



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

18. aprill 2024*

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Aktsiis – Direktiiv 2008/118/EÜ – Artikli 7 lõige 4 – Aktsiisi sissenõutavus – Tarbimisse lubamine – Peatamismenetlusele suunatud kauba täielik hävimine või pöördumatu kahjustumine – Mõiste „ettenägematud asjaolud“ – Liikmesriigi pädevate asutuste antud luba – Täielik hävimine, mille põhjustas volitatud laopidaja töötaja hooletus

Kohtuasjas C-509/22,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Corte suprema di cassazione (Itaalia kassatsioonikohus) 20. juuli 2022. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 27. juulil 2022, menetluses

Agenzia delle Dogane e dei Monopoli

versus

Girelli Alcool Srl,

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: president E. Regan, Euroopa Kohtu president K. Lenaerts viienda koja kohtuniku ülesannetes, kohtunikud Z. Csehi, M. Ilešič (ettekandja) ja D. Gratsias,

kohtujurist: A. M. Collins,

kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikku menetlust ja 7. juuni 2023. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Girelli Alcool Srl, esindaja: *avvocata* P. Castellano,
- Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* F. Meloncelli,
- Euroopa Parlament, esindajad: E. Paladini ja A. Tamás,
- Euroopa Liidu Nõukogu, esindajad: E. d'Ursel ja G. Rugge,

* Kohtumenetluse keel: itaalia.

– Euroopa Komisjon, esindajad: M. Björkland ja F. Moro,

olles 28. septembri 2023. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

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 7 lõike 4 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (Itaalia tolli- ja monopoliamet; edaspidi „tolliamet“) ja äriühingu Girelli Alcool Srl (edaspidi „Girelli“) vahelises kohtuvaidluses aktsiisi sissenõutavuse üle seoses puhta etüülalkoholi teatava kogusega, mille pöördumatu kahjustumine leidis aset denatureerimise käigus.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Direktiiv 2008/118

- 3 Direktiivi 2008/118 põhjendustes 8 ja 9 oli sätestatud:

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

(9) Kuna aktsiis on teatud kaupade tarbimise pealt makstav maks, ei tohiks maksustada neid aktsiisikaupu, mis on teatud asjaoludel hävinud või pöördumatult kahjustunud.“

- 4 Direktiivi artikli 1 lõige 1 oli sõnastatud järgmiselt:

„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 aktsiisimäära ühtlustamise kohta (EÜT 1992, L 316, lk 29; ELT eriväljaanne 09/01, lk 213)] nimetatud alkohol ja alkohoolsed joogid;

[...]“.

5 Direktiivi 2008/118 artikli 2 kohaselt:

„Aktsiisikaup maksustatakse aktsiisiga:

- a) aktsiisikauba tootmisel, sealhulgas vajaduse korral kaevandamisel, [Euroopa Ü]henduse territooriumil;
- b) aktsiisikauba impordil ühenduse territooriumile.“

6 Direktiivi artiklis 7 oli sätestatud:

„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;
- c) aktsiisikauba tootmine, sealhulgas eeskirjadevastane tootmine, väljaspool aktsiisi peatamise korda;
- d) aktsiisikauba import, sealhulgas eeskirjadevastane import, välja arvatud juhul, kui aktsiisikauba suhtes kohaldatakse kohe pärast importi aktsiisi peatamise korda.

[...]

4. Aktsiisi peatamise korra all oleva aktsiisikauba täielikku hävimist või pöördumatut kahjustumist kauba laadi, ettenägematute asjaolude või vääramatu jõu tõttu või pädevate asutuste antud loa tagajärjel, ei käsitata tarbimisse lubamisena.

Käesoleva direktiivi tähenduses loetakse kaup täielikult hävinuks või pöördumatult kahjustunuks, kui seda ei saa enam aktsiisikaubana kasutada.

Kõnealuse aktsiisikauba täielikku hävimist või kahjustumist tuleb tõendada viisil, mis rahuldaks pädevat asutust liikmesriigis, kus aktsiisikaup täielikult hävines või pöördumatult kahjustus, või kui ei ole võimalik kindlaks teha, kus kahjustus tekkis, siis selle liikmesriigi pädevat asutust, kus see avastati.

5. Iga liikmesriik kehtestab oma eeskirjad ja tingimused, mille alusel määratakse kindlaks lõikes 4 nimetatud kahjustumine.“

Direktiiv 92/12/EMÜ

- 7 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) artikli 14 lõike 1 esimese lause kohaselt:

„Volitatud laopidajad vabastatakse aktsiisist aktsiisi peatamise korra alusel tekkinud kahjude puhul, mille põhjuseks on juhuslikud sündmused või vääramatu jõud ning mille liikmesriigi pädev asutus on kindlaks teinud. [...]“.

Direktiiv 92/83

- 8 Direktiivi 92/83 artikli 27 lõige 1 on sõnastatud nii:

„Liikmesriigid vabastavad käesolevas direktiivis käsitletud tooted ühtlustatud aktsiisimaksust tingimustel, mille nad sätestavad selleks, et tagada aktsiisivabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida aktsiisimaksupettusi, aktsiisi tasumisest hoidumist ja muid kuritarvitusi:

- a) kui tooted turustatakse alkoholina, mis on täielikult denatureeritud vastavalt mis tahes liikmesriigi nõuetele ning nendest nõuetest on asjakohaselt teatatud ja need on heaks kiidetud vastavalt käesoleva artikli lõigetele 3 ja 4. Selle erandi tegemise tingimuseks on direktiivi [92/12] sätete kohaldamine täielikult denatureeritud alkoholi kaubanduses liikumisele;

[...]“.

