



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (yhdeksäs jaosto)

17 päivänä lokakuuta 2019*

Ennakkoratkaisupyyntö – Valmisteverot – Direktiivi 2008/118/EY – 8 ja 38 artikla –
Valmisteverovelallinen tilanteessa, jossa jäsenvaltion alueelle on tuotu tavaroita sääntöjenvastaisesti –
Käsite – Yhtiö, joka on yksityisoikeudellisessa vastuussa johtajansa teoista

Asiassa C-579/18,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka cour d'appel de Liège (Liègen ylioikeus, Belgia) on esittänyt 6.9.2018 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 17.9.2018, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Ministère public ja

Ministre des Finances du Royaume de Belgique

vastaan

QC ja

Comida paralela 12,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (yhdeksäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: tuomarit D. Šváby, joka hoitaa jaoston puheenjohtajan tehtäviä, K. Jürimäe ja N. Piçarra (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: H. Saugmandsgaard Øe,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Belgian hallitus, asiamiehinnään J.-C. Halleux, P. Cottin ja C. Pochet,

– Euroopan komissio, asiamiehinnään M. Kocjan ja C. Perrin,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee unionin tullikoodeksista 9.10.2013 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 952/2013 (EUVL 2013, L 269, s. 1; jäljempänä tullikoodeksi) 79 artiklan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä *ministère public* (yleinen syyttäjä, Belgia) ja *ministre des Finances du Royaume de Belgique* (Belgian kuningaskunnan valtiovarainministeri) ja toisaalta QC ja Comida paralela 12 -niminen yhtiö (jäljempänä Comida paralela) ja joka koskee valmisteverovelallisen määrittämistä tilanteessa, jossa tavaroita on sääntöjenvastaisesti tuotu Belgiaan.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

- 3 Tullikoodeksin 79 artiklan 1 kohdassa määritellään ”säännösten noudattamatta jättämisestä johtuva tullivelka”, 2 kohdassa vahvistetaan kyseisen tullivelan syntyamisajankohta ja 3 ja 4 kohdassa yksilöidään tullivelallinen.
- 4 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) 8 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Valmisteverovelvollinen on

- a) silloin, kun valmisteveron alaiset tuotteet poistuvat 7 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettua väliaikaisen verottomuuden järjestelmästä:
 - i) valtuutettu varastonpitäjä, rekisteröity vastaanottaja tai muu henkilö, joka poistaa valmisteveron alaiset tavarat tai jonka puolesta ne poistetaan väliaikaisen verottomuuden järjestelmästä, tai jos on kyse sääntöjenvastaisesta poistamisesta verottomasta varastosta, muu henkilö, joka on osallistunut tällaiseen poistamiseen;
 - ii) silloin, kun valmisteveron alaisten tavaroiden siirrossa väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä on tapahtunut 10 artiklan 1, 2 ja 4 kohdassa määritelty sääntöjenvastaisuus, valtuutettu varastonpitäjä, rekisteröity lähettäjä tai muu henkilö tai henkilöt, jotka antoivat 18 artiklan 1 ja 2 kohdan mukaisen vakuuden, tai muu henkilö, joka osallistui sääntöjenvastaiseen poistamiseen ja joka oli tietoinen tai jonka olisi kohtuudella pitänyt olla tietoinen poistamisen sääntöjenvastaisuudesta;
- b) edellä 7 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitettujen valmisteveron alaisten tavaroiden hallussapidon osalta valmisteveron alaisia tavaroita hallussa pitävä henkilö tai muut niiden hallussapitoon osallistuvat henkilöt;

--

2. Jos yhtä valmisteverovelkaa kohti on useita verovelvollisia, näiden on maksettava valmisteverovelka yhteisvastuullisesti.”

