Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
PRIIT PIKAMÄE
esitatud 8. oktoobril 2020[1]

**Kohtuasi C-95/19**

**Agenzia delle Dogane**
***versus***
**Silcompa SpA**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Corte suprema di cassazione (Itaalia kassatsioonikohus))

Eelotsusetaotlus – Aktsiisid – Direktiiv 92/12/EMÜ – Artiklid 6 ja 20 – Kauba tarbimiseks ringlusse lubamine – Haldus-saatedokumendi võltsimine – Eeskirjade rikkumine või eiramine, mis on toime pandud aktsiisiga maksustatava kauba aktsiisi peatamise korra alusel liikumise käigus – Eeskirjade vastane kõrvalekaldumine aktsiisi peatamise korrast – Selle liikmesriigi kindlaksmääramine, kus aktsiis on sissenõutav – Direktiiv 76/308/EMÜ – Artiklid 6 ja 8 ning artikli 12 lõiked 1–3 – Vastastikune abi – Aktsiis, mida on samadelt tehingutelt järjest kogutud kahes liikmesriigis – Aktsiisi puudutava nõude esitamine kaks korda – Selle liikmesriigi kohtute kontrollipädevus, kus asub asutus, kellelt abi taotletakse – Võimalik abi andmisest keeldumine

1. Käesolev eelotsusetaotlus on esitatud Agenzia delle Dogane (Itaalia tolliamet) (edaspidi „tolliamet“) ja Itaalias asuva etüülalkoholi tootva äriühingu Silcompa SpA vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab sellelt äriühingult direktiivi 76/308/EMÜ[2] artikli 7 lõikes 1 ette nähtud abi andmise menetluses esitatud aktsiisi sissenõudmise taotlust.

2. Corte suprema di cassazione (Itaalia kassatsioonikohus) palub oma eelotsuse küsimusega sisuliselt selgitada, kas äriühingu algatatud menetluse raames, millega ta soovib vaidlustada ühe liikmesriigi (käesolevas asjas Itaalia) poolt aktsiisiga seotud nõuete sissenõudmiseks teise liikmesriigi (käesolevas asjas Kreeka Vabariik) taotlusel võetud täitemeetmed, on võimalik kontrollida aktsiisiga maksustatava kauba liikumise käigus toime pandud eeskirjade rikkumise või eiramise kohaga seotud tingimust.

3. Selline küsimus kerkib kontekstis, kus eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul nõuavad nii Itaalia kui Kreeka pädevad ametiasutused samadelt maksustatavatelt tehingutelt tasumisele kuuluvate aktsiisidega seotud nõude sissenõudmist.

1 Algkeel: prantsuse.

2 Nõukogu 15. märtsi 1976. aasta direktiiv vastastikuse abi kohta teatavate lõivude, tollimaksude, maksude ja muude meetmetega seotud nõuete sissenõudmisel (EÜT 1976, L 73, lk 18; ELT eriväljaanne 02/01, lk 44), mida on muudetud nõukogu 15. juuni 2001. aasta direktiiviga 2001/44/EÜ (EÜT 2001, L 175, lk 17; ELT eriväljaanne 02/12, lk 27) (edaspidi „direktiiv 76/308“). Nõukogu 26. mai 2008. aasta direktiiviga 2008/55/EÜ vastastikuse abi kohta teatavate lõivude, tollimaksude, maksude ja muude meetmetega seotud nõuete sissenõudmisel (ELT 2008, L 150, lk 28) kodifitseeriti direktiiv 76/308 ja vastavad muutmisaktid. Nõukogu 16. märtsi 2010. aasta direktiiviga 2010/24/EL vastastikuse abi kohta maksude, maksete ja teiste meetmetega seotud nõuete sissenõudmisel (ELT 2010, L 84, lk 1) tunnistati direktiiv 2008/55 alates 1. jaanuarist 2012 kehtetuks. Arvestades aga põhikohtuasjas kõne all oleva abitaotluse kuupäeva, analüüsin käesolevat eelotsusetaotlust siiski direktiivi 76/308 sätetest lähtudes.

4. Vaidluse eseme poolest paigutub see Euroopa Liidu aktsiisiga maksustamise korra ja teatud maksude sissenõudmise valdkonnas vastastikuse abistamise ristumispunkti. Euroopa Kohtul tuleb seega analüüsida ühelt poolt direktiivi 92/12/EMÜ aktsiisiga maksustatava kauba üldise korralduse ja selle kauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta[3], ning teiselt poolt direktiivi 76/308 sätete, mis on käesolevas asjas kohaldatavad *ratione temporis*, omavahelist suhet. Kuigi käesolev kohtuasi puudutab direktiive, mis on nüüdseks kehtetuks tunnistatud, on eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimus siiski aktuaalne, kuna direktiivid 2008/118 ja 2010/24 põhinevad sisuliselt samadel põhimõtetel, millel eespool viidatud direktiivid.

## I. Õiguslik raamistik

### *A. Liidu õigus*

#### *1. Direktiiv 92/12*

5. Direktiivi 92/12 artikli 3 lõike 1 kohaselt kohaldatakse direktiivi muu hulgas alkoholi ja alkohoolsete jookide suhtes.

6. Direktiivi 92/12 artiklis 4 on sätestatud:

„Käesolevas direktiivis kasutatakse järgmisi mõisteid:

a) *volitatud laopidaja*: füüsiline või juriidiline isik, keda liikmesriigi pädev asutus on volitanud aktsiisiga maksustatavat kaupa oma tegevuse käigus maksuladudes ladustamise protseduuri kohaselt tootma, töötlema, valdama, vastu võtma ja lähetama peatatud aktsiisiga;

b) *maksuladu*: koht, kus volitatud laopidaja oma tegevuse käigus toodab, töötleb, valdab, võtab vastu või väljastab aktsiisiga maksustatavat kaupa aktsiisi peatamise korra alusel ning mille suhtes kehtivad mõningad selle liikmesriigi pädevate asutuste kehtestatud tingimused, kus maksuladu asub;

c) *peatamise kord*: kauba tootmise, töötlemise, valdamise ja liikumisega seotud maksukord, mille puhul aktsiis on peatatud;

[…]“.

7. Direktiivi 92/12 artiklis 6 on ette nähtud:

„1. Aktsiis tuleb tasuda tarbimiseks ringlusse lubamise hetkest või juhul, kui registreeritakse artikli 14 lõike 3 kohaselt aktsiisiga maksustatav puudujääk.

Aktsiisiga maksustatava kauba tarbimiseks ringlusse lubamine on:

a) mis tahes viisil, sealhulgas eeskirjade vastaselt kõrvalekaldumine aktsiisi peatamise korrast;

b) toodete mis tahes viisil, sealhulgas eeskirjade vastaselt tootmine väljaspool aktsiisi peatamise korda;

3 Nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiiv (EÜT 1992, L 76, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 179), mida on muudetud nõukogu 14. detsembri 1992. aasta direktiiviga 92/108/EMÜ (EÜT 1992, L 390, lk 124; ELT eriväljaanne 09/01, lk 235) (edaspidi „direktiiv 92/12“). Direktiiv 92/12 tunnistati alates 1. aprillist 2010 kehtetuks nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiiviga 2008/118/EÜ (ELT 2009, L 9, lk 12). Arvestades aga põhikohtuasjas arutusel olevate asjaolude asetleidmise aega, analüüsin käesolevat eelotsusetaotlust direktiivi 92/12 sätetest lähtudes.

c) nimetatud toodete mis tahes viisil, sealhulgas eeskirjade vastaselt importimine juhul, kui kaubale ei kohaldata aktsiisi peatamise korda.

2. Kohaldatavateks sissenõudmise tingimusteks ja aktsiisimääraks on need tingimused ja see määr, mida kohaldatakse kuupäeval, mil aktsiis tuleb liikmesriigis tasuda, kaup lubatakse tarbimiseks ringlusse või puudujääk registreeritakse. […]“.

8. Direktiivi 92/12 artikli 15 lõike 1 esimeses lõigus on sätestatud, et põhimõtteliselt peab „aktsiisiga maksustatav aktsiisi peatamise korraga hõlmatud kaup liikuma maksuladude vahel“.

9. Selle direktiivi artikli 15 lõigetes 3 ja 4 on sätestatud:

„3. Ühendusesisese liikumisega kaasnevad riskid katab tagatis, mille on artikli 13 kohaselt andnud lähetuskoha volitatud laopidaja või vajaduse korral nii saatjale kui vedajale eraldi siduv solidaartagatis. […]

[…]

4. Ilma et see piiraks artikli 20 kohaldamist, võib lähetuskoha volitatud laopidaja ning vajaduse korral vedaja vastutusest vabastada üksnes, kui on tõendatud, et kaubasaaja on saadetise vastu võtnud, eelkõige esitades artiklis 18 nimetatud saatedokumendi artiklis 19 esitatud tingimustel.“

10. Direktiivi 92/12 artikli 18 lõige 1 näeb ette:

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

11. Selle direktiivi artikkel 20 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Kui liikumise käigus on toime pandud aktsiisi tasumisega seotud eeskirjade rikkumine või eiramine, peab aktsiisi tasuma liikmesriigis, kus eeskirjade rikkumine või eiramine toime pandi, ja seda peab tegema füüsiline või juriidiline isik, kes artikli 15 lõike 3 kohaselt aktsiisi tasumise tagas, ilma et see mõjutaks kriminaalmenetluse alustamist.

Kui aktsiis kogutakse teises liikmesriigis kui lähteliikmesriik, teavitab aktsiisi koguv liikmesriik sellest lähteliikmesriigi pädevat asutust.

2. Kui liikumise käigus on tuvastatud eeskirjade rikkumine või eiramine ning ei ole võimalik kindlaks teha, kus see toime pandi, loetakse, et see pandi toime liikmesriigis, kus see tuvastati.

3. Ilma et see piiraks artikli 6 lõike 2 kohaldamist, loetakse juhul, kui aktsiisiga maksustatav kaup ei jõua sihtkohta ning ei ole võimalik kindlaks teha, kus eeskirjade rikkumine või eiramine toime pandi, nimetatud rikkumine või eiramine toime panduks lähteliikmesriigis, kes kogub aktsiisi vastavalt kauba lähetamise kuupäeval kehtinud aktsiisimäärale, kui nelja kuu jooksul alates kauba lähetamise kuupäevast ei saada pädeva asutuse nõutaval viisil andmeid tehingu nõuetekohasuse kohta või rikkumise või eiramise toimepaneku tegeliku koha kohta. Liikmesriigid võtavad vajalikud meetmed, et ära hoida eeskirjade rikkumisi või eiramisi ning kohaldada tõhusaid sanktsioone.