Tolliseadustik

- 9 Nõukogu 12. oktoobri 1992. aasta määruse (EMÜ) nr 2913/92, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik (EÜT 1992, L 302, lk 1; ELT eriväljaanne 02/04, lk 307; edaspidi „tolliseadustik“) artikli 204 lõikes 1 oli sätestatud:

„Tollivõlg impordil tekib, kui ei täideta:

- a) kohustust, mis tuleneb sellise kauba ajutisest ladustamisest, millelt tuleb tasuda imporditollimaks, või tolliprotseduuri kasutamisest, millele nimetatud kaup on suunatud, või

[...]

välja arvatud artiklis 203 nimetatud juhtudel, kui ei tehta kindlaks, et nimetatud kohustuste ja tingimuste eiramine ei avalda ajutise ladustamise või muu kõnealuse tolliprotseduuri nõuetekohasele käigule olulist mõju.“

- 10 Tolliseadustiku artikli 206 lõikes 1 oli sätestatud:

„Erandina artiklist 202 ja artikli 204 lõike 1 punktist a, ei loeta tollivõlga impordil tekkinuks teatava kauba puhul, kui asjaomane isik tõendab, et

– artiklitest 38–41 ja artikli 177 teisest alapunktist,

- kõnealuse kauba ajutisest ladustamisest või
- tolliprotseduuri kasutamisest, millele kaup on suunatud,

tulenevate kohustuste eiramise on põhjustanud nimetatud kauba täielik hävimine või pöördumatu kahjustumine kauba laadi, ettenägematute asjaolude või vääramatu jõu tõttu, või on eiramine toimunud tolli loal.

Käesoleva lõike kohaldamisel loetakse kaup pöördumatult kahjustunuks, kui keegi ei saa seda enam kasutada.“

Itaalia õigus

- 11 26. oktoobri 1995. aasta seadusandliku dekreeedi nr 504 tootmis- ja tarbimismakse käsitlevate õigusnormide ning vastavate kriminaal- ja halduskaristuste konsolideeritud redaktsiooni (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, regulaarne lisa nr 143)), mida on muudetud 29. märtsi 2010. aasta seadusandliku dekreediga nr 48, millega rakendatakse direktiivi 2008/118/EÜ, mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 92/12/EMÜ (decreto legislativo n. 48 – Attuazione della direttiva 2008/118/CE relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE (*GURI* nr 75, 31.3.2010)) (edaspidi „seadusandlik dekreet nr 504“), artikli 2 lõikes 2 on sätestatud:

„Aktsiis muutub sissenõutavaks riigi territooriumil tarbimisse lubamise hetkest. [...]“.

- 12 Seadusandliku dekreeedi nr 504 artikli 4 lõiked 1 ja 5 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Kui kaup, millele kohaldatakse aktsiisi peatamise korda, on pöördumatult kahjustunud või täielikult hävinud, kohaldatakse maksuvabastust juhul, kui aktsiisi maksukohustuslane tõendab maksuhaldurile veenvalt, et kauba kahjustumine või hävimine toimus ettenägematute asjaolude või vääramatu jõu tõttu. Muude kui tubakatoodete puhul on ettenägematute asjaolude ja vääramatu jõuga võrdsustatud asjaolud, mis on käsitatavad kolmanda isiku või maksukohustuslase hooletusena.

[...]

5. Käesoleva konsolideeritud teksti tähenduses loetakse kaup täielikult hävinuks või pöördumatult kahjustunuks, kui seda ei saa enam aktsiisikaubana kasutada.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 13 Girelli on Itaalias asuv ettevõtja, kes tegeleb etüülalkoholi denatureerimisega. See on protsess, mille käigus alkohol muudetakse inimtoiduna tarbimiseks kõlbmatuks. Sellel otstarbel peab Girelli etüülalkoholi hoidmiseks heakskiidetud ladu ning käitab denatureerimis- ja pakendamistöökoda.

- 14 Kui 26. märtsil 2014 täideti tolliametniku juuresolekul Girelli etüülalkoholi denatureerimiskäitises paaki, lekkis selle paagi ventiili kaudu, mille üks Girelli töötaja oli lahti jätnud, puhast etüülalkoholi, mis voolas põrandale. Osa sellest oli võimalik kokku koguda ja taaskasutada, ülejäänud kaup aga oli pöördumatult kahjustunud.
- 15 Girelli taotles 31. märtsil 2014 seadusandliku dekreeedi nr 504 artikli 4 lõike 1 alusel aktsiisivabastuse kohaldamist juhuslikult kahjustunud puhta etüülalkoholi osas.
- 16 Toll jättis 5. juunil 2014 selle taotluse rahuldamata põhjendusel, et kõnealune kahjustumine ei olnud tingitud ettenägematutest asjaoludest või vääramatust jõust, vaid paagi ventiili kogemata lahti jätnud Girelli töötaja ettevaatamatuse tõttu ja tema süül.
- 17 Girelli esitas 25. juulil 2014 tolliametile oma seisukoha, milles ta vaidlustas hävinud etüülalkoholi koguselt tasumisele kuuluva aktsiisi sissenõutavuse, väites, et selle tarbimisse lubamine ei olnud võimalik.
- 18 Tolliamet lükkas selle seisukoha 3. oktoobril 2014 tagasi ja väljastas maksuteate aktsiisi tasumise kohta kogusummas 17 476,24 eurot.
- 19 Girelli esitas selle otsuse peale Commissione tributaria provinciale di Milanole (Milano provintsi maksukohus, Itaalia) kaebuse, milles väitis eelkõige, et vaidlusaluse aktsiisi osas puudub maksustatav teokoosseis, kuna kauba hävinud osa ei lubatud tarbimisse ning kahju tekitanud sündmuse tingisid ettenägematud asjaolud või teise võimalusena hooletus.
- 20 Nimetatud kohus rahaldas kaebuse, leides oma otsuses, et kõnealuse kauba hävimise tinginud hooletus, mida ei saa siiski kvalifitseerida „raskeks“, kujutab endast hooletust, mis seadusandliku dekreeedi nr 504 artikli 4 lõike 1 kohaselt on võrdsustatud ettenägematute asjaolude ja vääramatu jõuga.
- 21 Tolliamet esitas selle kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse Commissione tributaria regionale della Lombardiale (Lombardia maakonna maksukohus, Itaalia), kes leidis, et käesolevas asjas on täidetud mõlemad aktsiisivabastuse kohaldamise tingimused: nimelt on asjaomane toode pöördumatult hävinud ja see on toimunud ettenägematute asjaolude või vääramatu jõu tõttu.
- 22 Tolliamet esitas Commissione tributaria regionale della Lombardia (Lombardia maakonna maksukohus) otsuse peale kassatsioonkaebuse, milles väitis, et apellatsioonikohus on eiranud seadusandliku dekreeedi nr 504 artiklit 4 sellega, et pidas asjaomase töötaja hooletut tegutsemist hõlmatuks mõistega „ettenägematud asjaolud“ ja leidis, et igal juhul tuleb selle töötaja süü aste määratleda kui hooletus.
- 23 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu, Corte suprema di cassazione (Itaalia kassatsioonikohus), hinnangul tuleb tema menetluses olevas vaidluses lahendada küsimus, kas liidu õiguse mõistetega „ettenägematud asjaolud“ ja „vääramatu jõud“ on hõlmatud süüline käitumine ja kui on, siis millistel tingimustel. Kui süüline käitumine hõlmatud ei ole, siis küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas liidu õigusega on kooskõlas see, kui liikmesriik on nende mõistete alla hõlmanud käitumise, mille puhul süü aste on kvalifitseeritav „hooletusena“.
- 24 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et tema kohtupraktikas saab eristada mõiste „ettenägematud asjaolud“ kahte eri lähenemisviisi järgivat tõlgendust. Esimese, olemuselt subjektiivse lähenemisviisi kohaselt peab kohustatud isik tõendama, et ta ei ole toime pannud

