



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kymmenes jaosto)

7 päivänä syyskuuta 2023 *

Ennakkoratkaisupyyntö – Tavaroiden vapaa liikkuvuus – Valmisteverot – Direktiivi 92/12/ETY – 6 artiklan 1 kohdan a alakohta – Valmisteverosaatavan syntyminen – Sääntöjenvastainen poistuminen väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmästä – Yksinomaan kolmannen osapuolen syyksi luettava lainvastainen teko – Hallinnollisen saateasiakirjan väärentäminen – 14 artiklan 1 kohta – Väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä tapahtuneiden menetysten verovapautus – Odottamaton tapahtuma tai ylivoimainen este – Valtuutetun varastonpitäjän vastuu

Asiassa C-323/22,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Corte suprema di cassazione (ylin tuomioistuin, Italia) on esittänyt 6.5.2022 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 13.5.2022, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

KRI SpA, jolle SI.LO.NE. – Sistema logistico nord-est Srl:n oikeudet ovat siirtyneet, vastaan

Agenzia delle Dogane e dei Monopoli,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kymmenes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja D. Gratsias sekä tuomarit M. Ilešić (esittelevä tuomari) ja Z. Csehi,

julkisasiamies: M. Campos Sánchez-Bordona,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- KRI SpA, edustajinaan M. Logozzo ja F. C. Palermo, avvocati,
- Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan A. Collabolletta, avvocato dello Stato,
- Euroopan komissio, asiamiehinään M. Björkland ja F. Moro,

* Oikeudenkäyntikieli: italia.

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,
on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25.2.1992 annetun neuvoston direktiivin 92/12/ETY (EYVL 1992, L 76, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 16.11.2004 annetulla neuvoston direktiivillä 2004/106/EY (EUVL 2004, L 359, s. 30) (jäljempänä direktiivi 92/12), 14 artiklan 1 kohdan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat KRI SpA, jolle SILO.NE. – Sistema logistico nord-est Srl:n oikeudet ovat siirtyneet, ja Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (tulli- ja monopolivirasto, Italia) ja jossa on kyse sellaisten valmisteverojen kantamisesta, jotka tämän yhtiön on maksettava sillä perusteella, että sen väitetään rikkoneen väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmää kuljetettaessa kivennäisöljyä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

- 3 Direktiivin 92/12 johdanto-osan ensimmäinen, neljäs ja viides perustelukappale kuuluivat seuraavasti:

”Sisämarkkinoiden toteuttaminen ja toiminta edellyttävät tavaroiden vapaata liikkuvuutta, valmisteveron alaiset tavarat mukaan luettuina,

– –

sisämarkkinoiden toteuttamisen ja toiminnan varmistamiseksi näiden valmisteverosaatavan syntymisen on oltava sama kaikissa jäsenvaltioissa,

tuotteen luovuttaminen, hallussapito luovutettavaksi tai osoittaminen itsenäistä taloudellista toimintaa harjoittavan elinkeinonharjoittajan tarpeisiin taikka julkisoikeudellisen laitoksen tarpeisiin muussa kuin siinä jäsenvaltiossa, jossa tuote luovutetaan kulutukseen, aiheuttaa valmisteverosaatavan syntymisen tässä toisessa jäsenvaltiossa.”

- 4 Kyseisen direktiivin 1 artiklan 1 kohdassa säädettiin seuraavaa:

”Tässä direktiivissä säädetään järjestelmästä, joka koskee valmisteveron ja muiden välittömästi tai välillisesti tuotteiden kulutukseen kohdistuvien välillisten verojen alaisia tuotteita, lukuun ottamatta arvonlisäveroa ja [Euroopan] yhteisön määrittämiä veroja.”

- 5 Kyseistä direktiiviä sovellettiin sen 3 artiklan 1 kohdan mukaan yhteisön tasolla muun muassa kivennäisöljyihin.

6 Saman direktiivin 4 artiklassa säädettiin seuraavaa:

”Tässä direktiivissä tarkoitetaan:

- a) ’valtuutetulla varastonpitäjällä’ luonnollista henkilöä tai oikeushenkilöä, jonka jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset ovat valtuuttaneet ansiotoiminnassaan verottomassa varastossa tuottamaan, valmistamaan, pitämään hallussaan, vastaanottamaan ja sieltä lähettämään valmisteveron alaisia tuotteita väliaikaisesti valmisteverottomina;
- b) ’verottomalla varastolla’ paikkaa, jossa valtuutettu varastonpitäjä ansiotoiminnassaan tuottaa, valmistaa, pitää hallussaan taikka vastaanottaa tai josta tämä lähettää valmisteveron alaisia tuotteita väliaikaisesti valmisteverottomina sen jäsenvaltion, jossa veroton varasto sijaitsee, toimivaltaisten viranomaisten määräämin edellytyksin;
- c) ’väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmällä’ verojärjestelmää, jota sovelletaan tuotteiden tuotantoon, valmistukseen ja hallussapitoon sekä niiden liikkumiseen väliaikaisesti valmisteverottomina;
- d) ’rekisteröidyllä elinkeinonharjoittajalla’ luonnollista henkilöä tai oikeushenkilöä, joka ei ole valtuutettu varastonpitäjä mutta jonka jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset ovat valtuuttaneet ansiotoiminnassaan vastaanottamaan toisesta jäsenvaltiosta tuotavia valmisteveron alaisia tuotteita väliaikaisesti valmisteverottomina. Tällainen elinkeinonharjoittaja ei kuitenkaan saa pitää hallussaan eikä lähettää tuotteita väliaikaisesti valmisteverottomina;

– –”

7 Direktiivin 92/12 5 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädettiin seuraavaa:

”Edellä 3 artiklan 1 kohdassa tarkoitetut tuotteet ovat valmisteveron alaisia niitä 2 artiklassa määritellyllä yhteisön alueella tuotettaessa tai niitä tälle alueelle tuotaessa.”

