

Kohtuasi C-711/20**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

31. detsember 2020

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Nejvyšší správní soud (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

16. detsember 2020

Kassaator:

TanQuid Polska Sp. z o. o.

Vastustaja:

Generální ředitelství cel (Tšehhi Vabariigi tolliamet)

Põhikohtuasja ese

Põhikohtuasja ese on kassatsioonkaebus, mille Generální ředitelství cel (Tšehhi Vabariigi tolliamet, edaspidi „vastustaja“) esitas Krajský soud v Českých Budějovicích (České Budějovice maakonnakohus, Tšehhi Vabariik, edaspidi „maakonnakohus“) 12. septembri 2018. aasta otsuse (edaspidi „maakonnakohtu otsus“) peale, millega tühistati vastustaja otsused (edaspidi „vaidlustatud otsused“), milles vastustaja leidis, et TanQuid Polska, Sp. z o. o. (edaspidi „kassaator“) rikkus maksulaopidajana aktsiisi peatamise korda (edaspidi „kõnealune kord“), ja maksustas teda aktsiisiga.

Eelotsuse küsimused

1. Kas aktsiisiga maksustatav kaup liigub nõukogu direktiivi 92/12/EMÜ artikli 4 punkti c tähenduses aktsiisi peatamise korra alusel olukorras, kus ühe liikmesriigi toll on nõustunud aktsiisi peatamise korra alusel kauba liikumisega maksulaost teises liikmesriigis asuvale registreeritud ettevõtjale, ilma et aktsiisi peatamise korra alusel kauba liikumise tingimused oleksid tegelikult täidetud, kuna järgneva

menetluse käigus on ilmnenu, et registreeritud ettevõtja ei teadnud kauba liikumisest kolmandate isikute pettuste tõttu?

2. Kas nõukogu direktiivi 92/12/EMÜ artikli 15 lõike 3 tähenduses niisuguse tagatise andmine, mis on antud muuks otstarbeks kui aktsiisi peatamise korra alusel kauba liikumiseks maksulao ja teises liikmesriigis asutatud registreeritud ettevõtja vahel, välistab aktsiisi peatamise korra alusel kauba liikumise, kui tagatise andmise fakt on märgitud aktsiisi peatamise korra alusel kauba registreeritud ettevõtjale liikumise saatedokumentidesse ja selle on kinnitanud liikmesriigi toll?

Viidatud Euroopa Liidu õigusnormid

Nõukogu direktiivi 92/12/EMÜ aktsiisiga maksustatava kauba üldise korralduse ja selle kauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta (edaspidi „direktiiv“) artikli 4 punkt c ja artikli 6 lõike 1 punkt a, artikli 13 punkt a ja artikli 15 lõiked 3 ja 4, artikli 20 lõige 1.

Asjakohased liikmesriigi õigusnormid

Vastavalt aktsiisiseaduse nr 353/2003 (zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, edaspidi „seadus“) §-dele 25, 26 ja 28 võib valitud kaup aktsiisi peatamise korra alusel liikmesriikide vahel liikuda ainult koos kaubasaatja koostatud saatedokumentiga, selle korra rikkumisega on tegemist muu hulgas siis, kui kaup ei tarnita ettenähtud tähtaja jooksul volitatud kaubasaajale.

