

Asia C-509/22**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

27.7.2022

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Corte suprema di cassazione (Italia)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

20.7.2022

Valittaja:

Agenzia delle Dogane e dei Monopoli

Vastapuoli:

Girelli Alcool Srl

Pääasian kohde

Agenzia delle doganen (tullivirasto) valitus Commissione tributaria regionale della Lombardia (Lombardian alueellinen verotuomioistuin, Italia) tuomiosta, jolla tämä tuomioistuin vahvisti muutoksenhakumenettelyssä Girelli Alcool Srl -yhtiön vahingossa menetetyn alkoholierän valmisteveron hyvitystä koskevan kanteen.

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeudellinen perusta

Corte di cassazione (ylin tuomioistuin, Italia), ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin, pyytää viimesijaisena tuomioistuimena SEUT 267 artiklan nojalla selventämään myös unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön valossa, kuinka käsite ”ennalta-arvaamaton tapahtuma” olisi ymmärrettävä esillä olevassa asiassa, jossa kyseessä on väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä olleiden valmisteveron alaisten tavaroiden menetys, kun otetaan huomioon se, kuinka huolellisesti vastuun syntyminen on pyritty ehkäisemään. Lisäksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää selventämään, ovatko (ennalta-

arvaamattomaan tapahtumaan ja ylivoimaiseen esteeseen rinnastettavaa) muuta kuin törkeää huolimattomuutta ja ylimääräisen ”lieväksi huolimattomuudeksi” kutsutun yleisen kategorian käyttämisen mahdollisuutta koskevat kansalliset säännökset yhteensopivia unionin oikeuden kanssa.

Ennakkoratkaisukysymykset

Onko ensinnäkin direktiivin 2008/118/EY 7 artiklan 4 kohdassa tarkoitettu väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä tapahtuvaan menetykseen johtavan ennalta-arvaamattoman tapahtuman käsite ymmärrettävä samoin kuin ylivoimaisen esteen tapauksessa siten, että sillä viitataan valtuutetusta varastonpitäjästä riippumattomiin, epätavallisiin ja odottamattomiin olosuhteisiin, joita tämä ei olisi voinut välttää millään asianmukaisilla varotoimilla ja joihin tällä ei objektiivisesti tarkastellen ollut mitään mahdollisuutta vaikuttaa?

Lisäksi, onko vastuun poissulkemiseksi ennalta-arvaamattoman tapahtuman sattua merkitystä sillä, kuinka huolellisilla varotoimilla vahinko on pyritty välttämään, ja jos on, niin missä määrin?

Toissijaisesti kahteen ensimmäiseen kysymykseen nähden, onko 26.10.1995 annetun asetuksen nro 504 4 §:n 1 momentin kaltainen säännös, jossa (saman toimijan tai kolmannen osapuolen) muu kuin törkeä huolimattomuus rinnastetaan ennalta-arvaamattomaan tapahtumaan ja ylivoimaiseen esteeseen, yhteensopiva direktiivin 2008/118/EY 7 artiklan 4 kohdassa, jossa ei mainita muita edellytyksiä eikä erityisesti teon tekijän tai veroviranomaisen huolimattomuuteen liittyviä tekijöitä, tarkoitettuna lainsäädännön kanssa?

Lopuksi, voidaanko niin ikään mainittuun 7 artiklan 4 kohtaan sisältyvää ilmausta ”*taikka jäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten luvan perusteella*” tulkita siten, että jäsenvaltiolla on mahdollisuus määrittää ylimääräinen yleinen kategoria (lievä huolimattomuus), joka tavaran tuhoutumisen tai menettämisen yhteydessä on omiaan vaikuttamaan kulutukseen luovuttamisen käsitteeseen, vai onko niin, että mainittua ilmausta ei voida ymmärtää näin, vaan se on sen sijaan ymmärrettävä viittaukseksi yksittäisiin tapauksiin, joihin saadaan tapauskohtainen lupa tai jotka yksilöidään joka tapauksessa objektiivisesti määriteltyjen tapauskohtaisten tekijöiden perusteella?