5 Mainitun direktiivin 33 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jos yhdessä jäsenvaltiossa kulutukseen jo luovutettuja valmisteveron alaisia tavaroita pidetään hallussa kaupallisessa tarkoituksessa toisessa jäsenvaltiossa niiden siellä tapahtuvaa luovuttamista tai käyttöä varten, niistä on kannettava valmisteveroa, ja valmisteverosaatava syntyy kyseisessä toisessa jäsenvaltiossa, sanotun kuitenkin rajoittamatta 36 artiklan 1 kohdan soveltamista.

Tätä artiklaa sovellettaessa ’hallussapidolla kaupallisessa tarkoituksessa’ tarkoitetaan sitä, että henkilö, joka on muu kuin yksityishenkilö, pitää hallussaan valmisteveron alaisia tavaroita, tai sitä, että yksityishenkilö pitää kyseisiä tavaroita hallussaan ja kuljettaa niitä muuta kuin omaa käyttöönsä varten 32 artiklan mukaisesti.

2. Niitä valmisteverosaatavan syntymistä koskevia edellytyksiä ja sitä valmisteverokantaa sovelletaan, jotka ovat voimassa verosaatavan syntymispäivänä kyseisessä toisessa jäsenvaltiossa.

3. Syntyneen valmisteverosaatavan on velvollinen maksamaan 1 kohdassa mainituista tapauksista riippuen henkilö, joka luovuttaa tavarat tai pitää hallussaan luovutukseen tarkoitettuja tavaroita tai jolle tavarat luovutetaan toisessa jäsenvaltiossa.

4. Jos yhdessä jäsenvaltiossa kulutukseen jo luovutettuja valmisteveron alaisia tavaroita siirretään [Euroopan unionissa] kaupallisissa tarkoituksissa, kyseisiä tavaroita ei katsota pidettävän hallussa näissä tarkoituksissa ennen kuin ne saapuvat määräjäsenvaltioon, edellyttäen että niiden siirtoon sovelletaan 34 artiklan muodollisuuksia, sanotun kuitenkin rajoittamatta 38 artiklan soveltamista.

– –”

6 Mainitun direktiivin 38 artiklan 3 kohdassa säädetään, että ”valmistevero kannetaan henkilöltä, joka antoi vakuuden veron maksamisesta 34 artiklan 2 kohdan a alakohdan tai 36 artiklan 4 kohdan a alakohdan mukaisesti, ja henkilöltä, joka osallistui sääntöjenvastaisuuteen”.

Belgian oikeus

7 Tulleista ja valmisteveroista 18.7.1977 annetun yleislain (loi générale sur les douanes et accises) (Moniteur belge 21.9.1977; jäljempänä tulli- ja valmisteverolaki) 265 §:n mukaan ”luonnolliset henkilöt tai oikeushenkilöt ovat yhteisvastuullisesti yksityisoikeudellisessa vastuussa sakoista ja kuluista, jotka aiheutuvat tulli- ja valmisteverolakeja koskevista tuomioista, jotka kohdistuvat niiden edustajiin tai hallinnosta vastaaviin, liikkeenjohtajiin tai selvittäjiin sellaisten rikkomusten perusteella, joihin he ovat tässä ominaisuudessa syyllistyneet”.

8 Kyseisen lain 266 §:ssä säädetään, että ”jollei erityisissä laeissa toisin määrätä ja sanotun rajoittamatta sakkoja ja valtiolle menetetyksi tuomitsemista, rikkomuksen tekijät ja siihen osalliset sekä rikkomuksesta vastuussa olevat henkilöt ovat yhteisvastuullisesti vastuussa sellaisten tullien ja verojen maksamisesta, jotka valtiolta on vilpillisen menettelyn vuoksi jäänyt saamatta, mahdollisine viivästyskorkeineen – –”.

9 Yleisestä valmisteverojärjestelmästä 22.12.2009 annetussa laissa (loi relative au régime général d'accise) (Moniteur belge 31.12.2009) säädetään, että siinä vahvistetaan yleinen valmisteverojärjestelmä, ”jota sovelletaan, ellei [tulleista ja valmisteveroista annetulla yleislailla] vahvistettujen sääntöjen soveltamisesta muuta johdu”.