8 Kyseisen direktiivin 6 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädettiin seuraavaa:

”1. Valmistevero[saatava syntyy], kun tuote luovutetaan kulutukseen tai kun todetaan hävikkejä, joista on kannettava valmisteveroa 14 artiklan 3 kohdan mukaisesti.

Valmisteveron alaisten tuotteiden kulutukseen luovuttamisena on pidettävä sitä, että:

- a) [ne poistuvat] väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmä[stä], myös sääntöjenvastaisesti”.

9 Mainitun direktiivin 13 artiklassa säädettiin seuraavaa:

”Valtuutettu varastonpitäjä on velvollinen:

- a) asettamaan tarvittaessa tuotantoa, valmistusta ja hallussapitoa koskevan vakuuden sekä tavaroiden liikkumista koskevan pakollisen vakuuden, joiden edellytykset verottoman varaston toiminnan sallineen jäsenvaltion veroviranomaisten on määrättävä, jollei 15 artiklan 3 kohdan säännöksistä muuta johdu;

- b) noudattamaan sen jäsenvaltion määräämiä velvoitteita, jonka alueella veroton varasto sijaitsee;
- c) pitämään kirjaa kussakin verottomassa varastossa olevien tuotteiden varastoista ja liikkumisesta;
- d) esittämään tuotteet vaadittaessa;
- e) suostumaan varaston valvontaan tai inventointiin.

Näiden velvoitteiden on oltava kansallisten ja yhteisön sisäisten liiketoimien välistä syrjimättömyyttä koskevan periaatteen mukaisia.”

10 Saman direktiivin 14 artiklan sanamuoto oli seuraava:

”1. Valtuutettu varastonpitäjä on vapautettava valmisteverosta sellaisten väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä tapahtuneiden hävikkien osalta, jotka johtuvat odottamattomista tapahtumista tai ylivoimaisista esteistä ja jotka kyseisen jäsenvaltion viranomaiset ovat todenneet. Varastonpitäjä on väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä vapautettava valmisteverosta myös tuotteiden perusominaisuuksista johtuvien hävikkien osalta, jotka tapahtuvat tuotannon, valmistuksen, varastoinnin ja kuljetuksen aikana. Kunkin jäsenvaltion on määrättävä näiden valmisteverovapautuksien edellytykset. Nämä valmisteverovapautukset koskevat myös 16 artiklassa tarkoitettuja elinkeinonharjoittajia kuljetettaessa tuotteita väliaikaisesti valmisteverottomina.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettut hävikit, jotka tapahtuvat kuljetettaessa tuotteita yhteisössä väliaikaisesti valmisteverottomina, on todettava määräjäsenvaltion sääntöjen mukaisesti.

3. Muiden puutteiden kuin 1 kohdassa tarkoitettujen sekä sellaisten hävikkien osalta, jotka eivät oikeuta 1 kohdassa tarkoitettuihin valmisteverovapautuksiin, valmisteverot on kannettava niiden määrien mukaisina, jotka ovat voimassa kyseisessä jäsenvaltiossa toimivaltaisten viranomaisten asianmukaisesti toteamien hävikkien tapahtumisen tai tarvittaessa puutteiden toteamisen ajankohtana, sanotun kuitenkin rajoittamatta 20 artiklan soveltamista.

– –”

11 Direktiivin 92/12 15 artiklassa säädettiin seuraavaa:

”1. Valmisteveron alaisten tuotteiden liikkumisen väliaikaisesti valmisteverottomina on tapahduttava verottomien varastojen välillä, sanotun kuitenkin rajoittamatta 5 artiklan 2 kohdan, 16 artiklan, 19 artiklan 4 kohdan ja 23 artiklan 1 a kohdan soveltamista.

– –

2. Jäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten 13 artiklan mukaisesti valtuuttamia varastonpitäjiä on pidettävä valtuutettuina sekä kansallisen että yhteisön sisäisen tuotteiden liikkumisen osalta.

3. Yhteisön sisäiseen tuotteiden liikkumiseen liittyviin riskeihin on varauduttava tuotteen lähettäneen valtuutetun varastonpitäjän antamalla 13 artiklassa säädetyllä vakuudella tai tarvittaessa lähettäjän ja kuljettajan antamalla yhteisvastuullisella vakuudella. Jäsenvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset voivat sallia, että tuotteiden kuljettaja tai omistaja asettaa vakuuden

lähettävän valtuutetun varastonpitäjän asettaman vakuuden sijasta. Tarvittaessa jäsenvaltiot voivat vaatia vakuutta vastaanottajalta.

Jos valmisteveron alaisia kivennäisöljyjä kuljetetaan yhteisön alueelle meriteitse tai putkia pitkin, jäsenvaltiot voivat vapauttaa lähettävät valtuutetut varastonpitäjät velvollisuudesta asettaa ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettua vakuutta.

Jäsenvaltiot vahvistavat vakuutta koskevat yksityiskohtaiset säännöt. Vakuuden on oltava voimassa kaikissa yhteisön jäsenvaltioissa.

