



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

18 päivänä huhtikuuta 2024*

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Valmisteverot – Direktiivi 2008/118/EY –
7 artiklan 4 kohta – Valmisteverosaatavan syntyminen – Kulutukseen luovutus –
Väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä olevan valmisteveron alaisen tavaran täydellinen
tuhoutuminen tai lopullinen menettäminen – Ennalta arvaamattoman tapahtuman käsite –
Jäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten antama lupa – Valtuutetun varastonpitäjän
työntekijän muuta kuin törkeää huolimattomuutta ilmentävästä teosta aiheutunut
lopullinen menetys

Asiassa C-509/22,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Corte suprema
di cassazione (ylin yleinen tuomioistuin, Italia) on esittänyt 20.7.2022 tekemällään päätöksellä,
joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 27.7.2022, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Agenzia delle Dogane e dei Monopoli

vastaan

Girelli Alcool Srl,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja E. Regan, presidentti K. Lenaerts, joka hoitaa
viidennen jaoston tuomarin tehtäviä, sekä tuomarit Z. Csehi, M. Ilešič (esittelevä tuomari) ja
D. Gratsias,

julkisasiamies: A. M. Collins,

kirjaaja: hallintovirkamies C. Strömholm,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 7.6.2023 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Girelli Alcool Srl, edustajanaan P. Castellano, avvocata,
- Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan A. Grumetto, avvocato dello Stato,

* Oikeudenkäyntikieli: italia.

- Euroopan parlamentti, asiamiehinään E. Paladini ja A. Tamás,
- Euroopan unionin neuvosto, asiamiehinään E. d’Ursel ja G. Rugge,
- Euroopan komissio, asiamiehinään M. Björkland ja F. Moro,

kuultuaan julkisasiamiehen 28.9.2023 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,
on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/118/EY (EUVL 2009, L 9, s. 12) 7 artiklan 4 kohdan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (tulli- ja monopolivirasto, Italia; jäljempänä tullivirasto) ja Girelli Alcool Srl (jäljempänä Girelli) ja joka koskee denaturointitoimenpiteen yhteydessä lopullisesti menetetyn puhtaan etyylialkoholin määrää koskevan valmisteverosaatavan syntymistä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Direktiivi 2008/118

- 3 Direktiivin 2008/118 johdanto-osan kahdeksannessa ja yhdeksännessä perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:
 - ”(8) Koska sisämarkkinoiden toimivuuden kannalta on tarpeen, että valmisteveron käsite ja valmisteverosaatavan syntymistä koskevat edellytykset ovat samat kaikissa jäsenvaltioissa, on tarpeen selventää yhteisön tasolla, milloin valmisteveron alaiset tavarat luovutetaan kulutukseen ja kuka on velvollinen maksamaan valmisteveron.
 - (9) Koska valmistevero on tiettyjen tavaroiden kulutuksesta kannettava vero, sitä ei saisi kantaa sellaisista valmisteveron alaisista tavaroista, jotka ovat tietyissä olosuhteissa tuhoutuneet tai jotka on lopullisesti menetetty.”

- 4 Direktiivin 1 artiklan 1 kohdan sanamuoto on seuraava:

”Tässä direktiivissä vahvistetaan yleinen järjestelmä, joka koskee seuraavien tavaroiden (jäljempänä ’valmisteveron alaiset tavarat’) kulutuksesta välittömästi tai välillisesti kannettavaa valmisteveroa:

– –

b) [alkoholin ja alkoholijuomien valmisteverojen rakenteiden yhdenmukaistamisesta 19.10.1992 annetun neuvoston] direktiivin 92/83/ETY [(EYVL 1992, L 316, s. 21)] ja [alkoholin ja alkoholijuomien valmisteverojen määrien lähentämisestä 19.10.1992 annetun neuvoston] direktiivin 92/84/ETY [(EYVL 1992, L 316, s. 29)] soveltamisalaan kuuluvat alkoholi ja alkoholijuomat;

– –”

5 Direktiivin 2008/118 2 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Valmisteveron alaisista tavaroista kannetaan valmistevero silloin kun:

- a) ne tuotetaan yhteisön alueella, mihin tarvittaessa luetaan mukaan niiden erottaminen;
- b) ne tuodaan yhteisön alueelle.”

6 Kyseisen direktiivin 7 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Valmisteverosaatava syntyy siinä jäsenvaltiossa ja sinä ajankohtana, jossa ja jolloin tavarat luovutetaan kulutukseen.

2. Tätä direktiiviä sovellettaessa kulutukseen luovutuksena pidetään:

- a) valmisteveron alaisten tavaroiden poistumista, sääntöjenvastainen poistuminen mukaan lukien, väliaikaisen verottomuuden järjestelmästä;
- b) valmisteveron alaisten tavaroiden hallussapitoa väliaikaisen verottomuuden järjestelmän ulkopuolella, jos valmisteveroa ei ole kannettu yhteisön lainsäädännön ja kansallisen lainsäädännön asiaa koskevien säännösten nojalla;
- c) valmisteveron alaisten tavaroiden tuotantoa, sääntöjenvastainen tuotanto mukaan lukien, väliaikaisen verottomuuden järjestelmän ulkopuolella;
- d) valmisteveron alaisten tavaroiden tuontia, sääntöjenvastainen tuonti mukaan lukien, paitsi jos valmisteveron alaiset tavarat asetetaan välittömästi maahantuonnin tapahduttua väliaikaisen verottomuuden järjestelmään.

– –

4. Väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä olevien valmisteveron alaisten tavaroiden täydellisen tuhoutumisen tai lopullisen menettämisen, joka on tapahtunut tavaroiden luonteesta johtuvan syyn, ennalta-arvaamattoman tapahtuman tai ylivoimaisen esteen seurauksena taikka jäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten luvan perusteella, ei katsota olevan kulutukseen luovuttamista.

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

Väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä olevien valmisteveron alaisten tavaroiden täydellisen tuhoutumisen tai lopullisen menettämisen, joka on tapahtunut tavaroiden luonteesta johtuvan

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

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

Direktiivi 92/12/ETY

- 7 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) 14 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä virkkeessä säädetään seuraavaa:

”Valtuutettu varastonpitäjä on vapautettava valmisteverosta sellaisten väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä tapahtuneiden hävikkien osalta, jotka johtuvat odottamattomista tapahtumista tai ylivoimaisista esteistä ja jotka kyseisen jäsenvaltion viranomaiset ovat todenneet. – –”

Direktiivi 92/83

- 8 Direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava tässä direktiivissä tarkoitettut tuotteet yhdenmukaistetusta valmisteverosta edellytyksin, jotka niiden on vahvistettava näiden valmisteverovapautuksien oikean ja välittömän soveltamisen varmistamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen tai muiden väärinkäytösten torjumiseksi, kun nämä tuotteet on:

- a) tarkoitettu myytäväksi alkoholina, joka on kokonaan denaturoitu jonkin jäsenvaltion määräysten mukaisesti, jolloin näistä määräyksistä on asianmukaisesti ilmoitettu ja ne on sallittu 3 ja 4 kohdan mukaisesti. Tähän valmisteverovapautukseen on sovellettava direktiivin [92/12] kokonaan denaturoidun alkoholin kaupallista liikkuvuutta koskevia säännöksiä;

– –”

Tullikoodeksi

- 9 Yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 (EYVL 1992, L 302, s. 1; jäljempänä tullikoodeksi) 204 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tuontitullivelka syntyy, kun:

- a) ei täytetä jotakin velvollisuutta, joka johtuu tuontitullien alaisen tavaran väliaikaisesta varastoinnista tai sen tullimenettelyn käyttämisestä, johon tavara on asetettu,

– –

muissa kuin 203 artiklassa tarkoitetuissa tapauksissa, jollei todeta, etteivät nämä laiminlyönnit tosiasiallisesti vaikuta väliaikaisen varastoinnin tai kyseisen tullimenettelyn oikeaan toimintaan.”