süülist tegu ja et kahju tekkis juhtumi konkreetseid asjaolusid arvestades viisil, mida nõuetekohase hoolsusega tegutsedes ei olnud võimalik ette näha või vältida. Teise, olemuselt objektiivse lähenemisviisi kohaselt ei oma tähtsust see, kas isik tegutses hoolsalt või oli hooletu.

- 25 Sellega seoses märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et 18. detsembri 2007. aasta kohtuotsusest *Société Pipeline Méditerranée et Rhône* (C-314/06, EU:C:2007:817, punktid 24, 25 ja 40) ning 18. mai 2017. aasta kohtuotsusest *Latvijas Dzēlceļš* (C-154/16, EU:C:2017:392, punkt 61) tulenevat kohtupraktikat arvestades ei ole tema hinnangul direktiivi 2008/118 artikli 7 lõike 4 tähenduses mõistete „ettenägematud asjaolud“ ja „vääramatu jõud“ raames – niivõrd, kuivõrd neid mõlemaid iseloomustab tavapäratute ja ettenägematute asjaoludega seotud objektiivne element ning subjektiivne element, mis kohustab huvitatud isikut valmistuma end kaitsma tavapäratu sündmuse tagajärgede eest, võttes tarvitusele asjakohased meetmed, selleks siiski ülemäära kulutusi tegemata – silmas peetud süülist käitumist ja eeskätt käitumist, mille puhul on tegemist pelga tähelepanematusel, mis olemusest tulenevalt on ettenähtav ja kergesti välditav.
- 26 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab seega, et liikmesriigi õigusnormidega, millega madalaim süü aste on võrdsustatud ettenägematute asjaolude ja vääramatu jõuga, on aktsiisivabastuse eri alusena ette nähtud täiendav hüpotees, mis selle kohtu hinnangul ei tulene siiski selle direktiivi sätetest.
- 27 Sellegipoolest küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas direktiivi 2008/118 artikli 7 lõike 4 esimest lõiku, mille kohaselt ei loeta tarbimisse lubamiseks „[...]kauba täielikku hävimist või pöördumatut kahjustumist [...] [liikmesriigi] pädevate asutuste antud loa tagajärjel“, saab tõlgendada nii, et liikmesriigil on lubatud määratleda muid maksuvabastuse aluseks olevaid üldkategoriaid kui ettenägematud asjaolud ja vääramatu jõud.
- 28 Sellega seoses leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et kõnealuse sätte ülesehitus, milles põhjustena on üksteise järel nimetatud „kauba laad“, „ettenägematud asjaolud“ ja „vääramatu jõud“, annab alust arvata, et väljendiga „[liikmesriigi] pädevate asutuste antud loa tagajärjel“ on tähistatud ammendav jääkkriteerium, ja sellega on silmas peetud muid kui ettenägematute asjaolude ja vääramatu jõuga seotud konkreetseid sündmusi, mida ei saa *a priori* identifitseerida, vaid mis on seotud konkreetsete faktiliste asjaoludega, millega – juhul, kui pädeval asutusel tuleb neid eelnevalt hinnata – saab põhjendada otsust, et kaup on hävinud.
- 29 Lõpuks küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas mõiste „ettenägematud asjaolud“ võib olla teistsuguse ulatusega kui mõiste „vääramatu jõud“ eelkõige neile kahele mõistele käesoleva kohtuotsuse punktis 25 viidatud kohtupraktika tähenduses iseloomuliku subjektiivse elemendiga seotud tingimuse kontekstis.
- 30 Neil asjaoludel otsustas Corte suprema di cassazione (kassatsioonikohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Esiteks – kas aktsiisikauba, millele kohaldatakse aktsiisi peatamise korda, direktiivi [2008/118] artikli 7 lõike 4 tähenduses kahjustumise põhjustanud ettenägematute asjaolude mõistet tuleb sarnaselt vääramatu jõuga tõlgendada nii, et need on volitatud laopidajast sõltumatud, tavapäratud ja ettenägematud ning kogu tema rakendatud hoolsusele vaatamata välditavad asjaolud, mille üle sellel laopidajal objektiivselt puudub igasugune kontroll?
 2. Lisaks – kas ja millistel tingimustel on ettenägematute asjaolude korral vastutuse välistamisel oluline hoolsus, mida on rakendatud kahju tekkimise vältimiseks vajalike abinõude võtmisel?

3. Kahe esimese küsimuse suhtes teise võimalusena – kas selline säte nagu [seadusandliku dekreeidi nr 504] artikli 4 lõige 1, milles ettenägematute asjaolude ja vääramatute jõuga on võrdsustatud (sama isiku või kolmandate isikute) hooletus, on kooskõlas direktiivi [2008/118] artikli 7 lõikega 4, milles ei ole viidatud muudele, eelkõige teo toimepanija või teos osaleja „süüga“ seotud kriteeriumidele?
4. Lõpuks – kas samuti [direktiivi 2008/118] artikli 7 lõikes 4 sisalduvat väljendit „[liikmesriigi] pädevate asutuste antud loa tagajärjel“ võib mõista kui liikmesriigi võimalust sätestada üldine lisakriteerium (hooletus), mis võib mõjutada kauba hävimise või kahjustumise kontekstis tarbimisse lubamise määratlust, või siis ei tulene sellest väljendist mainitud võimalust, sest kõnealust väljendit tuleb mõista hoopis kui viidet konkreetsetele juhtudele, mille korral antakse luba juhtumipõhiselt või igal juhul objektiivsetest kriteeriumidest lähtudes kindlaks määratud juhtumiliikide raames?“

