



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kymmenes jaosto)

24 päivänä maaliskuuta 2022 *

Ennakkoratkaisupyyntö – Valmisteverotus – Direktiivi 92/12/EY – 4 artikla –
Tuotteiden liikkuminen väliaikaisesti valmisteverottomina – Edellytykset – 6 ja 20 artikla –
Tuotteiden luovuttaminen kulutukseen – Hallinnollisen saateasiakirjan väärentäminen –
Rikkomus tai sääntöjenvastaisuus valmisteveron alaisten tuotteiden liikkeessä väliaikaisen
valmisteverottomuuden järjestelmässä – Tuotteiden sääntöjenvastainen poistuminen
väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmästä – Vastaanottaja ei ole tietoinen tuotteiden
liikkumisesta – Kolmannen osapuolen tekemä veropetos – 13 artiklan a alakohta
ja 15 artiklan 3 kohta – Tuotteiden liikkumista koskeva pakollinen vakuus – Kattavuus

Asiassa C-711/20,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Nejvyšší správní soud (ylin hallintotuomioistuin, Tšekki) on esittänyt 16.12.2020 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 31.12.2020, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Generální ředitelství cel

vastaan

TanQuid Polska sp. z o.o.,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kymmenes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja I. Jarukaitis sekä tuomarit M. Ilešič (esittelevä tuomari) ja Z. Csehi,

julkisasiamies: M. Campos Sánchez-Bordona,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- TanQuid Polska sp. z o.o., edustajanaan R. Halíček, advokát,
- Tšekin hallitus, asiamiehinään M. Smolek, O. Serdula ja J. Vlácil,

* Oikeudenkäyntikieli: tšekki.

- Puolan hallitus, asiamiehenään B. Majczyna,
 - Euroopan komissio, asiamiehinään M. Salyková ja C. Perrin,
- päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,
- on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25.2.1992 annetun neuvoston direktiivin 92/12/ETY (EYVL 1992, L 76, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 22.12.1994 annetulla neuvoston direktiivillä 94/74/EY (EYVL 1994, L 365, s. 46) (jäljempänä direktiivi 92/12), 4 artiklan c alakohdan, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin 13, 15 ja 16 artiklan kanssa, tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Generální ředitelství cel (tullihallinto, Tšekki) ja Puolaan sijoittautunut yhtiö TanQuid Polska sp. z o.o. (jäljempänä TanQuid) ja joka koskee valmisteveron kantamista sillä perusteella, että väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmää on rikottu kuljetettaessa kivennäisöljyjä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Direktiivi 92/12

- 3 Direktiivi 92/12 on kumottu ja korvattu 1.4.2010 alkaen valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/118/EY (EUVL 2009, L 9, s. 12). Pääasian tosiseikkojen ajankohdan vuoksi nyt käsiteltävää ennakkoratkaisupyyntöä tarkastellaan kuitenkin direktiivin 92/12 valossa.
- 4 Direktiivin 92/12 johdanto-osan 4, 10 ja 13 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:
”sisämarkkinoiden toteuttamisen ja toiminnan varmistamiseksi näiden valmisteverosaatavan syntymisen on oltava sama kaikissa jäsenvaltioissa,

– –

siirtyminen yhden jäsenvaltion alueelta toiseen jäsenvaltioon ei saa aiheuttaa valvontaa, joka voisi estää vapaata liikkuvuutta yhteisössä; verosaatavan syntymiseen liittyvien tarpeiden vuoksi valmisteveron alaisten tuotteiden liikkumisen on kuitenkin oltava tiedossa; sen vuoksi olisi säädettävä näitä tuotteita koskevasta saateasiakirjasta,

– –

tämän vuoksi olisi ensisijaisesti kunkin tavaraerän oltava helposti tunnistettavissa; sen verotuksellinen asema on voitava määrittää välittömästi; tähän tarkoitukseen on näin ollen laadittava saateasiakirja, joka voi olla hallinnollinen tai kaupallinen; käytettävän kaupallisen asiakirjan on sisällettävä hallinnollisen asiakirjan pääkohdat”.

- 5 Kyseisen direktiivin 1 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

- 6 Kyseistä direktiiviä sovelletaan sen 3 artiklan 1 kohdan mukaan unionin tasolla muun muassa kivennäisöljyihin.

- 7 Saman direktiivin 4 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Tässä direktiivissä tarkoitetaan:

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

– –”

- 8 Direktiivin 92/12 5 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Edellä 3 artiklan 1 kohdassa tarkoitetut tuotteet ovat valmisteveron alaisia niitä – – [unionin] alueella tuotettaessa tai niitä tälle alueelle tuotaessa.”

- 9 Kyseisen direktiivin 6 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Valmisteverovaade tulee täytäntöönpanokelpoiseksi, kun tuote luovutetaan kulutukseen tai kun todetaan hävikkejä, joista on kannettava valmisteveroa 14 artiklan 3 kohdan mukaisesti.

Valmisteveron alaisten tuotteiden kulutukseen luovuttamisena on pidettävä sitä, että:

- a) niihin lakataan soveltamasta väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmää, myös sääntöjenvastaisesti;

– –

2. Valmistevero on kannettava niiden verovaateen täytäntöönpanokelpoisuutta koskevien edellytysten ja määrien mukaisina, jotka ovat voimassa [täytäntöönpanokelpoisuuden] alkaessa siinä jäsenvaltiossa, jossa tuote luovutetaan kulutukseen tai hävikit todetaan. Valmistevero on kannettava ja perittävä kunkin jäsenvaltion määrittämien yksityiskohtaisten sääntöjen mukaisesti, jäsenvaltioiden soveltaessa samoja veron kantoa ja perintää koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä sekä kotimaisiin että muista jäsenvaltioista tuotaviin tuotteisiin.”