4. Kui enne saatedokumendi koostamise kuupäevast kolme aasta möödumist tehakse kindlaks liikmesriik, kus rikkumine või eiramine tegelikult toime pandi, kogub see liikmesriik aktsiisi vastavalt kauba lähetamise kuupäeval kehtinud aktsiisimäärale. Sellisel juhul tagastatakse esialgu kogutud aktsiis niipea, kui on saadud tõendid tasumise kohta.“

*2. Direktiiv 76/308*

12. Direktiivi 76/308 eesmärk on kõrvaldada ühisturu rajamise ja toimimise takistused, mis tulenevad nõuete, sealhulgas tollimaksude sissenõudmist reguleerivate riigisiseste õigusnormide kohaldatavusest ainult oma riigi territooriumil.

13. Selle direktiivi artikli 5 lõike 1 järgi peab asutus, kellelt abi taotletakse, teatama abi taotleva asutuse palvel kooskõlas oma asukohaliikmesriigis samalaadsete dokumentide ja otsuste teatamist reguleerivate seadustega adressaadile kõigist juriidilistest dokumentidest ja otsustest, sealhulgas kohtudokumentidest ja -otsustest, mis pärinevad abi taotleva asutuse asukohaliikmesriigist ning on seotud nõude või selle sissenõudmisega.

14. Direktiivi 76/308 artikkel 6 sätestab:

„1. Asutus, kellelt abi taotletakse, nõuab abi taotleva asutuse taotluse korral kooskõlas oma asukohariigis samalaadsete nõuete suhtes kohaldatavate õigusnormidega sisse nõuded, mille kohta on olemas nende täitmisele pööramist lubav juriidiline dokument.

2. Sel eesmärgil tuleb kõiki nõudeid, mille kohta on esitatud sissenõudmistaotlus, käsitleda selle liikmesriigi nõuetena, kus asub asutus, kellelt abi taotletakse; välja arvatud juhul, kui kohaldatakse artiklit 12.“

15. Sama direktiivi artikli 7 lõigetes 1 ja 2 on ette nähtud:

„1. Nõude sissenõudmistaotlusele, mille taotluse esitanud asutus esitab asutusele, kellelt abi taotletakse, tuleb lisada taotluse esitanud asutuse asukohaliikmesriigis välja antud vastava nõude täitmisele pööramist lubav ametlik dokument või selle kinnitatud koopia ning vajaduse korral ka muude sissenõudmiseks vajalike dokumentide originaal või kinnitatud koopia.

2. Abi taotlev asutus võib esitada sissenõudmistaotluse ainult juhul, kui:

a) nõuet ja/või selle täitmisele pööramist lubavat juriidilist dokumenti ei ole tema asukohaliikmesriigis vaidlustatud, välja arvatud juhul, kui kohaldatakse artikli 12 lõike 2 teist lõiku;

b) ta on oma asukohaliikmesriigis kohaldanud asjakohast sissenõudmismenetlust, mis on lubatav lõikes 1 nimetatud juriidilise dokumendi alusel, ja nõuet ei ole võetud meetmete tulemusel täielikult tasutud.“

16. Selle direktiivi artiklis 8 on sätestatud:

„1. Nõude täitmisele pööramist lubavat juriidilist dokumenti tunnustatakse otseselt ja seda käsitatakse automaatselt kui juriidilist dokumenti, mis lubab taotluse saanud asutuse asukohaliikmesriigi nõude täitmisele pööramist.

2. Esimesest lõikest olenemata tuleb nõude täitmisele pööramist lubav juriidiline dokument vajaduse korral ja kooskõlas taotluse saanud asutuse asukohaliikmesriigis kehtivate seadustega vastu võtta ja kinnitada dokumendina, mis lubab nõude täitmisele pööramist kõnesoleva liikmesriigi territooriumil, ning sellise dokumendiga asendada või täiendada.

Liikmesriigid püüavad vastuvõtmise, kinnitamise, täiendamise või asendamisega seotud vorminõuded täita kolme kuu jooksul alates sissenõudmistaotluse saamisest, välja arvatud juhul, kui kohaldatakse kolmandat lõiku. Kui täitmisele pööramist lubav juriidiline dokument on nõuekohaselt koostatud, ei või kõnealuste vorminõuete täitmisest keelduda. Taotluse saanud asutus teavitab taotluse esitanud asutust kolmekuulise tähtaja ületamise põhjustest.

Kui nende vorminõuete täitmine põhjustab nõude ja/või taotluse esitanud asutuse poolt väljastatud nõude täitmisele pööramist lubava juriidilise dokumendi vaidlustamise, kohaldatakse [selle direktiivi] artiklit 12.“

17. Direktiivi 76/308 artikli 12 lõigetes 1–3 on ette nähtud:

„1. Kui sissenõudmismenetluse ajal vaidlustab huvitatud isik nõude ja/või selle täitmisele pööramist lubava juriidilise dokumendi, mis on välja antud abi taotleva asutuse asukohaliikmesriigis, peab nimetatud isik pöörduma abi taotleva asutuse asukohaliikmesriigi pädeva organi poole vastavalt selles liikmesriigis kehtivatele seadustele. Abi taotlev asutus peab sellest teatama asutusele, kellelt abi taotletakse. Kõnesolevast pöördumisest võib asutusele, kellelt abi taotletakse, teatada ka asjaomane isik.

2. Niipea kui asutus, kellelt abi taotletakse, on abi taotlevalt asutuselt või huvitatud isikult saanud lõikes 1 nimetatud teate, peatab ta täitemenetluse kuni selles valdkonnas pädeva organi otsuseni, kui taotluse esitanud asutus kooskõlas teise lõiguga teisiti ei nõua. […]

Lõike 2 esimesest lõigust olenemata võib taotluse esitanud asutus kooskõlas oma asukohaliikmesriigis kehtivate õigusnormidega nõuda, et taotluse esitanud asutus nõuaks vaidlustatud nõude sisse, kui taotluse saanud asutuse liikmesriigis kehtivad õigusnormid seda lubavad. Kui vaidlustamise tulemus on võlgnikule soodne, vastutab taotluse esitanud asutus sissenõutud summade tagasimaksmise ja vajaduse korral kooskõlas taotluse saanud asutuse asukohaliikmesriigis kehtivate õigusaktide kohaselt tasumisele kuuluva hüvitise maksmise eest.

3. Liikmesriigis, kus asub asutus, kellelt abi taotletakse, võetud täitemeetmete vaidlustamisel tuleb pöörduda selle liikmesriigi pädeva organi poole vastavalt seal kehtivatele õigusnormidele.“

### *B. Itaalia õigus*

18. Vastastikust abi aktsiisi sissenõudmise valdkonnas reguleerib Itaalias eelkõige 9. aprilli 2003. aasta seadusandlik dekreet nr 69[4], millega „rakendatakse direktiivi [2001/44] vastastikuse abi kohta [Euroopa Põllumajanduse Arendus- ja Tagatisfondi (EAGGF)] rahastamissüsteemi kuuluvatest meetmetest tulenevate nõuete ning põllumajandusmaksude ja tollimaksude sissenõudmisel ning seoses käibemaksuga ja teatavate aktsiisimaksudega“ (decreto legislativo n. 69 recante „Attuazione della direttiva 2001/44/CE relativa all'assistenza reciproca in materia di recupero di crediti connessi al sistema di finanziamento del FEOGA, nonché ai prelievi agricoli, ai dazi doganali, all'IVA ed a talune accise) (edaspidi „seadusandlik dekreet nr 69/2003“).

4 *GURI* nr 87, 14.4.2003.

19. Seadusandliku dekreedi nr 69/2003 artikliga 5 „Abi nõuete sissenõudmisel“ nähakse ette:

„1. Abi taotleva asutuse palvel nõuab majandus- ja rahandusministeerium saadud täitedokumentide alusel sisse artiklis 1 nimetatud nõuded, mis on tekkinud selle asutuse asukohaliikmesriigis, tehes seda Itaalia territooriumil tekkinud analoogiliste nõuete sissenõudmise suhtes kehtivate õigusnormide kohaselt; kõnealuseid dokumente, mis on vahetult ja viivitamatult täitmisele pööratavad, käsitatakse samaväärsena maksuvõlglaste registri kandega, mida käsitletakse Vabariigi Presidendi 29. septembri 1973. aasta dekreedis nr 602.

2. Abi taotlev asutus võib esitada sissenõudmistaotluse ainult juhul, kui:

a) nõuet ja/või selle täitmisele pööramist lubavat juriidilist dokumenti ei ole tema asukohaliikmesriigis vaidlustatud, välja arvatud juhul, kui on sõnaselgelt väljendatud soovi, et see nõutakse sisse ka vaidlustamise korral;

b) ta on oma asukohaliikmesriigis kohaldanud sissenõudmismenetlust ja nõuet ei ole võetud meetmete tulemusel täielikult tasutud.

3. Taotlus sisaldab järgmisi andmeid:

a) võlgniku nimi, nimetus või ärinimi, aadress või asukoht ja muu füüsilisest, juriidilisest isikust või sellise isiku varasid hoidvast kolmandast isikust võlgnike identifitseerimisega seotud asjakohane teave;

b) abi taotleva asutuse nimetus, aadress ja muu tema identifitseerimisega seotud asjakohane teave;

c) viide täitedokumendile, mille alusel sissenõudmist taotletakse ja mis on välja antud abi taotleva asutuse asukohaliikmesriigis;

d) nõude laad ja suurus, sealhulgas põhinõue, intress, vajaduse korral karistusmaksed, trahvid ja kulud, mis on esitatud nii abi taotleva asutuse kui ka taotluse saanud asutuse asukohaliikmesriigi vääringus;

e) kuupäev, mil abi taotlev asutus või asutus, kellelt abi taotletakse, täitedokumendi adressaadile teatavaks tegi;

f) kuupäev, millest alates, ja ajavahemik, mille jooksul on sissenõudmine taotluse esitanud liikmesriigis kehtivate õigusnormide kohaselt võimalik;

g) märge, et nõuet ja selle täitedokumenti ei ole taotlevas liikmesriigis vaidlustatud, või sõnaselgelt väljendatud soov, et nõue nõutakse sisse ka vaidlustamise korral. Igal juhul peab taotluses olema väljendatud, et sissenõudmismenetlus on taotlevas liikmesriigis algatatud ja nõuet ei ole võetud meetmete tulemusel täielikult tasutud;

h) muu asjakohane teave.

4. Abi taotlev asutus edastab asutusele, kellelt abi taotletakse, viivitamata kogu asjakohase teabe, mille ta on saanud sissenõudmistaotluse põhjuste kohta.