Eelotsusetaotluse vastuvõetavus

- 31 Ehkki Girelli ei ole formaalselt esitanud eelotsusetaotluse vastuvõetamatuse vastuväidet, seab ta kahtluse alla eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimuste asjakohasuse, väites eelkõige, et käesoleval juhul ei ole tarbimisse lubamise tingimus, millest direktiivi 2008/118 artikli 7 lõike 1 alusel sõltub aktsiisi sissenõutavus, täidetud põhjusel, et põhikohtuasjas kõne all olev kaup on pöördumatult kahjustunud.
- 32 Selle kohta tuleb märkida, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on ELTL artiklis 267 sätestatud Euroopa Kohtu ja liikmesriikide kohtute vahelise koostöö raames üksnes asja menetleval ja selle lahendamise eest vastutaval liikmesriigi kohtul kohtuasja eripära arvesse võttes õigus hinnata nii eelotsuse vajalikkust asjas otsuse langetamiseks kui ka Euroopa Kohtule esitatavate küsimuste asjakohasust. Järelikult on Euroopa Kohus juhul, kui esitatud küsimused puudutavad liidu õigusnormi tõlgendamist või kehtivust, üldjuhul kohustatud otsuse tegema (12. oktoober 2023. aasta kohtuotsus KBC Verzekeringen, C-286/22, EU:C:2023:767, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 33 Sellest järeldub, et liidu õigust puudutavad küsimused on eeldatavalt asjakohased. Euroopa Kohus võib keelduda liikmesriigi kohtu esitatud eelotsuse küsimusele vastamast vaid siis, kui on ilmne, et küsimuses osutatud liidu õigusnormi tõlgendusel või kehtivuse kontrollimisel ei ole mingit seost põhikohtuasja asjaolude või esemega, kui probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi või õiguslikke asjaolusid, et anda talle esitatud küsimustele tarvilik vastus (12. oktoober 2023. aasta kohtuotsus KBC Verzekeringen, C-286/22, EU:C:2023:767, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 34 Käesolevas asjas tuleb tõdeda, et liidu õiguse, käesoleval juhul direktiivi 2008/118 artikli 7 lõike 4 tõlgendamist käsitleva eelotsusetaotluse eesmärk on just nimelt kindlaks teha, kas juhul, kui aktsiisikaup on pöördumatult kahjustunud sellistel asjaoludel, millega on tegemist põhikohtuasjas, tuleb seda kaupa nimetatud sätte kohaselt käsitada kaubana, mida ei ole selle direktiivi artikli 7 lõike 2 tähenduses „tarbimisse lubatud“. Sellest järeldub, et Girelli väljendatud kahtlus ei puuduta mitte esitatud küsimuste vastuvõetavust, vaid neile antavat sisulist vastust.
- 35 Seega on eelotsusetaotlus vastuvõetav.

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

- 36 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2008/118 artikli 7 lõiget 4 tuleb tõlgendada nii, et selle sätte tähenduses mõistet „ettenägematud asjaolud“ tuleb – sarnaselt mõistega „vääramatu jõud“ – käsitada selliselt, et see tähistab ebatavalisi ja ettenägematuid asjaolusid, mis ei ole sellel põhineva väite esitanud isiku kontrolli all ja mille tagajärgi ei ole kogu rakendatud hoolsusele vaatamata võimalik vältida.
- 37 Kõigepealt tuleb meenutada, et direktiivi 2008/118 artikli 1 lõikest 1 nähtuvalt on direktiivi eesmärk kehtestada üldine kord aktsiisile, millega maksustatakse otseselt või kaudselt aktsiisikauba – sealhulgas alkohol ja alkohoolsed joogid – tarbimist.
- 38 Direktiivi 2008/118/EÜ artikli 7 lõike 1 kohaselt muutub aktsiis sissenõutavaks hetkest, mil kaup lubatakse tarbimisse liikmesriigis, kus see toiming tehakse. Selle artikli lõikes 2 on määratletud mõiste „tarbimisse lubamine“. Mõistega on hõlmatud eeskätt olukord, kui aktsiisikaup, mille suhtes kohaldatakse aktsiisi peatamise korda, satub selle korra alt välja, sealhulgas juhud, kui see toimub eeskirjadevastaselt.
- 39 Direktiivi 2008/118 artikli 7 lõikes 4 on siiski täpsustatud, et tarbimisse lubamisena ei käsitata seda, kui aktsiisikaup, mille suhtes kohaldatakse aktsiisi peatamise korda, täielikult hävib või pöördumatult kahjustub selle kauba laadi, ettenägematute asjaolude või vääramatu jõu tõttu või liikmesriigi pädevate asutuste antud loa tagajärjel. Sellest sättest koostoimes artikli 7 lõikega 1 tuleneb, et aktsiisikaubalt tasutav aktsiis ei ole selles sättes loetletud juhtudel sissenõutav.
- 40 Direktiivi 2008/118 artikli 7 lõikes 5 on küll sätestatud, et iga liikmesriik kehtestab oma eeskirjad ja tingimused selle artikli lõikes 4 osutatud kahjustumise kindlaksmääramiseks, ent selle direktiivi artikli 7 lõikes 5 ega artikli 7 lõikes 4 ei ole mõistete „ettenägematud asjaolud“ ja „vääramatu jõud“ omistatava tähenduse ja ulatuse osas viidatud liikmesriigi õigusele.
- 41 Lisaks on direktiivi 2008/118 põhjenduses 8 rõhutatud, et aktsiisi sissenõutavuse tingimused peavad siseturu nõuetekohase toimimise tagamise kaalutlusel olema kõigis liikmesriikides ühesugused. Sel eesmärgil on nimetatud direktiivi artiklis 7 määratletud hetk, mil aktsiisikaup tarbimisse lubatakse. Kuna mõistete „ettenägematud asjaolud“ ja „vääramatu jõud“ ulatus võib mõjutada aktsiisi sissenõutavust, on need tingimata autonoomsed mõisted ja kõikides liikmesriikides peab olema tagatud nende ühetaoline tõlgendamine (vt selle kohta 18. detsembri 2007. aasta kohtuotsus Société Pipeline Méditerranée et Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, punkt 22).
- 42 Kõnealuse kahe liidu õiguse autonoomse mõiste tõlgendamisel ei tule väljakujunenud kohtupraktika kohaselt arvesse võtta mitte üksnes selle sätte sõnastust, milles need mõisted sisalduvad, vaid ka nende mõistete konteksti ja selle õigusaktiga taotletavaid eesmärke, mille osa need mõisted on (vt selle kohta 16. veebruari 2023. aasta kohtuotsus Lufthansa Technik AERO Alzey, C-393/21, EU:C:2023:104, punkt 33).
- 43 Mis esiteks puudutab mõistet „vääramatu jõud“, siis tuleb kõigepealt meenutada, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt tuleb sellest mõistest nendes liidu õiguse eri valdkondades, kus seda kohaldatakse, üldiselt aru saada nii, et tegemist on ebatavaliste ja ettenägematute asjaoludega, mis ei ole sellel põhineva väite esitanud isiku kontrolli all ja mille tagajärgi ei ole kogu rakendatud