- 10 Direktiivin 92/12 13 artiklan a alakohdan mukaan valtuutettu varastonpitäjä on velvollinen asettamaan tarvittaessa tuotantoa, valmistusta ja hallussapitoa koskevan vakuuden sekä tavaroiden liikkumista koskevan pakollisen vakuuden, joiden edellytykset verottoman varaston toiminnan sallineen jäsenvaltion veroviranomaisten on määrättävä, jollei kyseisen direktiivin 15 artiklan 3 kohdan säännöksistä muuta johdu.

- 11 Kyseisen direktiivin 15 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Valmisteveron alaisten tuotteiden liikkumisen väliaikaisesti valmisteverottomina on tapahduttava verottomien varastojen välillä – –.

– –

3. [Unionin] sisäiseen tuotteiden liikkumiseen liittyviin riskeihin on varauduttava tuotteen lähettäneen valtuutetun varastonpitäjän antamalla 13 artiklassa säädetyllä vakuudella tai tarvittaessa lähettäjän ja kuljettajan antamalla yhteisvastuullisella vakuudella. Jäsenvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset voivat sallia, että tuotteiden kuljettaja tai omistaja asettaa vakuuden lähettävän valtuutetun varastonpitäjän asettaman vakuuden sijasta. Tarvittaessa jäsenvaltiot voivat vaatia vakuutta vastaanottajalta.

– –

Jäsenvaltiot vahvistavat vakuutta koskevat yksityiskohtaiset säännöt. Vakuuden on oltava voimassa kaikissa [unionin] jäsenvaltioissa.

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

– –”

- 12 Mainitun direktiivin 16 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Poiketen siitä, mitä 15 artiklan 1 kohdassa säädetään, vastaanottaja voi olla muu ammattimainen elinkeinonharjoittaja kuin valtuutettu varastonpitäjä. Tämä elinkeinonharjoittaja saa ansiotoiminnassaan vastaanottaa muista jäsenvaltioista tuotavia valmisteveron alaisia tuotteita

väliaikaisesti valmisteverottomina. Tämä elinkeinonharjoittaja ei kuitenkaan saa pitää hallussaan eikä lähettää näitä tuotteita väliaikaisesti valmisteverottomina.”

- 13 Direktiivin 92/12 16 artiklan 2 ja 3 kohdassa vahvistetaan ne määräykset, joita ansiotoimintaa harjoittavan elinkeinonharjoittajan, joka ei ole valtuutettu varastonpitäjä, on noudatettava sen mukaan, onko se jäsenvaltionsa veroviranomaisten rekisteröimä vai ei.

- 14 Kyseisen direktiivin 18 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

” – – kaikkiin väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä jäsenvaltioiden välillä – – liikkuviin valmisteveron alaisiin tuotteisiin on liitettävä lähettäjän laatima asiakirja. Tämä asiakirja voi olla joko hallinnollinen tai kaupallinen asiakirja. – – ”

- 15 Mainitun direktiivin 19 artiklan 1–3 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

- lähettäjälle jäävä kappale,
- vastaanottajan kappale,
- lähettäjälle väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän soveltamisen lopettamiseksi palautettava kappale,
- määräjäsenvaltion toimivaltaisille viranomaisille tarkoitettu kappale.

Kunkin lähtöjäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset voivat määrätä käytettäväksi asiakirjan lisäkappaletta, joka on tarkoitettu lähtöjäsenvaltion toimivaltaisille viranomaisille.

– –

Määräjäsenvaltio voi määrätä, että sen viranomaisten on varmennettava tai hyväksyttävä lähettäjälle palautettava kappale, jolla väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän soveltaminen lopetetaan. – –

– –

2. Jos valmisteveron alaiset tuotteet siirtyvät väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän mukaan valtuutetulle varastonpitäjälle tai rekisteröidylle taikka rekisteröimättömälle elinkeinonharjoittajalle, vastaanottajan on väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän soveltamisen lopettamiseksi palautettava lähettäjälle kappale asianmukaisesti täytetystä hallinnollisesta saateasiakirjasta tai kaupallisesta asiakirjasta viidentoista päivän kuluessa sen kuukauden päättymisestä, jolloin tuotteet on luovutettu vastaanottajalle.

Edellä mainittujen säännösten estämättä, lähtöjäsenvaltiot voivat määrätä, että palautettavan kappaleen jäljennös lähetetään välittömästi lähettäjälle telefaksilla vakuuden nopean luovutuksen varmistamiseksi. Tämä ei vaikuta ensimmäisessä virkkeessä säädettyyn alkuperäisen kappaleen pakolliseen lähettämiseen.

--

3. Edellä 4 artiklan c alakohdassa määritellyn väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän soveltaminen on lopetettava asettamalla valmisteveron alaiset tuotteet johonkin 5 artiklan 2 kohdassa tarkoitetuista menettelyistä kyseisen kohdan mukaisesti sen jälkeen, kun lähettäjä on saanut hallinnollisen saateasiakirjan tai kaupallisen asiakirjan palautettavan kappaleen, johon on asianmukaisesti merkitty tuotteet asetetuiksi tähän menettelyyn.”

