



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

2 päivänä kesäkuuta 2016*

Ennakkoratkaisupyyntö — Verotus — Valmisteveroja koskeva yleinen järjestelmä — Direktiivi 92/12/ETY — Väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä liikkuva valmistettu tupakka — Valtuutetun varastonpitäjän vastuu — Jäsenvaltioiden mahdollisuus määrätä valtuutettu varastonpitäjä maksamaan yhteisvastuullisesti salakuljetusrikoksen tekijöille määrättyjä taloudellisia seuraamuksia vastaavat summat — Suhteellisuusperiaate ja oikeusvarmuuden periaate

Asiassa C-81/15,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Symvoulio tis Epikrateias (ylin hallintotuomioistuin, Kreikka) on esittänyt 21.1.2015 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 20.2.2015, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Kapnoviomichania Karelia AE

vastaan

Ypourgos Oikonomikon,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Arabadjiev sekä tuomarit C. G. Fernlund (esittelevä tuomari) ja S. Rodin,

julkisasiamies: Y. Bot,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Kapnoviomichania Karelia AE, edustajanaan dikigoros V. Antonopoulos,
- Kreikan hallitus, asiamiehinään K. Paraskevopoulou, K. Nasopoulou ja S. Lekkou,
- Euroopan komissio, asiamiehinään F. Tomat ja D. Triantafyllou,

kuultuaan julkisasiamiehen 28.1.2016 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: kreikka.

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 14.12.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/108/ETY (EYVL 1992, L 390, s. 124; jäljempänä direktiivi 92/12), tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Kapnoviomichania Karelia AE (jäljempänä Karelia) ja Ypourgos Oikonomikon (valtiovarainministeriö, Kreikka) ja joka koskee maksuunpanopäätöstä, jossa Karelia määrättiin maksamaan yhteisvastuullisesti veroja ja valmisteveroja salakuljetuksen takia.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

- 3 Direktiivin 92/12 1 ja 3 artiklassa säädettiin, että kyseisessä direktiivissä ”säädetään järjestelmästä, joka koskee valmisteveron ja muiden välittömästi tai välillisesti tuotteiden kulutukseen kohdistuvien välillisten verojen alaisia tuotteita, lukuun ottamatta arvonlisäveroa ja yhteisön määräämiä veroja” ja että kyseistä direktiiviä ”sovelletaan yhteisön tasolla – – valmistettu[un] tupakka[an]”.
- 4 Kyseisen direktiivin 4 artiklassa määriteltiin käsite ”valtuutettu varastonpitäjä” siten, että sillä tarkoitetaan ”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”.
- 5 Mainitun direktiivin 5 artiklan 2 kohdassa säädettiin, että valmisteveron alaisia tuotteita, jotka tuotiin kolmansista maista taikka vietiin näihin maihin ja joihin sovellettiin muuta yhteisön tullimenettelyä kuin vapaaseen liikkeeseen luovuttamista, oli pidettävä väliaikaisesti valmisteverottomina.
- 6 Saman direktiivin 6 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädettiin, että ”valmisteverovaade tulee täytäntöönpanokelpoiseksi [oikeammin: valmisteverosaatava syntyy], kun tuote luovutetaan kulutukseen”; tuotteiden kulutukseen luovuttamisena on pidettävä muun muassa sitä, että ”niihin lakataan soveltamasta väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmää [oikeammin: ne poistuvat – – järjestelmästä], myös sääntöjenvastaisesti”.
- 7 Direktiivin 92/12 13 artiklassa säädettiin, että valtuutettu varastonpitäjä on muun muassa velvollinen ”antamaan tarvittaessa tuotantoa, valmistusta ja hallussapitoa koskevan vakuuden sekä tavaroiden liikkumista koskevan pakollisen vakuuden, joiden edellytykset verottoman varaston toiminnan sallineen jäsenvaltion veroviranomaisten on määrättävä”.
- 8 Kyseisen direktiivin 15 artiklan 3 ja 4 kohdassa säädettiin seuraavaa:

”3. Yhteisön sisäiseen tuotteiden liikkumiseen liittyviin riskeihin on varauduttava tuotteen lähettäneen valtuutetun varastonpitäjän antamalla 13 artiklassa säädetyllä vakuudella tai tarvittaessa lähettäjän ja kuljettajan antamalla yhteisvastuullisella vakuudella. Tarvittaessa jäsenvaltiot voivat vaatia vakuutta vastaanottajalta.