hoolsusele vaatamata võimalik vältida (vt selle kohta 18. detsembri 2007. aasta kohtuotsus *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, punkt 23, ja 25. jaanuari 2017. aasta kohtuotsus *Vilkas*, C-640/15, EU:C:2017:39, punkt 53 ja seal viidatud kohtupraktika). Mõistel „vääramatu jõud“ on seega üldjuhul nii objektiivne aspekt, mis on seotud ebatavaliste, ettenägematute ja õigussubjektist sõltumatute asjaoludega, ning subjektiivne aspekt, mis on seotud selle õigussubjekti kohustusega kaitsta ennast kõnealuse sündmuse tagajärgede eest, võttes asjakohaseid meetmeid ülemääraseid kulutusi tegemata (vt selle kohta 18. detsembri 2007. aasta kohtuotsus *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, punkt 24).

- 44 Samas tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et mõistel „vääramatu jõud“ ei ole Euroopa Liidu õiguse eri kohaldamisalas alati tingimata üks ja seesama sisu ning seega tuleb selle tähendus kindlaks määrata sõltuvalt õiguslikust raamistikust, milles selle mõju kavandatult avaldub (vt selle kohta 18. detsembri 2007. aasta kohtuotsus *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, punkt 25, ja 25. jaanuari 2017. aasta kohtuotsus *Vilkas*, C-640/15, EU:C:2017:39, punkt 54 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 45 Aktsiisi käsitlevate õigusnormide kontekstis on Euroopa Kohus seoses direktiivi 92/12 artikli 14 lõike 1 esimese lause tähenduses mõistega „vääramatu jõud“ sedastanud, et selle direktiivi ülesehitusest ja eesmärgist tulenevalt puudub vajadus tõlgendada ja konkreetselt kohaldada neid vääramatu jõu iseloomulikke tunnuseid, mis on välja kujundatud teisi liidu õiguse valdkondi puudutavas kohtupraktikas (vt selle kohta 18. detsembri 2007. aasta kohtuotsus *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, punktid 26–31).
- 46 Täpsemalt on Euroopa Kohtu hinnangul aktsiisikaup aktsiisiga maksustatud sisuliselt ainuüksi liidu territooriumil tootmise või sinna importimise tõttu, aktsiisi tuleb põhimõtteliselt tasuda ka kauba puudujäägilt või kahjustatud kaubalt, mille osas pädevad asutused ei ole maksuvabastust kohaldanud, ning vääramatu jõu tagajärjel kahjustunud kauba puhul kujutab direktiivi 92/12 artikli 14 lõike 1 esimeses lauses ette nähtud maksuvabastus endast erandit sellest üldreeglist, mistõttu tuleb seda tõlgendada kitsalt (18. detsembri 2007. aasta kohtuotsus *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, punkt 30).
- 47 Selle tõlgenduse saab üle kanda direktiivi 2008/118 artikli 7 lõikele 4. Nimelt nähtub selle sätte sõnastusest ja selle artikli ülesehitusest, mida on analüüsitud käesoleva kohtuotsuse punktides 38 ja 39, et direktiivi 2008/118 artikli 7 lõige 4 kujutab endast erandit üldreeglist, mille kohaselt on hävinud või kahjustunud kaubalt tasumisele kuuluv aktsiis üldjuhul sissenõutav, mistõttu tuleb seda sätet sarnaselt direktiivi 92/12 artikli 14 lõike 1 esimesele lausele tõlgendada kitsalt.
- 48 Sellest järeldub, et mõistet „vääramatu jõud“ tuleb direktiivi 2008/118 artikli 7 lõike 4 tähenduses mõista kui ebatavalisi ja ettenägematu asjaolusid, mis ei ole sellel põhineva väite esitanud isiku kontrolli all ning mille tagajärgi ei ole kogu rakendatud hoolsusele vaatamata võimalik vältida (18. detsembri 2007. aasta kohtuotsus *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, punkt 31).
- 49 Teiseks ei ole mõistel „ettenägematud asjaolud“ – sarnaselt mõistega „vääramatu jõud“ – liidu õiguse eri kohaldamisalas tingimata sama sisu, mistõttu tuleb selle tähendus kindlaks määrata sõltuvalt õiguslikust raamistikust, milles selle mõju kavandatult avaldub (vt selle kohta 18. mai 2017. aasta kohtuotsus *Latvijas Dzēlceļš*, C-154/16, EU:C:2017:392, punktid 60–62 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 50 Euroopa Kohus on mõistet „ettenägematud asjaolud“ tolliseadustiku artikli 206 lõike 1 tähenduses tõlgendades leidnud, et – sarnaselt mõistega „vääramatu jõud“ – on sellel objektiivne aspekt, mis on seotud ebatavaliste, ettenägematute ja õigussubjektist sõltumatute asjaoludega, ning subjektiivne aspekt, mis on seotud selle õigussubjekti kohustusega kaitsta ennast kõnealuse sündmuse tagajärgede eest, võttes asjakohaseid meetmeid ülemääraseid kulutusi tegemata (vt selle kohta 18. mai 2017. aasta kohtuotsus Latvijas Dzēlceļš, C-154/16, EU:C:2017:392, punkt 61 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 51 Sellest sättest nähtub, et erandina artikli 204 lõike 1 punktist a ei loeta tollivõlga impordil tekkinuks teatava kauba puhul, kui asjaomane isik tõendab, et selle tolliprotseduuri kasutamisest, millele kaup on suunatud, tulenevate kohustuste täitmata jätmise on põhjustanud kõnealuse kauba täielik hävimine või pöördumatu kahjustumine kauba laadi, ettenägematute asjaolude või vääramatu jõu tõttu (vt selle kohta 18. mai 2017. aasta kohtuotsus Latvijas Dzēlceļš, C-154/16, EU:C:2017:392, punkt 58).
- 52 Euroopa Kohus on leidnud, et kuna tolliseadustiku artikli 206 lõikes 1 on ette nähtud erand tolliseadustiku artikli 204 lõike 1 punktis a sätestatud reeglist, mille kohaselt tekib tollivõlg siis, kui ei täideta kohustust, mis tuleneb selle tolliprotseduuri kasutamisest, millele kaup on suunatud, tuleb tema hinnangul mõisteid „vääramatu jõud“ ja „ettenägematud asjaolud“ esimesena nimetatud sätte tähenduses tõlgendada kitsalt (vt selle kohta 18. mai 2017. aasta kohtuotsus Latvijas Dzēlceļš, C-154/16, EU:C:2017:392, punkt 62).
- 53 Käesoleval juhul tuleb märkida, et direktiivi 2008/118 artikli 7 lõike 4 esimene lõik on sõnastatud sarnaselt tolliseadustiku artikli 206 lõikega 1 ning sarnaselt selle sättega on kehtestatud erand üldreeglist, mille kohaselt on ka hävinud või kahjustunud kaubalt tasumisele kuuluv aktsiis sissenõutav.
- 54 Neil asjaoludel ning tollimaksu ja aktsiisi sarnasust arvesse võttes tuleb liidu õiguse ühetaolise tõlgendamise tagamise kaalutlusel sisustada direktiivi 2008/118 artikli 7 lõike 4 esimese lõigu tähenduses mõiste „ettenägematud asjaolud“ sama moodi, kui seda tegi Euroopa Kohus tolliseadustiku artikli 206 lõike 1 puhul, nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 50 (vt analoogia alusel 29. aprilli 2010. aasta kohtuotsus Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, punkt 84).
- 55 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et direktiivi 2008/118 artikli 7 lõiget 4 tuleb tõlgendada nii, et selle sätte tähenduses tuleb mõistet „ettenägematud asjaolud“ sarnaselt mõistega „vääramatu jõud“ käsitada selliselt, et see tähistab ebatavalisi ja ettenägematuid asjaolusid, mis ei ole sellel põhineva väite esitanud isiku kontrolli all ja mille tagajärgi ei ole kogu rakendatud hoolsusele vaatamata võimalik vältida.