4. Lähettävä valtuutettu varastonpitäjä ja tarvittaessa kuljettaja voivat vapautua vastuusta ainoastaan osoittamalla, että tuotteet on luovutettu vastaanottajalle, erityisesti esittämällä 18 artiklassa tarkoitetun saateasiakirjan 19 artiklassa säädetyin edellytyksin, sanotun kuitenkaan rajoittamatta 20 artiklan soveltamista.

– –”

12 Saman direktiivin 18 artikla kuului seuraavasti:

”1. Mahdollisen tietokoneavusteisten menettelyjen käytön estämättä kaikkiin väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä jäsenvaltioiden välillä, myös ilma- tai meriteitse, suoraan yhdestä yhteisön satamasta toiseen tai yhdeltä yhteisön lentoasemalta toiselle, liikkuviin valmisteveron alaisiin tuotteisiin on liitettävä lähettäjän laatima asiakirja. Tämä asiakirja voi olla joko hallinnollinen tai kaupallinen asiakirja. Tämän asiakirjan muoto ja sisältö sekä menettely, jota on sovellettava kyseisen asiakirjan käytön ollessa puolueettomasti arvioituna epätarkoituksenmukaista, on vahvistettava 24 artiklassa tarkoitettua menettelyä noudattaen.

– –

3. – –

Tässä asiakirjassa on mainittava:

- määräjäsenvaltion veroviranomaisten asianomaisen toimiston osoite,
- ajankohta, jolloin valmistevero on maksettu tai kyseinen toimisto on hyväksynyt tätä maksua koskevan vakuuden, sekä maksua tai hyväksymistä koskeva viite.

– –”

13 Mainitun direktiivin 19 artiklan 1 kohdassa säädettiin seuraavaa:

”Elinkeinonharjoittajien on ilmoitettava jäsenvaltioiden veroviranomaisille luovutuksista, jotka on lähetetty ja vastaanotettu 18 artiklassa tarkoitettulla asiakirjalla tai viittauksella siihen. Tämä asiakirja on laadittava seuraavina neljänä kappaleena:

- lähettäjälle jäävä kappale,
- vastaanottajan kappale,

- lähettäjälle väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän soveltamisen lopettamiseksi palautettava kappale,
- määräjäsenvaltion toimivaltaisille viranomaisille tarkoitettu kappale.
- –”

14 Saman direktiivin 20 artiklan 1–3 kohdan sanamuoto oli seuraava:

”1. Kun valmisteverosaatavan syntymistä edellyttävässä tavaroiden liikkumisessa on tapahtunut sääntöjenvastaisuus tai rikkomus, valmistevero on kannettava siinä jäsenvaltiossa, jossa sääntöjenvastaisuus tai rikkomus on tapahtunut, siltä luonnolliselta henkilöltä tai oikeushenkilöltä, joka on 15 artiklan 3 kohdan mukaisesti antanut vakuuden valmisteverojen maksamisesta, sanotun kuitenkin rajoittamatta syytetoimiin ryhtymistä.

Kun valmistevero kannetaan muussa jäsenvaltiossa kuin lähtöjäsenvaltiossa, valmisteveron kantavan jäsenvaltion on ilmoitettava asiasta lähtöjäsenvaltion toimivaltaisille viranomaisille.

2. Kun tavaroiden liikkumisessa todetaan rikkomus tai sääntöjenvastaisuus voimatta todeta, missä se on tapahtunut, sen on katsottava tapahtuneen siinä jäsenvaltiossa, jossa se todettiin.

3. Jos valmisteveron alaiset tuotteet eivät saavu määräpaikkaan ja jos on mahdotonta todeta, missä rikkomus tai sääntöjenvastaisuus on tapahtunut, sen on katsottava tapahtuneen lähtöjäsenvaltiossa, jonka on kannettava valmisteverot tuotteiden lähetyssajankohtana voimassa olleiden määräen mukaisina, jollei neljän kuukauden kuluessa tuotteiden lähetyssajankohdasta osoiteta toimivaltaisten viranomaisten hyväksymällä tavalla lähetyksen tapahtuneen sääntöjen mukaisesti taikka rikkomuksen tai sääntöjenvastaisuuden tosiasiallisesti tapahtuneen tietyssä paikassa, sanotun kuitenkin rajoittamatta 6 artiklan 2 kohdan soveltamista. Jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet rikkomusten tai sääntöjenvastaisuuksien oikaisemiseksi ja tehokkaiden seuraamusten määräämiseksi.”

15 Direktiivi 92/12 on kumottu ja korvattu 1.4.2010 alkaen valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/118/EY (EUVL 2009, L 9, s. 12). Pääasian tosiseikkojen ajankohdan vuoksi nyt käsiteltävää ennakkoratkaisupyyntöä tarkastellaan kuitenkin direktiivin 92/12 perusteella.

Italian oikeus

16 Tuotannosta ja kulutuksesta kannettavia veroja sekä vastaavia rikosoikeudellisia ja hallinnollisia seuraamuksia koskevien säännösten koonnoksesta 26.10.1995 annetun asetuksen nro 504 (decreto legislativo n. 504 – Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative; GURI nro 279, 29.11.1995, s. 5), sellaisena kuin se on muutettuna verotuksellisista toimenpiteistä 21.11.2000 annetulla lailla nro 342 (legge n. 342 – Misure in materia fiscale; GURI nro 194, 25.11.2000, s. 5) (jäljempänä asetus nro 504/1995), 2 §:n 1, 2 ja 4 momentissa säädetään seuraavaa:

”1. Verovelvollisuus valmisteveron alaisista tuotteista syntyy sillä hetkellä, jona tuote valmistetaan tai se tuodaan maahan.

