



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

3 päivänä heinäkuuta 2014*

Verotus — Direktiivi 92/12/ETY — 7-9 artikla — Valmisteveron alaisia tuotteita koskeva yleinen järjestelmä — Tuotteet, jotka on luovutettu kulutukseen jäsenvaltiossa ja joita pidetään kaupallisiin tarkoituksiin hallussa toisessa jäsenvaltiossa — Valmisteverosaatavan syntyminen suhteessa kyseisten tuotteiden sellaiseen haltijaan, joka on hankkinut ne määräjäsenvaltiossa — Hankkiminen sen jälkeen, kun tuotteet on tuotu maahan

Asiassa C-165/13,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on esittänyt 12.12.2012 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 3.4.2013, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Stanislav Gross

vastaan

Hauptzollamt Braunschweig,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja R. Silva de Lapuerta sekä tuomarit J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (esittelevä tuomari), J.-C. Bonichot ja A. Arabadjiev,

julkisasiamies: M. Wathelet,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Euroopan komissio, asiamiehinnään W. Mölls ja C. Barslev,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

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 L 76, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 14.12.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/108/ETY (EYVL L 390, s. 124; jäljempänä direktiivi 92/12), 7 ja 9 artiklan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä Stanislav Gross ja toisaalta Hauptzollamt Braunschweig (Braunschweigin päätulliasema) ja joka koskee viimeksi mainitun päätöstä määrätä pääasian valittaja maksamaan valmisteveroa tupakkatuotteista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Direktiivi 92/12

- 3 Direktiivin 92/12 viides ja kuudes perustelukappale kuuluvat seuraavasti:

”[T]uotteen luovuttaminen, hallussapito luovutettavaksi tai osoittaminen itsenäistä taloudellista toimintaa harjoittavan elinkeinonharjoittajan tarpeisiin taikka julkisoikeudellisen laitoksen tarpeisiin muussa kuin siinä jäsenvaltiossa, jossa tuote luovutetaan kulutukseen, aiheuttaa valmisteverosaatavan syntymisen tässä toisessa jäsenvaltiossa,

yksityishenkilöiden omiin tarpeisiinsa hankkimia ja itse kuljettamia valmisteveron alaisia tuotteita on verotettava siinä jäsenvaltiossa, jossa nämä tuotteet hankitaan”.

- 4 Kyseisen direktiivin 6 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Valmisteverovaade tulee täytäntöönpanokelpoiseksi [ts. valmisteverosaatava syntyy], 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;
- b) niitä valmistetaan väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän ulkopuolella, myös sääntöjenvastaisesti;
- c) ne tuodaan maahan muutoin kuin väliaikaisesti valmisteverottomina, myös sääntöjenvastaisesti.

2. Valmistevero on kannettava niiden verovaateen täytäntöönpanokelpoisuutta [ts. verosaatavan syntymistä] koskevien edellytysten ja määrien mukaisina, jotka ovat voimassa täytäntöönpanokelpoisuuden alkaessa [ts. verosaatavan syntymisajankohtana] 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.”

5 Mainitun direktiivin 7 artiklan 1–3 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Jos valmisteveron alaisia tuotteita, jotka on jo luovutettu kulutukseen yhdessä jäsenvaltiossa, pidetään hallussa kaupallisiin tarkoituksiin toisessa jäsenvaltiossa, valmisteverot on kannettava siinä jäsenvaltiossa, jossa näitä tuotteita pidetään hallussa.

2. Kun yhdessä jäsenvaltiossa 6 artiklassa määriteltyyn kulutukseen luovutettuja tuotteita luovutetaan, aiotaan luovuttaa tai osoitetaan itsenäistä taloudellista toimintaa harjoittavan elinkeinonharjoittajan tai julkisoikeudellisen laitoksen tarpeisiin toisessa jäsenvaltiossa, valmistevero on kannettava tässä toisessa jäsenvaltiossa, edellä sanotun kuitenkin rajoittamatta 6 artiklan soveltamista.

3. Valmistevero on kannettava tapauksen mukaan henkilöltä, joka luovuttaa tuotteet tai pitää hallussaan luovutettaviksi tarkoitettuja tuotteita, taikka henkilöltä, jolle tuotteet osoitetaan muussa kuin siinä jäsenvaltiossa, jossa tuotteet on jo luovutettu kulutukseen, taikka ansiotoimintaa harjoittavalta elinkeinonharjoittajalta tai julkisoikeudelliselta laitokselta.”