Jäsenvaltioiden on vahvistettava vakuuden antamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt. Vakuuden on oltava voimassa koko yhteisössä.

4. Lähettävä valtuutettu varastonpitäjä ja tarvittaessa kuljettaja voivat vapautua vastuusta ainoastaan osoittamalla, että tuotteet on luovutettu vastaanottajalle, erityisesti esittämällä – – saateasiakirjan – –, sanotun kuitenkin rajoittamatta 20 artiklan soveltamista.”

9 Mainitun direktiivin 20 artiklan 1 ja 3 kohdassa säädettiin 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.

--

3. -- Jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet rikkomusten tai sääntöjenvastaisuuksien oikeaisemiseksi ja tehokkaiden seuraamusten määräämiseksi.”

Kreikan oikeus

- 10 Direktiivi 92/12 saatettiin osaksi Kreikan lainsäädäntöä öljytuotteita, etyylialkoholia ja alkoholijuomia sekä valmistettua tupakkaa koskevan verojärjestelmän sekä muiden oikeussääntöjen yhdenmukaistamisesta yhteisön oikeuden kanssa annetulla lailla 2127/1993 (FEK A' 48). Kyseisellä lailla säänneltiin pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan valmisteveroja koskevan järjestelmän ja hetken, jona valmisteverosaatava syntyy, lisäksi verotonta varastoa koskevaa väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmää ja valtuutettua varastonpitäjää koskevia kysymyksiä.
- 11 Mainitun lain 11 §:n 3 momentin mukaan valtuutettu varastonpitäjä on ”vastuussa valtiolle tuotteita vastaavista valmisteveroista” ja kyseinen varastonpitäjä on ”myös vastuussa toimista, joihin toimivaltainen viranomaisesta mahdollisesti katsoo [sen] varastojen varastonhoitajien syyllistyneen”.
- 12 Saman lain 67 §:n 5 momentissa säädetään, että ”sitä, että millä tahansa tavalla kierretään maksettavaksi kuuluvia valmisteveroja ja muita maksuja tai pyritään kiertämään niitä sekä jätetään noudattamatta laissa säädettyjä muodollisuuksia siinä tarkoituksessa, että vältetään valmisteverojen ja muiden maksujen suorittaminen, pidetään tullilain 1165/1918 [(jäljempänä tullilaki)] 89 §:ssä ja sitä seuraavissa pykälissä tarkoitettuna salakuljetuksena” ja että ”näistä teoista määrätään maksettavaksi kyseisissä pykälissä säädetty korotettu vero, vaikka toimivaltainen viranomaisesta katsoisi, että salakuljetusrikoksen tunnusmerkistö ei täyty”.
- 13 Tullilain 97 §:n 3 momentissa säädetään, että ”kaikki ne, joiden on osoitettu osallistuneen tämän lain 89 §:n 2 momentissa tarkoitettuun tullisääntöjen rikkomiseen, määrätään kukin osallisuutensa mukaan ja kutakin vastaan aloitetuista rikosoikeudellisista menettelyistä riippumatta maksamaan yhteisvastuullisesti sellainen korotettu vero, joka voi olla 2–10 kertaa rikkomisen kohteena olevista tavaroista kannettavan valmisteveron tai muun maksun suuruinen”. Tullilain 97 §:n 5 momentin mukaan ”toimivaltaisen tullitoimipaikan päällikkö laatii ja antaa – – perustellun päätöksen, jolla vapautetaan vastuusta tai tapauksen mukaan nimetään tässä laissa tarkoitettut vastuulliset henkilöt, määritetään kunkin osuus vastuusta, eritellään salakuljetetuista tavaroista maksettavat tai niiden takia menetetyt tullit tai muut maksut ja määrätään kannettavaksi tässä pykälässä tarkoitettu korotettu vero ja tarvittaessa menetetyt tullit ja muut maksut”.
- 14 Tullilain 99 §:n 2 momentin mukaan se, että siviilioikeudellisessa yhteisvastuussa olevat henkilöt eivät olleet tietoisia varsinaisina tekijöinä pidettyjen henkilöiden aikomuksesta syyllistyä rikkomukseen, ei vapauta ensiksi mainittuja niiden vastuusta.