Kohtuasja asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte

- 1 Kassaator on Poola äriühing, kes käitab Poolas maksuladu, millest 2009. aasta detsembris ja 2010. aasta jaanuaris lähetati aktsiisiga maksustatavad mineraalõlid (valitud kaup) volitatud kaubasaajast Tšehhi ettevõtjale EKOL GAS PB, s.r.o. (edaspidi „EKOL GAS“).
- 2 Ent kogutud tõenditest nähtub, et EKOL GAS ei ole kassaatoriga kunagi kaubelnud ja ta eitas kassaatoriga igasugust kokkupuudet. EKOL GAS kui registreeritud ettevõtja ei teadnud seega, et talle tuli kõnealuse korra alusel kaupa tarnida.
- 3 Tšehhi toll tuvastas, et 5. jaanuari 2010. aasta saatedokumentides sisalduv teave ei olnud tõene ja Poola tollile esitatud 38 saatedokumenti, mille alusel kassaatori maksulaost pärit mineraalõlid lähetati, ei ole Tšehhi tollile esitatud, mis on õiguserikkumine. Tšehhi tolli pitserid, millega oli kinnitatud 35 saatedokumenti, olid võltsitud. Veoks kasutatavad pitserid ei klappinud EKOL GASi pitseritega.
- 4 Kassaatori maksulaost lähetatud mineraalõlidsid ei ole EKOL GAS volitatud kaubasaajana ettenähtud tähtaja jooksul ja kohas vastu võtnud, vaid need toimetati

tundmatule isikule Tšehhi Vabariigi territooriumil kolmandate isikute, kes esinesid EKOL GASi teadmata selle ettevõtja esindajatena, pettuse tagajärjel.

- 5 Tšehhi tolli teatel rikkus kassaator kõnealust korda seetõttu, et valitud kaup tarniti Tšehhi Vabariiki ja volitatud kaubasaaja ei ole seda nõuetekohaselt vastu võtnud, seda seejärel deklareerinud ega maksnud aktsiisi, mille tagajärjel määras toll kassaatorile 3. märtsi 2016. aasta maksukohustuse määramise otsuste alusel kokku 10 207 850 Tšehhi krooni suuruse aktsiisi.
- 6 Kassaator esitas nende maksukohustuse määramise otsuste peale vaide, mille vastustaja vaidlustatud otsustega rahuldumata jättis. Need otsused maakonnakohus oma otsusega siiski tühistas ja kohtuasi saadeti uueks läbivaatamiseks tagasi. Vastustaja esitas selle kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

Maakonnakohtu otsus

- 7 Maakonnakohtu sõnul ei ole täidetud kõnealuse korra alusel mineraalõlide liikumise põhitingimus, mille kohaselt kauba liikumine peab toimuma seaduses ettenähtud ettevõtjate vahel. EKOL GASi nimel esinesid ettevõtja teadmata kolmandad isikud, kes ise ei olnud volitatud kaubasaajad, tegu on sama olukorraga nagu siis, kui saatedokumentides deklareeritud valitud kauba saajal puudub nõutav volitus. Selles kohtuasjas käsitletav olukord erineb olukorrast, kus rikutakse vormiliselt ja sisuliselt kõnealuse korra alusel mineraalõlide liikumise nõuetekohaselt alustamise tingimusi (nt valitud kauba saatmise tähtjast kinnipidamata jättes). Seetõttu tuleb selles kohtuasjas kõne all olevat olukorda käsitleda seaduse tähenduses vabasse ringlusse lubamisena.
- 8 Maakonnakohus viitas sarnastele järeldustele, mis tegi Poola toll, kes kohustas 26. oktoobri 2015. aasta otsusega ettevõtjat BM Reflex Sp. z o. o. (edaspidi „BM Reflex“) kui liikunud kauba omanikku kassaatori nimel aktsiisi tasuma. Poola tolli sõnul ei olnud kõnealuse korra alusel liikumise tingimused täidetud, kuna (i) saatedokumentides ei dokumenteeritud tehingu tegelikku kulgu ja (ii) kindlustustagatis, mille ettevõtja J&S ENERGY S.A (edaspidi „J&S ENERGY“) andis aktsiisitagatisena, hõlmas ainult maksuladude vahelist liikumist ja seetõttu ei hõlmanud aktsiisitagatis neid tarneid. Selle asutuse sõnul ei ole maksukohustuslane seega kassaator, vaid BM Reflex.