Teine küsimus

- 56 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2008/118 artikli 7 lõiget 4 tuleb tõlgendada nii, et olukorras, kus aktsiisikaup on täielikult hävinud või pöördumatult kahjustunud, on selle sätte tähenduses „ettenägematu asjaolu“ esinemise tunnustamise eeldus tuvastus, et asjaomane ettevõtja näitas kahjustava sündmuse vältimiseks üles piisavat hoolsust.

- 57 Sellega seoses tuleb kõigepealt rõhutada, et nagu nähtub esimesele küsimusele antud vastusest, on direktiivi 2008/118 artikli 7 lõike 4 tähenduses mõistel „ettenägematud asjaolud“ ühtaegu nii subjektiivne aspekt, milleks on asjaomase isiku kohustus vältida kõnealuse sündmuse tagajärgi, võttes asjakohaseid meetmeid ülemääraseid kulutusi tegemata, kui ka objektiivne aspekt seoses tavapäratute, ettenägematute ja õigussubjektist sõltumatute asjaoludega.
- 58 Järelikult saab sätte tähenduses ettenägematu asjaolu esinemise tuvastada siis, kui lisaks sellele, et asjaomane ettevõtja on oma tegevuses end kõnealuse riski eest kaitsmisel üles näidanud tavapäraselt nõutavat hoolsust, mis eeldab pidevat aktiivset võimalike riskide tuvastamist ja hindamist ning võimet võtta sobivaid ja tõhusaid meetmeid selliste riskide realiseerumise vältimiseks (vt selle kohta 18. detsembri 2007. aasta kohtuotsus Société Pipeline Méditerranée et Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, punkt 37), on kõnealuse riski realiseerumine ebatavaliste, ettenägematute ja ettevõtjast sõltumatute asjaolude tagajärg.
- 59 Sellest järeldub, et kui aktsiisikauba täieliku hävimise või pöördumatu kahjustumise põhjustanud asjaolud on volitatud laopidaja vastutusalas, ei ole täidetud tingimus, mille kohaselt peavad esinema asjaolud, mis ei ole asjaomase ettevõtjaga seotud, ning seega puudub ettenägematu asjaolu objektiivne koosseisutunnus, mistõttu ei ole võimalik tuvastada ettenägematu asjaolu esinemist.
- 60 Aktsiisikauba pöördumatut kahjustumist lekke tagajärjel, mille omakorda vallandas see, et töötaja jättis vedeliku ümberlaadimise järel kogemata sulgemata mahuti ventiili, ei saa aga pidada asjaoluks, mis on ebatavaline või ei sõltu ettevõtjast, kes tegeleb etüülalkoholi denatureerimisega. Sellist kahjustumist tuleb vastupidi pidada ettevõtja vastutusalasse kuuluvaks ja ettevõtja tegevuses tavapäraselt nõutava hoolsuse puudumise tagajärjeks, mistõttu sellistel asjaoludel puudub ühtaegu nii direktiivi 2008/118 artikli 7 lõike 4 tähenduses mõistele „ettenägematud asjaolud“ omane objektiivne kui ka subjektiivset aspekt (vt selle kohta 18. mai 2017. aasta kohtuotsus Latvijas Dzelzceļš, C-154/16, EU:C:2017:392, punkt 63).
- 61 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb teisele küsimusele vastata, et direktiivi 2008/118 artikli 7 lõiget 4 tuleb tõlgendada nii, et olukorras, kus aktsiisikaup on täielikult hävinud või pöördumatult kahjustunud, saab selle sätte tähenduses „ettenägematu asjaolu“ esinemist tunnustada vaid siis, kui ühest küljest on aktsiisikauba täieliku hävimise või pöördumatu kahjustumise tinginud ebatavalised, ettenägematud ja asjaomase ettevõtja tahtest sõltumatud asjaolud, mis aga on välistatud siis, kui need asjaolud kuuluvad selle ettevõtja vastutusalasse, ja teisest küljest on asjaomane ettevõtja oma tegevuses kahjustava sündmuse tagajärgede vältimiseks üles näidanud tavapäraselt nõutavat hoolsust.