Unionin oikeussäännöt, joihin viitataan

Valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annettu neuvoston direktiivi 2008/118/EY, erityisesti johdanto-osan yhdeksäs perustelukappale ja 7 artiklan 4 ja 5 kohta:

”4. Väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä olevien valmisteveron alaisten tavaroiden täydellisen tuhoutumisen tai lopullisen menettämisen, joka on tapahtunut tavaroiden luonteesta johtuvat syyn, ennalta-arvaamattoman

tapahtuman tai ylivoimaisen esteen seurauksena taikka jäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten luvan perusteella, ei katsota olevan kulutukseen luovuttamista.

Tätä direktiiviä sovellettaessa tavaroita pidetään täydellisesti tuhoutuneina tai lopullisesti menetettyinä, kun niitä ei ole enää mahdollista käyttää valmisteveron alaisina tavaroina.

Kyseisten valmisteveron alaisten tavaroiden täydellisen tuhoutuminen tai lopullinen menettäminen on näytettävä toteen jäsenvaltion toimivaltaisia viranomaisia tyydyttävällä tavalla, jossa tavarat tuhoutuivat täydellisesti tai ne menetettiin lopullisesti tai, jos ei ole mahdollista määrittää, missä menettäminen tapahtui, sen jäsenvaltion viranomaisia tyydyttävällä tavalla, jossa se havaittiin.

5. Kunkin jäsenvaltion on vahvistettava omat sääntönsä ja edellytyksensä, joiden mukaisesti 4 kohdassa tarkoitetut menetykset määritetään.”

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, johon viitataan

Tuomio 18.12.2007, Société Pipeline Méditerranée et Rhône (SPMR) (C-314/06, EU:C:2007:817, 23, 25, 31 ja 37 kohta); tuomio 18.5.2017, Latvijas Dzelzcejs VAS (C-154/16, EU:C:2017:392, 61 kohta); tuomio 24.2.2021, Silcompa (C-95/19, EU:C:2021:128, 52 kohta) ja tuomio 24.3.2022, Generálni ředitelství cel (C-711/20, EU:C:2022:215, 43 kohta)

Kansalliset oikeussäännöt, joihin viitataan

Tuotannosta ja kulutuksesta kannettavista veroista sekä rikosoikeudellisista ja hallinnollisista seuraamuksista 26.10.1995 annettu konsolidoiva asetus nro 504 (DECRETO LEGISLATIVO 26 ottobre 1995, n. 504, Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative (Testo Unico sulle Accise – TUA, jäljempänä TUA), sellaisena kuin se on muutettuna 29.3.2010 annetun asetuksen nro 48 1 §:llä.

”4 §

Menetyksistä, tuhoista ja hävikistä myönnettävät hyvitykset.

1. Tapauksessa, jossa väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä olevat tavarat menetetään lopullisesti tai ne tuhoutuvat täydellisesti, niistä kannettavasta valmisteverosta myönnetään hyvitys, mikäli verovelvollinen näyttää veroviranomaista tyydyttävällä tavalla toteen, että tavaroiden menetys tai tuhoutuminen johtuu ennalta-arvaamattomasta tapahtumasta tai ylivoimaisesta esteestä. Valmistettua tupakkaa lukuun ottamatta kolmannen henkilön tai

verovelvollisen muut kuin törkeää huolimattomuutta ilmentävät teot rinnastetaan ennalta-arvaamattomaan tapahtumaan tai ylivoimaiseen esteeseen.”