16 Saman direktiivin 20 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

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

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

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

4. Jos kolmen vuoden kuluessa saateasiakirjan laatimisajankohdasta todetaan, missä jäsenvaltiossa rikkomus tai sääntöjenvastaisuus on tosiasiallisesti tapahtunut, tämän jäsenvaltion on kannettava valmistevero tuotteiden lähetysajankohtana voimassa olleen valmisteveron määrän mukaisena. Tällöin alun perin kannettu valmistevero on palautettava, jos se osoitetaan kannetuksi.”

Asetus N:o 2719/92

17 Väliaikaisessa valmisteverottomuusjärjestelmässä liikkuvien valmisteveron alaisten tuotteiden hallinnollisesta saateasiakirjasta 11.9.1992 annetun komission asetuksen (ETY) N:o 2719/92 (EYVL 1992, L 276, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 27.7.1993 annetulla komission asetuksella (ETY) N:o 2225/93 (EYVL 1993, L 198, s. 5) (jäljempänä *asetus N:o 2719/92*), 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Liitteessä I esitettyä mallia on käytettävä hallinnollisena saateasiakirjana väliaikaisessa valmisteverottomuusjärjestelmässä liikkuvien, direktiivin 92/12/ETY 3 artiklan 1 kohdan mukaisten, valmisteveron alaisten tuotteiden osalta edellyttäen, että kyseisen asiakirjan 1 kappaleen kääntöpuolella olevia ohjeita noudatetaan.”

- 18 Kyseisen asetuksen 2 artiklan 1 kohdan mukaan hallinnollinen asiakirja voidaan korvata kaupallisella asiakirjalla, jos se sisältää hallinnollisessa asiakirjassa vaadittavat tiedot.

Tšekin oikeus

- 19 Valmisteveroista annetun lain nro 353/2003 (zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin (jäljempänä valmisteverolaki), 25 §:n 1 momentin a kohdan mukaan säännellyt tuotteet voivat liikkua väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä jäsenvaltioiden välillä ainoastaan käyttäen saateasiakirjaa, jos säännellyt tuotteet kuljetetaan toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevasta verottomasta varastosta verottoman varaston pitäjälle, valtuutetulle vastaanottajalle tai veroedustajalle, joille on annettu valtuutus Tšekin veroalueella.
- 20 Valmisteverolain 26 §:n 1 momentin mukaan säännellyt tuotteet voivat liikkua väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä ainoastaan käyttäen saateasiakirjaa, ellei tässä laissa toisin säädetä.
- 21 Valmisteverolain 28 §:n 1 momentin mukaan väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmää on lähtökohtaisesti rikottu kuljetuksen aikana, jos säänneltyjen tuotteiden kuljettamista verottomaan varastoon, valtuutetulle vastaanottajalle, suoran luovutuksen paikkaan, vientipaikkaan, 11 §:n 1 momentin d tai e kohdassa tarkoitettulle henkilölle taikka direktiivissä 92/12 tarkoitettulle vastaanottajalle toisessa jäsenvaltiossa ei suoriteta asetetussa määräajassa.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

- 22 Celní úřad Náchodin (Náchodin tullitoimipaikka, Tšekki) virkamiehet tarkastivat 5.1.2010 kolme säiliöautoa, jotka esitettyjen saateasiakirjojen mukaan kuljettivat kivennäisöljyä Puolan alueella sijaitsevasta TanQuidin ylläpitämästä verottomasta varastosta EKOL GAS PB s. r. o:lle (jäljempänä EKOL GAS), joka on Tšekin oikeuden mukaan perustettu kaupallinen yhtiö. Tarkastuksessa virkamiehet totesivat, että kyseisissä saateasiakirjoissa olevat merkinnät olivat totuudenvastaisia. Tämän jälkeen EKOL GAS kielsi olleensa kaupallisessa yhteydenpidossa TanQuidin kanssa.
- 23 Puolan tulliviranomaiset toimittivat Tšekin tulliviranomaisille tältä saadun tietopyynnön johdosta 38 saateasiakirjaa liitteineen, joista ilmeni, että EKOL GASille oli väitetyä lähetetty muu määrä kivennäisöljyä.
- 24 Lisäksi tarkastuksessa todettiin, että kyseisiä saateasiakirjoja ei ollut esitetty tullitoimipaikassa tietojen paikkansapitävyyden ja pätevyyden todentamiseksi ja että Tšekin tullitoimipaikan leimat, joilla vahvistettiin 35 saateasiakirjaa, olivat väärennetyjä.
- 25 Lopuksi tarkastuksessa todettiin tiemaksuasemilta saatujen tietojen perusteella, että kivennäisöljyt oli kuljetettu tuntemattomalle henkilölle ja purettu Žďár nad Sázavoussa (Tšekki). Tšekin poliisi aloitti tältä osin rikosoikeudellisen menettelyn kolmannen osapuolen petollisesta toiminnasta, mutta tämä tutkinta päätettiin menettelyllisistä syistä.