2. Valmisteverosaatava syntyy, kun tuote luovutetaan kulutukseen valtion alueella. Kulutukseen luovuttamisena pidetään myös:

- a) sallittua suurempaa hävikkiä tai tilannetta, jossa edellytykset 4 §:ssä tarkoitetun verovapautuksen myöntämiseksi eivät täyty
- b) tuotteiden poistumista väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmästä, myös sääntöjenvastaisesti
- c) tuotteiden valmistamista tai tuomista maahan väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän ulkopuolella, myös sääntöjenvastaisesti.

– –

4. Valmisteveron maksamiseen velvollinen on sellaisen verottoman varaston haltija, josta tuote luovutetaan kulutukseen, ja yhteisvastuullisesti oikeussubjekti, joka on antanut vakuuden verojen maksamisesta, tai oikeussubjekti, jonka osalta verosaatavan syntymisen edellytykset täyttyvät. Tuontituotteiden osalta verovelvollinen yksilöidään tullilainsäädännön perusteella.

– –”

- 17 Asetuksen nro 504/1995 4 §:n, jonka otsikko on ”Menetysten ja hävikkien verovapautukset”, sanamuoto on seuraava:

”1. Mikäli väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmään kuuluvat tuotteet menetetään tai ne tuhoutuvat, verovapautus myönnetään, jos verovelvollinen osoittaa, että tuotteiden menettäminen tai tuhoutuminen johtuu ennalta arvaamattomista tapahtumista tai ylivoimaisista esteistä. Kolmansien osapuolten teot, jotka eivät johdu verovelvollisen tahallisuudesta tai törkeästä huolimattomuudesta, ja teot, jotka johtuvat saman verovelvollisen muusta kuin törkeästä huolimattomuudesta, rinnastetaan ennalta arvaamattomiin tapahtumiin ja ylivoimaisiin esteisiin. Mikäli sen jälkeen, kun kolmansien osapuolten rikokset on selvitetty, aloitetaan rikosoikeudellinen menettely, valmisteverojen kantamista koskevaa menettelyä lykätään, kunnes on tehty päätös käsittelyn lopettamisesta tai annettu rikosprosessilain 648 §:ssä tarkoitettu lainvoimainen tuomio. Tällaisessa tapauksessa lykätään myös kyseisistä valmisteveroista kannettavan arvonlisäveron kantamista koskevaa menettelyä. Mikäli todetaan, että verovelvollinen ei ole osallistunut tekoihin ja yksilöidään todelliset vastuuhenkilöt tai heidän henkilöllisyytensä ei ole tiedossa, verovelvolliselle myönnetään verovapautus ja vero kannetaan mahdollisesti todelliselta vastuuhenkilöltä.

2. Väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä olevien tuotteiden menetyksille niiden valmistus- tai jalostusproessin aikana, kun verovelvollisuus on jo syntynyt, verovapautus myönnetään valtiovarainministerin 23.8.1988 annetun lain nro 400 17 §:n 3 momentin mukaisesti antamassaan asetuksessa määrittämien teknisesti hyväksyttävien hävikkien rajoissa.

3. Luonnollisiin ja teknisiin hävikkeihin sovelletaan tullilainsäädännön säännöksiä.

4. Kuljetushävikkejä koskevaa lainsäädäntöä sovelletaan myös Euroopan unionin jäsenvaltioista peräisin olevien väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä olevien tuotteiden kuljetuksiin.”

- 18 Mainitun asetuksen 7 §:ssä, jonka otsikko on ”Sääntöjenvastaisuudet valmisteveron alaisten tuotteiden liikkumisessa”, säädetään seuraavaa:

”1. Jos kyseessä on sääntöjenvastaisuus tai rikkomus, jonka osalta ei ole säädetty 4 §:ssä tarkoitettusta verovapautuksesta ja joka on tehty tuotteiden liikkuaessa väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä, sovelletaan, sanotun rajoittamatta rikosoikeudelliseen menettelyyn ryhtymistä koskevien säännösten soveltamista, jos syyksi luetut teot ovat rikoksia, seuraavia säännöksiä:

- a) valmisteveron suorittaa luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö, joka on antanut vakuuden kuljetusta varten
- b) valmistevero kannetaan Italiassa, jos sääntöjenvastaisuus tai rikkomus on tehty Italiassa
- c) jos sääntöjenvastaisuus tai rikkomus on todettu Italiassa eikä ole mahdollista todeta paikkakuntaa, jolla se on tosiasiallisesti tehty, oletetaan, että se on tehty Italiassa
- d) jos Italiasta lähetetyt tuotteet eivät päädy toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan määräpaikkaan eikä ole mahdollista todeta paikkakuntaa, jolla ne on luovutettu kulutukseen, katsotaan, että sääntöjenvastaisuus tai rikkomus on tehty Italiassa, ja valmisteverot kannetaan verokannalla, joka oli voimassa tuotteiden lähetyspäivänä, ellei neljän kuukauden kuluessa lähetyspäivästä esitetä näyttöä toimenpiteen sääntöjenmukaisuudesta tai siitä, että sääntöjenvastaisuus tai rikkomus on tosiasiallisesti tehty Italian ulkopuolella