Yhteenveto tosiseikoista ja menettelystä

- 1 Girelli Alcool Srl (jäljempänä yhtiö) omistaa etyylialkoholivaraston ja toimii sen valtuutettuna varastonpitäjänä sekä etyylialkoholin denaturointia harjoittavana laitoksena.
- 2 Etyylialkoholin denaturointilaitteiston säiliötä oltiin täyttämässä 26.3.2014 Agenzia delle dogane (tullivirasto) virkailijan läsnä ollessa, kun puhdasta etyylialkoholia pääsi vuotamaan ja leviämään laitoksen lattialle, koska yrityksen työntekijä oli jättänyt erään venttiilin auki.
- 3 Osa tuotteesta kerättiin talteen, mutta osa menetettiin lopullisesti.
- 4 Näin ollen yhtiö pyysi valmisteveron hyvitystä menetetyn alkoholin osalta.
- 5 Agenzia delle dogane e dei monopoli hylkäsi hyvityksen myöntämistä koskevan pyynnön ja perusteli päätöstään sillä, että menetys ei johtunut ennalta-arvaamattomasta tapahtumasta tai ylivoimaisesta esteestä vaan siitä, että yhtiön työntekijä oli menetellyt harkitsemattomasti ja huolimattomasti jättäessään säiliön venttiilin epähuomiossa auki, ja antoi myöhemmin, 3.10.2014, 17 476,24 euron maksuunpanopäätöksen.
- 6 Yhtiö riitautti tämän päätöksen Commissione tributaria provinciale di Milanossa (Milanon maakunnallinen verotuomioistuin, Italia). Se vetosi erityisesti seuraaviin seikkoihin: a) veron määräämiselle ei ollut perustetta, koska tuotetta ei ollut luovutettu kulutukseen, vaan se oli menetetty; b) vahinkoa voitiin pitää ennalta-arvaamattomana tapahtumana; c) toissijaisesti vahinko kuului ”muun kuin törkeän” huolimattomuuden piiriin, sillä se johtui työntekijän tarkkaavaisuuden puuttumisesta.
- 7 Commissione tributaria provinciale di Milano hyväksyi valituksen; se piti viimeistä perustelua perusteltuna, koska työntekijän huolimattomuus ei ollut ”törkeää”.
- 8 Agenzia delle dogane riitautti tämän tuomion Commissione tributaria regionale della Lombardiassa, joka kuitenkin vahvisti sen ja yhtyi käsitykseen, jonka mukaan alkoholi a) oli menetetty peruuttamattomasti eikä sitä näin ollen ollut luovutettu kulutukseen ja b) menetys oli johtunut ennalta-arvaamattomasta tapahtumasta, minkä vuoksi hyvityksen myöntämisedellytykset täyttyivät.
- 9 Näin ollen Agenzia delle dogane teki kassaatiovalituksen ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen.

Pääasian asianosaisten tärkeimmät perustelut

- 10 Agenzia delle dogane vetoaa TUA:n 4 §:n rikkomiseen; sen mukaan toisen oikeusasteen tuomioistuin oli toiminut virheellisesti sisällyttäessään yhtiön työntekijän huolimattomuuden ennalta-arvaamattomaan tapahtumaan ja katsonut joka tapauksessa, ettei työntekijän huolimattomuus ollut ”törkeää”, minkä vuoksi yhtiö ei sen mukaan ollut vastuussa tapahtuneesta.
- 11 Se katsoo, että lievän huolimattomuuden rinnastaminen huolimattomuuden puuttumiseen on teoriassa mahdollista, mutta esittää kuitenkin, että tätä on välttämättä tulkittava suppeasti niin, että tapauksissa, joissa on kyse lievästä huolimattomuudesta, huolimattomuuden on oltava todella vähäistä.
- 12 Lisäksi Agenzia delle dogane katsoo, että koska toiminnan yhteydessä käsitellään erittäin herkästi syttyvää ainetta, huolimattomuuden määrittämiseksi olisi pitänyt viitata laitoksen asianmukaisuutta ja turvallisuutta koskevien objektiivisten standardien teknisiin arviointiperusteisiin.
- 13 Vastapuolena oleva yhtiö huomauttaa ensinnäkin, että valmisteveron kantamiselle ei ole perustetta, koska alkoholi menetettiin lopullisesti eikä sitä näin ollen luovutettu kulutukseen.
- 14 Vastuun osalta yhtiö toteaa, ettei sen työntekijän menettely ollut luonteeltaan törkeää ja että TUA:n 4 §:n 1 momentissa lievä huolimattomuus rinnastetaan ennalta-arvaamattomaan tapahtumaan.
- 15 Yhtiö katsoo, että kansallisessa lainsäädännössä oleva viittaus ”muuhun kuin törkeään huolimattomuuteen” on yhteensopiva direktiivin 2008/118 kanssa, vaikka direktiivissä ei nimenomaisesti säädetä siitä, sillä se katsoo, että mainitussa direktiivissä jätetään jäsenvaltioille jonkin verran harkintavaltaa.