10 Tullikoodeksin 206 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Poiketen siitä, mitä 202 artiklassa ja 204 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään, tietyn tavaran osalta ei katsota syntyvän tuontitullivelkaa, jos asianomainen näyttää toteen, että:

- 38–41 artiklan ja 177 artiklan toisen luetelmakohdan säännöksistä,
- kyseisen tavaran väliaikaisesta varastoinnista tai
- sen tullimenettelyn käyttämisestä, johon tavarat on asetettu,

johtuvien velvollisuuksien täyttämättä jättäminen johtuu mainitun tavaran täydellisestä tuhoutumisesta tai lopullisesta menettämisestä, joka on ollut seurauksena tavaroiden luonteesta johtuvasta syystä, ennalta-arvaamattomasta tapahtumasta tai ylivoimaisesta esteestä taikka tulliviranomaisten luvasta.

Tässä kohdassa tavaran lopullisella menettämisellä tarkoitetaan, ettei kukaan enää voi käyttää sitä.”

Italian oikeus

11 Tuotannosta ja kulutuksesta kannettavia veroja sekä rikosoikeudellisia ja hallinnollisia seuraamuksia koskevien säännösten koonnuksesta 26.10.1995 annetun asetuksen nro 504 (decreto legislativo n. 504 – Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative; GURI nro 279, 29.11.1995, Supplemento ordinario nro 143), sellaisena kuin se on muutettuna 29.3.2010 annetulla asetuksella nro 48, jolla pannaan täytäntöön valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta annettu direktiivi 2008/118/EY (decreto legislativo n. 48 – Attuazione della direttiva 2008/118/CE relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE, GURI nro 75, 31.3.2010) (jäljempänä asetus nro 504), 2 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Valmisteverosaatava syntyy sinä ajankohtana, jolloin tuote luovutetaan kulutukseen jäsenvaltion alueella. – – ”

12 Asetuksen nro 504 4 §:n 1 ja 5 momentissa säädetään seuraavaa:

”1. Tapauksessa, jossa väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä olevat tavarat menetetään lopullisesti tai ne tuhoutuvat täydellisesti, niistä kannettavasta valmisteverosta myönnetään vapautus, mikäli verovelvollinen näyttää veroviranomaista tyydyttävällä tavalla toteen, että tavaroiden menetys tai tuhoutuminen johtuu ennalta arvaamattomasta tapahtumasta tai ylivoimaisesta esteestä. Valmistettua tupakkaa lukuun ottamatta kolmannen henkilön tai verovelvollisen muut kuin törkeää huolimattomuutta ilmentävät teot rinnastetaan ennalta arvaamattomaan tapahtumaan tai ylivoimaiseen esteeseen.

– –

5. Tavaroiden pidetään täydellisesti tuhoutuneina tai lopullisesti menetettyinä, kun niitä ei ole enää mahdollista käyttää valmisteveron alaisina tavaroina.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

- 13 Girelli on Italiaan sijoittautunut yritys, jonka toimialana on etyylialkoholin denaturointi. Kyseessä on menetelmä, jolla alkoholista tehdään ihmisravinnoksi kelpaamatonta. Yrityksellä on tätä tarkoitusta varten valtuutettu etyylialkoholivarasto sekä denaturointi- ja pakkauslaitos.
- 14 Girellin toimipaikassa oltiin täyttämässä etyylialkoholin denaturointilaitteiston säiliötä 26.3.2014 tulliviraston virkailijan läsnä ollessa, kun puhdasta etyylialkoholia pääsi vahingossa vuotamaan ja leviämään laitoksen lattialle, koska yksi Girellin työntekijöistä oli jättänyt erään venttiilin auki. Osa tuotteesta saatiin kerättyä talteen, mutta osa menetettiin lopullisesti.
- 15 Girelli haki 31.3.2014 vapautusta valmisteverosta vahingossa menetetyn puhtaan etyylialkoholin määrän osalta asetuksen nro 504/1995 4 §:n 1 momentin mukaisesti.
- 16 Tullivirasto hylkäsi tämän hakemuksen 5.6.2014 sillä perusteella, että kyseessä oleva menetys johtui Girellin työntekijän huolimattomuudesta ja laiminlyönnistä, kun tämä oli jättänyt säiliön venttiilin auki, eikä ennalta arvaamattomasta tapahtumasta tai ylivoimaisesta esteestä.
- 17 Girelli toimitti tullivirastolle 25.7.2014 perusteluja, joilla se riitautti verosaatavan syntymisen puhtaan etyylialkoholin menetetyn määrän osalta ja väitti, että tuotteen luovuttaminen kulutukseen oli mahdotonta.
- 18 Tullivirasto hylkäsi nämä perustelut 3.10.2014 ja antoi valmisteverosta 17 476,24 euron suuruisen valmisteveron maksuunpanopäätöksen.
- 19 Girelli riitautti tämän päätöksen Commissione tributaria provinciale di Milanossa (Milanon maakunnallinen verotuomioistuin, Italia) vedoten muun muassa siihen, ettei riidanalaisen valmisteveron määräämiselle ollut perustetta, sillä puhdasta etyylialkoholia ei ollut luovutettu kulutukseen, koska se oli menetetty lopullisesti, ja siihen, että vahinko johtui ennalta arvaamattomasta tapahtumasta tai toissijaisesti muuta kuin törkeää huolimattomuutta ilmentävästä teosta.
- 20 Kyseinen tuomioistuin hyväksyi tämän muutoksenhaun ja totesi, että kyseessä oleva menetys johtui huolimattomuudesta, jota ei kuitenkaan voitu pitää törkeänä, oli muuta kuin törkeää huolimattomuutta ilmentävä teko, joka rinnastetaan asetuksen nro 504 4 §:n 1 momentin nojalla ennalta arvaamattomiin seikkoihin ja ylivoimaiseen esteeseen.
- 21 Tullivirasto riitautti tämän ratkaisun Commissione tributaria regionale della Lombardiassa (Lombardian alueellinen verotuomioistuin, Italia), joka katsoi, että molemmat edellytykset valmisteveron pyydetyn vapautuksen myöntämiseksi, eli kyseessä olevan tuotteen lopullinen menettäminen ja tämän menettämisen johtuminen ennalta arvaamattomasta tapahtumasta tai ylivoimaisesta esteestä, täyttyivät.
- 22 Tullivirasto teki Commissione tributaria regionale della Lombardian ratkaisusta kassaatiovalituksen, jossa se väittää, että kyseinen tuomioistuin on soveltanut virheellisesti asetuksen nro 504/1995 4 §:ää katsoessaan, että kyseessä olevan työntekijän huolimattomuus sisältyi ennalta arvaamattoman tapahtuman käsitteeseen ja että työntekijän teko oli joka tapauksessa ”muuta kuin törkeää huolimattomuutta ilmentävä”.