6 Direktiivin 92/12 8 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Yksityishenkilöiden omiin tarpeisiinsa hankkimien ja itse kuljettamien tuotteiden valmistevero on sisämarkkinoiden periaatteen mukaan kannettava siinä jäsenvaltiossa, josta ne hankitaan.”

7 Saman direktiivin 9 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Valmisteverosaatava syntyy, kun yhdessä jäsenvaltiossa kulutukseen luovutettuja tuotteita pidetään hallussa kaupallisiin tarkoituksiin toisessa jäsenvaltiossa, sanotun kuitenkin rajoittamatta 6, 7 ja 8 artiklan soveltamista.

Tällöin valmistevero on kannettava siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella tuotteet ovat, ja se on kannettava tuotteiden haltijalta.

2. Voidakseen todeta, että 8 artiklassa tarkoitettut tuotteet on tarkoitettu kaupallisiin tarkoituksiin, jäsenvaltioiden on otettava huomioon muun muassa seuraavat seikat:

- tuotteiden haltijan kaupallinen asema ja hallussapidon syyt,
- tuotteiden sijaintipaikka tai tarvittaessa käytetty kuljetustapa,
- tuotteisiin liittyvät asiakirjat,
- tuotteiden luonne,
- tuotteiden määrä.
- —”

Saksan säännöstö

8 Tupakkaverolain (Tabaksteuergesetz), joka on annettu 31.8.1994, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan (jäljempänä TabStG), 12 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Tupakkatuotteista vero peritään veromerkkien käytön avulla. Käyttöä on veromerkkien mitätöiminen ja kiinnittäminen vähittäismyyntipakkauksiin. Veromerkkejä on käytettävä, kun verosaatava syntyy.”

- 9 TabStG:n 19 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jos tupakkatuotteita, jotka on luovutettu kulutukseen toisessa jäsenvaltiossa, tuodaan tai lähetetään veroalueelle luvatta 12 §:n 1 momentin vastaisesti kaupallisiin tarkoituksiin, verosaatava syntyy, kun tuote tuodaan tai lähetetään alueelle. Vero kannetaan siltä, joka tuo tai lähettää tupakkatuotteet, ja vastaanottajalta välittömästi, kun tämä saa tuotteet haltuunsa. – –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

- 10 Gross on tuomittu lainvoimaisella tuomiolla vankeusrangaistukseen neljästä ammattimaisesta kätkemisrikoksesta, jotka koskivat valmisteveron alaisia tuotteita. Rikostuomioistuin totesi, että pääasian valittaja oli useaan otteeseen ottanut ryhmältä, joka salakuljetti savukkeita, vastaan savukkeita, jotka olivat tullaamattomia ja joista ei ollut maksettu valmisteveroa, aikomuksenaan myydä ne eteenpäin.
- 11 Hauptzollamt Braunschweig määräsi 28.7.2010 tekemällään päätöksellään pääasian valittajan maksamaan yhteisvastuullisesti kolmen muun velallisen kanssa tupakkaveroa 15 136 euroa korkoineen.
- 12 Pääasian valittaja saattoi asian Finanzgerichtiin. Finanzgericht katsoi, että verovelka perustui TabStG:n 19 §:n ensimmäiseen virkkeeseen. Se totesi, että sen käsiteltäväksi saatetussa asiassa toisesta jäsenvaltiosta peräisin olevia savukkeita oli tuotu ilman saksalaisia veromerkkejä valmisteverottomuusjärjestelmän ulkopuolella Saksan veroalueelle kaupallisessa tarkoituksessa. Finanzgericht vahvisti rikostuomioon sisältyvät tosiseikkoja koskevat toteamukset. Sen jälkeen, kun savukkeet oli tuotu Saksan veroalueelle, pääasian valittaja oli ottanut ne vastaanottajana haltuunsa, minkä vuoksi hänelle syntyi velvollisuus maksaa valmistevero TabStG:n 19 §:n toisen virkkeen nojalla.
- 13 Pääasian valittaja valitti kyseisestä tuomiosta Bundesfinanzhofiin Revision-menettelyssä.
- 14 Bundesfinanzhofilla on epäilyksiä sen suhteen, onko direktiivin 92/12 9 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että valmisteverovelvollinen on kuka tahansa henkilö, joka pitää jäsenvaltiossa kaupallisiin tarkoituksiin hallussaan valmisteveron alaisia tuotteita, jotka on luovutettu kulutukseen toisessa jäsenvaltiossa, vai onko kyseistä säännöstä tulkittava suppeasti siten, että valmisteveroa on velvollinen maksamaan ainoastaan se henkilö, jolla ensimmäisen kerran on kyseisessä jäsenvaltiossa tuotteet hallussaan kaupallisiin tarkoituksiin.
- 15 Bundesfinanzhof on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko – – direktiivin 92/12 9 artiklan 1 kohdan toinen alakohta, huolimatta sen systemaattisesta yhteydestä saman direktiivin 7 artiklan 3 kohtaan, esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan henkilö, jolla on hallussaan kaupallisiin tarkoituksiin valmisteveron alaisia tuotteita, jotka on luovutettu kulutukseen jossain toisessa jäsenvaltiossa, ei ole velvollinen maksamaan niistä veroa, jos hän on saanut nämä tuotteet toiselta henkilöltä vasta sen jälkeen, kun ne on tuotu jäsenvaltioon?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