Tiivistelmä ennakkoratkaisupyynnön perusteista

- 16 Corte di cassazione muistuttaa ennen kaikkea, että sen oikeuskäytännössä ennalta-arvaamattoman tapahtuman ja ylivoimaisen esteen käsitteisiin on omaksuttu kaksi lähestymistapaa.
- 17 Ensimmäinen lähestymistapa on subjektiivisempi: tapahtuma, josta ei synny vastuuta, on tapahtuma, joka ei ole verovelvollisen vastuulla; ennalta-arvaamaton tapahtuma on täsmällinen asianosaisten toimintapiiriin liittymätön tapahtuma, ja vapauttava näyttö edellyttää sen toteen näyttämistä, että verovelvollinen ei ole toiminut huolimattomasti, toisin sanoen sitä, että vahinko on tapahtunut tavalla, jota ei voitu ennalta arvata eikä sitä olisi voitu välttää millään konkreettisessa tapauksessa asianmukaisilla huolellisilla varotoimilla.
- 18 Toinen lähestymistapa perustuu ennalta-arvaamattomuuden ja vääjäämättömyyden edellytysten tarkasteluun, jonka nojalla ennalta-arvaamaton

tapahtuma voidaan todeta objektiivisesti syy-seuraussuhteen uskottavuuden todennäköisyyteen liittyvien arviointiperusteiden nojalla, mikä tekee verovelvollisen mahdollisesta huolellisesta tai harkitsemattomasta menettelystä merkityksettömäksi.

- 19 Valmisteverojen erityisalakkeella Corte di cassazione näyttää katsovan, ettei verovelvollisen huolellisuuden arvioinnilla ole merkitystä ennalta-arvaamattoman tapahtuman (tai ylivoimaisen esteen) käsitteen yhteydessä.
- 20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää edelleen, että ennakkoratkaisupyyntö koskee direktiivin 2008/118 7 artiklan 4 kohdan tulkintaa ja erityisesti sitä, voidaanko siinä tarkoitettu hyvitys myöntää myös tapauksessa, jossa valmisteveron alaisen tavaran lopulliseen menettämiseen johtaneen tapahtuman aiheutti varastonpitäjän tai sen työntekijän huolimaton tai harkitsematon menettely, jos huolimattomuutta pidetään lievänä.
- 21 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ratkaisun kannalta keskeistä on se, sisältyvätkö myös tuottamukselliset menettelyt unionin oikeudessa ennalta-arvaamattoman tapahtuman (tai ylivoimaisen esteen) käsitteeseen; lisäksi, mikäli tähän vastataan kieltävästi, onko se, että Italian lainsäätäjät rinnastaa asianosaisen tai kolmannen osapuolen muuna kuin törkeänä huolimattomuutena pidettävän menettelyn ennalta-arvaamattomaan tapahtumaan tai ylivoimaiseen esteeseen, yhteensopivaa valmisteveroja koskevan unionin oikeuden kanssa.
- 22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa ennalta-arvaamattoman tapahtuman ja ylivoimaisen esteen käsitteen tulkintaa valmisteverolainsäädännön alalla koskevaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön ja huomauttaa, että ennalta-arvaamattoman tapahtuman ja ylivoimaisen esteen käsitteiden arviointiperusteet näyttävät olevan samanlaiset.
- 23 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan unionin tuomioistuin on kehittänyt ylivoimaisen esteen käsitettä selkeästi asiassa Société Pipeline Méditerranée et Rhône (SPMR) annettussa tuomiossa, ja ennalta-arvaamattoman tapahtuman osalta tuomiossa Latvijas Dzelzceļš VAS esitetään oikeasuhteisuuteen liittyvää arviointiperustetta ("joutumatta tekemään kohtuuttomia uhrauksia") lukuun ottamatta tiukasti syy-seuraussuhdetta korostava yhtenäinen konsepti.
- 24 Kokonaisuutena tarkastellen direktiivistä 2008/118 ei myöskään näytä ilmenevän tilanteita, joissa teon tekijän tuottamuksellisuuden aste voi olla omiaan estämään vastuun syntymisen. Tuomiossa Silcompa ja tuomiossa Generaini ředitelstvi cel sitä vastoin korostuu varastonpitäjän objektiivinen vastuu.
- 25 Unionin oikeuden mukainen järjestelmä näyttää siten perustuvan ainoastaan ennalta-arvaamattoman tapahtuman ja ylivoimaisen esteen edellytyksiin, jotka edellä mainitun unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan edellyttävät yhtäältä objektiivista ("epätavalliset ja ennalta-arvaamattomat seikat") ja toisaalta subjektiivista osaa ("velvollisuus – – toteuttaa asianmukaisia toimenpiteitä joutumatta tekemään kohtuuttomia uhrauksia"), mikä ei vaikuta yhteensopivalta