Kohtuvaidluse poolte peamised argumendid

- 9 Kassaator väidab, et kõnealuse korra alusel liikumise alustamise vormilised tingimused ei ole täidetud, kuna ei saa asuda seisukohale, et valitud kaup oli mõeldud saajale, kes oli märgitud saatedokumentidesse, mis ei pea olema ainult vormiliselt, vaid ka tegelikult õiged. Käesoleval juhul ei ole see nii, sest tegelikult ei olnud teist poolt, nimelt volitatud kaubasaajat, olemas. Kaubasaajatena tegutsesid ebaausad füüsilised isikud, kellel ei olnud õigust valitud kaupa vastu

võtta ja kes tegelesid kogu saadetisega algusest peale kavatsusega kinnitada näidatud dokumendid võltsitud pitseritega. Pealegi ei antud aktsiisitagatist, mis on ametlik tingimus selle korra kohase liikumise alustamiseks. Seda olukorda tuleb seega pidada teises liikmesriigis vabasse ringlusse lubatud valitud kauba liikumisena.

- 10 Vastustaja vaidlustab järelduse, et valitud kaup lähetati ja tarniti Tšehhi Vabariiki vabasse ringlusse. Valitud kauba kõnealuse korra alusel liikumise alustamiseks ei ole vaja volitatud kaubasaaja nõusolekut ega kinnitust. Volitatud isiku nõusolek pitseri ja allkirja vormis on nõutav vaid selleks, et kõnealuse korra alusel liikumine nõuetekohaselt lõpule viia, mis on ka põhjus, miks objektiivne vastutus selle korra rikkumise eest lasub saatjal.
- 11 Toll ei kontrolli õigsust, vaid kontrollib ainult seda, kas saatedokumendi kõik lahtrid on täidetud ning kas saatja maksulao ja volitatud kaubasaaja load kehtivad. Kui see nii on ja samal ajal on vastavalt seadusele antud maksutagatis, annab toll sellise liikumise alustamiseks nõusoleku. Olukorras, kus kaubasaajaks on märgitud kehtivat luba omav ettevõtja, algab liikumine olenemata sellest, kas ettevõtja on kaubasaajaks märgitud ekslikult või tahtlikult või kas kaubasaaja on sellest liikumisest teadlik või mitte.
- 12 Kui kaup jäetakse direktiivi artikli 15 lõike 4 kohase korra alt välja, isegi kui dokumendi hilisem kinnitamine kujutab endast pettust, kannab kõnealuse korra alt väljajäämise tagajärgi saatjast maksuladu, kes on sellisel juhul kohustatud andma tagatise enne kauba liikumise algust, sest ta vastutab valitud kauba kohaletoimetamise eest kogu liikumise ajal, kuni saatedokumentides märgitud volitatud kaubasaaja on kauba nõuetekohaselt kätte saanud.

Eelotsuse küsimuste analüüs

- 13 Eelotsusetaotluse esitanud kohus meenutab üldiselt direktiivi eesmärki, milleks on vältida liikmesriikidevahelistes suhetes topeltmaksustamist ja liidu piires vaba liikumise takistamist, ning viitab liidu kohtupraktikale, mille kohaselt tuleb kaup maksustada kohas, kus toimub lõpptarbimine, ja siseturu loomise ja toimimise tagamiseks aktsiis kõikides liikmesriikides sisse nõuda samal viisil¹.
- 14 Kui selles kohtuasjas ei oleks kõnealuse korra alusel liikumise alustamise tingimused täidetud, lubataks kaup laost tegelikult liikmesriigis tarbimisse², ja tuleks seetõttu Poolas maksustada. Kui need tingimused ei ole täidetud, alustatakse liikumist liikmesriikide vahel ja volitatud laopidajat maksustatakse Tšehhi Vabariigis juhul, kui seda korda hiljem rikutakse.

¹ Euroopa Kohtu 30. mai 2013. aasta otsus *Scandic Distilleries* (C-663/11, EU:C:2013:347, punktid 22 ja 23); 18. detsembri 2007. aasta otsus *Pipeline Méditerranée and Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, punkt 22.

² Vt direktiivi artikli 6 lõike 1 punkt a koostoimes artikli 4 punktiga c.