- 23 Corte suprema di cassazione (ylin yleinen tuomioistuin, Italia), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin, katsoo, että sen käsiteltävänä olevassa asiassa nousee esiin kysymys siitä, kattavatko unionin oikeudessa tarkoitetut ennalta arvaamattoman tapahtuman ja ylivoimaisen esteen käsitteet tuottamuksellisuuden, ja jos näin on, millä edellytyksillä. Jos näin ei ole, se pohtii, onko se, että jäsenvaltio katsoo, että näiden käsitteiden soveltamisalaan kuuluu menettely, joka merkitsee muuta kuin törkeää huolimattomuutta ilmentävää tekoa, yhteensopivaa unionin oikeuden kanssa.
- 24 Kyseinen tuomioistuin toteaa, että sen oikeuskäytännössä voidaan yksilöidä kaksi erilaista lähestymistapaa ennalta arvaamattoman tapahtuman käsitteen tulkintaan. Ensimmäinen lähestymistapa on luonteeltaan subjektiivinen, ja sen mukaan verovelvollisen henkilön on osoitettava, että hän ei ole toiminut tuottamuksellisesti ja että vahinko on aiheutunut tavalla, jota ei olisi voitu ennakoida tai välttää noudattamalla asianmukaista huolellisuutta tapauksen erityisolosuhteet huomioon ottaen. Toinen lähestymistapa on luonteeltaan objektiivinen, ja sen mukaan sillä, onko kyseinen henkilö toiminut huolellisesti vai huolimattomasti, ei ole merkitystä.
- 25 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa tältä osin, että 18.12.2007 annettuun tuomioon Société Pipeline Méditerranée et Rhône (C-314/06, EU:C:2007:817, 24, 25 ja 40 kohta) ja 18.5.2017 annettuun tuomioon Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, 61 kohta) perustuvan oikeuskäytännön valossa ennalta arvaamattoman tapahtuman ja ylivoimaisen esteen käsitteet, siltä osin kuin molemmat sisältävät direktiivin 2008/118 7 artiklan 4 kohdassa tarkoitetun objektiivisen osan, joka liittyy epätavallisiin ja odottamattomiin olosuhteisiin, ja subjektiivisen osan, joka liittyy asianomaisen velvollisuuteen suojautua epätavallisen tapahtuman seurauksilta toteuttamalla asianmukaisia toimenpiteitä joutumatta tekemään liian suuria uhrauksia, eivät näytä koskevan tuottamuksellisuutta eivätkä etenkin pelkkiä huolimattomuusvirheitä, jotka on helposti ennakoitavissa ja vältettävissä.
- 26 Kyseinen tuomioistuin katsoo näin ollen, että jäsenvaltion lainsäädännössä, jossa rinnastetaan lievää tuottamusta ilmentävä teko ylivoimaiseen esteeseen ja ennalta arvaamattomaan tapahtumaan, säädetään erillisenä perusteena valmisteverosta vapauttamiselle ylimääräisestä tilanteesta, joka ei kuitenkaan näytä ilmenevän kyseisen direktiivin säännöksistä.
- 27 Se pohtii kuitenkin, voidaanko direktiivin 2008/118 7 artiklan 4 kohdan ensimmäistä alakohtaa, jonka mukaan ”tavaroiden täydellisen tuhoutumisen tai lopullisen menettämisen, joka on tapahtunut – – jäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten luvan perusteella”, ei katsota olevan kulutukseen luovuttamista, tulkita siten, että siinä sallitaan jäsenvaltioiden määrittellä muita verovapautukseen johtavia yleisiä luokkia kuin ennalta-arvaamaton tapahtuma ja ylivoimainen este.
- 28 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo tältä osin, että tämän säännöksen rakenne, jossa viitataan peräkkäin ”tavaroiden luonteesta johtuv[aa]n] syy[hyn], ennalta-arvaamattom[aa]n] tapahtum[aa]n]” ja ”ylivoimais[een] este[seen]”, antaa ymmärtää, että ilmaisulla ”jäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten myöntämän luvan perusteella” on poissulkeva ja täydentävä niin, että sillä viitataan muihin erityisiin tapahtumiin kuin niihin, joihin ennalta arvaamaton tapahtuma ja ylivoimainen este liittyvät, eli syihin, joita ei voida etukäteen yksilöidä vaan jotka liittyvät erityisiin tosiseikkoihin, jotka silloin, kun ne edellyttävät toimivaltaisen viranomaisen ennakkoarviointia, voivat olla perusteena tuotteen tuhoamista koskevan päätöksen tekemiselle.

- 29 Lopuksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tuo esiin kysymyksen siitä, voiko ennalta arvaamattoman tapahtuman käsite olla ulottuvuudeltaan erilainen kuin ylivoimaisen esteen käsite erityisesti sen edellytyksen osalta, joka koskee näille kahdelle käsitteelle ominaista subjektiivista osaa tämän tuomion 25 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitettulla tavalla.
- 30 Näissä olosuhteissa Corte suprema di cassazione on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:
- ”1) Onko ensinnäkin [direktiivin 2008/118] 7 artiklan 4 kohdassa tarkoitettu väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä tapahtuvaan menetykseen johtavan ennalta arvaamattoman tapahtuman käsite ymmärrettävä samoin kuin ylivoimaisen esteen tapauksessa siten, että sillä viitataan valtuutetusta varastonpitäjistä riippumattomiin epätavallisiin ja odottamattomiin olosuhteisiin, joita ei olisi voitu välttää millään asianmukaisilla varotoimilla ja joihin varastonpitäjän ei objektiivisesti tarkastellen ollut mitään mahdollisuutta vaikuttaa?
- 2) Onko vastuun poissulkemiseksi ennalta arvaamattoman tapahtuman sattuessa merkitystä sillä, kuinka huolellisilla varotoimilla vahinko on pyritty välttämään, ja jos on, niin missä määrin?
- 3) Sen mukaan, miten kahteen ensimmäiseen kysymykseen vastataan, onko [asetuksen nro 504] 4 §:n 1 momentin kaltainen säännös, jossa (saman toimijan tai kolmannen osapuolen) muu kuin törkeä huolimattomuus rinnastetaan ennalta arvaamattomaan tapahtumaan ja ylivoimaiseen esteeseen, yhteensopiva [direktiivin 2008/18] 7 artiklan 4 kohdassa, jossa ei mainita muita edellytyksiä eikä erityisesti teon tekijän tai aktiivisen toimijan tuottamukseen liittyviä tekijöitä, tarkoitettun lainsäädännön kanssa?
- 4) Voidaanko niin ikään mainittuun 7 artiklan 4 kohtaan sisältyvää ilmausta ’taikka jäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten luvan perusteella’ tulkita siten, että jäsenvaltiolla on mahdollisuus määrittää ylimääräinen yleinen peruste (lievä tuottamus), joka tavaran tuhoutumisen tai menettämisen yhteydessä on omiaan vaikuttamaan kulutukseen luovuttamisen käsitteeseen, vai onko niin, että mainittua ilmausta ei voida ymmärtää näin, vaan se on sen sijaan ymmärrettävä viittaukseksi yksittäisiin tapauksiin, joihin saadaan tapauskohtainen lupa tai jotka yksilöidään joka tapauksessa objektiivisesti määriteltyjen tapauskohtaisten tekijöiden perusteella?”