- 10 Samassa laissa täsmennetään, että valmisteverovelallisia tilanteessa, jossa Belgiassa on tehty sääntöjenvastaisuus valmisteveron alaisten tavaroiden siirron yhteydessä, ovat ”luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö, joka on antanut vakuuden veron maksamisesta, – – tai henkilö, joka osallistui sääntöjenvastaisuuteen”.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

- 11 Comida paralela on Espanjan oikeuden mukaan perustettu yhtiö, jonka toimialaan kuuluu juomien myyminen. QC johtaa kyseistä yhtiötä.
- 12 Mainittua yhtiötä ja QC:tä syytetään siitä, että yhtiö on vuosina 2012 ja 2013 tuonut sääntöjenvastaisesti Belgiaan juomia, jotka on jo luovutettu kulutukseen toisessa jäsenvaltiossa, ilman, että kyseisistä tavaroista olisi laadittu yksinkertaistettu täydentävä asiakirja tai vakuutta koskeva todistus, ja maksamatta tavaroista valmisteveroja ja pakkausmaksuja.
- 13 Tribunal correctionnel de Liège (Liègen rikostuomioistuin, Belgia) antoi 18.5.2017 tuomion, jolla se määräsi Comida paralelan ja QC:n yhteisvastuullisesti maksamaan valmisteveroja, erityisiä valmisteveroja ja pakkausmaksuja viivästyskorkoineen sekä luovuttamaan takavarikoitavaksi juomat, jotka oli ”tuotu maahan vilpillisesti” tai maksamaan niiden arvon. Mainittu tuomioistuin tuomitsi lisäksi Comida paralelan sakkoon. Mainittu yhtiö valitti kyseisestä tuomiosta ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen.
- 14 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin antoi 17.9.2018 tuomion, jolla se vapautti Comida paralelan rikosoikeudellisesta vastuusta sillä perusteella, että se oli ainoastaan peiteyhtiö, jonka avulla QC oli toiminut vilpillisesti yksinomaan omaa etuaan tavoitellen. Mainittu tuomioistuin täsmensi, että Belgian lainsäädännön mukaan oikeushenkilö ei voi joutua rikosoikeudelliseen vastuuseen teosta, jonka yhtiön elin on tehnyt omia tehtäviään suorittaessaan, jos kyseinen toimi on toteutettu yksinomaan kyseisen elimen eduksi ja oikeushenkilön vahingoksi.
- 15 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa kuitenkin, että vaikka Comida paralela on vapautettu rikosoikeudellisesta vastuusta, kyseinen yhtiö on kuitenkin valmisteverolain 265 §:n ja 266 §:n mukaisesti yhteisvelallisenä edelleen yksityisoikeudellisessa vastuussa tullivelan maksamisesta. Mainittu tuomioistuin toteaa kuitenkin, että tullikoodeksi on esteenä sille, että yhtiö olisi velvollinen maksamaan tullivelan, joka on syntynyt sillä perusteella, että kyseisen yhtiön johtaja on tuonut Belgian alueelle sääntöjenvastaisesti toisesta jäsenvaltiosta lähtöisin olevia tavaroita.
- 16 Cour d’appel de Liège (Liègen ylioikeus, Belgia) on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [tullikoodeksin] 79 artikla esteenä [tulleista ja valmisteveroista annetun yleislain] 266 §:n kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan tilanteessa, jossa tuontitullien alainen tavara on tuotu sääntöjenvastaisesti unionin tullialueelle, se, joka on yksityisoikeudellisessa vastuussa sellaisen rikkomuksen, jonka tekemiseen kyseinen yksityisoikeudellisessa vastuussa oleva ei ole osallistunut, tekijästä, on yhteisvelallinen tullivelasta?”