5. Nõude sissenõudmistaotlusele tuleb lisada teises liikmesriigis välja antud täitedokumendi originaal või selle tõestatud ärakiri ning muud sissenõudmiseks vajalikuks peetavad dokumendid. Taotlusele, täitedokumendile ja vajaduse korral muudele dokumentidele tuleb lisada tõlge itaalia keelde.

6. Pärast abi taotleva asutuse ärakuulamist võib tasumisele kuuluva summa tasumise huvides anda võlgnikule kehtivate Itaalia õigusnormide ette nähtud piires ja tingimustel lisamakseaega või maksuvõla ajatada. Hilinenud maksete eest kohaldatakse intressi kehtivate Itaalia õigusnormide kohaselt ja seda hakatakse arvestama alates nõude täitmisele pööramist lubava dokumendi saabumiskuupäevast. Kui antud on lisamakseaeg või maksuvõlg on ajatatud ning selle eest nõutakse intressi, kantakse see intress üle abi taotlevale asutusele.

7. Majandus- ja rahandusministeerium nõuab võlgnikult nõuded sisse ja peab kinni kõik sissenõudmismenetlusega seotud kulud kooskõlas õigusnormidega, mida kohaldatakse samalaadsete nõuete suhtes Itaalia õiguskorras.

8. Käesolevas dekreedis käsitletavate nõuete sissenõudmiseks kohaldatakse *mutatis mutandis* Vabariigi Presidendi 29. septembri 1973. aasta dekreedi nr 602 hilisemate muudatustega redaktsiooni ning 26. veebruari 1999. aasta seadusandliku dekreedi nr 46 hilisemate muudatustega redaktsiooni sätteid.

9. Kui nõuete sissenõudmine põhjustab erilist raskust, on seotud väga suurte kulude või organiseeritud kuritegevuse vastase võitlusega, võivad abi taotlev asutus ja asutus, kellelt abi taotletakse, kokku leppida kõnealuse juhtumi kulude eriomases hüvitamiskorras.

10. Majandus- ja rahandusministeerium teatab abi taotlevale asutusele kõik sissenõudmistaotluse alusel võetud meetmed.“

20. Seadusandliku dekreedi nr 69/2003 artiklis 6 „Nõuete vaidlustamine“ on sätestatud:

„1. Huvitatud isik, kes kavatseb vaidlustada nõude ja/või selle täitmisele pööramist lubavat dokumenti, mis on välja antud abi taotlevas liikmesriigis, peab pöörduma selle liikmesriigi pädeva organi poole vastavalt selles liikmesriigis kehtivatele seadustele; sel juhul peatab majandus- ja rahandusministeerium kohe pärast abi taotlevalt asutuselt või huvitatud isikult vaidlustamise kohta teate saamist täitemenetluse kuni nimetatud pädeva organi otsuseni, kui taotluse esitanud asutus teisiti ei nõua. Kui vaidlustatud nõude sissenõudmismenetlus on siiski abi taotleva asutuse nõudmisel algatatud ning vaidlustamise tulemus on võlgnikule soodne, on abi taotlev asutus kohustatud Itaalia õigusnormide kohaselt sissenõutud summa tagasi maksma ja kõik muud tasumisele kuuluvad summad tasuma. Kui pädev organ, kelle poole vaidlustamiseks pöördutakse, on kohus ja see organ teeb abi taotlevale asutusele soodsa otsuse, mis võimaldab viimase asukohariigis nõude sisse nõuda, alustatakse täitemenetlust uuesti, lähtudes sellest otsusest.

2. Kui huvitatud isik kavatseb vaidlustada täitemenetluses võetud meetmed, peab ta pöörduma pädeva organi poole vastavalt Itaalia õigusnormidele.

3. Abi taotleva asutuse asukohaliikmesriik on taotluse saanud asutuse asukohaliikmesriigi ees vastutav põhjendamatuks osutunud toimingutest tulenevate kulutuste ja kadude eest, kui toimingute põhjendamatus oli seotud nõude alusega või taotluse esitanud asutuse väljastatud dokumendi kehtivusega.“

## II. Põhikohtuasja faktilised asjaolud ja eelotsuse küsimus

21. Silcompa müüs 1995. ja 1996. aastal aktsiisi peatamise korra alusel direktiivi 92/12 artikli 4 punkti c tähenduses Kreekasse etüülalkoholi. Eelotsusetaotluse esitanud kohtule ja Euroopa Kohtu kantseleisse esitatud toimikust (edaspidi „riigisisene toimik“) nähtub, et müük toimus füüsilise isiku vahendusel erinevatele Kreeka äriühingutele.

22. 2000. aasta jaanuaris Ufficio Tecnico di Finanza di Reggio Emilia (Reggio Emilia aktsiisitalitus, Itaalia) läbi viidud kontrolli tulemusel selgus, et Kreeka toll ei ole Silcompa lähetatud alkoholipartiide haldus-saatedokumente (edaspidi „saatedokumendid“) kui tavapäraseid tõendavaid dokumente saanud ning et Silcompa juurest leitud haldus-saatedokumentidel märgitud Korintose tolliameti templid olid võltsitud. Seetõttu väljastas tolliamet jaanuaris 2000 kolm maksuvõla tasumise korraldust [5] kokku 6 296 495,47 euro suuruse tasumata jäetud aktsiisi sissenõudmiseks. Silcompa vaidlustas need korraldused Tribunale di Bolognas (Bologna esimese astme kohus, Itaalia), kelle Silcompa kasuks tehtud otsuste [6] peale esitas tolliamet kaebuse Corte d’appello di Bolognale (Bologna apellatsioonikohus, Itaalia).

23. Riigisisesest toimikust nähtub, et 2001. aasta aprillis saatis Kreeka toll Silcompale teabenõude, et saada selgitusi tehingute kohta Silcompa, vahendaja ja Kreeka äriühingute vahel. Silcompa vastas sellele nõudele ja ühtegi muud teadet ta Kreeka ametiasutustelt ei saanud.

24. 2004. aasta veebruaris teatas Kreeka toll Itaalia tolliametile, et Silcompa vedusid ühele Kreeka ettevõtjale loeti eeskirjade eiramiseks. Seetõttu tegi Reggio Emilia aktsiisitalitus 27. märtsil 2004 maksude ümberarvutamise otsuse nr 6/2004 [7], mis hõlmas nii Itaalia maksunõudeid, mis tulenesid 2000. aasta jaanuaris väljastatud korraldustest – mida on mainitud käesoleva ettepaneku punktis 22 – kui ka maksu täiendavat ümberarvutamist summas 473 410,66 eurot, mis tuli tasuda pärast Kreeka ametiasutuse saadetud teatist. Silcompa vaidlustas maksu ümberarvutamise teate nr 6/2004 Commissione tributaria Provinciale di Reggio Emilias (Reggio Emilia provintsi maksukohus, Itaalia). Selle menetluse tulemusel sõlmiti 2017. aasta septembris tolliameti ja Silcompa vahel kokkulepe, millega Silcompa kohustus tasuma Itaalia ametiasutuste nõude rahuldamiseks kokku 1 554 181,23 eurot (edaspidi „kompromiss“) [8].

25. 2005. aasta jaanuaris väljastas Ateena toll samade ühendusesiseste tarnetehingute kohta „aktsiisi tasumise korraldused“, mille kohaselt oli etüülalkohol, mille Silcompa „riiulifirmadele“ saatis, lubatud Kreeka territooriumil tarbimisse ebaseaduslikult. Eelotsusetaotluse esitanud kohtus [9] esitatud poolte väidete kohaselt tuvastati see varasema kriminaalasja põhjal, mis päädis Kreeka esimese astme kohtu otsusega [10], milles kinnitati, et kõnealune kaup jõudis tõepoolest Kreeka ettevõtjateni ja lubati tarbimisse pettuse teel.

26. Kreeka maksuhaldur esitas 31. jaanuaril 2005 direktiivi 76/308 artikli 7 alusel Itaalia Vabariigile abitaotluse oma riigikassa nõuete sissenõudmiseks kogusummas 10 280 291,66 eurot (edaspidi „Kreeka ametiasutuste nõuded“).

27. Tolliamet tegi 13. septembril 2005 seadusandliku dekreedi nr 69/2003 artikli 5 alusel Silcompale teatavaks kaks maksuvõla tasumise korraldust [11], milles nõudis Kreeka ametiasutuste nõuetena taotletud summade [12] tasumist kohtuväliselt. Silcompa esitas nende kahe korralduse peale kaebuse Commissione tributaria provinciale di Romale (Rooma provintsi maksukohus, Itaalia), kes jättis kaebuse

5 Korraldused nr 5/2000, nr 15/2000 ja nr 18/2000.

6 12. aprillil ja 8. septembril 2010 tehtud kohtuotsused.

7 Vt Itaalia valitsuse seisukoha punktid 8–10.

8 Silcompa esitas vastavalt dekreetseaduse nr 193/2016 (decreto legge n. 193/2016) artiklile 5*bis* taotluse vaidluse lahendamiseks lihtsustatud korras. Itaalia valitsus märgib oma vastuses Euroopa Kohtu küsimustele, et Silcompa tasus kogu kompromissis märgitud summa.

9 Vt tolliameti apellatsioonkaebusele lisatud dokument, mis on eelotsusetaotluse esitanud kohtule ja Euroopa Kohtu kantseleisse saadetud toimikus, lk 8.

10 Apellatsioonkaebuse kohaselt on tegemist Ateena esimese astme kohtu otsusega nr 98424/2001.

11 Korraldus RP 05/14 summas 10 280 291,66 eurot ja korraldus RP 05/12 summas 64 218,25 eurot, mis mõlemad tehti 1. septembril 2005. Nende korralduste kuupäevad on välja toodud Euroopa Kohtule esitatud riigisiseses toimikus.

12 Itaalia valitsuse sõnul olid nendes teatistes märgitud Pireuse tolli ja Ateena tolli tehtud maksed.

vastuvõetamatuse tõttu läbi vaatamata[13]. Silcompa kaebas edasi Commissione tributaria regionale di Romale (Rooma maakonna maksukohus, Itaalia), kes tunnistas 22. aprilli 2010. aasta otsusega[14] kaebuse vastuvõetavaks põhjusel, et Kreeka ametiasutused ei olnud varasematest aktidest nõuetekohaselt teatanud ning et nimetatud korralduste põhjendused ei olnud piisavad.

28. Seetõttu esitas tolliamet eelotsusetaotluse esitanud kohtule kassatsioonkaebuse, tuues välja kolm väidet, millest ainult teine[15] ja kolmas[16] on eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul selle eelotsusetaotluse puhul asjakohased.

29. Silcompa seevastu tugineb vastustaja seisukohtades nende aktsiisitaotluste tühisusele, mille ese on tolliameti poolt juba etteheidetud asjaolud, etteheidetud asjaolude samasusele ja seega maksunõude kahekordsele esitamisele.

30. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib selle kohta, et käesoleval juhul on nii Itaalia kui ka Kreeka maksuhaldur mõlemad eraldi ja sõltumatult tuvastatud asjaolude alusel seisukohal, et rikkumine pandi toime tema riigis. Kreeka ametiasutuste nõuded näivad põhinevat kriminaalasjas tehtud kohtuotsusel, samas kui Itaalia ametiasutuste nõuete aluseks on tuvastatud asjaolu, et saatedokumendid on võltsitud. Ent aktsiisitaotlused on „alternatiivsed“, kuna rikkumise koht, nagu tuleneb direktiivi 92/12 artiklist 20, saab olla ainult üks ja ka maksukohustus saab olla vaid üks.

31. Sellises olukorras on oht, et Silcompa on kohustatud samad summad (aktsiisi ja trahvi) tasuma kaks korda, mis paneb – olukorras, kus tegemist on ka märkimisväärsete summadega – talle suure finantsilise koormuse, millele lisanduvad kahe kohtuvaidluse kulud.

32. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et kuigi direktiivi 92/12 artikli 20 lõike 4 kohaselt tagastatakse teatud tingimustel esialgu (teises riigis) kogutud aktsiis, kui rikkumise koht määratakse kindlaks hiljem, peab sama sätte kohaselt selle tuvastama „enne kolme aasta möödumist saatedokumendi koostamisest“, mis käesoleval juhul on möödunud juba kaua aega tagasi.

33. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib seetõttu, kas isegi direktiivi 76/308 artikli 12 lõikes 3 ette nähtud sissenõudmise täitemeetmete menetluse raames, millega rakendatakse selle direktiivi artikli 6 lõike 1 alusel abitaotlust, võib direktiivi 92/12 artiklis 20 nimetatud tingimuste – näiteks koht, kus eeskirjade rikkumine või eiramine toime pandi – täitmist analüüsida vähemalt sellistel asjaoludel, nagu on kõne all, milles sama taotluse on esitanud abi taotleva asutuse asukohaliikmesriigi organid (edaspidi „taotluse esitanud liikmesriik“) ja selle liikmesriigi organid, kus asub taotluse saanud asutus (edaspidi „taotluse saanud liikmesriik“), kuna nende taotlustega seotud menetlused on viimati nimetatud liikmesriigis pooleli.

13 3. detsembri 2007. aasta kohtuotsus nr 501/41/07.

14 Kohtuotsus nr 45/37/10.

15 Põhikohtuasjas heidab tolliamet oma teises väites Rooma maakonna maksukohtule ette, et viimane on rikkunud direktiivi 76/308 artiklit 12 ja seadusandliku dekreedi nr 69/2003 artiklit 6. Sisuliselt väidab toll, et liikmesriikide vastastikuse abistamise kontekstis tuleb nõude ja täitedokumendi vaidlustamiseks – kõnealusel juhul seoses sellega, et väidetavalt on Kreeka maksuhaldur jätnud eelnevad meetmed teatavaks tegemata – pöörduda nõude tekkimise riigi, käesoleval juhul Kreeka ametiasutuse poole.

16 Kolmandas väites tugineb tolliamet seaduse nr 212/2000 (legge n. 212 del 2000) artikli 3 rikkumisele, mis seisneb selles, et Rooma maakonna maksukohtu hinnangul ei olnud maksuotsuse põhjendus, milles ei antud teavet Itaalias samade tehingute pealt aktsiisi sissenõudmiseks algatatud menetlustest, piisavalt põhjendatud. Sellega seoses palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada, kas aktsiiside sissenõudmise valdkonnas liikmesriikide vastastikuse abi raames algatatud täitemenetluse vaidlustamisel võib analüüsida võimaliku „maksunõude dubleerimise“ küsimust, kuna nii taotluse esitanud liikmesriik kui ka taotluse saanud liikmesriik on samal ajal esitanud taotluse, mis põhineb samadel maksustatavatel asjaoludel.

34. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul on tegemist kontrollimisega, mis ei puuduta nähtavasti vaidlustatud nõuet või välisriigi täitedokumenti ega sea neid kahtluse alla, nagu on sätestatud direktiivi 76/308 artikli 12 lõikes 1, vaid puudutab hoopis abistamistaotluste ning sellest tulenevalt ka kõigi täitemeetmete õiguspärasuse tingimust ja alust. Eelkõige puudutab põhikohtuasi üksnes küsimust, kas nõude sissenõudmisel koostöökorra raames on asjakohane taotluse saanud liikmesriigi hinnang tema nõudeõigusele endale ja kas seda parameetrit saab kohtutes hinnata.

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

„Kas direktiivi [76/308] artikli 12 lõiget 3 koostoimes direktiivi [92/12] artikliga 20 võib tõlgendada nii, et sissenõudmiseks võetud täitemeetmeid puudutavas kohtuasjas võib arutamisele võtta eeldatava (kauba tegelikult tarbimisse lubamise) koha, kus eeskirjade rikkumine või eiramine tegelikult toime pandi, ja kui, siis mis piires – olukorras, kus nagu käesolevas kohtuasjas on nii abi taotlev kui ka taotluse saanud riik esitanud maksumaksjale sõltumatult sama nõude, mis põhineb ühtedel ja samadel eksporditoimingutel, ning taotluse saanud riigis on korraga menetluses nii riigisiseselt esitatud nõue kui ka teise riigi huvides tehtavaid sissenõudmistoiminguid puudutav kohtuasi, kusjuures sellel kindlakstegemisel on abitaotlust ja seega ka kõiki täitemeetmeid tõkestav toime?“

## III. Menetlus Euroopa Kohtus

36. Kirjalikud seisukohad esitasid Itaalia, Hispaania ja Rootsi valitsus ning Euroopa Komisjon.

37. Euroopa Kohus saatis 22. oktoobril 2019 eelotsusetaotluse esitanud kohtule teabenõude põhikohtuasja vaidluse faktilise ja õigusliku raamistiku kohta.

38. Eelotsusetaotluse esitanud kohus saatis Euroopa Kohtule 18. detsembril 2019. aastal vastuse, mis saabus Euroopa Kohtusse 31. detsembril 2019.

39. Covid-19ga seotud tervisekriisi tõttu tühistati suuliste seisukohtade ärakuulamiseks 26. märtsiks 2020 ette nähtud kohtuistung ning 1. aprilli 2020. aasta otsusega asendati see pooltele kirjalikult vastamiseks esitatud küsimustega. Itaalia, Hispaania ja Rootsi valitsus ning komisjon vastasid küsimustele Euroopa Kohtu määratud tähtaja jooksul.

## IV. Analüüs

### *A. Eelotsuse küsimuse ulatus*

40. Sissejuhatuseks tuleb märkida, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on ELTL artiklis 267 sätestatud liikmesriikide kohtute ja Euroopa Kohtu vahelises koostöömenetluses Euroopa Kohtu ülesanne anda liikmesriigi kohtule tarvilik vastus, mis võimaldaks viimasel poolelioleva kohtuasja lahendada, ja et seda arvestades tuleb Euroopa Kohtul temale esitatud küsimus vajaduse korral ümber sõnastada [17].

41. Käesoleval juhul on Itaalia kohtutes pooleli kaks menetlust, mis puudutavad aktsiisiga maksustatavate samade tehingutega seotud kahe maksunõude sissenõudmist nii Itaalia kui Kreeka ametiasutuste poolt. Ühest küljest on Itaalia ametiasutuste nõude aluseks tolliameti 2000. aasta jaanuaris tuvastatud asjaolu, et Kreekasse saadetud kaup ei ole saabunud Kreeka tolliasutusse ja et Kreeka tolliasutuse templid, mis olid löödud selle kauba kohta esitatud saatedokumentidele, olid

17 25. juuli 2018. aasta kohtuotsus Dyson (C-632/16, EU:C:2018:599, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika).

võltsitud. Teisest küljest põhinesid Kreeka ametiasutuste nõuded nende ametiasutuste tuvastatud asjaolul, et kõnealune kaup oli tegelikult Kreeka territooriumil tõenäoliselt eeskirjade vastaselt tarbimiseks ringlusse lastud, s.o asjaolu, mille põhjal nimetatud ametiasutused saatsid 2005. aasta jaanuaris vastavalt asjakohastele liikmesriigi õigusnormidele, millega võeti üle direktiiv 76/308, välja tolliameti nõuete sissenõudmistaotlused.

42. Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma küsimusega selgitada, kas direktiivi 92/12 artikli 20 kohaldamise tingimusi, st tingimusi, mis puudutavad kohta, kus eeskirjade rikkumine või eiramine tegelikult toime pandi, võib taotluse saanud asutuse asukohaliikmesriigi kohus, kes menetleb direktiivi 76/308 artikli 12 lõike 3 alusel nõude sissenõudmismeetmete peale esitatud kaebust, kontrollida juhul, kui nõude täitmisega kaasneb asjaomasele äriühingule sellise kauba aktsiisiga topeltmaksustamine [18].

43. Eelotsusetaotlusest ja küsimustele 18. detsembril 2019. aastal antud vastusest [19] nähtub, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimus puudutab seda, kas direktiivi 76/308 kohaselt Itaalias sissenõudmismenetluse aluseks olev põhjendus on piisav, ning seda, kas aktsiisi kahekordse tasumise nõuet on vaja hinnata.

44. Neil asjaoludel tuleb mõista, et oma küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas direktiivi 76/308 artikli 12 lõiget 3 koostoimes direktiivi 92/12 artikliga 20 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus see, kui taotluse saanud asutuse asukohaliikmesriigi kohus kontrollib, kas nimetatud asutusele esitatud aktsiisiga seotud nõuete sissenõudmistaotluste täitmine viib direktiivi 92/12 artikli 6 alusel samade tehingute ja sama kauba puhul äriühingu kahekordse maksustamiseni, kuna nimetatud asutus on ise enne viimastelt nõudnud sisse nõude, mis on selles liikmesriigis toimuva kohtumenetluse ese.

45. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimuse alustalaks on asjaomase kauba sama aktsiisiga võimalik topeltmaksustamine lähteliikmesriigis ja sihtliikmesriigis. Seega tuleb analüüsida direktiivis 92/12 sisalduvaid eeskirju ja tuletada meelde eelkõige teatavaid eeskirju aktsiisi sissenõutavuse kohta selle direktiivi tähenduses (B osa). Kuigi teatud mõttes on aktsiisiga maksustamise pädevuse materiaalõiguslikud normid ette nähtud direktiivis 92/12, reguleerib selle õiguse *kasutamist* menetlusnormide alusel eelkõige direktiiv 76/308 (C osa).

