peatamise korrast, kusjuures niisugust kõrvalekaldumist tuleb direktiivi 92/12 artikli 6 lõike 1 punkti a kohaselt pidada tarbimiseks ringlusse lubamiseks.
- 44 Seetõttu tuleb analüüsida tingimusi, mis peavad selle direktiivi artikli 14 lõike 1 kohaselt olema maksuvabastuse kohaldamiseks täidetud, et teha kindlaks, kas need tingimused võivad olla täidetud sellises olukorras, nagu on arutusel põhikohtuasjas.
- 45 Direktiivi 92/12 artikli 14 lõike 1 esimene lause näeb ette, et volitatud laopidaja vabastatakse aktsiisist aktsiisi peatamise korra alusel tekkinud kahju puhul, mille on põhjuseks on juhuslikud sündmused või vääramatu jõud ning mille liikmesriigi pädev asutus on kindlaks teinud.
- 46 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb sellise liidu õigusnormi sõnastust, mis ei viita sõnaselgelt liikmesriikide õigusele õigusnormi sõnastuse tähenduse ja ulatuse kindlaksmääramiseks, tavaliselt kogu liidus tõlgendada autonoomselt ja ühetaoliselt ning sellise tõlgenduse andmisel tuleb lähtuda selle väljendi tavakeele tähendusest, võttes arvesse sõnastuse kasutamise konteksti ja selle õigusakti eesmärki, milles sõnastust on kasutatud (vt selle kohta 10. juuni 2021. aasta kohtuotsus *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (süüstamata isik)*, C-279/19, EU:C:2021:473, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 47 Direktiivi 92/12 artikli 14 lõike 1 esimese lause sõnastusest tuleneb, et laopidaja vabastatakse maksust, kui on täidetud kaks tingimust. Nimelt peab ta esiteks tõendama, et aktsiisi peatamise korra tingimustes on tekkinud „kahju“, ja teiseks, et selle „kahju“ põhjuseks on juhuslikud sündmused või vääramatu jõud.
- 48 Sõna „kahju“ tavakeele tähenduses viitab volitatud laopidajal tekkinud kahju sellele, et ta on osaliselt või täielikult ilma jäänud asjast, mida ta kasutas või mis oli tema valduses. Siit järeldub, et „kahju“ artikli 14 lõike 1 esimese lause tähenduses on kauba kadumine selle tootmise, töötlemise, valdamise või vedamise ajal.
- 49 Kuna direktiivi 92/12 artikli 14 lõike 1 teises lauses ette nähtud maksuvabastus erineb nimetatud lõike esimeses lauses ette nähtud maksuvabastusest, ei saa esimesena nimetatud maksuvabastust tõlgendada laiendavalt (vt selle kohta 18. detsembri 2007. aasta kohtuotsus *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, punkt 43). Lisaks on direktiivi 92/12 artikli 14 lõike 1 esimeses lauses ette nähtud maksuvabastus kahjude puhul, mille põhjuseks on juhuslikud sündmused või vääramatu jõud, erand üldreeglis, mida tuleb seega tõlgendada kitsalt (vt selle kohta 18. detsembri 2007. aasta kohtuotsus *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, punkt 30).