Ennakkoratkaisupyynnön tutkittavaksi ottaminen

- 17 Belgian hallitus katsoo, että nyt käsiteltävänä oleva ennakkoratkaisupyyntö on jätettävä tutkimatta yhtäältä sen takia, ettei esitetyllä kysymyksellä ole merkitystä pääasian ratkaisun kannalta, ja toisaalta sen takia, ettei kyseisen oikeusriidan tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja ja ennakkoratkaisupyynnön esittämisen oikeuttavia syitä ole täsmennetty riittävästi.

- 18 Tältä osin on aluksi palautettava mieleen, että unionin tuomioistuimelle esitetyillä kysymyksillä oletetaan olevan merkitystä asian ratkaisemisen kannalta (ks. vastaavasti tuomio 10.12.2018, Wightman ym., C-621/18, EU:C:2018:999, 27 kohta). Jos siis esitetyt kysymykset koskevat unionin oikeuden tulkintaa, unionin tuomioistuimella on lähtökohtaisesti velvollisuus vastata niihin (ks. vastaavasti tuomio 7.2.2019, Escibano Vindel, C-49/18, EU:C:2019:106, 24 kohta).
- 19 Yksinomaan kansallisen tuomioistuimen, jossa asia on vireillä ja joka vastaa annettavasta ratkaisusta, tehtävänä on näin ollen asian erityispiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi ja onko unionin tuomioistuimelle esitetyillä kysymyksillä merkitystä asian kannalta (ks. vastaavasti tuomio 7.2.2019, Escibano Vindel, C-49/18, EU:C:2019:106, 24 kohta).
- 20 On kuitenkin todettava yhtäältä, että jos on ilmeistä, ettei pyydetyllä unionin oikeuden tulkitsemisella ole mitään yhteyttä pääasian tosiseikkoihin tai kohteeseen, tai jos unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin, se voi jättää ennakkoratkaisupyynnön tutkimatta (tuomio 10.12.2018, Wightman ym., C-621/18, EU:C:2018:999, 27 kohta).
- 21 Toisaalta on todettava, että kansallisten tuomioistuinten ja unionin tuomioistuimen välillä ennakkoratkaisumenettelyssä vallitsevan yhteistyön hengen mukaan tiettyjen toteamusten, jotka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen pitäisi ensin esittää, puuttumisesta ei kuitenkaan välttämättä seuraa, että ennakkoratkaisupyynnö on jätettävä tutkimatta, jos unionin tuomioistuin katsoo kyseisistä puutteista huolimatta asiakirja-aineistosta ilmenevien seikkojen perusteella, että se voi antaa hyödyllisen vastauksen ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle (tuomio 27.10.2016, Audace ym., C-114/15, EU:C:2016:813, 38 kohta).
- 22 Lisäksi on todettava, ettei unionin tuomioistuimella tietenkään ole toimivaltaa lausua ennakkoratkaisukysymyksestä, kun on ilmeistä, ettei unionin oikeuden säännöstä, jonka tulkintaa on pyydetty, voida soveltaa (ks. esim. tuomio 1.10.2009, Woningstichting Sint Servatius, C-567/07, EU:C:2009:593, 43 kohta). Voidakseen antaa ennakkoratkaisupyynnön esittäneelle tuomioistuimelle hyödyllisen vastauksen unionin tuomioistuin saattaa kuitenkin joutua ottamaan huomioon sellaisia unionin oikeuden säännöksiä, joihin kansallinen tuomioistuin ei ole viitannut kysymyksessään (tuomio 13.10.2016, M. ja S., C-303/15, EU:C:2016:771, 16 kohta ja tuomio 16.5.2019, Plessers, C-509/17, EU:C:2019:424, 32 kohta).
- 23 Nyt käsiteltävässä asiassa on todettava ensinnäkin sen osalta, onko ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen pyytämällä tulkinnalla yhteys pääasian tosiseikkoihin ja kohteeseen, että on kiistatonta – kuten Belgian hallitus ja Euroopan komissio esittävät – ettei tullikoodeksia, jonka tulkintaa pyydetään, voida soveltaa, koska sääntöjenvastaisesti Belgian alueelle tuodut tavarat oli jo luovutettu kulutukseen toisessa jäsenvaltiossa.
- 24 Tiedoista, joita ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on toimittanut unionin tuomioistuimelle, ilmenee kuitenkin, että Comida paralela ja QC on määrätty maksamaan valmisteveroja eikä tulleja, koska kyse on tavaroista, jotka on tuotu sääntöjenvastaisesti jäsenvaltioon sen jälkeen, kun ne oli jo luovutettu kulutukseen toisessa jäsenvaltiossa. Ennakkoratkaisupyynnön perusteella voi siis päätellä, että kansallisen tuomioistuimen pyytämä tulkinta koskee direktiiviä 2008/118.
- 25 Siltä osin kuin on toiseksi kyse siitä, miten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää asiaan liittyvät tosiseikat ja oikeudelliset seikat, on todettava, että unionin tuomioistuimelle huomautuksia esittäneet osapuolet ovat kyenneet tunnistamaan mainitun tuomioistuimen esittämän oikeuskysymyksen. Vastaavasti on todettava, että vaikka ennakkoratkaisupyynnössä ei esitetä oikeudellisia seikkoja sellaisinaan, siinä esitellään sovellettavien kansallisten säännösten sisältö. Unionin tuomioistuimella on näin ollen tiedossaan riittävästi tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja voidakseen antaa hyödyllisen vastauksen ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle.