– –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

- 19 Italian oikeuden mukaan perustettu yhtiö SI.LO.NE. harjoitti öljytuotteiden varastointi- ja kuljetustoimintaa. Se sulautui Shell Italia SpA:han, josta tuli KRI.
- 20 SI.LO.NE. lähetti ajalla 22.8.2005–30.6.2006 valtuutettuna varastonpitäjänä Italiassa sijaitsevasta verottomasta varastostaan 196 kivennäisöljylähetystä (diesel ja bensiini) väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä BMB Projekt d.o.o.:lle, joka on Sloveniaan sijoittautunut yhtiö, joka on valtuutettu vastaanottamaan tällaisia tuotteita rekisteröitynä elinkeinonharjoittajana. Näistä lähetyksistä kannettiin valmisteveroa 2 816 426,10 euroa.
- 21 SI.LO.NE. laati väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä liikkumista varten hallinnollisen saateasiakirjan neljänä kappaleena kustakin lähetyksestä. Kappale nro 1 oli tarkoitettu lähettäjän säilytettäväksi, kappale nro 2 tavaroiden mukana toimitettavaksi ja vastaanottajan säilytettäväksi, kappale nro 3 tavaroiden mukana toimitettavaksi ja vastaanottajan lähettäjälle tavaroiden vastaanottotodistuksen kanssa palautettavaksi ja kappale nro 4 tavaroiden mukana toimitettavaksi ja vastaanottajan määräpaikan toimivaltaiselle veroviranomaiselle lähetettäväksi.
- 22 Slovenialainen toimija palautti SI.LO.NE:lle kunkin lähetysten saateasiakirjojen kappaleen nro 3, johon oli liitetty tavaroiden vastaanottotodistus ja Slovenian tulliviranomaisen ilmeisesti antama hyväksymismerkintä.

- 23 Italian tulliviranomaiset totesivat 10.7.2008 Slovenian tulliviranomaisille veroasioita koskevan virka-apumenettelyn yhteydessä osoittamansa tietojensaantipyynnön jälkeen, että saateasiakirjojen kappaleen nro 3 kääntöpuolella olevat ilmoitukset olivat väärennettyjä 161 lähetyksen osalta, koska vain 35 mainituista lähetyksistä oli tosiasiallisesti tuotu Slovenian alueelle.
- 24 Todettujen väärennösten perusteella Italian tulliviranomaiset katsoivat, ettei ollut näytetty toteen, että kyseiset tuotteet olisi luovutettu kulutukseen Italian alueen ulkopuolella. Ne katsoivat näin ollen, että SI.LO.NE:n kyseessä olevien 161 lähetyksen osalta suorittamat menettelytoimet olivat sääntöjenvastaisia. Koska kyseiset viranomaiset eivät kyenneet määrittämään paikkaa, jossa kyseiset tuotteet oli sääntöjenvastaisesti luovutettu kulutukseen, ne katsoivat myös, että nämä sääntöjenvastaisuudet olivat tapahtuneet Italian alueella.
- 25 Näin ollen ne päättivät, että Italian valtion on kannettava kyseisistä tuotteista maksettava valmistevero.
- 26 SI.LO.NE:n laillisia edustajia vastaan aloitettiin 13.10.2008 rikosoikeudellinen menettely tullikuljetusasiakirjojen väärentämisestä. Alueellisesti toimivaltainen tuomioistuin päätti lopettaa tämän menettelyn, koska ei ollut mahdollista osoittaa kyseisen yhtiön laillisten edustajien osallistuneen valmisteveron kiertämiseen tähtääviin toimenpiteisiin ja koska asiakirjaväärennösten katsottiin johtuvan yksinomaan kolmannen osapuolen lainvastaisesta teosta.
- 27 Tulli- ja monopolivirasto antoi 15.7.2009 SI.LO.NE:lle maksuunpanopäätöksen yhteensä 2 668 179 euron suuruisen valmisteveron kantamiseksi öljytuotteista, jotka olivat olleet sääntöjenvastaisten 161 lähetyksen kohteena.
- 28 SI.LO.NE. riitautti tämän maksuunpanopäätöksen Commissione tributaria provinciale di Udinessa (Udinen maakunnallinen verotuomioistuin, Italia) ja vetosi asetuksen nro 504/1995 4 §:ään, jossa säädetään verovapautuksesta ennalta arvaamattomasta tapahtumasta tai ylivoimaisesta esteestä johtuvan tuotteiden menettämisen tai tuhoutumisen tapauksessa.
- 29 Kyseinen tuomioistuin hyväksyi SI.LO.NE:n vaatimuksen 19.1.2011 antamallaan tuomiolla. Tulli- ja monopolivirasto valitti tästä tuomiosta Commissione tributaria regionale per il Friuli-Venezia Giuliaan (Friuli-Venezia Giulian alueellinen verotuomioistuin, Italia).
- 30 Kyseinen tuomioistuin muutti mainittua tuomiota 6.7.2012 antamallaan tuomiolla ja hyväksyi tulli- ja monopoliviraston valituksen.
- 31 Muutoksenhakutuomioistuin totesi, että asetuksen nro 504/1995 4 §:ssä säädettiin verovapautuksesta ainoastaan silloin, kun valmisteveron alaiset tuotteet menetetään tai ne tuhoutuvat, mutta ei silloin, kun tuote on sääntöjenvastaisesti siirretty pois tai poistunut väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmästä, kuten nyt esillä olevassa asiassa. Se katsoi näin ollen, että SI.LO.NE:n oli tuotteiden sääntöjenvastaisista pois siirtämisestä tai poistumisesta väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmästä koskevan kansallisen säännösten nojalla maksettava valmistevero, joka kyseisistä tuotteista oli kannettava siitä syystä, että tuotteet olivat poistuneet sääntöjenvastaisesti väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmästä.