Ennakkoratkaisupyynnön tutkittavaksi ottaminen

- 31 Vetoamatta muodollisesti siihen, että ennakkoratkaisupyynnö on jätettävä tutkimatta, Girelli kyseenalaistaa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämien kysymysten merkityksellisyyden ja väittää muun muassa, että nyt käsiteltävässä asiassa direktiivin 2008/118 7 artiklan 1 kohdassa valmisteverosaatavan syntymiselle asetettu edellytys, joka koskee kulutukseen luovutusta, ei täyty, koska pääasiassa kyseessä oleva tavara on menetetty lopullisesti.
- 32 Tältä osin on huomautettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 267 artiklassa käyttöön otetussa unionin tuomioistuimen ja kansallisten tuomioistuinten välisessä yhteistyössä yksinomaan kansallisen tuomioistuimen, jossa asia on vireillä ja joka vastaa annettavasta ratkaisusta, tehtävänä on asian erityispiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi ja onko sen unionin tuomioistuimelle esittämällä kysymyksillä merkitystä asian kannalta. Jos esitetyt kysymykset

koskevat unionin oikeussäännön tulkintaa tai pätevyyttä, unionin tuomioistuimen on siten lähtökohtaisesti ratkaistava ne (tuomio 12.10.2023, KBC Verzekeringen, C-286/22, EU:C:2023:767, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 33 Tästä seuraa, että unionin oikeutta koskevilla kysymyksillä oletetaan olevan merkitystä asian ratkaisemisen kannalta. Unionin tuomioistuin voi kieltäytyä ratkaisemasta kansallisen tuomioistuimen esittämää ennakkoratkaisukysymystä ainoastaan silloin, jos on ilmeistä, että pyydetyllä unionin oikeuden säännön tulkitsemisella tai sen pätevyyden arvioinnilla ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka jos unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin (tuomio 12.10.2023, KBC Verzekeringen, C-286/22, EU:C:2023:767, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 34 Nyt käsiteltävässä asiassa on todettava, että ennakkoratkaisupyynnöllä, joka koskee unionin oikeuden – tässä tapauksessa direktiivin 2008/118 7 artiklan 4 kohdan – tulkintaa, pyritään nimenomaan määrittämään, onko silloin, kun valmisteveron alainen tavara on lopullisesti menetetty pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa, katsottava, ettei kyseistä tavaraa ole kyseisen säännöksen mukaisesti luovutettu kulutukseen kyseisen direktiivin 7 artiklan 2 kohdassa tarkoitettulla tavalla. Tästä seuraa, että Girellin esittämät epäilyt eivät koske esitettyjen kysymysten tutkittavaksi ottamista vaan niihin annettavaa vastausta asiakysymyksen osalta.
- 35 Ennakkoratkaisupyynnön on näin ollen otettava tutkittavaksi.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

- 36 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään, onko direktiivin 2008/118 7 artiklan 4 kohtaa tulkittava siten, että kyseisessä säännöksessä tarkoitettu ennalta arvaamattoman tapahtuman käsite on ylivoimaisen esteen käsitteen tavoin ymmärrettävä siten, että sillä tarkoitetaan siihen vetoavasta henkilöstä riippumattomia epätavallisia ja odottamattomia olosuhteita, joiden seurauksia ei olisi voitu välttää kaikesta noudatetusta huolellisuudesta huolimatta.
- 37 Aluksi on huomautettava, että kuten direktiivin 2008/118 1 artiklan 1 kohdassa todetaan, kyseisellä direktiivillä pyritään ottamaan käyttöön yleinen järjestelmä, joka koskee valmisteveron alaisten tavaroiden, kuten alkoholin ja alkoholijuomien, kulutuksesta välittömästi tai välillisesti kannettavaa valmisteveroa.
- 38 Direktiivin 2008/118 7 artiklan 1 kohdan mukaan valmisteverosaatava syntyy siinä jäsenvaltiossa ja sinä ajankohtana, jossa ja jolloin tavarat luovutetaan kulutukseen. Kyseisen artiklan 2 kohdassa määritellään kulutukseen luovutuksen käsite. Se sisältää muun muassa valmisteveron alaisen tavarantoimen sääntöjenvastaisen poistumisen väliaikaisen verottomuuden järjestelmästä.
- 39 Direktiivin 2008/118 7 artiklan 4 kohdassa täsmennetään kuitenkin, että väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä olevien valmisteveron alaisten tavaroiden täydellisen tuhoutumisen tai lopullisen menettämisen, joka on tapahtunut tavaroiden luonteesta johtuvan syyn, ennalta arvaamattoman tapahtuman tai ylivoimaisen esteen seurauksena taikka jäsenvaltion

toimivaltaisten viranomaisten luvan perusteella, ei katsota olevan kulutukseen luovuttamista. Tästä säännöksestä, luettuna yhdessä kyseisen 7 artiklan 1 kohdan kanssa, seuraa, että valmisteveron alaisten tavaroiden valmisteverosaatavaa ei synny kyseisessä säännöksessä luetelluissa tapauksissa.