15 Tullilain 108 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Rikostuomioistuim, joka antaa ratkaisun salakuljetusta koskevasta syytteestä, voi langettavassa tuomiossaan todeta, että salakuljetettujen tavaroiden omistaja tai vastaanottaja on tuomitun henkilön kanssa siviilioikeudellisessa yhteisvastuussa määrättyjen sakkojen ja kulujen maksamisesta ja, jos valtio tätä asianomistajana vaatii, sellaisten saatavien maksamisesta, joista on tehty päätös valtion hyväksi. Näin on siitä huolimatta, että yhteisvastuussa olevaa henkilöä ei ole asetettu rikosoikeudelliseen vastuuseen, kun tuomittu on käsitelty salakuljetettuja tavaroita niiden omistajan tai vastaanottajan toimeksiannosta, asiainhoitajana tai edustajana, riippumatta oikeussuhteesta, jonka nojalla tämä toimeksianto on esitetty tai jolla sitä on peitelty. Tässä ei ole merkitystä sillä, onko toimeksiannon saaja toiminut omissa nimissään – –, onko hän antanut ymmärtää, että hänellä on omistusoikeus tai muu oikeudellinen yhteys tavarihin, tai onko hän tosiasiallisesti toiminut omistajan erityis- vai yleisedustajana, paitsi jos voidaan osoittaa, etteivät edellä mainitut henkilöt ole mitenkään voineet olla tietoisia siitä, että salakuljetus todennäköisesti toteutettaisiin.”

16 Tullilain 109 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Rikostuomioistuim voi myös todeta, että edellisessä pykälässä tarkoitettujen salakuljetetun tavaran omistajan tai vastaanottajan lisäksi tuomitun henkilön kanssa siviilioikeudellisessa yhteisvastuussa määrättyjen sakkojen ja kulujen maksamisesta ja, jos valtio tätä asianomistajana vaatii, sellaisten saatavien maksamisesta, joista on tehty päätös valtion hyväksi, ovat alusten, veneiden, autojen ja karrujen omistajat, maa-, meri- tai lentoliikennettä harjoittavat yhtiöt ja näiden yhtiöiden tai alusten, veneiden, autojen, karrujen tai lentokoneiden omistajien asiamiehet ja edustajat heidän asemastaan ja nimikkeestään riippumatta sekä hotellien, majatalojen, kahviloiden tai muiden yleisölle avoimien liikeyritysten johtajat, vaikka ne eivät olisikaan rikosoikeudellisessa vastuussa salakuljetuksesta, kun kyseinen salakuljetus on toteutettu mainituilla kulkuneuvoilla tai niiden välityksellä tai edellä mainituissa liikeyrityksissä taikka käyttäen kyseisiä liikeyrityksiä joko salakuljetuksen harjoittamista varten tai salakuljetettujen tavaroiden salaamista varten, paitsi jos voidaan osoittaa, etteivät edellä mainitut henkilöt ole mitenkään voineet olla tietoisia siitä, että salakuljetus todennäköisesti toteutettaisiin.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