### *B. Aktsiisi sissenõutavus direktiivi 92/12 alusel*

46. Siseturu [20] rajamise ja toimimise tagamiseks on direktiivi 92/12 eesmärk ühtlustada aktsiisiga maksustatava kauba valdamist, liikumist ja järelevalvet käsitlevad materiaalõigusnormid, eelkõige selleks, et tagada kõikides liikmesriikides ühesugune aktsiiside sissenõudmine. Niisugune ühtlustamine võimaldab põhimõtteliselt kõrvaldada liikmesriikidevahelistes suhetes topeltmaksustamist [21]. Samal eesmärgil näevad ka selle direktiivi artiklid 6 ja 20 ette aktsiisi sissenõutavuse üld- ja erinormid. Ent see eesmärk satub ohtu, kui käesoleval juhul on Kreeka ja Itaalia ametiasutustel mõlemal pädevus aktsiisi koguda ühelt ja samalt tehingult.

18 Komisjoniga sama moodi tuleb märkida, et põhikohtuasja esemeks olevaid korraldusi puudutavaid haldusmenetlusi ei saa pidada „paralleelseteks“ (eelotsusetaotluse punkt 13), kuna neist korraldustest teatati viis aastat pärast Silcompale 2000. aastal Itaalia nõuete tasumiseks saadetud korraldusi. Lisaks, kui on täidetud Itaalia õiguse kohased formaalsused, näib Itaalia nõudeid puudutav menetlus olevat lõpetatud, kuna Silcompa tasus vastavalt kompromissile kõik nõuded (vt käesoleva ettepaneku punkt 24).

19 Vt eelkõige punkt 5.

20 Vt eelkõige direktiivi 92/12 neljas põhjendus; vt ka 2. aprilli 1998. aasta kohtuotsus EMU Tabac jt (C-296/95, EU:C:1998:152, punkt 22); 5. aprilli 2001. aasta kohtuotsus Van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, punkt 39) ja 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Saksamaa (C-240/01, EU:C:2004:251, punkt 36).

21 30. mai 2013. aasta kohtuotsus Scandic Distilleries (C-663/11, EU:C:2013:347, punktid 22 ja 23); 3. juuli 2014. aasta kohtuotsus Gross (C-165/13, EU:C:2014:2042, punkt 17) ja 5. märtsi 2015. aasta kohtuotsus Prankl (C-175/14, EU:C:2015:142, punkt 20). Lisaks tuleneb topeltmaksustamise vältimise soov direktiivi 92/12 artiklist 8, mis lubab eraõiguslikel isikutel teatud tingimustel vedada kaupa teise liikmesriiki tollimaksuvabalt, ning ka selle direktiivi artiklist 22, mis näeb ette lähteliikmesriigilt tagastuse nimetatud direktiivi artiklites 7 ja 10 sätestatud juhtudel.

*1. Üldised märkused aktsiisi sissenõutavuse kohta*

47. Esiteks tuleb märkida, et vastavalt direktiivi 92/12 artikli 5 lõikele 1 on maksustatav teokoosseis selle direktiivi tähenduses aktsiisiga maksustatava kauba tootmine liidu territooriumil või niisuguse kauba importimine sellele territooriumile. Teiseks, kui tegemist on tarbimismaksudega, siis peaks nende sissenõutavus asetsema lõpptarbijale nii lähedal kui võimalik [22]. Selle kohta näeb direktiivi 92/12 artikli 6 lõige 1 ette, et selliselt aktsiisiga maksustatavalt kaubalt nagu alkohol kaasneb aktsiisi sissenõutavus eelkõige kauba tarbimiseks ringlusse lubamisega [23].

48. Üldreeglina jääb maksustatava teokoosseisu tekkimise ja aktsiisi sissenõutavaks muutumise hetke vahele teatav ajavahemik. Just sellel ajavahemikul kuulub aktsiisi peatamise korra alusel toodetavale kaubale kohaldatava maksustamiskorrana kohaldamisele direktiivi 92/12 artikli 4 punktis c määratletud peatamise kord [24]. See kord, mida kohaldati põhikohtuasjas kõnealusele kaubale, toob kaasa aktsiisi sissenõutavuse alles hetkel, mil kaup selle korra alt välja viiakse ja tarbimisse lubatakse. Seega ei ole selle korraga hõlmatud kaubalt tasumisele kuuluv aktsiis veel sissenõutav, kuigi maksustatav teokoosseis on juba tekkinud [25].

49. Üldreegel tuleneb direktiivi 92/12 artikli 4 punktist b ja artikli 11 lõikest 2, mille kohaselt aktsiisiga maksustatava kauba tootmine, töötlemine ja valdamine, mille suhtes kohaldatakse aktsiisi peatamise korda, võib toimuda üksnes selle liikmesriigi nõuetekohaselt volitatud maksulaos, mille territooriumil see asub. Nimetatud direktiivi artikli 15 kohaselt saab aktsiisiga maksustatava kauba liikumine aktsiisi peatamise korra alusel toimuda üksnes maksuladude vahel, kusjuures volitatud laopidajal on kauba liikumise menetluses keskne roll [26].

50. Nii näevad direktiivi 92/12 sätted tervikuna ette liikmesriikide poolt aktsiisiga maksustatava kauba ühtse korra, mis tugineb põhimõttele, et aktsiis muutub sissenõutavaks vaid üks kord. Aktsiisiga maksustatava kauba valdamise, liikumise ja kontrollimisega seotud eeskirjade järgimine on direktiivi 92/12 eesmärkide täitmiseks vältimatult vajalik. Ei saa siiski välistada, et praktikas neid eeskirju eiratakse ning sel põhjusel on seadusandja näinud direktiivis 92/12 ette erinormid.

*2. Direktiivi 92/12 artikli 20 kohaldamisala*

51. Õiguskirjanduse kohaselt on pettusele kõige altimad juhtumid need, mille puhul võib eeldada, et eeskirjade eiramine või rikkumine toimub aktsiisi peatamise korra alusel kauba liikumise ajal [27]. Kuna eeskirju võidakse rikkuda või eirata igas liikmesriigis, kus kaup liigub, on direktiivi 92/12 artikli 20 eesmärk hoida ära pädevuskonflikte nende liikmesriikide vahel, kes plaanivad maksustada kaupa, millega seoses eeskirjade rikkumine või eiramine toime pandi [28]. Euroopa Kohus on juba selgitanud, et see säte määratleb liikmesriigi, kellel ainsana on õigus aktsiisi sisse nõuda liikumise käigus toime pandud eeskirjade rikkumise või eiramise puhul, näiteks aktsiisi peatamise korrast kõrvalekaldumise puhul [29].

22 Direktiivi 92/12 aluseks olevate põhimõtete kohta vt kohtujurist Ruiz-Jarabo Colomeri ettepanek kohtuasjas Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614). Vt ka õigusteooriat Berlin, D., *Politique fiscale*, *Commentaire J. Mégret*, I kd, Éditions de l'Université de Bruxelles, 2012.

23 Nagu rõhutab komisjon, tuleb toodete tarbimisse lubamist eristada nende toodete tarbimisest.

24 5. aprilli 2001. aasta kohtuotsus Van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, punkt 31).

25 12. detsembri 2002. aasta kohtuotsused Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751, punkt 42); 29. aprilli 2010. aasta kohtuotsus Dansk Transport og Logistik (C-230/08, EU:C:2010:231, punkt 78) ja 28. jaanuari 2016. aasta kohtuotsus BP Europa (C-64/15, EU:C:2016:62, punkt 22).

26 Vt 2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398, punktid 31 ja 32), mis puudutab direktiiviga 92/12 kehtestatud vastutuse korda kõikide riskide suhtes, mis on omased aktsiisiga maksustatava kauba liikumisele ja mille suhtes see kord kehtib. Järelikult peetakse seda laopidajat aktsiisi tasumise eest vastutavaks isikuks, kui kauba liikumise käigus on toime pandud eeskirjade rikkumine või eiramine, mille tõttu on aktsiis sissenõutav.

27 Vt selle kohta Berlin, D., *Jurisclasseur Europe Traité*, vihik nr°1650, „Fiscalité indirecte", 1. jaanuar 2016, punkt 56.

28 Kohtujurist Mischo ettepanek kohtuasjas Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:209, punkt 74).

29 12. detsembri 2002. aasta kohtuotsus Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751, punkt 43) ja 13. detsembri 2007. aasta kohtuotsus BATIG (C-374/06, EU:C:2007:788, punkt 44).

52. Täpsemalt puudutavad direktiivi 92/12 artikli 20 lõiked 1 ja 2 mõlemad olukorda, kus eeskirjade rikkumine või eiramine pandi toime *liikumise käigus*. Lõige 1 puudutab eelkõige olukorda, kus eeskirjade rikkumise või eiramise koht on teada, samas kui lõige 2 käsitleb olukorda, kus eeskirjade rikkumine või eiramine tuvastati, ilma et oleks võimalik kindlaks teha, kus rikkumine või eiramine toime pandi. Sel juhul loetakse rikkumine toime panduks liikmesriigis, kus see tuvastati [30].

53. Direktiivi 92/12 artikli 20 lõige 3 täpsustab omakorda, et kui aktsiisiga maksustatav kaup ei jõua sihtkohta ega ole võimalik kindlaks teha, kus eeskirjade rikkumine või eiramine toime pandi, loetakse nimetatud rikkumine või eiramine toime panduks lähteliikmesriigis, mis on seega pädev ka aktsiise sisse nõudma [31]. Niisiis reguleerib see säte olukorda, kus kõnealune kaup ei jõua sihtkohta. Sellisel juhul tunnistatakse pädevaks lähteriik.

54. Kuigi artikli 20 lõiked 2 ja 3 sisaldavad eespool nimetatud eeldusi, on direktiivi 92/12 artikli 20 lõikes 4 ette nähtud nn parandusmehhanism juhuks, kui hiljem saab eelduse ümber lükata faktiliste asjaolude tõttu, mis võimaldavad tuvastada, et asi allub mõnele muule liikmesriigile kui see, kes oli määratud selle eelduse alusel. Selle kohta on lõikes 4 sätestatud, et kui enne saatedokumendi koostamise kuupäevast kolme aasta möödumist tehakse kindlaks [32] liikmesriik, kus rikkumine või eiramine tegelikult toime pandi, kogub aktsiisi see liikmesriik.