- 40 Direktiivin 2008/118 7 artiklan 5 kohdassa säädetään, että kunkin jäsenvaltion on vahvistettava omat sääntönsä ja edellytyksensä, joiden mukaisesti 4 kohdassa tarkoitettujen menetykset määritetään, kun taas kyseisen direktiivin 7 artiklan 5 kohdassa ja 7 artiklan 4 kohdassa ei kummassakaan viitata jäsenvaltioiden oikeuteen ennalta arvaamattoman tapahtuman ja ylivoimaisen esteen käsitteille annettavan merkityksen ja ulottuvuuden osalta.
- 41 Lisäksi direktiivin 2008/118 johdanto-osan kahdeksannessa perustelukappaleessa korostetaan, että sisämarkkinoiden toimivuuden kannalta on tarpeen, että valmisteverosaatavan syntymistä koskevat edellytykset ovat samat kaikissa jäsenvaltioissa. Tätä varten kyseisen direktiivin 7 artiklassa määritellään ajankohta, jona valmisteveron alaiset tavarat luovutetaan kulutukseen. Koska ennalta arvaamattoman tapahtuman ja ylivoimaisen esteen käsitteiden ulottuvuudella voi olla vaikutuksia valmisteverosaatavan syntymiseen, nämä käsitteet ovat väistämättä itsenäisiä käsitteitä ja niiden tulkinnan yhdenmukaisuus kaikissa jäsenvaltioissa on varmistettava (ks. vastaavasti tuomio 18.12.2007, Société Pipeline Méditerranée et Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, 22 kohta).
- 42 Näiden kahden unionin oikeuden itsenäisen käsitteen tulkitsemiseksi on vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan otettava huomioon paitsi sen säännöksen sanamuoto, johon ne kuuluvat, myös asiayhteys, johon ne kuuluvat, sekä toimella, jonka osa ne ovat, tavoiteltavat päämäärät (ks. vastaavasti tuomio 16.2.2023, Lufthansa Technik AERO Alzey, C-393/21, EU:C:2023:104, 33 kohta).
- 43 Ensinnäkin ylivoimaisen esteen käsitteestä on huomautettava aluksi, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan tämä käsite on yleisesti ymmärrettävä niillä unionin oikeuden eri aloilla, joilla sitä sovelletaan, niin, että sillä tarkoitetaan siihen vetoavasta henkilöstä riippumattomia epätavallisia ja odottamattomia olosuhteita, joiden seurauksia ei olisi voitu välttää kaikesta noudatetusta huolellisuudesta huolimatta (ks. vastaavasti tuomio 18.12.2007, Société Pipeline Méditerranée et Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, 23 kohta ja tuomio 25.1.2017, Vilkas, C-640/15, EU:C:2017:39, 53 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ylivoimaisen esteen käsite sisältää siis objektiivisen osan, joka muodostuu olosuhteista, jotka ovat asianomaisen kannalta epätavallisia ja odottamattomia ja asianomaisesta riippumattomia, sekä lisäksi subjektiivisen osan, joka koskee asianomaisen velvollisuutta suojautua kyseisen tapahtuman seurauksilta toteuttamalla asianmukaisia toimenpiteitä joutumatta tekemään liian suuria uhrauksia (ks. vastaavasti tuomio 18.12.2007, Société Pipeline Méditerranée et Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, 24 kohta).
- 44 Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on kuitenkin todettu myös, että ylivoimaisen esteen käsitteen sisältö ei välttämättä ole samanlainen kaikilla unionin oikeuden soveltamisaloilla, vaan sen merkitys on määritettävä sen oikeudellisen yhteyden mukaan, jota sen vaikutusten on tarkoitettu koskevan (ks. vastaavasti tuomio 18.12.2007, Société Pipeline Méditerranée et Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, 25 kohta ja tuomio 25.1.2017, Vilkas, C-640/15, EU:C:2017:39, 54 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 45 Valmisteverolainsäädännön yhteydessä unionin tuomioistuin on katsonut direktiivin 92/12 14 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä virkkeessä tarkoitetun ylivoimaisen esteen käsitteen osalta, että siinä ei edellytetä, että niitä tekijöitä, joista ylivoimainen este muodostuu, tulkitaan ja sovelletaan erityisellä tavalla kyseisen direktiivin rakenteen ja päämäärän johdosta (ks. vastaavasti tuomio 18.12.2007, Société Pipeline Méditerranée et Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, 26–31 kohta).
- 46 Unionin tuomioistuin on katsonut erityisesti, että tavarat ovat valmisteveron alaisia pelkästään sen johdosta, että ne tuotetaan unionin alueella tai tuodaan unionin alueelle, ja että valmisteverosaatatavat syntyvät lähtökohtaisesti myös silloin, kun kyse on hävikeistä ja menetyksistä, joiden osalta toimivaltaiset viranomaiset eivät ole myöntäneet vapautusta valmisteverosta, ja että vapautus, josta direktiivin 92/12 14 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä virkkeessä on säädetty ylivoimaisesta esteestä johtuvan hävikin osalta, on poikkeus tästä pääsäännöstä ja näin ollen sitä on tulkittava suppeasti (tuomio 18.12.2007, Société Pipeline Méditerranée et Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, 30 kohta).
- 47 Tätä tulkintaa voidaan soveltaa myös direktiivin 2008/118 7 artiklan 4 kohdan yhteydessä. Kyseisen säännöksen sanamuodosta ja tämän tuomion 38 ja 39 kohdassa tarkastellusta kyseisen artiklan rakenteesta nimittäin ilmenee, että direktiivin 2008/118 7 artiklan 4 kohta on poikkeus pääsäännöstä, jonka mukaan valmistevero on pääsääntöisesti kannettava sellaisista tavaroista, jotka ovat tuhoutuneet tai jotka on menetetty, joten kyseistä säännöstä on direktiivin 92/12 14 artiklan 1 kohdan ensimmäisen virkkeen tavoin tulkittava suppeasti.
- 48 Tästä seuraa, että direktiivin 2008/118 7 artiklan 4 kohdassa tarkoitetun ylivoimaisen esteen käsitteen on ymmärrettävä tarkoitettavan esteeseen vetoavasta henkilöstä riippumattomia epätavallisia ja odottamattomia olosuhteita, joiden seurauksia ei olisi voitu välttää kaikesta noudatetusta huolellisuudesta huolimatta (tuomio 18.12.2007, Société Pipeline Méditerranée et Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, 31 kohta).
- 49 Toiseksi ennalta arvaamattoman tapahtuman käsitteen osalta on todettava, että sen, samoin kuin ylivoimaisen esteen käsitteenkään, sisältö ei ole välttämättä samanlainen kaikilla unionin oikeuden soveltamisaloilla, joten sen merkitys on määritettävä sen oikeudellisen yhteyden mukaan, jota sen vaikutusten on tarkoitettu koskevan (ks. vastaavasti tuomio 18.5.2017, Latvijas Dzelzceļš, C-154/16, EU:C:2017:392, 60–62 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 50 Tulkitessaan tullikoodeksin 206 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua ennalta arvaamattoman tapahtuman käsitettä unionin tuomioistuin on katsonut, että sille, samoin kuin ylivoimaisen esteen käsitteelle, on ominaista, että ne sisältävät objektiivisen osan, joka muodostuu olosuhteista, jotka ovat asianomaisen kannalta epätavallisia ja odottamattomia ja asianomaisesta riippumattomia, sekä lisäksi subjektiivisen osan, joka koskee asianomaisen velvollisuutta suojautua epätavallisen tapahtuman seurauksilta toteuttamalla asianmukaisia toimenpiteitä joutumatta tekemään liian suuria uhrauksia (ks. vastaavasti tuomio 18.5.2017, Latvijas Dzelzceļš, C-154/16, EU:C:2017:392, 61 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 51 Mainitussa säännöksessä säädetään, että poiketen siitä, mitä tullikoodeksin 204 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään, tietyn tavarana osalta ei katsota syntyvän tuontitullivelkaa, jos asianomainen näyttää, että sen tullimenettelyn käyttämisestä, johon tavarat on asetettu, johtuvien velvollisuuksien täyttämättä jättäminen johtuu mainitun tavarana täydellisestä

tuhoutumisesta tai lopullisesta menettämisestä, joka on ollut seurauksena tavaroiden luonteesta johtuvasta syystä, ennalta arvaamattomasta tapahtumasta tai ylivoimaisesta esteestä (ks. vastaavasti tuomio 18.5.2017, Latvijas Dzelzceļš, C-154/16, EU:C:2017:392, 58 kohta).