- 15 Kuna valitud kauba kõnealuse korra alusel liikumisel on maksuhalduri järelevalvest hoidumise oht suurem, nõuab kõnealune kord kolme tingimuse täitmist: (i) liikumine peab toimuma volitatud ettevõtjate (volitatud laopidaja ja registreeritud ettevõtja) vahel, (ii) kaup peab liikuma koos saatedokumendiga (vt direktiivi põhjendused) ja (iii) tagatise andmine peab olema kohustuslik vastavalt direktiivi artikli 13 punktile a.
- 16 Käesolevas kohtuasjas oli volitatud laopidajal luba kaitada maksuladu ja ta määras ise kindlaks liikumistingimused, märkides kaubasaajaks, see tähendab registreeritud ettevõtjaks, ettevõtja EKOL GAS. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul alustab kauba liikumist volitatud laopidaja, kuna tema täidab saatedokumendi A osa.
- 17 Euroopa Kohtu 2. juuli 2016. aasta otsuse *Kapnoviomichania Karelia* (C-81/15, EU:C:2016:398) kohaselt on volitatud laopidajal objektiivne vastutus liikumise kõnealuse korra mis tahes rikkumise või eiramise kohas, kus see on toime pandud. Sellest vastutusest vabastab üksnes see, kui on tõendatud, et kaubasaaja on saadetise vastu võtnud (direktiivi artikli 15 lõige 4). Ta täidab seejärel saatedokumendi C osa, milles on nõutav allkiri ja pitser. Kaubasaaja loetakse seega toiminguga hõlmatuks alles lõpus, mida kinnitab ka direktiivi artikli 19 lõige 2. Seega ei ole kauba liikumise alustamiseks tema osalus vajalik.
- 18 Toll kontrollib, et kauba liikumine toimub volitatud ettevõtjate vahel ja kas on antud aktsiisitagatised, see tähendab, et toll kontrollib ainult vormiliste tingimuste täitmist, andes volitatud laopidajale üle vastutuse kontrollida, kas registreeritud ettevõtja (kaubasaaja) kauba tegelikult vastu võttis³. Seejärel annavad nad nõusoleku liikumise alustamiseks. Seega võimaldab kõnealune kord teha järelevalvet maksustatava kauba impordi üle, kuid see ei tekita siiski tõkkeid tolli poolt dokumentide sisulise kontrolli kujul, olles kooskõlas direktiivi eesmärgiga.
- 19 Asjaolu, et toll kontrollib andmete õigsust üksnes vormiliselt, tuleneb ka värskematest liidu õigusnormidest⁴ ja Poola õigusest⁵. Aktsiisi peatamise korra alusel liikumise alustamist ei tohi mõjutada hilisem järeldus, et kolmandad isikud on esinenud registreeritud ettevõtjat esindavate isikutena. Liikmesriigis tarbimisse lubamine võib toimuda ainult siis, kui liikumise alustamise tingimused ei ole täidetud, mis aga ei sisalda registreeritud ettevõtja nõusolekut.
- 20 Euroopa Kohtu praktikas ei ole kõnealuse korruga seotud pettusi veel käsitletud. 12. detsembri 2002. aasta kohtuotsuse *Cipriani* (C-395/00, EU:C:2002:751)

³ Euroopa Kohus leidis, et maksukohustuslaselt võib mõistlikult nõuda, et ta tagaks, et tema sooritav tehing ei too kaasa tema osalemist maksudest kõrvalehoidumises (21. veebruaril 2008. aasta kohtuotsus *Netto Supermarkt*, C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 24) ning kohaldas seda järeldust seoses aktsiisi ja direktiiviga ka eespool viidatud kohtuotsuses C-81/15.

⁴ Vt nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiivi 2008/118/EÜ artikkel 20.