- 26 Celní úřad pro Jihočeský kraj (Etelä-Böömin alueen tullitoimipaikka, Tšekki) teki 11.1.2016 päivätyn verotarkastuskertomuksen perusteella 3.3.2016 useita verotuspäätöksiä kivennäisöljyjen valmisteverosta ja määräsi, että TanQuidin on maksettava veroa yhteensä 10 207 850 Tšekin korunaa (CZK) (n. 420 000 euroa).
- 27 Koska tullihallinto hylkäsi kyseisistä verotuspäätöksistä tehdyt oikaisuvaatimukset, TanQuid valitti hylkäävistä päätöksistä Krajský soud v Českých Budějovicích (České Budějovicen alueellinen tuomioistuin, Tšekki).
- 28 Kyseinen tuomioistuin kumosi 12.9.2018 antamallaan tuomiolla hylkäävät päätökset yhtäältä sillä perusteella, että tehtyjen veropetosten vuoksi tuotteet eivät olleet liikkuneet väliaikaisesti valmisteverottomina Tšekin alueella, ja toisaalta sillä perusteella, että vakuus ei kattanut pääasiassa kyseessä olevia luovutuksia, koska annettu vakuus koskee yksinomaan liikkumista verottomien varastojen välillä. Kyseinen tuomioistuin katsoi, että kivennäisöljyjen poistuminen TanQuidin verottomasta varastosta merkitsi niiden luovutusta vapaaseen liikkeeseen.
- 29 Tullihallitus teki kassaatiovalituksen Nejvyšší správní souduin (ylin hallintotuomioistuin, Tšekki).
- 30 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii lähinnä selvittämään, täyttyvätkö muodolliset ja aineelliset edellytykset tuotteiden liikkumisen aloittamiseksi väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä, kun kolmannet osapuolet ovat yhtäältä toimineet petollisesti esiintyen toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneena valtuutettuna vastaanottajana ja kun tuotteiden liikkumista varten annettu vakuus ei toisaalta ole tarpeeksi kattava.
- 31 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa ensinnäkin, että tilanteessa, jossa henkilöt esittävät toimivansa rekisteröidyn elinkeinonharjoittajan (vastaanottaja) lukuun mutta joilla ei ole tältä osin pätevää valtuutusta, rekisteröidyllä elinkeinonharjoittajalla ei ole tietoa siitä, että tuotteet siirretään sille väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä. Kuten Krajský soud v Českých Budějovicích on todennut, voidaan katsoa, että tämä tilanne vastaa tilannetta, jossa kyseessä olevien säänneltyjen tuotteiden vastaanottajalla, sellaisena kuin se on ilmoitettu saateasiakirjoissa, ei ole sovellettavaa valtuutusta. Tältä kannalta katsoen pääasiassa kyseessä olevien kivennäisöljyjen poistumista TanQuidin verottomasta varastosta on kyseisen tuomioistuimen mukaan pidettävä luovutuksena vapaaseen liikkeeseen.
- 32 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa kuitenkin, että valtuutettu varastonpitäjä aloittaa tuotteiden liikkumisen väliaikaisesti valmisteverottomina, koska juuri se täyttää hallinnollisen saateasiakirjan A osan. Koska valtuutetulla varastonpitäjällä on lisäksi ankara vastuu kaikista tuotteiden liikkumisen aikana tapahtuneista rikkomuksista tai säännönvastaisuuksista, se on velvollinen maksamaan valmisteveron siellä, missä rikkomus tai säännönvastaisuus on tapahtunut, sillä vastaanottaja osallistuu liiketoimeen vasta sen loppuvaiheessa. Vastaanottajan osallistumista ei kyseisen tuomioistuimen mukaan siten vaadita tuotteiden liikkumisen alkamiseksi.
- 33 Näin ollen kysymyksellä siitä, tietääkö tuotteiden vastaanottaja liiketoimesta vai ei, ei kyseisen tuomioistuimen mukaan ole merkitystä väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä tapahtuvan tuotteiden liikkumisen alkamisen kannalta. Sen mukaan merkitystä ei myöskään ole sillä myöhemmällä toteamuksella, että kolmannet osapuolet ovat lainvastaisesti esiintyneet rekisteröityä elinkeinonharjoittajaa edustavina henkilöinä. Tässä yhteydessä tulliviranomaisilla on ainoastaan velvollisuus tarkastaa, toteutetaanko tuotteiden liikkuminen valtuutettujen elinkeinonharjoittajien välillä ja onko valmisteverolle annettu vakuus.

- 34 Toiseksi ennakkoratkaisua pyytäneellä tuomioistuimella on epäilyksiä sen vakuuden luonteesta ja tavoitteesta, joka on annettu valmisteveron maksamisen takaamiseksi tuotteiden liikkussa väliaikaisesti valmisteverottomina. Kyseinen tuomioistuin on taipuvainen katsomaan, että siltä osin kuin vakuuden antaminen on merkitty saateasiakirjoihin tuotteiden kuljettamiseksi väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä valtuutetulle nimetylle vastaanottajalle, toisen jäsenvaltion tulliviranomaiset eivät voi tarkastaa vakuuden perustetta eivätkä tutkia aineellisesti saateasiakirjoissa olevien tietojen aitoutta.
- 35 Nyt käsiteltävässä asiassa siinä vakuudessa, joka annettiin muodollisesti tuotteiden liikkumiseksi verottomien varastojen välillä, mainittiin sen kattamana verovelvollisuutena valmisteveron alaisten tuotteiden lähteminen varastosta väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä. Lisäksi kyseinen vakuus annettiin sen takaamiseksi, että väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä säänneltyt tuotteet voidaan kuljettaa TanQuidin verottomasta varastosta EKOL GASille, joka on rekisteröity elinkeinonharjoittaja.
- 36 Tässä tilanteessa Nejvyšší správní soud päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:
- ”1) Voidaanko valmisteveron alaisten tuotteiden katsoa olevan väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä kuljetettavia tuotteita [direktiivin 92/12] 4 artiklan c alakohdan mukaisesti tilanteessa, jossa jonkin jäsenvaltion tulliviranomainen on hyväksynyt tuotteiden kuljetuksen väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä verottomasta varastosta toiseen jäsenvaltioon sijoittuneelle rekisteröidylle elinkeinonharjoittajalle, vaikka tuotteiden kuljetusta väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä koskevat edellytykset eivät olleet objektiivisesti täyttyneet, sillä myöhemmin menettelyn aikana todettiin, että rekisteröity elinkeinonharjoittaja ei tiennyt tuotteiden kuljetuksesta kolmansien osapuolten petollisen toiminnan vuoksi?
- 2) Onko [direktiivin 92/12] 15 artiklan 3 kohdan mukaisen, valmisteveroa koskevan vakuuden antaminen muuhun tarkoitukseen kuin siihen, että tuotteet siirretään väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä verottomasta varastosta toiseen jäsenvaltioon sijoittuneelle rekisteröityneelle elinkeinonharjoittajalle, esteenä sille, että tavaroiden kuljetus väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä voidaan aloittaa asianmukaisella tavalla, jos rekisteröity elinkeinonharjoittajaa koskevan vakuuden antaminen oli merkitty tuotteiden kuljetusta väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä koskeviin saateasiakirjoihin ja jos jäsenvaltion tulliviranomainen oli vahvistanut vakuuden antamisen?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