26 Edellä esitetyn perusteella on katsottava, että ennakkoratkaisupyyntö voidaan ottaa tutkittavaksi.

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

- 27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää kysymyksellään unionin tuomioistuinta tulkitsemaan tullikoodeksia.
- 28 Kuten tämän tuomion 23 ja 24 kohdasta ilmenee, tämä kysymys johtaisi kuitenkin unionin tuomioistuimen tulkitsemaan unionin oikeuden säännöstä, jota ei voida soveltaa pääasian tosiseikkoihin.
- 29 Jotta ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle voidaan antaa hyödyllinen vastaus, unionin tuomioistuimen on näin ollen muotoiltava sille esitetty kysymys uudelleen (ks. vastaavasti tuomio 16.5.2019, Plessers, C-509/17, EU:C:2019:424, 32 kohta).
- 30 Tästä on todettava, että vaikka mainittu kysymys ei koske nimenomaisesti direktiivin 2008/118 8 ja 38 artiklaa, mainitut säännökset ovat relevantteja ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle annettavan vastauksen kannalta, koska ne koskevat sitä, kuka on valmisteverovelvollinen silloin, kun jäsenvaltion alueelle on sääntöjenvastaisesti tuotu tavaroita, jotka on jo luovutettu kulutukseen toisessa jäsenvaltiossa.
- 31 Tässä tilanteessa on aiheellista muotoilla esitetty kysymys uudelleen siten, että se koskee sitä, onko direktiivin 2008/118 8 ja 38 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, josta on kyse pääasiassa ja jonka mukaan tilanteessa, jossa jäsenvaltion alueelle on tuotu sääntöjenvastaisesti valmisteveron alaisia tavaroita, jotka on jo luovutettu kulutukseen toisessa jäsenvaltiossa, oikeushenkilöä, joka on yksityisoikeudellisesti vastuunalainen johtajansa tekemistä rikosoikeudellisista rikkomuksista, pidetään yhteisvastuullisena valmisteverovelallisena.
- 32 Tästä on ensinnäkin todettava, että direktiivin 2008/118 5 jakso, joka muodostuu ainoastaan 38 artiklasta, koskee valmisteveron alaisen tavaroiden siirron aikana tapahtuneita sääntöjenvastaisuuksia. Mainitun direktiivin 38 artiklan 3 kohdassa säädetään, että tällaisessa tapauksessa valmistevero kannetaan henkilöltä, joka antoi vakuuden veron maksamisesta 34 artiklan 2 kohdan a alakohdan tai 36 artiklan 4 kohdan a alakohdan mukaisesti, ja henkilöltä, joka osallistui sääntöjenvastaisuuteen.
- 33 Kuten komissio korostaa pääasian osalta, Belgiaan tuotujen tavaroiden mukana ei seurannut minkäänlaista vakuutta koskevaa todistusta, joten on mahdotonta vaatia valmisteverojen maksua direktiivin 2008/118 34 tai 36 artiklassa tarkoitettulta vakuuden antajalta.
- 34 Toiseksi on todettava, että sanamuoto ”henkilö, joka osallistui sääntöjenvastaisuuteen”, jota unionin lainsäätäjä on päättänyt käyttää kyseisen direktiivin 38 artiklan 3 kohdassa, ei mahdollista sen poissulkemista, että yhtiön ja sen johtajan katsotaan osallistuneen samaan sääntöjenvastaisuuteen ja että niiden katsotaan olevan yhteisvastuussa valmisteverojen maksamisesta.
- 35 Yhtäältä on todettava, että sanan ”henkilö” käyttö ilman täsmennyksiä ei lähtökohtaisesti sulje pois sitä mahdollisuutta, että kyse voi olla myös oikeushenkilöstä. Vastaavasti on todettava, että tällaisen epämääräisen sanamuodon käyttö mahdollistaa myös sellaisen tapauksen sisällyttämisen säännöksen soveltamisalaan, jossa useita henkilöitä osallistuu samaan sääntöjenvastaisuuteen.
- 36 Tätä kirjaimellista tulkintaa, jonka mukaan oikeushenkilöä on mahdollista pitää yhteisvastuullisena valmisteverovelan osalta mahdollisesti muiden sellaisten henkilöiden kanssa, jotka ovat osallistuneet samaan sääntöjenvastaisuuteen, tukee direktiivin 2008/118 8 artikla, jossa määritellään