- 17 Karelia on kreikkalainen yhtiö, joka valmistaa tupakkatuotteita ja toimii valtuutettuna varastonpitäjänä. Pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan kyseinen yhtiö suunnitteli vievänsä tällaisia tavaroita, jotka oli asetettu väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmään, Bulgariaan, joka ei ollut vielä Euroopan unionin jäsenvaltio.
- 18 Unionin tuomioistuimelle esitetyistä huomautuksista käy ilmi, että saatuaan Bulgakommerz Ltd:ltä 760 savukelaatikon tilauksen Karelia teki 9.6.1994 vienti-ilmoituksen toimivaltaiseen tullitoimipaikkaan.
- 19 Tämä lasti ei kuitenkaan koskaan saapunut määräpaikkaansa, ja tulliviranomaisten tekemässä tutkinnassa ilmeni, että kuorma-auto, jolla lasti oli määrä kuljettaa perille, oli lähtenyt ajamaan tyhjänä Bulgariaan ja että lasti oli siirretty toiseen kuorma-autoon. Tutkinnan aikana Karelian vientipäällikkö selitti, että hän oli vastaanottanut tilauksenteon jälkeen summan, joka vastasi kyseisten tavaroiden arvoa ja jonka hän oli tallettanut Kreikassa avatulle Karelian pankkitilille. Karelian pääjohtaja väitti, ettei hän tiennyt, oliko Bulgakommerz tosiasiallisesti edes olemassa, sillä kaikki pyrkimykset kyseisen yhtiön tunnistamiseksi Bulgariassa olivat jääneet tuloksettomiksi.
- 20 Koska pääasiassa kyseessä olevan lastin poistumista ei näytetty toteen, valmisteveron määrä eli 114 726 750 Kreikan drakmaa (GRD) (336 688,92 euroa) veloitettiin pankkitakauksesta, jonka Karelia oli antanut sen vakuudeksi.