- 37 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kahdella kysymyksellään, jotka on syytä tarkastella yhdessä, pääasiallisesti, onko direktiiviä 92/12 tulkittava siten, että se, että valtuutettu varastonpitäjä lähettää valmisteveron alaisia tuotteita käyttäen saateasiakirjaa ja pakollista vakuutta, merkitsee kyseisen direktiivin 4 artiklan c alakohdassa tarkoitettua tuotteiden liikkumista väliaikaisesti valmisteverottomina sellaisessa tilanteessa, jossa saateasiakirjassa ja vakuudessa ilmoitettu vastaanottaja ei ole tietoinen kyseisten tuotteiden lähettämisestä sille kolmannen osapuolen petollisen toiminnan vuoksi.

- 38 Kyseinen tuomioistuin pyrkii myös selvittämään, onko sillä, että valtuutetun varastonpitäjän kyseistä lähettämistä varten antamassa pakollisessa vakuudessa mainitaan valtuutetun vastaanottajan nimi mutta ei sitä, että tämä on rekisteröity elinkeinonharjoittaja direktiivin 92/12 15 tai 16 artiklassa tarkoitetussa merkityksessä, vaikutusta tällaisen tuotteiden liikkumisen sääntöjenmukaisuuteen.
- 39 Aluksi on muistutettava, että direktiivillä 92/12 pyritään antamaan sen 3 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen kivennäisöljyjen kaltaisten valmisteveron alaisten tuotteiden hallussapitoa, liikkumista ja valvontaa koskevia sääntöjä erityisesti sen varmistamiseksi, että valmisteverosaatavan syntymisen perusteet ovat samat kaikissa jäsenvaltioissa, kuten sen neljännessä perustelukappaleesta ilmenee. Tämä yhdenmukaistaminen merkitsee lähtökohtaisesti sitä, että jäsenvaltioiden välisissä suhteissa luovutaan kaksinkertaisesta verotuksesta (tuomio 24.2.2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 40 Direktiivissä 92/12 tarkoitettu verotettava tapahtuma on sen 5 artiklan 1 kohdan mukaan valmisteveron alaisten tuotteiden tuottaminen unionin alueella tai niiden tuonti tälle alueelle (tuomio 24.2.2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 41 Sitä vastoin direktiivin 92/12 6 artiklan 1 kohdan nojalla valmisteverosaatava syntyy muun muassa, kun valmisteveron alainen tuote luovutetaan kulutukseen. Kyseisen direktiivin 6 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan a alakohdan mukaan tällä käsitteellä tarkoitetaan myös kaikkia tilanteita, joissa ne poistetaan mainitun direktiivin 4 artiklan c alakohdassa tarkoitetusta väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmästä, myös sääntöjenvastaisesti (tuomio 24.2.2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 42 Tällaiselle järjestelmälle tunnusomaista on, että siihen kuuluviin tuotteisiin liittyvät valmisteverosaatatavat eivät vielä ole syntyneet, vaikka verotettava tapahtuma on jo toteutunut. Näin ollen kyseisellä järjestelmällä toteutetaan valmisteveron alaisten tuotteiden osalta valmisteverosaatavan syntymisen lykkääminen siihen saakka, kunnes sen – tämän tuomion edellisessä kohdassa kuvatun kaltainen – syntyedellytys täyttyy (tuomio 24.2.2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, 49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 43 Kun otetaan huomioon unionin lainsäätäjän varastonpitäjälle direktiivin 92/12 mukaisesti antama keskeinen asema väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä, varastonpitäjä on lähtökohtaisesti vastuussa kaikista tähän järjestelmään liittyvistä riskeistä muun muassa silloin, kun tuotteiden siirron aikana on tapahtunut verosaatavan synnyttänyt sääntöjenvastaisuus tai rikkomus. Tämä vastuu on lisäksi ankara, ja se ei perustu varastonpitäjän todistettuun tai oletettuun tuottamukseen vaan sen osallistumiseen elinkeinotoimintaan (ks. vastaavasti tuomio 24.2.2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, 52 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 44 Näin ollen direktiivin 92/12 mukaisessa järjestelmässä lähettävän valtuutetun varastonpitäjän vastuuta ei voida välttämättä korvata valmisteveron alaisten tuotteiden omistajan vastuulla.
- 45 Siltä osin kuin on kyse erityisesti valmisteveron alaisten tuotteiden liikkumisesta väliaikaisesti valmisteverottomina, direktiivissä 92/12 säädetään useista edellytyksistä, jotka näiden tuotteiden lähettämisen on täytettävä, jotta lähettävä valtuutettu varastonpitäjä voi edelleen soveltaa tätä järjestelmää.