55. Direktiivi 92/12 eespool viidatud sätetest nende kogumis võib teha mitu järeldust. Kõigepealt ei tule aktsiis tasuda mitte ainult kauba tarbimiseks ringlusse lubamisel, vaid ka eeskirjade vastasel kõrvalekaldumisel aktsiisi peatamise korrast. Kohtujurist Colomer rõhutas, et: „kui aktsiisi aluseks olev tegevus (import ja valmistamine) toimub väljaspool aktsiisi peatamise korda või kui kõrvalekaldumine sellest korrast toimub muul hetkel kui tarbimiseks ringlusse lubamine, samastab [liidu] seadusandja need olukorrad tarbimisse lubamisega ja seega tegelikult aktsiisi sissenõutavaks muutumise aluseks olevate teguritega, vältimaks seda, et aktsiisiga maksustatavad kaubad ei jääks maksustamata“ [33].

56. Seejärel, kuna aktsiisiga maksustatava kauba võib tarbimisse lubada vaid ühe korra, saab liikumise käigus toime pandud eeskirjade rikkumine või eiramine aset leida vaid üks kord. Seda järeldust toetab asjaolu, et kaupade liikumise käigus toime pandud eeskirjade rikkumine või eiramine samastatakse nende tarbimisse lubamisega ning et direktiivi 92/12 artikli 20 lõikes 4 on sätestatud nn parandusmehhanism. Seega, kuigi praktikas võib ühe ja sama aktsiisiga maksustatava kauba liikumise käigus aset leida mitu järjestikust eeskirjade rikkumist või eiramist (mitme eeskirjade rikkumise või eiramise juhtum), on ainult esimesel neist, see tähendab sellel, mille tagajärjel kaldus kaup liikumise käigus kõrvale aktsiisi peatamise korrast, õiguslik väärtus selle direktiivi artikli 20 tähenduses, kuna sellise eeskirjade rikkumise või eiramise tagajärjel lubati kaup vägagi tõenäoliselt tarbimisse.

### *3. Direktiivi 92/12 artikli 20 lõikes 4 märgitud nn parandusmehhanism*

57. Direktiivi 92/12 artikli 20 lõige 4 näeb ette nn parandusmehhanismi, mille kohaselt kui enne *saatedokumendi koostamise kuupäevast* [34] kolme aasta möödumist tehakse kindlaks liikmesriik, kus rikkumine või eiramine tegelikult toime pandi, kogub see liikmesriik aktsiisi vastavalt kauba lähetamise kuupäeval kehtinud aktsiisimäärale. Sellisel juhul tagastatakse esialgu kogutud aktsiis niipea, kui on

30 Seda tõlgendust toetavad ka direktiivi 2008/118 ettevalmistavad materjalid, mis selgitavad direktiivi 92/12 artikli 20 loogikat. Vt aktsiiside üldise korra kohta nõukogu direktiivi ettepanek (KOM/2008/0078 lõplik).

31 12. detsembri 2002. aasta kohtuotsus Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751, punkt 47).

32 Euroopa Kohus on järjepidevalt otsustanud, et eraõiguslikel isikutel on õigus saada tagasi maksu, mis on liikmesriigis sisse nõutud ühenduse õigusnorme rikkudes. See õigus tuleneb Euroopa Kohtu tõlgenduses eraõiguslikele isikutele antud õigustest ning täiendab neid õigusi. Liikmesriik on seega põhimõtteliselt kohustatud tagastama maksud, mis on sisse nõutud liidu õigust rikkudes (2. oktoobri 2003. aasta kohtuotsus Weber's Wine World jt, C-147/01, EU:C:2003:533, punkt 93 ja seal viidatud kohtupraktika).

33 Vt kohtujurist Ruiz-Jarabo Colomeri ettepanek kohtuasjas Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614, punkt 38).

34 Selle kohta näeb direktiivi 92/12 artikkel 19 ette, et saatedokumendid koostatakse neljas eksemplaris, nimelt eksemplar, mis jääb kaubasaatjale, eksemplar, mis antakse kaubasaajale, eksemplar, mis tagastatakse kaubasaatjale toimingu lõpetamiseks ning eksemplar, mis antakse sihtliikmesriigi pädevale asutusele. Sellest tulenevalt koostatakse saatedokumendid kauba lähetamise hetkel.

saadud tõendid tasumise kohta. Kuna direktiivi 92/12 artikli 20 lõiked 1–3 sisaldavad eespool analüüsitud eeldusi, sisaldab selle artikli lõige 4 mehhanismi, mis hõlmab juhtumit, kus tegelik olukord erineb eeldatavast olukorrast. Õiguskindluse põhimõtet arvestades on see mehhanism siiski kohaldatav vaid kolme aasta jooksul alates saatedokumendi koostamise kuupäevast.

58. Nii näeb see säte ette kaks kumulatiivset tingimust, nimelt eeskirjade rikkumise või eiramise toimepanemine muus liikmesriigis kui see, kus aktsiis tasuti, ning kolmeaastane tähtaeg alates saatedokumendi koostamisest. Seega tuleneb direktiivi 92/12 artikli 20 lõike 4 ülesehitusest, et selle tähtaja järgimist tuleb kontrollida alles siis, kui liikmesriik, kus eeskirjade rikkumine või eiramine tegelikult toime pandi, kindlaks määratakse ja kui see on algul kindlaks määratud liikmesriigist erinev.

*4. Eespool nimetatud põhimõtete kohaldamine käesolevas asjas*

59. Alustuseks tuleb märkida, et ühest küljest raskendab Itaalia ja Kreeka ametiasutuste pädevuse kontrollimist asjaolu, et eelotsusetaotlus sisaldab asjaomase faktilise ja õigusliku olukorra kohta üsna vähe andmeid. Teisest küljest, kuna puuduvad eriomased andmed, siis ei ole võimalik eristada konkreetset tõlgendamisprobleemi, mis võib tekkida seoses direktiiviga 92/12. Niisiis, kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohus on see, kelle ülesanne on faktilisi asjaolusid nõutaval määral kontrollida ja kohaldada neid tema menetluses oleva juhtumi puhul, on Euroopa Kohtul sellegipoolest õigus tõlgendada liidu õigust seoses sellise faktilise ja õigusliku olukorraga, mida on kirjeldanud eelotsusetaotluse esitanud kohus, et anda viimasele vajalik teave kohtuasja lahendamiseks, millega tema poole pöörduti[35].

60. Esiteks tuleb märkida, et Itaalia ametiasutuste nõudeid puudutavates kohtuasjades, mida on mainitud käesoleva ettepaneku punktis 22, nähtub eelotsusetaotlusest, et tolliameti hinnangul seisnes eeskirjade rikkumine või eiramine peatamiskorra lõpetamata jätmises, kuna Silcompa saadud saatedokumendid asjaomaste kaupade lähetamise kohta olid võltsitud Kreeka tolliasutuse võltstempliga. Nimetatud asutus leiab, et saatedokumentide võltsimine on samaväärne Itaalias toime pandud eeskirjade rikkumise või eiramisega ja seetõttu aktsiisi peatamise korrast eeskirjade vastase kõrvalekaldumisega, mistõttu muutub aktsiis sissenõutavaks Itaalias[36]. Seetõttu tegi tolliamet 2000. aasta jaanuaris teatavaks aktsiisi tasumise korraldused. Teiseks tuleb kohtuasjades, mis puudutavad Kreeka ametiasutuste nõudeid ja millega põhjendati põhikohtuasjas vaidlustatud korraldust (mida on mainitud käesoleva ettepaneku punktides 26 ja 27), eeldada, et tõenäoliselt pidasid Kreeka ametiasutused end pädevaks direktiivi 92/12 artikli 6 lõike 1 punkti a alusel, kuna kaup lubati eeskirjade vastaselt vabasse ringlusse Kreekas, ent seda asjaolu peab siiski kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus[37].

61. Eelnevast tuleneb, et kuna Itaalia ametiasutused tuvastasid, et aktsiisi peatamise korra alusel Silcompa lähetatud kõnealune kaup ei jõudnud Kreekas asuvasse sihtkohta ning et sellega seotud saatedokumendid olid võltsitud, viidi see kaup nimetatud korra alt välja aktsiisiga maksustatava kauba liikumise käigus toime pandud eeskirjade rikkumise või eiramise tõttu direktiivi 92/12 artikli 20 tähenduses. Seetõttu näib, et selle artikli lõike 1 alusel oli tolliametil alust nõuda maksunõue sisse asjakohaste riigisiseste sätete kohaselt. Nagu eespool juba märgitud, põhineb direktiivi 92/12 artikli 20 ülesehitus tervikuna arusaamal, et aktsiisi peatamise korra alla kuuluva kauba liikumise käigus toime

35 9. novembri 2006. aasta kohtuotsus Chateignier (C-346/05, EU:C:2006:711, punkt 22).

36 Euroopa Kohtule esitatud toimikus ei ole siiski täpsustatud, millist direktiivi 92/12 sätet kohaldati selleks, et lugeda aktsiis sissenõutavaks Itaalias. Kuna direktiivi 92/12 artikli 20 lõike 1 esimene lõik paneb volitatud laopidajale aktsiisi tasumise kohustuse juhul, kui kauba liikumisel on aktsiisi peatamise korra alusel toimunud eeskirjade rikkumine või eiramine, siis tuleb eeldada, et käesolevas asjas on kohaldatud seda sätet.

37 On tõsi, et eelotsusetaotlus ei ole sugugi täpne direktiivi 92/12 nende sätete osas, mida kohaldasid Kreeka ametiasutused. Seega tuleb seda asjaolu kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

pandud eeskirjade rikkumine või eiramine on samaväärne selle kauba tarbimisse lubamisega, mis saab sama kauba puhul toimuda vaid üks kord. Sellele reeglile vaatamata nõustus tolliamet 2005. aastal Kreeka ametiasutuste esitatud abitaotlusega nõuda sellelt äriühingult sisse Kreeka ametiasutuste esitatud nõue, mis puudutab kõnealuse kaubaga seotud aktsiisi.

62. Käesolevas asjas ei ole Euroopa Kohtul ühtki konkreetset tõendit, et hinnata eeskirjade rikkumise või eiramise võimalikku toimepanemist muus liikmesriigis kui Itaalia. Silcompa lähetatud etüülalkoholi ebaseaduslikku turustamist Kreeka territooriumil, mis tõi Kreekas kaasa kriminaalmenetluse, tuleb mõistagi käsitada asjaomase kaubaga seotud eeskirjade rikkumise või eiramisena, kuid põhikohtuasja asjaolusid ja direktiivi 92/12 üldist ülesehitust arvestades on see üksnes varem Itaalias toime pandud eeskirjade rikkumise või eiramise tagajärg.