- 50 Seega saab selline „kadumine“ peatamismenetlusega hõlmatud kauba puhul tähendada üksnes seda, et seda kaupa ei ole füüsiliselt võimalik tarbimiseks ringlusse lubada või isegi liidu kaubanduslikku ringlusse viia.
- 51 Ent kaup, mis sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas eeskirjade vastaselt aktsiisi peatamise korrast kõrvale kaldub, jääb liidu kaubanduslikku ringlusse.
- 52 Järelikult ei vasta aktsiisikauba aktsiisi peatamise korrast eeskirjade vastaselt kõrvalekaldumine kahest käesoleva kohtuotsuse punktis 47 nimetatud kumulatiivsest tingimusest esimesele tingimusele, mis lubaks volitatud laopidaja maksu tasumisest vabastada.
- 53 Seega ei saa „kahju“ puudumisel volitatud laopidajale anda aktsiisivabastust direktiivi 92/12 artikli 14 lõike 1 esimese lause alusel juhul, kui aktsiisi peatamise korrast on ebaseadusliku teo tõttu kõrvale kaldunud, isegi kui kõrvalekaldumine on tingitud õigusvastasest teost, mille on toime pannud ainult kolmas isik, ja kui laopidajal on õiguspärane ootus, et kaup liigub nõuetekohaselt aktsiisi peatamise korra alusel.
- 54 Selle sätte tõlgendust kinnitavad nii sätte kontekst kui ka direktiiviga 92/12 taotletavad eesmärgid.
- 55 Täpsemalt nähtub direktiivi 92/12 ülesehitusest, eelkõige artiklist 13, artikli 15 lõigetest 3 ja 4 ning artikli 20 lõikest 1, et seadusandja on andnud volitatud laopidajale keskse rolli aktsiisikauba liikumisel aktsiisi peatamise korra alusel (2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, EU:C:2016:398, punkt 31).
- 56 See laopidaja kui füüsiline või juriidiline isik, keda liikmesriigi pädevad asutused on volitanud aktsiisikaupa oma majandustegevuse käigus aktsiisi peatamise korra alusel tootma, töötleva, valdama, vastu võtma ja lähetama, on seega määratud aktsiisi tasumise eest vastutavaks isikuks, kui kauba liikumise käigus on toime pandud eeskirjade eiramine või rikkumine, mis muudab aktsiisi sissenõutavaks. 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).
- 57 Pealegi, nagu nähtub direktiivi 92/12 esimesest ja neljandast põhjendusest, on selle direktiivi eesmärk tagada, et aktsiisid nõutakse kõikides liikmesriikides sisse samal viisil, et tagada siseturu nõuetekohane toimimine, mis eeldab kaupade, sealhulgas aktsiisiga maksustatavate kaupade vaba liikumist. Ühtlasi kuulub nende eesmärkide hulka ka võitlus pettuse, maksustamise vältimise ja muude võimalike kuritarvituste vastu (vt selle kohta 10. juuni 2021. aasta kohtuotsus Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (süüstamata isik), C-279/19, EU:C:2021:473, punkt 31).
- 58 Samas ei oleks käesoleva kohtuotsuse eelmises punktis osutatud eesmärkidega kooskõlas selle direktiivi artikli 14 lõike 1 esimese lause tähenduses mõiste „kahju“ tõlgendamine nii, et see hõlmab aktsiisikauba eeskirjade vastast kõrvalekaldumist aktsiisi peatamise korrast. Esiteks nõrgendaks selline tõlgendus laopidajale aktsiisi peatamise korra raames direktiiviga antud vastutuse objektiivset laadi ja seega tema kesket rolli aktsiisi sissenõutavuse ning lõppkokkuvõttes aktsiisiga maksustatava kauba vaba liikumise tagamisel. Teiseks kahjustaks selline nõrgendamine ka eesmärki võidelda pettuse, maksustamise vältimise ja kuritarvituste vastu, muutes praktikas raskemaks aktsiisi sissenõudmise selliselt laopidajalt eeskirjade eiramise või rikkumise korral (vt selle kohta 10. juuni 2021. aasta kohtuotsus Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (süüstamata isik), C-279/19, EU:C:2021:473, punkt 34).

- 59 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et direktiivi 92/12 artikli 14 lõike 1 esimest lauset tuleb tõlgendada nii, et selles ette nähtud aktsiisivabastust ei kohaldata aktsiisi tasumise eest vastutava laopidaja suhtes juhul, kui aktsiisi peatamise korrast on ebaseadusliku teo tõttu kõrvale kaldunud, isegi kui laopidaja ei ole üldse teadlik sellest õigusvastasest teost, mille on toime pannud ainult kolmas isik, ja kui tal on õiguspärane ootus, et kaup liigub nõuetekohaselt aktsiisi peatamise korra alusel.

Kohtukulud

- 60 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 ja selle kauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta artikli 14 lõike 1 esimest lauset

tuleb tõlgendada nii, et

selles ette nähtud aktsiisivabastust ei kohaldata aktsiisi tasumise eest vastutava laopidaja suhtes juhul, kui aktsiisi peatamise korrast on ebaseadusliku teo tõttu kõrvale kaldunud, isegi kui laopidaja ei ole üldse teadlik sellest õigusvastasest teost, mille on toime pannud ainult kolmas isik, ja kui tal on õiguspärane ootus, et kaup liigub nõuetekohaselt aktsiisi peatamise korra alusel.

Allkirjad