valmisteverovelvolliset. Kyseisen 8 artiklan 2 kohdassa säädetään nimittäin, että jos yhtä valmisteverovelkaa kohti on useita verovelvollisia, näiden on maksettava valmistevervelka yhteisvastuullisesti.

- 37 Tällaista tulkintaa vahvistavat myös direktiivin 2008/118 esityöt. Kuten komissio toteaa, kyseisen direktiivin alkuperäisessä luonnoksessa rajattiin valmisteverovelvollisten luettelo sellaisten tapausten osalta, joissa kyse oli tavaroiden sääntöjenvastaisesta tuonnista jäsenvaltion alueelle, henkilöihin, jotka olivat antaneet vakuuden kyseisten verojen maksamisesta. Euroopan unionin neuvosto halusi kuitenkin sisällyttää kyseiseen luetteloon ilmauksen ”henkilöltä, joka osallistui sääntöjenvastaisuuteen”, kuten kyseisen direktiivin 38 artiklan 3 kohdasta ilmenee. Valitessaan kyseisen sanamuodon unionin lainsäätäjänä on näin ollen halunnut määritellä laajasti niiden henkilöiden joukon, jotka voivat olla velvollisia maksamaan valmisteverot sääntöjenvastaisuuksien tapauksessa, ja varmistaa siten mahdollisimman pitävästi kyseisten verojen perinnän.
- 38 Toisaalta on määritettävä, mahdollistaako direktiivin 2008/118 38 artiklan 3 kohdassa tarkoitettu edellytys, joka koskee ”osallistumista sääntöjenvastaisuuteen”, sen, että oikeushenkilö tai luonnollinen henkilö sisällytetään kyseisen käsitteen alaan pelkän toimeksiantajan ominaisuudessa.
- 39 Tästä on todettava, että direktiivin 2008/118 8 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohdassa säädetään sellaisten tapausten osalta, joissa valmisteveron alaiset tuotteet poistuvat sääntöjenvastaisesti väliaikaisen verottomuuden järjestelmästä, että valmisteverovelvollinen on henkilö, joka osallistui sääntöjenvastaiseen poistamiseen ja joka lisäksi oli tietoinen tai jonka olisi kohtuudella pitänyt olla tietoinen poistamisen sääntöjenvastaisuudesta. Unionin lainsäätäjänä ei kuitenkaan ole sisällyttänyt jälkimmäistä edellytystä, joka rinnastuu tarkoituksellisuutta koskevaan vaatimukseen, kyseisen direktiivin 38 artiklan 3 kohtaan.
- 40 Sen perusteella, ettei direktiivin 2008/118 38 artiklan 3 kohdassa täsmennetä sääntöjenvastaisuuteen osallistuneen henkilön käsitettä, voidaan näin ollen katsoa, että valmisteverovelvolliseksi voi luonnollisen henkilön toiminnan takia joutua oikeushenkilö silloin, kun kyseinen luonnollinen henkilö on toiminut oikeushenkilön toimeksiannosta.