63. Neil asjaoludel olen seisukohal, et võttes arvesse nimetatud asutuste või kohtute ülesannet see asjaolu välja selgitada, ei ole käesoleva eelotsusemenetluse raames asjakohane analüüsida direktiivi 92/12 artikli 20 lõikes 4 sätestatud teist tingimust, st küsimust selle kohta, millisest ajahetkest hakatakse seda kolmeaastast tähtaega selles sättes ette nähtud nn parandusmehhanismi kohaldamiseks arvestama. Nagu ma juba mainisin, tuleb seda tähtaega analüüsida ainult siis, kui liikmesriik, kus eeskirjade rikkumine või eiramine tegelikult toime pandi, määratakse kindlaks ja erineb esialgu kindlaks määratud liikmesriigist, mis aga põhikohtuasjas ei näi nii olevat.

64. Selles kontekstis tekib küsimus, kas ja kuidas saab eelotsusetaotluse esitanud kohus kui taotluse saanud liikmesriigi kohus kontrollida, kas kahe eri liikmesriigi kahe asutuse aktsiisiga seotud nõudeid võib olla esitatud kaks korda.

## *C. Direktiiv 76/308 vastastikuse abi kohta*

### *1. Analüüsi õiguslik raamistik*

65. Kuigi siseturu rajamine võimaldas ettevõtjatel selle raames pakutud majandusruumist täit kasu saada, siis liikmesriikide maksuhalduritele, kelle jaoks endiselt eksisteerisid piirid, anti alates 70ndatest rida õiguslikke abivahendeid, et tagada maksustamisvaldkonnas suurem tõhusus[38]. Direktiivi 76/308 eesmärk on niisiis rakendada vastastikuse usalduse põhimõtet, lihtsustades liikmesriikide vahel nõuete sissenõudmist[39]. Nimelt sõltub selle direktiiviga kehtestatud vastastikuse abi andmise korra rakendamine niisuguse usalduse olemasolust asjasse puutuvate liikmesriigi asutuste vahel[40].

66. Nimetatud direktiiv näeb esiteks ette kolm eraldi ja konkreetset kahepoolse abistamise vormi, mida asutus, kellelt abi taotletakse, on abi taotleva asutuse nõudel kohustatud osutama, nimelt teabenõue[41], abi taotleva asutuse asukohaliikmesriigist pärit nõudega seotud dokumentide adressaadi teavitamise taotlus[42] ja nende nõuete sissenõudmistaotlus, mille kohta on olemas nende täitmisele pööramist lubav juriidiline dokument[43]. Teiseks sisaldab direktiiv 76/308 erisätteid, mis käsitlevad taotluse esitanud ja taotluse saanud liikmesriigi vahelise pädevuse kindlaksmääramist selle taotluse puhul. Põhikohtuasi puudutab sissenõudmisega seotud abitaotlust, kuna Kreeka ametiasutused esitasid tolliametile sellise taotluse.

38 Berlin, D., „Synthèse – Droit fiscal de l'Union européenne", JurisClasseur Europe Traité, 1. mai 2019, punkt 49.

39 Vt Michel, V., „Juridiction compétente pour le contrôle des mesures de recouvrement", *Revue Europe*, nr 3, märts 2010, kommentaar nr 109; vt samuti Maîtrot de la Motte, A., *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, 2016, punkt 479 jj.

40 Vt 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, punktid 40 ja 41).

41 Vastavalt direktiivi 76/308 artiklile 4. Teabevahetuse kohta vt Fernández Marín, F., „The Right of Defence and the exchange of tax information ruled by EU law", *Studi Tributari Europei*, 8. kd, 2018, II peatükk, lk 25–95.

42 Vastavalt direktiivi 76/308 artiklile 5.

43 Vastavalt direktiivi 76/308 artiklile 6.

*a) Direktiivi 76/308 artiklis 12 ette nähtud pädevuse jaotus*

67. Direktiivi 76/308 artikkel 12 näeb ette taotluse esitanud liikmesriigi pädevate organite ja taotluse saanud liikmesriigi pädevate organite vahel pädevuse jaotuse võlanõude, täitedokumendi või täitetoimingute osas tekkinud vaidluste lahendamiseks. Niisuguste vaidluste puhul sõltub selle liikmesriigi pädeva organi valik, kelle poole osapoolel tuleb pöörduda, küsimusest, kas etteheide puudutab esiteks nõuet või selle täitmisele pööramist põhjendavat juriidilist dokumenti või teiseks täitemeetmeid. Nagu kohtujurist Bobek märkis, näeb direktiiv 2010/24, millega asendati direktiiv 76/308, üldreeglina ette, et kohaldamisele kuulub *lex auctoritatis*, mille kohaselt liikmesriigi asutuse toimingute suhtes kohaldatakse sama liikmesriigi õigust (ja järelikult sõltub ka nende toimingute kehtivus sellest õigusest)[44]. Sellest lähtudes kontrollib iga liikmesriigi pädev organ oma õiguse alusel ainult omaenda asutuste toimingute ja aktide seaduslikkust[45].

68. Kui sissenõudmismenetluse käigus vaidlustatakse nõue või selle täitmisele pööramist lubav juriidiline dokument, tuleb direktiivi 76/308 artikli 12 lõike 1 kohaselt pöörduda abi taotleva asutuse asukohaliikmesriigi pädeva organi poole. Kui aga vaidlustatakse sissenõudmismeetmed, mis on võetud liikmesriigis, kus asub asutus, kellelt abi taotletakse, siis tuleb vastavalt direktiivi 76/308 artikli 12 lõikele 3 esitada nõue selle liikmesriigi pädevale organile[46].

69. Selleks et tagada asjaomasele isikule sissenõudmismenetluse käigus täielikult õigus vaidlustada nõue või selle täitmisele pööramist põhjendav juriidiline dokument, näeb direktiivi 76/308 artikli 12 lõige 2 ette, et asutus, kellelt abi taotletakse, peatab täitemenetluse abi taotleva liikmesriigi pädeva organi otsuseni niipea, kui talle on teatatud, et kohtuasi, milles vaidlustatakse nõue või selle täitmisele pööramist põhjendav juriidiline dokument, on alles pooleli.

70. Nagu nähtub Euroopa Kohtu praktikast, tuleneb käesolevas ettepanekus kirjeldatud pädevuse jaotus asjaolust, et nõue ja selle täitmisele pööramist lubav juriidiline dokument põhinevad abi taotleva asutuse asukohaliikmesriigis kehtivatel õigusnormidel, samas kui taotluse saanud liikmesriigis on võetud täitemeetmed vastavalt selles riigis kohaldatavatele õigusnormidele, nagu näevad ette direktiivi 76/308 artiklid 5 ja 6[47]. Lisaks nähtub selle direktiivi artikli 8 lõikest 1, et nõude täitmisele pööramist lubavat juriidilist dokumenti tuleb tunnustada ja käsitleda automaatselt kui vahendit, mis võimaldab taotluse saanud asutuse asukohaliikmesriigi nõude täitmisele pööramist, mis minu silmis kujutab endast kahepoolse usalduse põhimõtte väljendust. Sellest pädevuse jaotusest tuleneb, et põhimõtteliselt ei või asutus, kellelt abi taotletakse, seada kahtluse alla sellise akti või otsuse kehtivust või täitmisele pööratavust, mille sissenõudmiseks abi taotlev asutus abi taotleb. Kohtupraktikas on seda põhimõtet siiski pehmendatud.

*b) Liikmesriigi ametiasutuste võimalus vastastikuse abi andmisest keelduda*

71. Kuna esiteks tuleneb direktiivi 76/308 artikli 8 lõikest 1, et nõude täitmisele pööramist lubav juriidiline dokument on otseselt tunnustatav ja seda käsitatakse automaatselt kui vahendit, mis võimaldab taotluse saanud asutuse asukohaliikmesriigi nõude täitmisele pööramist, siis tuleneb teiseks selle direktiivi artiklist 6, et asutus, kellelt abi taotletakse „nõuab sisse“ need nõuded, kuna nimetatud direktiiv näeb ette, et asutus, kellelt abi taotletakse, peab nõude automaatselt sisse nõudma. Lisaks

44 Kohtujurist Bobeki ettepanek kohtuasjas Metirato (C-695/17, EU:C:2018:944, punkt 40).

45 Kohtujurist Bobeki ettepanek kohtuasjas Metirato (C-695/17, EU:C:2018:944, punkt 43).

46 Vt selle kohta direktiivi 76/308 kümnes põhjendus, mille kohaselt peab asjaomane isik nõude vaidlustamiseks pöörduma abi taotleva asutuse asukohaliikmesriigi pädeva organi poole ja et asutus, kellelt abi taotletakse, peab juba alustatud täitemenetluse peatama, kuni eespool nimetatud organ teeb selles küsimuses otsuse.

47 14. jaanuari 2010. aasta kohtuotsus Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11, punkt 40) ja 14. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Metirato (C-695/17, EU:C:2019:209, punkt 34).

puuduvad täielikult erisätted, mis võimaldaks sissenõudmistaotlust tagasi lükata[48]. Niisuguste sätete puudumisel on Euroopa Kohtu praktikas tuletatud alus, mis võimaldab liikmesriigi ametiasutustel ja organitel erandkorras keelduda nõudega seotud abi andmisest, kui see võiks minna vastuollu selle riigi avaliku korraga.

72. Euroopa Kohus leidis selle kohta kohtuotsuses Kyrian[49], et „ei ole siiski välistatud, et *erandkorras* on taotluse saanud asutuse asukohaliikmesriigi organil õigus kontrollida, kas asjaomase täitedokumendi kohased täitetoimingud kujutavad endast ohtu *avalikule korrale viimati nimetatud liikmesriigis*, ja seega keelduda abi andmast täielikult või osaliselt või anda abi teatud tingimustel“[50]. Euroopa Kohtu sõnul „on raske uskuda, et kõnealune liikmesriik teeks nõude täitmisele pööramist lubava juriidilise dokumendi kohaseid täitetoiminguid, kui need toimingud ohustavad *avalikku korda* selles liikmesriigis“[51]. Hilisemas kohtuotsuses Donnellan[52] kordas Euroopa Kohus seda põhimõtet, lubades abi andmisest keeldumist, kui vastastikuse abi andmist käsitlevate direktiivi sätete rakendamisega kaasneks põhiõiguste – s.o Euroopa Liidu põhiõiguste harta artikli 47 – rikkumine põhjusel, et asjaomast isikut ei teavitatud[53]. Seeläbi kohaldas Euroopa Kohus oma klassikalist kohtupraktikat, mis puudutab vastastikuse usalduse põhimõtte[54] piirangut kontekstis, kus selle põhimõtte kohaldamine tooks kaasa põhiõiguste võimaliku rikkumise.

73. Käesolevas asjas on aga Euroopa Kohtul palutud lahendada küsimus, kas esineb abitaotluse rahuldamisest keeldumise põhjuseid, kui on teada, et aktsiisi puudutav maksunõue on esitatud kaks korda[55]. Kui liikmesriik rakendab liidu õigust, siis kas niisugune nõude kahekordne esitamine võib endast kujutada maksuvõla sissenõudmiseks esitatud abitaotluse tagasilükkamise põhjust? Enne, kui selles osas analüüsida avaliku korra või põhiõiguste võimalikku rikkumist, pean asjakohaseks uurida, kas vastuse sellele küsimusele saab tuletada teisese õiguse asjakohastest sätetest.