- 32 Kyseinen tuomioistuin yhtyi tulli- ja monopoliviraston kantaan SI.LO.NE:n vastuusta veron maksamisesta ja huomautti, että kun on kyse öljytuotteiden sääntöjenvastaisesta liikkeelle laskemisesta väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä, varastonpitäjä oli väistämättä vastuussa kierretyn valmisteveron maksamisesta ja että kolmannen osapuolen lainvastainen teko ei vaikuttanut tämän velvollisuuden lakkaamiseen, koska varastonpitäjän vastuu oli luonteeltaan ankaraa.
- 33 Shell Italia valitti tästä tuomiosta Corte suprema di cassazioneen (ylin tuomioistuin, Italia), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin, ja väitti päinvastoin, että käsiteltävässä asiassa oli sovellettava verovapautusta koskevaa kansallista lainsäädäntöä.
- 34 Ennakkoratkaisua pyytäneellä tuomioistuimella on unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön ja oman oikeuskäytäntönsä perusteella epäilyksiä direktiivin 92/12 14 artiklan ulottuvuudesta ja erityisesti odottamattoman tapahtuman ja ylivoimaisen esteen käsitteiden soveltamisalasta tilanteessa, jossa kolmannen osapuolen lainvastainen teko voi synnyttää valtuutetulle varastonpitäjälle itselleen perustellun luottamuksen, kun tämä ei ole toiminut tuottamuksellisesti.
- 35 Se huomauttaa yhtäältä, että ensimmäinen oikeuskäytäntösuuntaus näyttää perustuvan ankaran vastuun järjestelmän mukaisesti väitteeseen, jonka mukaan kolmannen osapuolen tahallinen lainvastainen teko ei vapauta verovelvollista verovelvollisuudestaan. Toisaalta ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että on olemassa toinen oikeuskäytäntösuuntaus, jossa kallistutaan päinvastoin sen näkemyksen kannalle, että kolmannen osapuolen tahallinen lainvastainen teko voi vapauttaa verovelvollisen verovelvollisuudestaan, kun tulliasiakirjojen väärentämisen käsittävän petoksen tilanteessa osoitetaan, että vakuuden antanut varastonpitäjä oli täysin tietämätön tästä petoksesta eikä sillä siten ollut mitään syytä uskoa, ettei tuote liikkunut täysin sääntöjenmukaisesti väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä.
- 36 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan 24.3.2022 annettu tuomio TanQuid Polska (C-711/20, EU:C:2022:215) ei poista epäilyksiä direktiivin 92/12 14 artiklan tulkinnasta sillä perusteella, että kyseiseen tuomioon johtaneessa asiassa väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä liikkuvien kivennäisöljyjen vastaanottaja oli kiistänyt vastaanottaneensa ne, kun taas käsiteltävässä asiassa tuotteiden vastaanottaja palautti kunkin saateasiakirjan kappaleen nro 3, mistä syystä varastonpitäjä uskoi näin, että kyseiset tuotteet olivat saapuneet suunniteltuun määräpaikkaansa.
- 37 Corte suprema di cassazione on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [direktiivin 92/12] 14 artiklan [1 kohdan] ensimmäistä virkettä tulkittava siten, että jos valmisteveron alainen tuote on poistunut sääntöjenvastaisesti väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmästä, veron maksamisesta vakuuden antaneen varastonpitäjän vastuu on luonteeltaan ankaraa eikä siihen liity mitään mahdollisuutta vapautua verovelvoitteesta eikä siihen liittyviä seuraamuksia vastaavista maksuvelvoitteista silloinkaan, kun tästä järjestelmästä poistuminen riippuu lainvastaisesta teosta, joka voidaan lukea yksinomaan kolmannen osapuolen syyksi, vai voidaanko sitä tulkita siten, että verovapautus ja vapautus siihen liittyvistä seuraamuksista myönnetään – jos kyseessä ovat odottamattomat tapahtumat tai ylivoimaiset esteet – vakuuden antaneelle varastonpitäjälle, joka ei ole millään tavoin osallinen kolmannen osapuolen lainvastaiseen tekoon ja joka on perustellusti ja ilman omaa tuottamustaan luottanut siihen, että tuote liikkuu väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä sääntöjenmukaisesti?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