⁵ 6. detsembri 2008. aasta aktsiisiseaduse (zákon o spotřebních daních ze dne 6.12.2008, Dz. U. 2009, nr 3, jrk nr 11) artiklid 41 ja 41a.

aluseks olnud juhtum näib olevat sarnane. Selles kohtuasjas olid võltsitud tolli pitserid, mis kinnitasid, et kaup oli liidu territooriumilt välja viidud liikumise alguses. Kassaatori puhul olid aga võltsitud ainult registreeritud ettevõtja pitserid ja alles sellel hetkel, kui kauba liikumine pidi olema lõppenud. Pealegi ei olnud nimetatud kohtuasjas teises liikmesriigis ühtegi konkreetset registreeritud ettevõtjat ega volitatud laopidajat, kellele kaupa tuli tarnida. See puudutas ainult kauba vedu, mis oli ette nähtud ühe või mitme liikmesriigi ekspordiks riikidesse väljapoole Euroopa Liitu. Samuti oli vaidluse tuum ehk kaitseõiguse küsimus erinev.

- 21 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud järgmine küsimus on aktsiisi maksmise tagamiseks nõutava tagatise⁶ olemuse ja eesmärgi kohta. Tagatise andis Poola ettevõtja J&S ENERGY. Kohtuasja dokumentidest nähtub, et see tagatis anti selleks, et tagada valitud kauba liikumine kõnealuse korra alusel kassaatori käideldud maksulaost ettevõtjale EKOL GAS. Kassaator vaidlustas tagatise andmise sellise eesmärgi, väites, et valitud kauba kõnealuse korra alusel liikumise direktiivi artikli 15 lõike 3 kohast tagatist ei antud, kuna antud tagatis hõlmas üksnes vedu maksuladude vahel, mitte liikumist registreeritud ettevõtjale.
- 22 Aktsiisi maksmise tagatis kehtib kõigis liidu liikmesriikides, kus kaup liigub (vt direktiivi artikli 15 lõige 3). Seega ei saa eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul teise liikmesriigi toll kontrollida tagatise põhjust või saatedokumentides sisalduvate andmete autentsust.
- 23 Poola toll lubas saatedokumentides sisalduvate andmete ja selles kohtuasjas saadud tagatise alusel kaubal liikuda registreeritud ettevõtjale kõnealuse korra alusel, väites seega, et kõnealuse korra kõik eespool nimetatud tingimused on täidetud. Sellel tugines kassaatori ja Tšehhi tolli veendumus, et tagatis on makstud ja kõnealuse korra tingimused on täidetud. Menetluse hilisemas etapis (pärast Poola halduskohtute tehtud kohtulikku kontrolli) lõpetas Poola toll aktsiisi määramise maksumenetluse, kuna tolli arvates ei olnud kõnealuse korra tingimused täidetud muu hulgas kauba registreeritud ettevõtjale liikumise kohta tagatise andmata jätmise tõttu.
- 24 Hetkel, kui kaup sisenes Tšehhi Vabariigi territooriumile, oli tagatis juba tasutud ning liikmesriigi toll eeldas õiguskindluse põhimõtte kohaselt ja usaldusest Poola tolli nõuetekohase menetluse vastu, et see on õige. Poola toll on seega loonud olukorra, mida direktiiv ega seadus ette ei näe. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul kujutab Poola tolli sellise menetluse heakskiitmine ja selle tagajärgede põhikohtuasja poolte kanda jätmine endast õigusriigi põhimõtte rikkumist. See, et Tšehhi toll ei tunnistanud kõnealuse korra kohast liikumist nõuetekohaselt alustatuks valesti antud tagatise tõttu, on vastuolus direktiivi eesmärkidega ning rikub lojaalse koostöö ja liidu õiguskindluse põhimõtteid.

⁶ Vt eespool viidatud direktiivi 2008/118 põhjendus 19.

- 25 Seetõttu ei ole mõlema eelotsuse küsimuse puhul täidetud Euroopa Liidu kohtupraktikas ette nähtud tingimused selleks, et jätta Euroopa Kohtule eelotsusetaotlus esitamata.

TÖÖDOKUMENT