- 41 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että pääasiassa kyseessä olevassa tilanteessa sillä, että QC on toiminut omaa etuaan tavoitellen ja toimeksiantajansa vahingoksi, on merkitystä pääasian kannalta ainoastaan rikosoikeudellisesti mutta ei yksityisoikeudellisesti. Ei myöskään ole kiistetty sitä, että QC on toiminut omien tehtäviensä puitteissa ja yrityksen tarkoituksen mukaisesti.
- 42 Joka tapauksessa on todettava, että – kuten Belgian hallitus korostaa – kun otetaan huomioon direktiivin 2008/118 33 artiklassa asetetut velvollisuudet, sellaista yhtiötä, josta on kyse pääasiassa ja joka pidättäytyy täyttämästä säädettyjä muodollisuuksia, voidaan pitää kyseisen direktiivin 38 artiklassa tarkoitettuna sääntöjenvastaisuuteen osallistuneena henkilönä.
- 43 Esitettyyn kysymykseen on näin ollen vastattava, että direktiivin 2008/118 38 artiklaa, luettuna yhdessä mainitun direktiivin 8 artiklan 2 kohdan kanssa, on tulkittava siten, ettei se ole esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, josta on kyse pääasiassa ja jonka mukaan tilanteessa, jossa jäsenvaltion alueelle on tuotu sääntöjenvastaisesti valmisteveron alaisia tavaroita, jotka on jo luovutettu kulutukseen toisessa jäsenvaltiossa, oikeushenkilöä, joka on yksityisoikeudellisesti vastuunalainen johtajansa tekemistä rikosoikeudellisista rikkomuksista, pidetään yhteisvastuullisena valmisteverovelallisenä.
- 44 Tällainen tulkinta ei rajoita sellaista kansallisessa oikeudessa mahdollisesti säädettyä mahdollisuutta, että toimeksiantaja, joka on saatettu valmisteverojen osalta yhteisvelallisen asemaan, voi nostaa takautumiskanteen sellaista toimeksisaajaansa vastaan, jonka on todettu olevan rikosoikeudellisessa vastuussa kyseisistä teoista.

Oikeudenkäyntikulut

- 45 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 (yhdeksäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/118/EY 38 artiklaa, luettuna yhdessä mainitun direktiivin 8 artiklan 2 kohdan kanssa, on tulkittava siten, ettei se ole esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, josta on kyse pääasiassa ja jonka mukaan tilanteessa, jossa jäsenvaltion alueelle on tuotu sääntöjenvastaisesti valmisteveron alaisia tavaroita, jotka on jo luovutettu kulutukseen toisessa jäsenvaltiossa, oikeushenkilöä, joka on yksityisoikeudellisesti vastuunalainen johtajansa tekemistä rikosoikeudellisista rikkomuksista, pidetään yhteisvastuullisena valmisteverovelallisena.

Allekirjoitukset