- 52 Unionin tuomioistuin on katsonut, että tullikoodeksin 206 artiklan 1 kohta muodostaa poikkeuksen tullikoodeksin 204 artiklan 1 kohdan a alakohdassa vahvistetusta säännöstä, jonka mukaan tullivelka syntyy, kun ei täytetä jotakin velvollisuutta, joka johtuu sen tullimenettelyn käyttämisestä, johon tavara on asetettu, ja pääteltyt tästä, että näistä ensin mainitussa säännöksessä tarkoitettuja ylivoimaisen esteen ja ennalta arvaamattoman tapahtuman käsitteitä on tulkittava suppeasti (ks. vastaavasti tuomio 18.5.2017, Latvijas Dzelzceļš, C-154/16, EU:C:2017:392, 62 kohta).
- 53 Nyt käsiteltävässä asiassa on todettava, että direktiivin 2008/118 7 artiklan 4 kohdan ensimmäisen alakohdan sanamuoto on samanlainen kuin tullikoodeksin 206 artiklan 1 kohdan sanamuoto ja että kyseisen säännöksen tavoin siinä säädetään poikkeuksesta pääsääntöön, jonka mukaan valmistevero on kannettava sellaisista tavaroista, jotka ovat tuhoutuneet tai jotka on menetetty.
- 54 Kun otetaan huomioon tullien ja valmisteverojen väliset samankaltaisuudet, direktiivin 2008/118 7 artiklan 4 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettulle ennalta arvaamattomien tapahtumien käsitteelle on unionin oikeuden johdonmukaisen tulkinnan varmistamiseksi annettava näin ollen sama ulottuvuus kuin se, jonka unionin tuomioistuin on antanut tullikoodeksin 206 artiklan 1 kohdan osalta ja josta on huomautettu tämän tuomion 50 kohdassa (ks. analogisesti tuomio 29.4.2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, 84 kohta).
- 55 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2008/118 7 artiklan 4 kohtaa on tulkittava siten, että kyseisessä säännöksessä tarkoitettu ennalta arvaamattoman tapahtuman käsite on ylivoimaisen esteen käsitteen tavoin ymmärrettävä siten, että sillä tarkoitetaan siihen vetoavasta henkilöstä riippumattomia epätavallisia ja odottamattomia olosuhteita, joiden seurauksia ei olisi voitu välttää kaikesta noudatetusta huolellisuudesta huolimatta.

Toinen kysymys

- 56 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellään, onko direktiivin 2008/118 7 artiklan 4 kohtaa tulkittava siten, että olosuhteissa, jotka ovat johtaneet valmisteveron alaisten tavaroiden täydelliseen tuhoutumiseen tai lopulliseen menettämiseen, asianomaisen toimijan on täytynyt noudattaa riittävää huolellisuutta vahinkotapahtuman välttämiseksi, jotta kyseessä katsottaisiin olevan mainitussa säännöksessä tarkoitettu ennalta arvaamaton tapahtuma.
- 57 Tältä osin on aluksi korostettava, että – kuten ensimmäiseen kysymykseen annetusta vastauksesta ilmenee – direktiivin 2008/118 7 artiklan 4 kohdassa tarkoitettulle ennalta arvaamattoman tapahtuman käsitteelle on ominaista sekä subjektiivinen osa, joka koskee asianomaisen velvollisuutta suojautua kyseisen tapahtuman seurauksilta toteuttamalla asianmukaisia toimenpiteitä joutumatta tekemään liian suuria uhrauksia, sekä objektiivinen osa, joka muodostuu olosuhteista, jotka ovat asianomaisen kannalta epätavallisia ja odottamattomia ja asianomaisesta riippumattomia.

- 58 Näin ollen kyseisessä säännöksessä tarkoitettuna ennalta arvaamattoman tapahtuman toteaminen edellyttää paitsi sitä, että asianomainen toimija on noudattanut toiminnassaan tavanomaisesti vaadittavaa huolellisuutta suojautuakseen tällaiselta riskiltä, mikä edellyttää jatkuvaa aktiivista toimintaa, joka kohdistuu mahdollisten riskien tunnistamiseen ja arviointiin, sekä kykyä ryhtyä asianmukaisesti ja tehokkaasti toimenpiteisiin tällaisten riskien toteutumisen ehkäisemiseksi (ks. vastaavasti tuomio 18.12.2007, Société Pipeline Méditerranée et Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, 37 kohta), myös sitä, että tämän riskin ilmeneminen on seurausta toimijasta riippumattomista epätavallisista ja odottamattomista olosuhteista.
- 59 Tästä seuraa, että kun olosuhteet, jotka ovat johtaneet valmisteveron alaisten tavaroiden täydelliseen tuhoutumiseen tai lopulliseen menettämiseen, kuuluvat valtuutetun varastonpitäjän vastuualueeseen, edellytys, joka koskee kyseessä olevasta toimijasta riippumattomien olosuhteiden olemassaoloa, ei täyty ja näin ollen ennalta arvaamattoman tapahtuman muodostava objektiivinen osa puuttuu, mikä estää ennalta arvaamattoman tapahtuman toteamisen.
- 60 Valmisteveron alaisen nestemäisen tuotteen lopullista menettämistä, joka johtuu vuodosta, joka puolestaan on aiheutunut sellaisen työntekijän huolimattomuudesta, joka ei ole sulkenut säiliön venttiiliä tämän nesteen siirtämisen jälkeen, ei voida pitää toimijan, jonka toiminta muodostuu etyylialkoholin denaturoinnista, kannalta epätavallisena ja toimijasta riippumattomana olosuhteena. Tällaisen menettämisen on päinvastoin katsottava kuuluvan kyseisen toimijan vastuun piiriin ja olevan seuraus siitä, että toimija on laiminlyönyt toimintansa yhteydessä normaalisti edellytetyn huolellisuuden, joten direktiivin 2008/118 7 artiklan 4 kohdassa tarkoitettulle ennalta-arvaamattoman tapahtuman käsitteelle ominainen objektiivinen ja subjektiivinen osa eivät tällaisissa olosuhteissa täyty (ks. vastaavasti tuomio 18.5.2017, Latvijas Dzelzceļš, C-154/16, EU:C:2017:392, 63 kohta).
- 61 Edellä esitetyn perusteella toiseen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2008/118 7 artiklan 4 kohtaa on tulkittava siten, että kyseisessä säännöksessä tarkoitettuna ennalta arvaamattoman tapahtuman toteaminen edellyttää yhtäältä, että valmisteveron alaisten tavaroiden täydellinen tuhoutuminen tai lopullinen menettäminen johtuu epätavallisista, odottamattomista ja asianomaisesta toimijasta riippumattomista olosuhteista, mikä on poissuljettua silloin, kun nämä olosuhteet kuuluvat toimijan vastuualueeseen, ja toisaalta, että viimeksi mainittu on noudattanut toiminnassaan tavanomaisesti vaadittua huolellisuutta suojautuakseen tällaisen tapahtuman seurauksilta.