### *2. Taotluse esitanud liikmesriigi organite kohustus kontrollida selle riigi ametiasutuste pädevust*

74. Minu arvates saab esitatud eelotsuse küsimusele vastata üksnes eitavalt.

75. Nimelt, nagu on juba märgitud käesoleva ettepaneku punktides 47–50, tuleneb direktiivi 92/12 ülesehitusest, et aktsiisiga maksustatava kauba võib tarbimisse lubada vaid üks kord, kuna aktsiis tuleb sisse nõuda kauba tarbimiseks ringlusse lubamise hetkest, olenemata sellest, kas see toimub eeskirjade kohaselt või eeskirjade vastaselt. Direktiivi 92/12 artikli 20 kohaselt käsitatakse kauba liikumise ajal toime pandud rikkumise või eeskirjade eiramise tõttu kõrvalekaldumist aktsiisi peatamise korrast sissenõudmise huvides kauba tarbimisse lubamisena. Siiski, nagu on märgitud käesoleva ettepaneku

48 Direktiivi 76/308 artikli 4 lõige 3 näeb ette abi andmisest keeldumise põhjused. See säte puudutab siiski teabenõuet, mis ei ole käesoleva kohtuasja ese.

49 14. jaanuari 2010. aasta kohtuotsus Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11).

50 14. jaanuari 2010. aasta kohtuotsus Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11, punkt 42), mida kinnitas 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, punkt 47). Kohtujuristi kursiiv.

51 14. jaanuari 2010. aasta kohtuotsus Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11, punkt 43), mida kinnitas 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, punkt 48). Kohtujuristi kursiiv.

52 26. aprill 2018. aasta kohtuotsus Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282).

53 Euroopa Kohus leidis eelkõige, et direktiivi 2010/24 artikli 14 lõikeid 1 ja 2 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus see, et liikmesriigi asutus keeldub teises liikmesriigis määratud rahatrahvi maksmise nõude niisugust sissenõudmistaotlust, nagu käsitletakse põhikohtuasjas, täitmast põhjusel, et trahvi määramise otsust ei ole enne nimetatud direktiivi alusel sellele asutusele sissenõudmistaotluse esitamist tehtud nõuetekohaselt teatavaks puudutatud isikule (26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Donnellan, C-34/17, EU:C:2018:282).

54 Vt vastastikuse usalduse põhimõtte piirangu kohta 21. detsembri 2011. aasta kohtuotsus N.S. jt (C-411/10 ja C-493/10, EU:C:2011:865); 5. aprilli 2016. aasta kohtuotsus Aranyosi ja Căldăraru (C-404/15 ja C-659/15 PPU, EU:C:2016:198) ja 25. juuli 2018. aasta kohtuotsus Minister for Justice and Equality (kohtusüsteemi puudused) (C-216/18 PPU, EU:C:2018:586).

55 Vastupidi 14. jaanuari 2010. aasta kohtuotsusele Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11) ja 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsusele Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282) ei puuduta käesolev kohtuasi teatamise korda, mis minu arvates välistab avaliku korra kohaldamise selle kohtupraktika tähenduses.

punktis 56, loetakse selle sätte kohaselt asjasse puutuvaks ainult esmakordne eeskirjade rikkumine või eiramine, mille tagajärjel kaldub kaup liikumise käigus kõrvale aktsiisi peatamise korrast. Seda arvestades ei saa praktikas siiski välistada niisuguste vaidluste olemasolu, mis puudutavad sellise eeskirjade rikkumise või eiramise koha kindlaksmääramist.

76. Seega, et vastata eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusele selle kohta, kas taotluse saanud riigi kohus võib menetluse raames, mis puudutab sissenõudmiseks võetud täitemeetmete õiguspärasust, kontrollida eeskirjade rikkumise või eiramise koha kindlaksmääramist, tuleb direktiivi 76/308 sätteid – mida on mainitud käesoleva ettepaneku punktides 67–70 – silmas pidades otsustada, kas niisugune kindlaksmääramine puudutab nõuet, täitmisele pööramist lubavat juriidilist dokumenti või täitemeetmeid direktiivi 76/308 artikli 12 tähenduses. Minu arvates võib vastuse sellele küsimusele tuletada kõigist direktiivi 92/12 sätetest, eelkõige selle artiklitest 6 ja 20, mille eesmärk – nagu ma juba märkisin – on määrata kindlaks liikmesriikide pädevus kogumaks selles direktiivis nimetatud kaubalt aktsiisi.

77. Täpsemalt nähtub direktiivi 92/12 artiklitest 6 ja 20, et liikmesriigi pädevus koguda aktsiisi sellistelt toodetelt nagu alkohol, puudutab selle direktiivi artikli 6 alusel nende tarbimisse lubamise kohta või kohta, kus kaup on selle vedamise ajal selle direktiivi artikli 20 lõigete 1–3 kohaselt aktsiisi peatamise korra alt väljunud, või kohta, kus eeskirjade rikkumine või eiramine tegelikult toime pandi ja mis on sama direktiivi artikli 20 lõike 4 kohaselt kindlaks määratud hiljem. Võttes arvesse artiklites 6 ja 20 ning eespool kirjeldatud sissenõudmise põhjuseid, on minu arvates ainus järeldus, mida siit saab teha see, et küsimus aktsiisiga maksustatava kauba tarbimisse lubamise koha või eeskirjade rikkumise või eiramise toimepanemise koha kohta kujutab endast esmalt sisulist küsimust maksuvõla enda olemasolu kohta [56]. Kuna direktiivi 92/12 kohaselt sõltub liikmesriigi õigus aktsiisi koguda tema territooriumil aset leidvast konkreetsest sündmusest, näib mulle ilmselge, et eeskirjade rikkumise või eiramise koha kindlaksmääramise vaidlustamist tuleb vastavalt selle direktiivi artiklile 20 samuti pidada küsimuseks, mis puudutab nõuet või täitmisele pööramist lubavat juriidilist dokumenti direktiivi 76/308 artikli 12 tähenduses. Järelikult ei saa selle küsimuse analüüsimine nimetatud direktiivi loogikat arvestades kuuluda taotluse saanud liikmesriigi kohtu pädevusse.

78. Ent eelotsusetaotluses kirjeldatud olukord, nimelt olukord, kus äriühingut maksustatakse kauba lähetamisel aktsiisiga kaks korda, ei ole minu arvates direktiivi 92/12 ülesehitusega tervikuna kooskõlas. Kuigi Euroopa Kohtule esitatud toimikust ei nähtu asjaolusid, mis käesolevas asjas põhjendaksid seda, et taotluse saanud liikmesriik võiks keelduda talle esitatud abitaotluse täitmisest, viidates oma avaliku korra või põhiõiguste rikkumisele käesoleva ettepaneku punktis 72 viidatud kohtupraktika tähenduses, ei tohi taotluse saanud liikmesriigi kohus siiski esiteks jätta arvesse võtmata olemasolevat teavet, mis puudutab analoogset meedet, mis on kehtestatud samale ettevõtjale selles liikmesriigis, see tähendab mõni muu liikmesriik kui see, kes on esitanud taotluse sama kaupa puudutava tehingu kohta, ja teiseks täitma abitaotluse pimesi ja automaatselt.

79. Selles osas eeldab vastastikuse usalduse põhimõte, nagu seda konkretiseerib direktiiv 76/308, tingimata seda, et kõik liikmesriigid järgiksid nõutava hoolsusega liidu õigusest tulenevaid nõudeid. Euroopa Kohtule esitatud toimikust nähtub, et kuna Silcompa esitas kaebuse maksunõude kohta, mis on seotud aktsiisiga, mida Kreeka ametiasutused on kohaldanud samadele tehingutele ja kaubale nagu need, mis on Itaalias juba maksustatud, siis tuleb seda kaebust menetleval Kreeka kohtul kontrollida, kas neil ametiasutustel oli pädevus koguda asjaomastelt toodetelt aktsiisi, sest arvestades hetkel olemasolevat teavet, on kaup Itaalias toime pandud eeskirjade rikkumise või eiramise tõttu aktsiisi peatamise korra alt kõrvale kaldunud direktiivi 92/12 artikli 3 ja artikli 20 lõike 1 tähenduses. Sellest järeldub, et oodates taotluse esitanud liikmesriigi kohtus kirjeldatud kontrollimise tulemusi, peaks taotluse saanud liikmesriigi kohus vastavalt direktiivi 76/308 artikli 12 lõikele 2 abitaotluse täitmise menetluse peatama.

56 Vt analoogia alusel maksuvõla ja tollimaksu sissenõudmise vahelise dihhotoomia kohta 20. oktoobri 2005. aasta kohtuotsus Transport Maatschappij Traffic (C-247/04, EU:C:2005:628, punkt 26 jj).

## V. Ettepanek

80. Eespool esitatud kaalutlustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Corte suprema di cassazione (Itaalia kassatsioonikohus) eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Nõukogu 15. märtsi 1976. aasta direktiivi 76/308/EMÜ vastastikuse abi kohta teatavate lõivude, tollimaksude, maksude ja muude meetmetega seotud nõuete sissenõudmisel (muudetud nõukogu 15. juuni 2001. aasta direktiiviga 2001/44/EÜ) artikli 12 lõiget 3 koostoimes nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiivi 92/12/EMÜ aktsiisiga maksustatava kauba üldise korralduse ja selle kauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta (muudetud nõukogu 14. detsembri 1992. aasta direktiiviga 92/108/EMÜ) artiklitega 6 ja 20, tuleb tõlgendada nii, et tingimusi, mis puudutavad kohta, kus eeskirjade rikkumine või eiramine tegelikult toime pandi direktiivi 92/12/EMÜ artikli 20 tähenduses, ei või kontrollida abitaotluse saanud asutuse liikmesriigi kohus, kes menetleb nõude sissenõudmise täitemeetmete peale esitatud kaebust eespool viidatud artikli 12 lõike 3 alusel. Kuna aga sama kauba aktsiisiga topeltmaksustamine mitmes liikmesriigis ei järgi direktiivi 92/12 üldist ülesehitust, siis tuleb taotluse esitanud liikmesriigi kohtul, kes menetleb samade tehingute ja sama kaubaga nagu see, mis on teises liikmesriigis juba maksustatud, seotud aktsiisi puudutava maksunõude kohta esitatud kaebust, kontrollida, kas abi taotlevad ametiasutused olid pädevad seda aktsiisi koguma.