Kolmas küsimus

- 62 Kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2008/118 artikli 7 lõiget 4 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus riigisisised õigusnormid, mille kohaselt on asjaomase maksukohustuslase hooletuse kui süü astme faktiline koosseis samastatud ettenägematute asjaolude ja vääramatu jõu faktilise koosseisuga.
- 63 Sellega seoses tuleb kõigepealt meenutada, et nagu nähtub esimesele ja teisele küsimusele antud vastustest, tähistatakse kõnealuse sätte tähenduses mõistega „ettenägematud asjaolud“ ebatavalisi, ettenägematuid ja asjaomase ettevõtja tahtest sõltumatuid asjaolusid, mille tagajärgi ei ole võimalik vältida isegi siis, kui ettevõtja näitab oma tegevuses üles tavapäraselt nõutavat hoolsust.

- 64 Asjaomase ettevõtja töötaja süü – isegi kui tegemist on hooletusega –, mis kuulub selle ettevõtja vastutusalasse ja kujutab endast tema tegevuses tavapäraselt nõutava hoolsuse puudumist, välistab direktiivi 2008/118 artikli 7 lõike 4 tähenduses ettenägematute asjaolude esinemise tunnustamise võimaluse.
- 65 Järgmiseks tuleb rõhutada, et kõik need juhud, mil aktsiisikauba täielikku hävimist või pöördumatut kahjustumist ei loeta tarbimisse lubamiseks, mistõttu on välistatud aktsiisi sissenõutavus, on ammendavalt loetletud kõnealuses sättes. Esiteks on sellega tegemist juhul, kui kauba täielik hävimine või pöördumatu kahjustumine on tingitud selle kauba laadist, teiseks juhul, kui hävimise või kahjustumise põhjus on ettenägematud asjaolud või vääramatu jõud ning kolmandaks juhul, kui hävimine või kahjustumine toimub asjaomase liikmesriigi pädevate asutuste antud loa tagajärjel.
- 66 Tuleb tõdeda, et asjaomase ettevõtja töötaja hooletus ei kuulu ilmselgelt ei esimese ega teise ega ka põhimõtteliselt kolmanda juhu alla.
- 67 Lõpuks on kohane meenutada, et direktiivi 2008/118 artikli 7 lõiget 4 tuleb – nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 47 – tõlgendada kitsalt, kuna see kujutab endast erandit üldreeglist, mille kohaselt aktsiis, mis tuleb tasuda kaubalt, mis on hävinud või kahjustunud, on põhimõtteliselt sissenõutav.
- 68 Nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktidest 65–67, ei saa seda sätet tõlgendada nii, et liikmesriik võib välistada aktsiisi sissenõutavuse muudel kui selles sättes loetletud asjaoludel, eelkõige juhul, kui aktsiisikauba hävimise või kahjustumise on põhjustanud asjaomase ettevõtja töötaja hooletus.
- 69 Pealegi kahjustaks teistsugune tõlgendus direktiivi 2008/118 põhjenduses 8 nimetatud ühtlustamise eesmärki, mille kohaselt peavad siseturu nõuetekohase toimimise tagamiseks olema aktsiisi sissenõutavuse tingimused kõikides liikmesriikides ühesugused.
- 70 Kui aga aktsiisikauba täieliku hävimise või pöördumatult kahjustumise põhjustanud hooletuse faktilised asjaolud leidsid aset selle kauba denatureerimise käigus, milleks liikmesriigi pädevad asutused olid ise eelnevalt loa andnud, tuleb asuda seisukohale, et täielik hävimine või pöördumatu kahjustumine toimus asjaomase liikmesriigi pädevate asutuste antud loa tõttu, mistõttu ei saa sellist hävimist või kahjustumist käsitada tarbimisse lubamisena tingimusel, et direktiivi 2008/118 artikli 7 lõike 4 kolmanda lõigu kohaselt on kauba täielik hävimine või pöördumatu kahjustumine liikmesriigi pädevatele asutustele veenvalt tõendatud.
- 71 Sellega seoses tuleb ühelt poolt märkida, et selle direktiivi artikli 7 lõike 4 teise lõigu kohaselt loetakse kaup täielikult hävinuks või pöördumatult kahjustunuks, kui seda ei saa aktsiisikaubana kasutada.
- 72 Teiselt poolt nähtub direktiivi 92/83 artikli 27 lõike 1 punktist a, et denatureeritud alkohol on üldjuhul aktsiisist vabastatud.
- 73 Järelikult tuleb asuda seisukohale, et denatureerimise tulemusel alkoholi „ei saa enam aktsiisikaubana kasutada“ direktiivi 2008/118 artikli 7 lõike 4 teise lõigu tähenduses ja järelikult peadib denatureerimine selle kauba täieliku hävimisega.

- 74 Eeltoodud kaalutlustest tuleneb, et kui aktsiisikauba täieliku hävimise või pöördumatu kahjustumise põhjustanud hooletuse faktilised asjaolud leidsid aset alkoholi denatureerimise käigus, milleks liikmesriigi pädevad asutused olid eelnevalt loa andnud, tuleb asuda seisukohale, et hävimine või kahjustumine toimus asjaomase liikmesriigi pädevate asutuste antud loa tagajärjel, mistõttu nimetatud hävimist või kahjustamist ei saa käsitada direktiivi 2008/118 artikli 7 tähenduses tarbimisse lubamisena.
- 75 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb kolmandale küsimusele vastata, et direktiivi 2008/118 artikli 7 lõiget 4 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnorm, millega asjaomasele maksukohustuslasele omistatava hooletuse faktilised asjaolud on kõigil juhtudel võrdsustatud ettenägematute asjaolude või vääramatu jõuga. Kui aga denatureerimise käigus, milleks liikmesriigi pädevad asutused on eelnevalt loa andnud, aktsiisikaup faktilisi asjaolusid arvestades hooletuse tõttu täielikult hävib või pöördumatult kahjustub, tuleb selline hävimine või kahjustumine lugeda toimunuks asjaomase liikmesriigi pädevate asutuste antud loa tagajärjel, mistõttu ei saa kõnealust hävimist või kahjustamist käsitada direktiivi 2008/118 artikli 7 tähenduses tarbimisse lubamisena.