- 46 Ensinnäkin on todettava, että direktiivin 92/12 15 artiklan 1 kohdan mukaan valmisteveron alaisten tuotteiden liikkumisen väliaikaisesti valmisteverottomina on lähtökohtaisesti tapahduttava kyseisen direktiivin 4 artiklan b alakohdassa määritettyjen sellaisten verottomien varastojen välillä, joita ylläpitävät saman direktiivin 4 artiklan a alakohdassa tarkoitetut valtuutetut varastonpitäjät.
- 47 Mainitun direktiivin 16 artiklan 1 ja 2 kohdan mukaan tällainen liikkuminen on poikkeustapauksissa mahdollista myös siten, että vastaanottajana on rekisteröity elinkeinonharjoittaja, ja tällainen elinkeinonharjoittaja määritellään kyseisen direktiivin 4 artiklan d alakohdassa niin, että sillä tarkoitetaan luonnollista henkilöä tai oikeushenkilöä, joka ei ole valtuutettu varastonpitäjä mutta jonka jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset ovat valtuuttaneet ansiotoiminnassaan vastaanottamaan toisesta jäsenvaltiosta tuotavia valmisteveron alaisia tuotteita väliaikaisesti valmisteverottomina.
- 48 Kun valmisteveron alaisten tuotteiden siirron aikana on tapahtunut tai todettu verosaatavan synnyttänyt sääntöjenvastaisuus tai rikkomus mukaan lukien veropetokset, valtuutettu varastonpitäjä on edelleen veronmaksuvelvollinen valmisteverojen maksamisessa (ks. vastaavasti tuomio 24.2.2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, 52 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 49 Direktiivin 92/12 15 artiklan 4 kohdassa nimittäin säädetään, että lähettävä valtuutettu varastonpitäjä voi vapautua vastuusta ainoastaan osoittamalla, että tuotteet on luovutettu vastaanottajalle, erityisesti esittämällä kyseisen direktiivin 18 artiklassa tarkoitetun saateasiakirjan saman direktiivin 19 artiklassa säädetyn edellytyksin.
- 50 Silloin kun, ja kuten nyt käsiteltävässä asiassa näyttää olevan, kolmansien osapuolten tekemä veropetos on pääasiallinen syy siihen, että valtuutettu varastonpitäjä lähettää valmisteveron alaiset tuotteet, tuotteiden liikkuminen väliaikaisesti valmisteverottomina voi alkaa samaan aikaan sellaisen sääntöjenvastaisuuden tai rikkomuksen tapahtumisen kanssa, josta seuraa näiden tuotteiden luovuttaminen kulutukseen ja valmisteverosaatavan syntyminen.
- 51 Kun tavaroiden liikkumisessa on tapahtunut sääntöjenvastaisuus tai rikkomus, joka johtaa valmisteverosaatavan syntymiseen, valmistevero on direktiivin 92/12 20 artiklan 1 kohdan mukaan ensisijaisesti kannettava siinä jäsenvaltiossa, jossa sääntöjenvastaisuus tai rikkomus on tapahtunut.
- 52 Jos ei ole mahdollista vahvistaa, missä rikkomus tai sääntöjenvastaisuus on tapahtunut, se jäsenvaltio, jossa kyseinen rikkomus tai sääntöjenvastaisuus on todettu, voi kuitenkin direktiivin 92/12 20 artiklan 2 kohdan nojalla saada toimivallan kantaa valmistevero, vaikka mainittu rikkomus tai sääntöjenvastaisuus ei olisi tapahtunut tässä jäsenvaltiossa.
- 53 Näin ollen se, että valtuutettu varastonpitäjä lähettää valmisteveron alaisia tuotteita, voi merkitä direktiivin 92/12 4 artiklan c alakohdassa tarkoitettua tuotteiden liikkumista väliaikaisesti valmisteverottomina riippumatta siitä, että oletettu vastaanottaja ei ole tietoinen kyseisten tuotteiden lähettämisestä sille kolmannen osapuolen petollisen toiminnan vuoksi, niin kauan kuin asianomaisen jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset eivät ole todenneet tätä toimintaa tai muuta sääntöjenvastaisuutta tai rikkomusta.
- 54 Toiseksi direktiivin 92/12 15 artiklan 3 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään, että unionin sisäiseen tuotteiden liikkumiseen liittyviin riskeihin on yleensä varauduttava tuotteen lähettäneen valtuutetun varastonpitäjän antamalla kyseisen direktiivin 13 artiklassa säädetyllä

vakuudella tai tarvittaessa lähettäjän ja kuljettajan antamalla yhteisvastuullisella vakuudella. Kun kyseisen direktiivin 13 artiklan a alakohtaa ja 15 artiklan 3 kohdan kolmatta alakohtaa luetaan yhdessä, ilmenee, että verottoman varaston toiminnan sallineen jäsenvaltion veroviranomaisten on määritettävä edellytykset ja vakuutta koskevat yksityiskohtaiset säännöt ja että vakuuden on oltava voimassa kaikissa unionin jäsenvaltioissa.