Kolmas kysymys

- 62 Kolmannella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko direktiivin 2008/118 7 artiklan 4 kohdan tulkittava olevan esteenä jäsenvaltion kansallisen oikeuden säännökselle, jonka nojalla kyseessä olevan verovelvollisen syyksi luettava muuta kuin törkeää huolimattomuutta ilmentävä teko on rinnastettava ennalta arvaamattomaan tapahtumaan ja ylivoimaiseen esteeseen.
- 63 Tästä on todettava aluksi, että, kuten ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen annetuista vastauksista ilmenee, kyseisessä säännöksessä tarkoitettulle ennalta arvaamattoman tapahtuman käsitteelle ovat ominaisia epätavalliset, odottamattomat ja asianomaisesta toimijasta riippumattomat olosuhteet, joiden seurauksia ei olisi voitu välttää, vaikka viimeksi mainittu olisi noudattanut toiminnassaan tavanomaisesti vaadittua huolellisuutta.

- 64 Kyseessä olevan toimijan palveluksessa olevan henkilön huolimattomuutta – myös muuta kuin törkeää – ilmentävä teko, siltä osin kuin se kuuluu toimijan vastuualueeseen ja merkitsee sen toiminnan yhteydessä tavanomaisesti edellytetyn huolellisuuden noudattamatta jättämistä, sulkee kuitenkin pois mahdollisuuden katsoa, että kyse on direktiivin 2008/118 7 artiklan 4 kohdassa tarkoitettusta ennalta arvaamattomasta tapahtumasta.
- 65 Tämän jälkeen on korostettava, että kyseisessä säännöksessä luetellaan tyhjentävästi tapaukset, joissa valmisteveron alaisen tavaroiden täydellistä tuhoutumista tai lopullista menettämistä ei pidetä kulutukseen luovutuksena, mikä estää valmisteverosaatavan syntymisen. Näin on ensinnäkin silloin, kun täydellinen tuhoutuminen tai lopullinen menettäminen johtuu kyseisten tavaroiden luonteesta johtuvasta syystä, toiseksi silloin, kun tuhoutuminen tai menettäminen johtuu ennalta arvaamattomasta tapahtumasta tai ylivoimaisesta esteestä, ja kolmanneksi silloin, kun tuhoutuminen tai menettäminen tapahtuu asianomaisen jäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten luvan perusteella.
- 66 On todettava, että asianomaisen toimijan palveluksessa olevan henkilön muu kuin törkeä huolimattomuus ei selvästikään kuulu ensimmäisen, toisen eikä lähtökohtaisesti kolmannen tapauksen piiriin.
- 67 Lopuksi on huomautettava, että – kuten tämän tuomion 47 kohdassa on todettu – direktiivin 2008/118 7 artiklan 4 kohtaa on tulkittava suppeasti, koska se on poikkeus pääsäännöstä, jonka mukaan valmistevero on pääsääntöisesti kannettava sellaisista tavaroista, jotka ovat tuhoutuneet tai jotka on menetetty.
- 68 Tämän tuomion 65–67 kohdasta ilmenee, että tätä säännöstä ei voida tulkita siten, että jäsenvaltioilla olisi mahdollisuus säätää, että valmisteverosaatavaa ei synny muissa kuin mainitussa säännöksessä luetelluissa olosuhteissa, erityisesti silloin, kun valmisteveron alaisen tavaran menettäminen tai tuhoutuminen johtuu asianomaisen toimijan palveluksessa olevan henkilön muuta kuin törkeää huolimattomuutta ilmentävästä teosta.
- 69 Toisenlainen tulkinta voisi lisäksi vaarantaa direktiivin 2008/118 johdanto-osan kahdeksannessa perustelukappaleessa mainitun yhdenmukaistamistavoitteen, jonka mukaan valmisteverosaatavan syntymistä koskevien edellytysten on oltava samat kaikissa jäsenvaltioissa sisämarkkinoiden moitteettoman toiminnan varmistamiseksi.
- 70 Jos valmisteveron alaisen tavaran täydellisen tuhoutumisen tai lopullisen menettämisen aiheuttanut muu kuin törkeää huolimattomuutta ilmentävä teko on kuitenkin tehty tämän tavaran sellaisen denaturointitoimen yhteydessä, johon toimivaltaiset kansalliset viranomaiset ovat antaneet etukäteen luvan, on katsottava, että täydellinen tuhoutuminen tai lopullinen menettäminen on tapahtunut asianomaisen jäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten luvan perusteella, ja näin ollen tätä tuhoutumista tai menettämistä ei ole pidettävä kulutukseen luovutuksena, edellyttäen muun muassa, että mainitun tavaran täydellinen tuhoutuminen tai lopullinen menettäminen on osoitettu toimivaltaisilla kansallisilla viranomaisilla tyydyttävällä tavalla direktiivin 2008/118 7 artiklan 4 kohdan kolmannen alakohdan mukaisesti.
- 71 Tältä osin on todettava yhtäältä, että kyseisen direktiivin 7 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan mukaan tavaraa on pidettävä täydellisesti tuhoutuneena tai lopullisesti menetettynä, jos sitä ei enää ole mahdollista käyttää valmisteveron alaisena tavarana.

- 72 Toisaalta direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan a alakohdasta ilmenee, että denaturoitu alkoholi on lähtökohtaisesti vapautettu valmisteverosta.
- 73 Näin ollen on katsottava, että denaturointitoimen vaikutuksesta alkoholia ”ei ole enää mahdollista käyttää valmisteveron alais[ena] tavar[ana]” direktiivin 2008/118 7 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitetulla tavalla ja että tällainen toimi johtaa näin ollen kyseisen tavaran täydelliseen tuhoutumiseen.
- 74 Edellä esitetystä seuraa, että kun valmisteveron alaisen tavaran täydellisen tuhoutumisen tai lopullisen menettämisen aiheuttanut muu kuin törkeää huolimattomuutta ilmentävä teko on tehty sellaisen kyseisen tavaran denaturointitoimen yhteydessä, johon toimivaltaiset kansalliset viranomaiset ovat antaneet etukäteen luvan, on katsottava, että täydellinen tuhoutuminen tai lopullinen menettäminen on tapahtunut asianomaisen jäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten luvan perusteella, joten tätä tuhoutumista tai menettämistä ei ole pidettävä direktiivin 2008/118 7 artiklassa tarkoitettuna kulutukseen luovutuksena.
- 75 Kaiken edellä esitetyn perusteella kolmanteen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2008/118 7 artiklan 4 kohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion kansallisen oikeuden säännökselle, jossa kaikissa tapauksissa rinnastetaan kyseessä olevan verovelvollisen syyksi luettava muuta kuin törkeää huolimattomuutta ilmentävä teko ennalta arvaamattomaan tapahtumaan ja ylivoimaiseen esteeseen. Kuitenkin silloin, kun muuta kuin törkeää huolimattomuutta ilmentävä teko, joka on johtanut valmisteveron alaisen tavaran täydelliseen tuhoutumiseen tai lopulliseen menettämiseen, on tehty sellaisen denaturointitoimen yhteydessä, johon toimivaltaiset kansalliset viranomaiset ovat antaneet etukäteen luvan, tällaisen tuhoutumisen tai menettämisen on katsottava tapahtuneen asianomaisen jäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten luvan perusteella, joten mainittua tuhoutumista tai menettämistä ei ole pidettävä direktiivin 2008/118 7 artiklassa tarkoitettuna kulutukseen luovutuksena.