- 38 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuimien tiedustele kysymyksellään lähinnä, onko direktiivin 92/12 14 artiklan 1 kohdan ensimmäistä virkettä tulkittava siten, että siinä säädettyä verovapautusta väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä tapahtuneille menetyksille, jotka johtuvat odottamattomista tapahtumista tai ylivoimaisista esteistä, sovelletaan veronmaksusta vastuussa olevaan varastonpitäjään tilanteessa, jossa väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmästä poistuminen johtuu lainvastaisesta teosta, kun varastonpitäjä ei ole millään tavalla osallinen tähän yksinomaan kolmannen osapuolen syyksi luettavaan lainvastaaiseen tekoon ja varastonpitäjä luottaa perustellusti siihen, että tuote liikkuu sääntöjenmukaisesti väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä.
- 39 Aluksi on muistutettava, että direktiivillä 92/12 pyritään antamaan sen 3 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen kivennäisöljyjen kaltaisten valmisteveron alaisten tuotteiden hallussapitoa, liikkumista ja valvontaa koskevia sääntöjä erityisesti sen varmistamiseksi, että valmisteverosaatavan syntymisen perusteet ovat samat kaikissa jäsenvaltioissa, kuten direktiivin johdanto-osan neljännessä perustelukappaleesta ilmenee. Tämä yhdenmukaistaminen merkitsee lähtökohtaisesti sitä, että jäsenvaltioiden välisissä suhteissa luovutaan kaksinkertaisesta verotuksesta (ks. mm. tuomio 24.2.2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 40 Direktiivissä 92/12 tarkoitettu verotettava tapahtuma muodostuu sen 5 artiklan 1 kohdan ensimmäisen virkkeen mukaan valmisteveron alaisten tuotteiden tuotannosta unionin alueella tai niiden tuonnista tälle alueelle.
- 41 Sitä vastoin direktiivin 92/12 6 artiklan 1 kohdan nojalla valmisteverosaatava syntyy muun muassa, kun valmisteveron alainen tuote luovutetaan kulutukseen. Kyseisen direktiivin 6 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan a alakohdan mukaan tällä käsitteellä tarkoitetaan myös kaikkia tuotteiden poistumisia mainitun direktiivin 4 artiklan c alakohdassa tarkoitettua väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmästä, sääntöjenvastainen poistuminen mukaan lukien.
- 42 Tällaiselle järjestelmälle tunnusomaista on, että siihen kuuluviin tuotteisiin liittyvät valmisteverosaatavat eivät vielä ole syntyneet, vaikka verotettava tapahtuma on jo toteutunut. Näin ollen kyseisellä järjestelmällä toteutetaan valmisteveron alaisten tuotteiden osalta valmisteverosaatavan syntymisen lykkääminen siihen saakka, kunnes sen – tämän tuomion edellisessä kohdassa kuvatun kaltainen – syntyedellytys täyttyy (tuomio 24.3.2022, *TanQid Polska*, C-711/20, EU:C:2022:215, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 43 Tällainen verosaatavan syntymisen edellytys täyttyy tilanteessa, jossa kyseiset tuotteet ovat poistuneet väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmästä, sääntöjenvastainen poistuminen mukaan lukien, ja tällaista poistumista on direktiivin 92/12 6 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan pidettävä kulutukseen luovuttamisena.
- 44 Tästä syystä on tutkittava edellytykset, joiden täytyessä kyseisen direktiivin 14 artiklan 1 kohdassa myönnetään verovapautus, jotta voidaan selvittää, voisivatko nämä edellytykset täytyä pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa.

- 45 Direktiivin 92/12 14 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä virkkeessä säädetään, että valtuutettu varastonpitäjä on vapautettava valmisteverosta sellaisten väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä tapahtuneiden menetysten osalta, jotka johtuvat odottamattomista tapahtumista tai ylivoimaisista esteistä ja jotka kyseisen jäsenvaltion viranomaiset ovat todenneet.
- 46 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeuden sellaisen säännöksen sanamuotoa, jossa ei ole nimenomaista viittausta jäsenvaltioiden oikeuteen sen merkityksen ja ulottuvuuden määrittämiseksi, on tavallisesti tulkittava koko unionissa itsenäisesti ja yhtenäisesti sen tavanomaisen yleiskielisen merkityksen mukaisesti ottamalla huomioon säännöksen asiayhteys ja kyseessä olevalla säännöstöllä tavoiteltu päämäärä (ks. vastaavasti tuomio 10.6.2021, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Viaton toimija), C-279/19, EU:C:2021:473, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 47 Direktiivin 92/12 14 artiklan 1 kohdan ensimmäisen virkkeen sanamuodosta seuraa, että varastonpitäjä vapautetaan verosta kahden edellytyksen täytyessä. Varastonpitäjän on nimittäin osoitettava ensinnäkin, että kyseessä on väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä tapahtunut menetys, ja toiseksi, että tämä menetys johtuu odottamattomasta tapahtumasta tai ylivoimaisesta esteestä.
- 48 Menetyksen käsitteen tavanomaisen yleiskielisen merkityksen mukaan valtuutetun varastonpitäjän kärsimällä menetyksellä tarkoitetaan sitä, että varastonpitäjä on menettänyt kokonaan tai osittain jotakin käytössään tai hallussaan ollutta. Tästä seuraa, että kyseisen 14 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä virkkeessä tarkoitettuna menetyksenä on pidettävä tuotteen häviämistä sen tuotannon, jalostamisen, hallussapidon tai kuljetuksen aikana.
- 49 Koska direktiivin 92/12 14 artiklan 1 kohdan toisessa virkkeessä säädetty verovapautus on erillinen sen 1 kohdan ensimmäisessä virkkeessä säädetystä verovapautuksesta, ensiksi mainittua verovapautusta ei voida tulkita laajentavasti (ks. vastaavasti tuomio 18.12.2007, Société Pipeline Méditerranée et Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, 43 kohta). Vapautus, josta direktiivin 92/12 14 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä virkkeessä on säädetty odottamattomasta tapahtumasta tai ylivoimaisesta esteestä johtuvan menetyksen osalta, on lisäksi poikkeus pääsäännöstä, ja sitä on siis tulkittava suppeasti (ks. vastaavasti tuomio 18.12.2007, Société Pipeline Méditerranée et Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, 30 kohta).
- 50 Näin ollen väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä olevan tuotteen häviäminen voi merkitä ainoastaan sitä, että kyseistä tuotetta on tosiasiallisesti mahdotonta luovuttaa kulutukseen tai saattaa vaihdantaan unionissa.
- 51 Tuote, joka pääasian kaltaisissa olosuhteissa poistuu sääntöjenvastaisesti väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmästä, pysyy kuitenkin vaihdannassa unionissa.
- 52 Näin ollen tällainen valmisteveron alaisen tuotteen sääntöjenvastainen poistuminen väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmästä ei voi täyttää ensimmäistä edellytystä tämän tuomion 47 kohdassa mainituista kahdesta kumulatiivisesta edellytyksestä sille, että valtuutetulle varastonpitäjälle myönnetään vapautus veron maksamisesta.
- 53 Kun menetystä ei ole tapahtunut, valtuutetulle varastonpitäjälle ei voida myöskään myöntää direktiivin 92/12 14 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä virkkeen mukaista verovapautusta tilanteessa, jossa väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmästä poistutaan