- 55 Lisäksi vakuuden on katettava ajanjakso tuotteiden verottomasta varastosta poistumisen ja järjestelmän soveltamisen lopettamisen välillä, koska vakuus voidaan kyseisen direktiivin 19 artiklan 2 kohdan mukaan luovuttaa vasta silloin, kun lähettäjä saa vastaanottajan palauttaman kappaleen asianmukaisesti täytetystä hallinnollisesta saateasiakirjasta tai kaupallisesta asiakirjasta väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän soveltamisen lopettamiseksi.
- 56 Direktiivin 92/12 15 artiklan 3 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään, että jäsenvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset voivat sallia, että tuotteiden kuljettaja tai omistaja asettaa vakuuden lähettävän valtuutetun varastonpitäjän asettaman vakuuden sijasta ja että jäsenvaltiot voivat tarvittaessa vaatia vakuutta myös vastaanottajalta.
- 57 Lisäksi asetuksen N:o 2719/92 liitteessä I olevasta hallinnollisen saateasiakirjan mallista ilmenee, että kyseisen asiakirjan 10 kohtaan, jonka otsikko on ”Vakuus”, on merkittävä ”vakuuden antamisesta vastaava tai vastaavat” käyttämällä direktiivin 92/12 15 artiklan 3 kohdassa tarkoitettujen tapausten mukaan nimitystä ”lähettäjä”, ”kuljettaja” tai ”vastaanottaja”. Muita, yksityiskohtaisempia tietoja ei vaadita.
- 58 Direktiivistä 92/12 ei sitä vastoin ilmene, että lähtöjäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten olisi tarkastettava vakuuden sisältö ennen tuotteiden liikkumista väliaikaisesti valmisteverottomina tai että niiden olisi tässä yhteydessä hyväksyttävä kyseinen liikkuminen, koska nämä toimenpiteet voisivat olennaisesti rajoittaa valmisteveron alaisten tavaroiden vapaata liikkuvuutta unionissa.
- 59 Tästä seuraa, että sen valvonnan, joka lähtöjäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten on suoritettava, on rajoituttava tällaisen vakuuden muodolliseen olemassaoloon.
- 60 Jäsenvaltioiden tai niiden toimivaltaisten viranomaisten määrittämien edellytysten tai yksityiskohtaisten sääntöjen noudattamatta jättäminen voi olla direktiivin 92/12 20 artiklassa tarkoitettu sääntöjenvastaisuus tai rikkomus.
- 61 On kuitenkin todettava, että lukuun ottamatta tämän tuomion 54 ja 55 kohdassa mainittuja edellytyksiä, jotka koskevat unionin sisäiseen tuotteiden liikkumiseen liittyviin riskeihin varautumista vakuudella sekä vakuuden tiettyä alueellista ja ajallista ulottuvuutta, vakuuden osalta ei ole säädetty mistään muusta edellytyksestä, jotta tavara voisi pätevästi liikkua direktiivissä 92/12 säädettyssä väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä.
- 62 Näin ollen vakuutta koskevilla mahdollisilla epätarkkuuksilla, kuten sillä, että vastaanottajan, joka on rekisteröity elinkeinonharjoittaja, nimi on ilmoitettu oikein mutta vakuuden lausekkeissa viitataan ainoastaan direktiivin 92/12 15 artiklassa tarkoitettuun liikkumiseen verottomien varastojen välillä, ei voi olla vaikutusta kysymykseen siitä, onko valtuutetun varastonpitäjän ja rekisteröidyn elinkeinonharjoittajan välillä liikkunut tuotteita kyseisen direktiivin 16 artiklassa tarkoitettulla tavalla.

- 63 Kolmanneksi direktiivin 92/12 18 artiklan 1 kohdassa säädetään, että kaikkiin väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä jäsenvaltioiden välillä liikkuviin valmisteveron alaisiin tuotteisiin on liitettävä lähettäjän laatima asiakirja, joka voi olla joko hallinnollinen tai kaupallinen asiakirja ja jonka muoto ja sisältö määritetään asetuksessa N:o 2719/92.
- 64 Direktiivin 92/12 19 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa todetaan yhtäältä, että elinkeinonharjoittajien on ilmoitettava jäsenvaltioiden veroviranomaisille luovutuksista, jotka on lähetetty ja vastaanotettu kyseisellä asiakirjalla tai viittauksella siihen, ja täsmennetään toisaalta, että kyseinen asiakirja on laadittava neljänä kappaleena, jotka ovat lähettäjälle jäävä kappale, vastaanottajan kappale, lähettäjälle väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän soveltamisen lopettamiseksi palautettava kappale ja määräjäsenvaltion toimivaltaisille viranomaisille tarkoitettu kappale.
- 65 Kyseisen direktiivin 19 artiklan 2 kohdassa säädetään, että jos valmisteveron alaiset tuotteet siirtyvät väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän mukaan valtuutetulle varastonpitäjälle tai rekisteröidylle taikka rekisteröimättömälle elinkeinonharjoittajalle, vastaanottajan on väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän soveltamisen lopettamiseksi palautettava lähettäjälle kappale asianmukaisesti täytetystä hallinnollisesta saateasiakirjasta tai kaupallisesta asiakirjasta 15 päivän kuluessa sen kuukauden päättymisestä, jolloin tuotteet on luovutettu vastaanottajalle.
- 66 Tässä yhteydessä on todettava, että saman direktiivin 19 artiklan 1 kohdan neljännen alakohdan mukaan määräjäsenvaltio voi määrätä, että sen viranomaisten on varmennettava tai hyväksyttävä lähettäjälle palautettava kappale, jolla väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän soveltaminen lopetetaan, ja tätä mahdollisuutta Tšekki näyttää käyttäneen, kuten tämän tuomion 24 kohdasta ilmenee.
- 67 On kuitenkin todettava, että direktiivissä 92/12 ei edellytetä lähtöjäsenvaltion toimivaltaisilta viranomaisilta tällaista muodollisuutta, jotta tuotteiden liikkuminen väliaikaisesti valmisteverottomina alkaisi. Kuten kyseisen direktiivin johdanto-osan 10 ja 13 perustelukappaleesta ilmenee, saateasiakirjan tarkoituksena on ainoastaan mahdollistaa tiedon saaminen valmisteveron alaisten tuotteiden liikkumisesta ja se, että kukin tavaraerä on helposti tunnistettavissa, jotta sen verotuksellinen asema voidaan määrittää välittömästi.
- 68 Tältä osin kyseisen direktiivin 19 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa säädetään, että kunkin lähtöjäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset voivat mutta niiden ei ole pakko määrätä käytettäväksi asiakirjan lisäkappaletta, joka on tarkoitettu lähtöjäsenvaltion toimivaltaisille viranomaisille.
- 69 Näin ollen siinäkin tapauksessa, että lähtöjäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset tapauksen mukaan edellyttäisivät tämän tuomion 66 kohdassa tarkoitettua muodollisuutta kansallisen oikeuden nojalla, sen tarkoituksena voisi korkeintaan olla mahdollisten sääntöjenvastaisuuksien tai rikkomusten estäminen tai toteaminen sen menettelyn alkuvaiheessa, joka koskee valmisteveron alaisten tuotteiden liikkumista väliaikaisesti valmisteverottomina. Sitä vastoin sillä, että lähtöjäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset ovat tässä vaiheessa jättäneet toteamatta sääntöjenvastaisuuden tai rikkomuksen, ei ole vaikutusta lähettävän valtuutetun varastonpitäjän vastuuseen, joka on kuvattu tämän tuomion 43 ja 48 kohdassa, vaikka epätarkkuuksia ilmenisi myöhemmin viranomaisten varmentamassa tai hyväksymässä saateasiakirjassa.