- 16 Kansallinen tuomioistuin tiedustelee ennakkoratkaisukysymyksellään, onko direktiivin 92/12 9 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että siinä sallitaan se, että jäsenvaltio osoittaa valmisteverovelvolliseksi henkilön, joka jäsenvaltion veroalueella pitää kaupallisiin tarkoituksiin hallussaan valmisteveron alaisia tuotteita, jotka on luovutettu kulutukseen toisessa jäsenvaltiossa, vaikka kyseinen henkilö ei olisikaan kyseisten tuotteiden ensimmäinen haltija määräjäsenvaltiossa.

- 17 Aluksi on todettava, että direktiivillä 92/12 on tarkoitus antaa valmisteveron alaisten tuotteiden hallussapitoa, liikkumista ja valvontaa koskevia sääntöjä erityisesti sen varmistamiseksi, että valmisteverosaatavan syntyedellytykset ovat samat kaikissa jäsenvaltioissa. Tämä yhdenmukaistaminen merkitsee lähtökohtaisesti sitä, että voidaan luopua kaksinkertaisesta verotuksesta jäsenvaltioiden välisissä suhteissa (tuomio *Scandic Distilleries*, C-663/11, EU:C:2013:347, 22 ja 23 kohta).
- 18 Sellaisten tapausten osalta, joissa valmisteveron alaisia tuotteita saatetaan kulutukseen jäsenvaltiossa, direktiivissä 92/12 erotellaan – kuten muun muassa sen viidennestä ja kuudennesta perustelukappaleesta ilmenee – yhtäältä tuotteet, joita itsenäistä taloudellista toimintaa harjoittava elinkeinonharjoittaja pitää hallussaan kaupallisiin tarkoituksiin, ja toisaalta tuotteet, jotka yksityishenkilöt hankkivat omiin tarpeisiinsa ja kuljettavat itse toiseen jäsenvaltioon.
- 19 Ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että pääasian valittaja on hankkinut ryhmältä, joka salakuljetti muussa jäsenvaltiossa kuin Saksan liittotasavallassa kulutukseen luovutettuja savukkeita, savukkeita, joista ei ollut maksettu valmisteveroja, aikomuksenaan myydä ne eteenpäin Saksassa. Näin ollen on kiistatonta, että savukkeet, joista on kyse pääasiassa, on tuotu kaupallisessa tarkoituksessa Saksan alueelle, vaikkei niissä ollut vaadittuja kansallisia veromerkkejä.
- 20 On muistettava, että kansallisten tuomioistuinten ja unionin tuomioistuimen välille SEUT 267 artiklalla luodussa yhteistyömenettelyssä unionin tuomioistuimen tehtävänä on antaa kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllinen vastaus, jonka perusteella kansallinen tuomioistuin voi ratkaista siinä vireillä olevan asian. Näin ollen on todettava, että vaikka ennakkoratkaisukysymys koskee muodollisesti suoraan ainoastaan direktiivin 92/12 9 artiklaa, tämä seikka ei estä unionin tuomioistuinta esittämästä kansalliselle tuomioistuimelle kaikkia unionin oikeuden tulkintaan liittyviä seikkoja, jotka saattavat olla hyödyllisiä kansallisen tuomioistuimen arvioidessa käsiteltävänä olevaa asiaa, riippumatta siitä, onko kansallinen tuomioistuin viitannut niihin kysymyksissään. Unionin tuomioistuimen on poimittava kaikista kansallisen tuomioistuimen esittämistä seikoista ja erityisesti ennakkoratkaisupyyntön perusteluista ne unionin oikeutta koskevat seikat, joita on syytä tulkita, kun otetaan huomioon sen käsiteltäväksi saatetun asian kohde (ks. tuomio *Worten*, C-342/12, EU:C:2013:355, 30 ja 31 kohta).
- 21 Asiassa on riidatonta, että pääasian valittaja on toistuvasti hankkinut kyseisiä tuotteita muilta henkilöiltä sen jälkeen, kun tuotteet ovat tulleet lainvastaisesti Saksan veroalueelle (ks. vastaavasti tuomio *Salumets ym.*, C-455/98, EU:C:2000:352, 19 kohta), aikomuksenaan myydä ne eteenpäin ja saada tästä tuloja.
- 22 Näin ollen pääasiassa esillä olevaan tilanteeseen voidaan soveltaa direktiivin 92/12 7 artiklaa, koska 7 artiklan 2 kohdan mukaan tämä säännös koskee tilannetta, jossa tuotteita luovutetaan tai aiotaan luovuttaa toisessa jäsenvaltiossa tai osoitetaan itsenäistä taloudellista toimintaa harjoittavan elinkeinonharjoittajan tarpeisiin toisessa jäsenvaltiossa.
- 23 Direktiivin 92/12 9 artiklaa on näin ollen aiheellista tulkita yhdessä kyseisen direktiivin 7 artiklan kanssa.
- 24 Kun kyseisen 7 artiklan 1 ja 3 kohtaa tarkastellaan yhdessä, voidaan todeta, että valmistevero on kannettava siinä jäsenvaltiossa, jossa tuotteita pidetään hallussa, muun muassa henkilöltä, jolle kyseiset tuotteet osoitetaan, tai elinkeinonharjoittajalta.
- 25 Erityisesti on todettava, että koska direktiivin 92/12 7 artiklan 3 kohdassa säädetään nimenomaisesti, että henkilö, ”jolle tuotteet osoitetaan”, voi olla valmisteverovelvollinen sellaisten valmisteveron alaisten tuotteiden osalta, jotka on luovutettu kulutukseen jäsenvaltiossa ja joita pidetään kaupallisiin tarkoituksiin hallussa toisessa jäsenvaltiossa, kyseistä säännöstä on tulkittava siten, että valmisteverovelvollisina voidaan pitää kaikkia kyseisten tuotteiden haltijoita.