- sääntöjenvastaisesti, edes silloin, kun tämä tuotteen poistuminen johtuu yksinomaan kolmannen osapuolen syyksi luettavasta lainvastaisesta teosta ja kyseinen varastonpitäjä luottaa perustellusti siihen, että tuote liikkuu sääntöjenmukaisesti väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä.
- 54 Tämän säännöksen tulkintaa tukevat sekä säännöksen asiayhteys että direktiivin 92/12 tavoitteet.
- 55 Erityisesti direktiivin 92/12 systematiikasta ja muun muassa sen 13 artiklasta, 15 artiklan 3 ja 4 kohdasta ja 20 artiklan 1 kohdasta ilmenee, että lainsäätäjä on antanut valtuutetulle varastonpitäjälle keskeisen tehtävän menettelyssä, jota sovelletaan valmisteveron alaisten ja väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmään asetettujen tuotteiden liikkuaessa (tuomio 2.6.2016, Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, EU:C:2016:398, 31 kohta).
- 56 Tämä varastonpitäjä, joka on luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö, jonka jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset ovat valtuuttaneet valmistamaan, jalostamaan, pitämään hallussaan, vastaanottamaan ja sieltä lähettämään valmisteveron alaisia tuotteita väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä liiketoimintansa yhteydessä, on siten osoitettu veronmaksuvelvolliseksi valmisteverojen maksamisessa, kun tuotteiden siirron aikana on tapahtunut verosaatavan synnyttänyt sääntöjenvastaisuus tai rikkomus. Tämä vastuu on lisäksi ankara, eikä se perustu varastonpitäjän todistettuun tai oletettuun tuottamukseen vaan sen osallistumiseen elinkeinotoimintaan (ks. vastaavasti tuomio 24.2.2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, 52 kohta).
- 57 Kuten direktiivin 92/12 johdanto-osan ensimmäisestä ja neljänneestä perustelukappaleesta ilmenee, direktiivin yhtenä tavoitteena on varmistaa, että valmisteverosaatavan syntymisen edellytykset ovat samat kaikissa jäsenvaltioissa sisämarkkinoiden moitteettoman toiminnan – joka edellyttää tavaroiden, myös valmisteveron alaisten tavaroiden, vapaata liikkuvuutta – varmistamiseksi. Lisäksi näihin tavoitteisiin kuuluu myös veropetosten, veronkierron ja mahdollisten väärinkäytösten estäminen (ks. vastaavasti tuomio 10.6.2021, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Viaton toimija), C-279/19, EU:C:2021:473, 31 kohta).
- 58 Kyseisen direktiivin 14 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä virkkeessä tarkoitetun menettämisen käsitteen tulkitseminen siten, että tämä käsite kattaa valmisteveron alaisen tuotteen sääntöjenvastaisen poistumisen väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmästä, ei olisi tämän tuomion edellisessä kohdassa mainittujen tavoitteiden mukainen. Tällainen tulkinta heikentäisi nimittäin yhtäältä kyseisellä direktiivillä varastonpitäjälle väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä annetun vastuun ankaraa luonnetta ja näin ollen varastonpitäjän keskeistä roolia valmisteverosaatavan syntymisen ja viime kädessä valmisteveron alaisten tavaroiden vapaan liikkuvuuden varmistamisessa. Tällainen heikentyminen vaarantaisi myös veropetosten, veronkierron ja väärinkäytösten estämistä koskevan tavoitteen, koska sillä vaikeutettaisiin käytännössä valmisteveron kantamista tällaiselta varastonpitäjältä sääntöjenvastaisuuden tai rikkomuksen tilanteessa (ks. vastaavasti tuomio 10.6.2021, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Viaton toimija), C-279/19, EU:C:2021:473, 34 kohta).
- 59 Kaiken edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että direktiivin 92/12 14 artiklan 1 kohdan ensimmäistä virkettä on tulkittava siten, että siinä säädettyä verovapautusta ei sovelleta veronmaksusta vastuussa olevaan varastonpitäjään tilanteessa, jossa väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmästä poistuminen johtuu lainvastaisesta teosta, edes silloin, kun varastonpitäjä ei ole millään tavalla osallinen tähän yksinomaan kolmannen osapuolen syyksi luettavaan lainvastaiseen tekoon ja varastonpitäjä luottaa perustellusti siihen, että tuote liikkuu sääntöjenmukaisesti väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä.

Oikeudenkäyntikulut

- 60 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kymmenes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25.2.1992 annetun neuvoston direktiivin 92/12/ETY 14 artiklan 1 kohdan ensimmäistä virkettä

on tulkittava siten, että

siinä säädettyä verovapautusta ei sovelleta veronmaksusta vastuussa olevaan varastonpitäjään tilanteessa, jossa väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmästä poistuminen johtuu lainvastaisesta teosta, edes silloin, kun varastonpitäjä ei ole millään tavalla osallinen tähän yksinomaan kolmannen osapuolen syyksi luettavaan lainvastaiseen tekoon ja varastonpitäjä luottaa perustellusti siihen, että tuote liikkuu sääntöjenmukaisesti väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä.

Allekirjoitukset