- 70 Kattavamman valvonnan vaatiminen tässä vaiheessa saateasiakirjassa olevien merkintöjen paikkansapitävyyden tarkastamiseksi olisi joka tapauksessa ristiriidassa direktiivin 92/12 sen tavoitteen kanssa, jossa on kyse valmisteveron alaisen tuotteiden vapaan liikkuvuuden edistämisestä, koska tällainen kattavampi valvonta voisi rajoittaa vapaata liikkuvuutta.
- 71 Jotta kyseessä olisi kyseisessä direktiivissä tarkoitettu tuotteiden liikkuminen, on näin ollen lähtökohtaisesti riittävää, että lähettävä valtuutettu varastonpitäjä on suorittanut tarvittavat muodollisuudet saateasiakirjan laatimisen osalta ja antanut pakollisen vakuuden ja että valmisteveron alaiset tuotteet ovat lähteneet verottomasta varastosta – edes muodollisesti – kyseisen direktiivin 15 ja 16 artiklassa tarkoitettulle valtuutetulle henkilölle.
- 72 Näin ollen esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että direktiiviä 92/12 on tulkittava siten, että se, että valtuutettu varastonpitäjä lähettää valmisteveron alaisia tuotteita käyttäen saateasiakirjaa ja pakollista vakuutta, merkitsee kyseisen direktiivin 4 artiklan c alakohdassa tarkoitettua tuotteiden liikkumista väliaikaisesti valmisteverottomina riippumatta siitä, että saateasiakirjassa ja vakuudessa ilmoitettu vastaanottaja ei ole tietoinen kyseisten tuotteiden lähettämisestä sille kolmannen osapuolen petollisen toiminnan vuoksi, niin kauan kuin asianomaisen jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset eivät ole todenneet tätä toimintaa tai muuta sääntöjenvastaisuutta tai rikkomusta. Sillä seikalla, että valtuutetun varastonpitäjän kyseistä lähetystä varten antamassa pakollisessa vakuudessa ilmoitetaan valtuutetun vastaanottajan nimi mutta ei sitä, että tämä on rekisteröity elinkeinonharjoittaja, ei ole vaikutusta tällaisen tuotteiden liikkumisen sääntöjenmukaisuuteen.

Oikeudenkäyntikulut

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

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

Valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25.2.1992 annetun neuvoston direktiivin 92/12/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 22.12.1994 annetulla neuvoston direktiivillä 94/74/EY, on tulkittava siten, että se, että valtuutettu varastonpitäjä lähettää valmisteveron alaisia tuotteita käyttäen saateasiakirjaa ja pakollista vakuutta, merkitsee kyseisen direktiivin 4 artiklan c alakohdassa tarkoitettua tuotteiden liikkumista väliaikaisesti valmisteverottomina riippumatta siitä, että saateasiakirjassa ja vakuudessa ilmoitettu vastaanottaja ei ole tietoinen kyseisten tuotteiden lähettämisestä sille kolmannen osapuolen petollisen toiminnan vuoksi, niin kauan kuin asianomaisen jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset eivät ole todenneet tätä toimintaa tai muuta sääntöjenvastaisuutta tai rikkomusta.

Sillä seikalla, että valtuutetun varastonpitäjän kyseistä lähetystä varten antamassa pakollisessa vakuudessa ilmoitetaan valtuutetun vastaanottajan nimi mutta ei sitä, että tämä on rekisteröity elinkeinonharjoittaja, ei ole vaikutusta tällaisen tuotteiden liikkumisen sääntöjenmukaisuuteen.

Allekirjoitukset