sellaisen tuottamuksellisen menettelyn kaltaisen toiminnan kanssa, josta puuttuu sekä ennalta-arvaamattomuus että tarpeellisten varotoimien soveltaminen.

- 26 Näiden huomautusten perusteella ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, määritelläänkö TUA:n 4 §:n 1 momentin säännöksessä, jossa lievää huolimattomuus rinnastetaan ennalta-arvaamattomaan tapahtumaan ja ylivoimaiseen esteeseen, sellainen yksilölliseen ja subjektiiviseen huolellisuutta koskevaan arviointiperusteeseen liittyvä ennalta-arvaamattomaan tapahtumaan ja ylivoimaiseen esteeseen nähden ylimääräinen, tavaran tuhoutumisen tai menettämisen tapauksessa sovellettava verovapautuksen edellytys, joka on unionin oikeuden säännöksiin nähden ylimääräinen ja itsenäinen.
- 27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa selvittää myös, onko TUA:n 4 §:n 1 momentissa tarkoitettu tilanne yhteensopiva direktiivin 2008/118 7 artiklan 4 kohdan kanssa, jonka mukaan tuhoutuminen tai menettäminen, jonka ei katsota olevan kulutukseen luovuttamista, voi tapahtua myös ”jäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten luvan perusteella”.
- 28 Tämä ilmaus voisi näet tarkoittaa sitä, että jäsenvaltio (kuten Italia nyt esillä olevassa asiassa) voi määrittää ylimääräisiä verohuojennusten yleisiä kategorioita. Toisaalta, kun säännöstä tarkastellaan kokonaisuutena, yllä mainittu ilmaus vaikuttaa pikemminkin poissulkevalta ja täydentävältä. Kyseisellä ilmauksella viitattaisiin siten ylimääräisiin erityisiin tapahtumiin, joita ei voida määrittää lähtökohtaisesti vaan jotka liittyvät sellaisiin tapauksen erityisiin seikkoihin, joiden vuoksi toimivaltaisen viranomaisen konkreettisen arvion perusteella tavara voidaan tapauskohtaisesti (”luvan perusteella”) tuhota. Tältä osin direktiivin 2008/118 johdanto-osan yhdeksännessä perustelukappaleessa käytetään käsitettä ”olosuhteet”, jolla ilmeisesti viitataan erityisiin ja yksilöitävissä oleviin seikkoihin, ei luonteeltaan yleisiin ja olennaisilta osin määrittelemättömiin tekijöihin.
- 29 Tältä osin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin muistuttaa, että koska verosta vapauttamisen perusteet ovat poikkeuksia tavanomaisesta verotusjärjestelmästä, niitä on tulkittava rajoittavasti ja suppeasti.
- 30 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa, ettei unionin tuomioistuin ole aiemmin lausunut tästä nimenomaisesta seikasta, jota on selvennettävä, jotta verosaatavan syntymisen käsite voitaisiin määrittellä tavalla, joka on yhtenäinen ja pätevä koko unionin alueella.