- 26 Suppeampi tulkinta, jolla valmisteverovelvollisuus rajattaisiin tuotteiden ensimmäiseen haltijaan, olisi ristiriidassa direktiivin 92/12 päämäärän kanssa. Direktiivin mukaan tuotteiden siirtyminen jäsenvaltion alueelta toisen jäsenvaltion alueelle ei nimittäin voi johtaa kansallisten viranomaisten suorittamaan järjestelmälliseen tarkastukseen, joka olisi omiaan rajoittamaan tavaroiden vapaata liikkuvuutta Euroopan unionin sisämarkkinoilla. Tällainen tulkinta tekisi näin ollen unionin rajojen ylittämiseen liittyvästä valmisteverojen kantamisesta epävarmempaa.
- 27 Tätä päätelmää vahvistaa myös valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12 kumoamisesta 16.12.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/118/EY (EUVL 2009, L 9, s. 12) 33 artiklan 3 kohta, jossa yksinkertaistetaan direktiivin 92/12 7 artiklan sisältöä viittaamalla tästä lähin pelkästään henkilöön, ”jolle tavarat luovutetaan toisessa jäsenvaltiossa” (tuomio Metro Cash & Carry Danmark, C-315/12, EU:C:2013:503, 36 kohta).
- 28 Edellä esitetystä seuraa, että direktiivin 92/12 9 artiklan 1 kohtaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin 7 artiklan kanssa, on tulkittava siten, että siinä sallitaan pääasiassa kyseessä olevassa tilanteessa se, että jäsenvaltio osoittaa valmisteverovelvolliseksi henkilön, joka kyseisen valtion veroalueella pitää kaupallisiin tarkoituksiin hallussaan valmisteveron alaisia tuotteita, jotka on luovutettu kulutukseen toisessa jäsenvaltiossa, vaikka kyseinen henkilö ei olisikaan ollut kyseisten tuotteiden ensimmäinen haltija määräjäsenvaltiossa.

Oikeudenkäyntikulut

- 29 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 (toinen 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 14.12.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/108/ETY, 9 artiklan 1 kohtaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin 7 artiklan kanssa, on tulkittava siten, että siinä sallitaan pääasiassa kyseessä olevassa tilanteessa se, että jäsenvaltio osoittaa valmisteverovelvolliseksi henkilön, joka kyseisen valtion veroalueella pitää kaupallisiin tarkoituksiin hallussaan valmisteveron alaisia tuotteita, jotka on luovutettu kulutukseen toisessa jäsenvaltiossa, vaikka kyseinen henkilö ei olisikaan ollut kyseisten tuotteiden ensimmäinen haltija määräjäsenvaltiossa.

Allekirjoitukset