Neljäs kysymys

- 76 Neljännellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko direktiivin 2008/118 7 artiklan 4 kohtaa tulkittava siten, että kyseisen säännöksen ensimmäisessä alakohdassa oleva ilmaisu ”jäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten luvan perusteella” on ymmärrettävä siten, että siinä sallitaan jäsenvaltioiden säätää yleisesti, että väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä olevien valmisteveron alaisten tavaroiden täydellistä tuhoutumista tai lopullista menettämistä ei pidetä kulutukseen luovutuksena, kun tuhoutuminen tai menettäminen johtuu muuta kuin törkeää huolimattomuutta ilmentävästä teosta.
- 77 Aluksi on huomautettava, että unionin oikeuden säännöksen tulkitsemisessa on otettava huomioon sen sanamuoto, asiayhteys ja sillä lainsäädännöllä tavoitellut päämäärät, jonka osa säännös on.
- 78 Ensinnäkin direktiivin 2008/118 7 artiklan 4 kohdan ensimmäisen alakohdan sanamuodosta on todettava, että ilmaisulla ”jäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten myöntämän luvan perusteella” viitataan toimivaltaisten kansallisten viranomaisten mahdollisuuteen tehdä hallinnollisia päätöksiä luvan myöntämisestä yksittäistapauksessa eikä kansallisen lainsäätäjän mahdollisuuteen säätää sellaisista muista kuin direktiivin 2008/118 7 artiklan 4 kohdassa tarkoitetuista yleisistä luokista, joiden osalta kulutukseen luovutus ja näin ollen valmisteverosaatavan syntyminen on järjestelmällisesti suljettu pois.

- 79 Direktiivin 2008/118 7 artiklan 4 kohdan asiayhteydestä on vielä huomautettava, että kun otetaan huomioon, että kyseistä säännöstä on tulkittava suppeasti, kuten tämän tuomion 47 ja 67 kohdassa on todettu, sitä ei voida tulkita siten, että jäsenvaltioilla olisi mahdollisuus säätää muista kuin direktiivin 2008/118 7 artiklan 4 kohdassa tyhjentävästi luetelluista tapauksista, joissa kulutukseen luovutus ja näin ollen valmisteverosaatavan syntyminen on järjestelmällisesti suljettu pois.
- 80 Lopuksi on todettava, että tätä tulkintaa tukevat direktiivin 2008/118 tavoitteet; direktiivillä pyritään sen johdanto-osan kahdeksannen perustelukappaleen mukaan muun muassa yhdenmukaistamaan valmisteverosaatavan syntymistä koskevat edellytykset jäsenvaltioissa sisämarkkinoiden moitteettoman toiminnan varmistamiseksi.
- 81 Edellä esitetyn perusteella neljänteen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2008/118 7 artiklan 4 kohtaa on tulkittava siten, että kyseisen säännöksen ensimmäisessä alakohdassa olevaa ilmaisua ”jäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten luvan perusteella” ei voida ymmärtää siten, että siinä sallittaisiin jäsenvaltioiden säätää yleisesti, että väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä olevien valmisteveron alaisten tavaroiden täydellistä tuhoutumista tai lopullista menettämistä ei pidetä kulutukseen luovutuksena, kun tuhoutuminen tai menettäminen johtuu muuta kuin törkeää huolimattomuutta ilmentävästä teosta.

Oikeudenkäyntikulut

- 82 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 (viides jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

- 1) Valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/118/EY 7 artiklan 4 kohtaa**

on tulkittava siten, että

kyseisessä säännöksessä tarkoitettu ennalta arvaamattoman tapahtuman käsite on ylivoimaisen esteen käsitteen tavoin ymmärrettävä siten, että sillä tarkoitetaan siihen vetoavasta henkilöstä riippumattomia epätavallisia ja odottamattomia olosuhteita, joiden seurauksia ei olisi voitu välttää kaikesta noudatetusta huolellisuudesta huolimatta.

- 2) Direktiivin 2008/118 7 artiklan 4 kohtaa**

on tulkittava siten, että

kyseisessä säännöksessä tarkoitetun ennalta arvaamattoman tapahtuman toteaminen edellyttää yhtäältä, että valmisteveron alaisten tavaroiden täydellinen tuhoutuminen tai lopullinen menettäminen johtuu epätavallisista, odottamattomista ja

asianomaisesta toimijasta riippumattomista olosuhteista, mikä on poissuljettua silloin, kun nämä olosuhteet kuuluvat toimijan vastuualueeseen, ja toisaalta, että viimeksi mainittu on noudattanut toiminnassaan tavanomaisesti vaadittua huolellisuutta suojautuakseen tällaisen tapahtuman seurauksilta.

3) Direktiivin 2008/118 7 artiklan 4 kohtaa

on tulkittava siten, että

se on esteenä jäsenvaltion kansallisen oikeuden säännökselle, jossa kaikissa tapauksissa rinnastetaan kyseessä olevan verovelvollisen syyksi luettava muuta kuin törkeää huolimattomuutta ilmentävä teko ennalta arvaamattomaan tapahtumaan ja ylivoimaiseen esteeseen. Kuitenkin silloin, kun muuta kuin törkeää huolimattomuutta ilmentävä teko, joka on johtanut valmisteveron alaisen tavaran täydelliseen tuhoutumiseen tai lopulliseen menettämiseen, on tehty sellaisen denaturointitoimen yhteydessä, johon toimivaltaiset kansalliset viranomaiset ovat antaneet etukäteen luvan, tällaisen tuhoutumisen tai menettämisen on katsottava tapahtuneen asianomaisen jäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten luvan perusteella, joten mainittua tuhoutumista tai menettämistä ei ole pidettävä direktiivin 2008/118 7 artiklassa tarkoitettuna kulutukseen luovutuksena.

4) Direktiivin 2008/118 7 artiklan 4 kohtaa

on tulkittava siten, että

kyseisen säännöksen ensimmäisessä alakohdassa olevaa ilmaisua ”jäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten luvan perusteella” ei voida ymmärtää siten, että siinä sallittaisiin jäsenvaltioiden säätää yleisesti, että väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä olevien valmisteveron alaisten tavaroiden täydellistä tuhoutumista tai lopullista menettämistä ei pidetä kulutukseen luovutuksena, kun tuhoutuminen tai menettäminen johtuu muuta kuin törkeää huolimattomuutta ilmentävästä teosta.

Allekirjoitukset