Neljas küsimus

- 76 Neljanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2008/118 artikli 7 lõiget 4 tuleb tõlgendada nii, et selle sätte esimeses lõigus sisalduvat väljendit „[liikmesriigi] pädevate asutuste antud loa tagajärjel“ tuleb mõista nii, et sellega on liikmesriikidel lubatud üldiselt ette näha, et tarbimisse lubamisena ei käsitata aktsiisikauba, mille suhtes kohaldatakse aktsiisi peatamise korda, täielikku hävimist või pöördumatut kahjustumist, kui selle on põhjustanud hooletus.
- 77 Kõigepealt tuleb meenutada, et liidu õiguse sätte tõlgendamisel tuleb arvesse võtta selle sõnastust, konteksti ja selle õigusaktiga taotletavaid eesmärgi, mille osa sätte on.
- 78 Mis kõigepealt puudutab direktiivi 2008/118 artikli 7 lõike 4 esimese lõigu sõnastust, siis tuleb märkida, et väljend „[liikmesriigi] pädevate asutuste antud loa tagajärjel“ viitab liikmesriigi pädevate asutuste võimalusele võtta üksikjuhtudel vastu haldusotsuseid, millega antakse teatav luba, mitte aga liikmesriigi seadusandja õigusele kehtestada õigusaktiga muid üldkategoriaid peale nende, mis on ette nähtud direktiivi 2008/118 artikli 7 lõikes 4 ja mille puhul on tarbimisse lubamine ning seega aktsiisi sissenõutavus süstemaatiliselt välistatud.
- 79 Seejärel tuleb seoses direktiivi 2008/118 artikli 7 lõike 4 kontekstiga meenutada, et arvestades kohustust tõlgendada seda sätet kitsalt – nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktides 47 ja 67 –, ei saa seda tõlgendada nii, et liikmesriikidel on võimalik näha ette muid olukordi peale direktiivi 2008/118 artikli 7 lõikes 4 ammendavalt loetletud juhtude, mille korral on tarbimisse lubamine ja seega aktsiisi sissenõutavus süstemaatiliselt välistatud.
- 80 Lõpuks toetavad seda tõlgendust eesmärgid, mida taotletakse direktiiviga 2008/118, millega – nagu nähtub selle põhjendusest 8 – eelkõige soovitakse ühtlustada liikmesriikides aktsiisi sissenõutavuse tingimused, et tagada siseturu nõuetekohane toimimine.
- 81 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb neljandale küsimusele vastata, et direktiivi 2008/118 artikli 7 lõiget 4 tuleb tõlgendada nii, et selle sätte esimeses lõigus sisalduvat väljendit „[liikmesriigi] pädevate asutuste antud loa tagajärjel“ ei saa mõista nii, et sellega on liikmesriikidel lubatud

üldiselt ette näha, et tarbimisse lubamisena ei käsitata sellise aktsiisikauba, mille suhtes kohaldatakse aktsiisi peatamise korda, täielikku hävimist või pöördumatut kahjustumist, kui selle on põhjustanud hooletus.

Kohtukulud

- 82 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 (viies koda) otsustab:

1. Nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiivi 2008/118/EÜ, mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 92/12/EMÜ, artikli 7 lõiget 4

tuleb tõlgendada nii, et

selle sätte tähenduses tuleb mõistet „ettenägematud asjaolud“ sarnaselt mõistega „vääramatu jõud“ käsitada selliselt, et see tähistab ebatavalisi ja ettenägematuid asjaolusid, mis ei ole sellel põhineva väite esitanud isiku kontrolli all ja mille tagajärgi ei ole kogu rakendatud hoolsusele vaatamata võimalik vältida.

2. Direktiivi 2008/118 artikli 7 lõiget 4

tuleb tõlgendada nii, et

olukorras, kus aktsiisikaup on täielikult hävinud või pöördumatult kahjustunud, saab selle sätte tähenduses „ettenägematu asjaolu“ esinemist tunnustada vaid siis, kui ühest küljest on aktsiisikauba täieliku hävimise või pöördumatu kahjustumise tinginud ebatavalised, ettenägematud ja asjaomase ettevõtja tahtest sõltumatud asjaolud, mis aga on välistatud siis, kui need asjaolud kuuluvad selle ettevõtja vastutusalasse, ja teisest küljest on asjaomane ettevõtja oma tegevuses kahjustava sündmuse tagajärgede vältimiseks üles näidanud tavapäraselt nõutavat hoolsust.

3. Direktiivi 2008/118 artikli 7 lõiget 4

tuleb tõlgendada nii, et

sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnorm, millega asjaomasele maksukohustuslasele omistatava hooletuse faktilised asjaolud on kõigil juhtudel võrdsustatud ettenägematute asjaolude või vääramatu jõuga. Kui aga denatureerimise käigus, milleks pädevad riigisisised asutused on eelnevalt loa andnud, aktsiisikaup faktilisi asjaolusid arvestades hooletuse tõttu täielikult hävib või pöördumatult kahjustub, tuleb selline hävimine või kahjustumine lugeda toimunuks asjaomase liikmesriigi pädevate asutuste antud loa tagajärjel, mistõttu ei saa kõnealust hävimist või kahjustumist käsitada direktiivi 2008/118 artikli 7 tähenduses tarbimisse lubamisena.

4. Direktiivi 2008/118 artikli 7 lõiget 4

tuleb tõlgendada nii, et

selle sätte esimeses lõigus sisalduvat väljendit „[liikmesriigi] pädevate asutuste antud loa tagajärjel“ ei saa mõista nii, et sellega on liikmesriikidel lubatud üldiselt ette näha, et tarbimisse lubamisena ei käsitata sellise aktsiisikauba, mille suhtes kohaldatakse aktsiisi peatamise korda, täielikku hävimist või pöördumatut kahjustumist, kui selle on põhjustanud hooletus.

Allkirjad