- 21 Tämän jälkeen tulliviranomaiset antoivat maksuunpanopäätöksen, joka koski kyseisten 760 savukelaatikon salakuljetusta. Kyseisessä päätöksessä todettiin, että erityisesti ne henkilöt, jotka olivat tilanneet mainitut savukkeet Karelian vientipäälliköltä Bulgakommerzin lukuun, olivat rikoskumppaneita. 573 633 750 GRD:n (1 683 444,60 euron) korotettu vero ja 9 880 000 GRD:n (28 994,86 euron) korotettu tupakan valmistevero jaettiin maksettavaksi salakuljetusrikoksen tekijöiden kesken. Samassa maksuunpanopäätöksessä määrättiin, että Karelia on siviilioikeudellisesti yhteisvastuussa näiden summien maksamisesta.
- 22 Dioikitiko Protodikeio Peiraia (Pireuksen ensimmäisen oikeusasteen hallintotuomioistuin, Kreikka) hyväksyi kyseisen yhtiön mainitusta maksuunpanopäätöksestä nostaman kanteen sillä perusteella, ettei Karelian ja henkilöiden, joiden oli katsottu olevan kyseisen salakuljetusrikoksen tekijöitä, välillä ollut osoitettu olevan toimeksianto- tai edustussuhdetta eikä myöskään sellaisen peittämiseen tarkoitettua muuta oikeussuhdetta.
- 23 Valtiovarainministeriö haki muutosta tuomioon Dioikitiko Efeteio Peiraiaassa (Pireuksen toisen oikeusasteen hallintotuomioistuin, Kreikka), joka hyväksyi valituksen ja alensi korotetun veron määrää 344 180 250 GRD:aan (336 688,91 euroon). Kyseinen tuomioistuin katsoi, että koska kyseiset savukkeet oli asetettu väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmään, salakuljetusrikoksen tekijät olivat toimineet Karelian toimeksiannosta, joten Karelialla, jota valtuutettuna varastonpitäjänä pidettiin tavaroiden haltijana, oli yksinomainen vastuu niiden liikkumisesta siihen saakka, kunnes ne vietäisiin maasta, riippumatta siitä, missä ominaisuudessa, eli kuljettajina, välittäjinä, vastaanottajina, ostajina jne., tämän salakuljetusrikoksen tekijät ovat väittäneet toimineensa.
- 24 Karelia valitti Dioikitiko Efeteio Peiraian (Pireuksen toisen oikeusasteen hallintotuomioistuin) tuomiosta Symvoulío tis Epikrateiasiin (ylin hallintotuomioistuin, Kreikka).
- 25 Ennakkoratkaisupyynnössä viimeksi mainittu tuomioistuin on todennut, että tullilain 99 §:n 2 momentin, 108 §:n ja 109 §:n mukaan tavaroiden omistajat, tavaroiden vastaanottajat ja kuljettajat sekä näiden asiamiehet ja edustajat ovat muun muassa yhteisvastuussa salakuljetusrikosten taloudellisista seurauksista, joihin kuuluvat menetettyjen tullien ja verojen ja vastaavien sakkojen maksaminen, kun ne henkilöt, joiden kanssa nämä luetellut henkilöt ovat päättäneet tehdä yhteistyötä, ovat tehneet kyseiset rikokset silloin, kun kyseiset tavarat ovat kuuluneet näiden lueteltujen henkilöiden ammatillisen vastuun piiriin. Mainitun tuomioistuimen mukaan yhteisvastuussa olevat henkilöt vapautuvat vastuusta ainoastaan, jos ne osoittavat, että niiden syyksi ei voida lukea mitään, edes vähäistä tuottamusta, mitä on arvioitava sen huolellisuuden perusteella, jota niiden on osoitettava liiketoiminnassaan ja harjoittamassaan ammatissa. Näin määritellyllä siviilioikeudellisella vastuulla, jolla ei ole Kreikan oikeudessa hallinnollisen seuraamuksen piirteitä, pyritään menetettyjen tullien ja verojen kantamisen lisäksi takaamaan mahdollisuuksien mukaan määrättyjen sakkojen maksaminen ja siten niiden tehokkuus. Lainsäätäjä on katsonut, että edellä mainittujen toimijoiden, jotka saavat voittoa taloudellisesta toiminnasta, jonka piirissä salakuljetusrikoksiin syyllistytään, on toteutettava kaikki asianmukaiset toimenpiteet varmistaakseen sen, että henkilöt, joiden kanssa ne ovat liikesuhteessa, toimivat niin, että kyseiset toimijat eivät osallistu salakuljetusrikoksiin.
- 26 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että kun kyseistä kansallista lainsäädäntöä tulkitaan direktiivin 92/12 säännösten valossa, sen perusteella voidaan määrätä, että valtuutettu varastonpitäjä on salakuljetusrikosten tekijöiden kanssa siviilioikeudellisessa yhteisvastuussa niistä tavaroista, jotka on otettu verottomasta varastosta väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmään ja jotka ovat poistuneet tästä järjestelmästä sääntöjenvastaisella tavalla.
- 27 Kyseisen tuomioistuimen jäsenten enemmistön mukaan valtuutetun varastonpitäjän yhteisvastuu ei koske ainoastaan direktiivin 92/12 mukaista valmisteverojen maksamista vaan myös muita taloudellisia seurauksia, joihin kuuluvat muun muassa salakuljetusrikosten tekijöille määrättävät taloudelliset seuraamukset. Tämä pätee riippumatta kyseisen varastonpitäjän ja ostajan välillä mahdollisesti tehdyistä erillisistä sopimuksista, joiden perusteella väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmään

asetettujen tavaroiden omistusoikeus siirtyy heti tavaroiden luovutuksen jälkeen ostajalle, joka sitoutuu kuljettamaan ne. Tämä valtuutetun varastonpitäjän kovennettu vastuu edistää veropetosten torjuntaa koskevan tavoitteen toteutumista, koska se luo kyseiselle elinkeinonharjoittajalle kannustimen huolehtia vientimenettelyn asianmukaisesta noudattamisesta ja toteuttaa sopimussuhteissaan tarvittavat toimenpiteet suojautuakseen siltä riskiltä, että se joutuu yhteisvastuullisesti vastaamaan kaikista salakuljetusrikosten taloudellisista seurauksista. Tällainen vastuu ei ole suhteellisuusperiaatteen vastainen, kun otetaan huomioon se, että valtuutetulla varastonpitäjällä on mahdollisuus vapautua vastuustaan, jos se osoittaa toimineensa vilpittömässä mielessä ja toteuttaneensa kaikki mahdolliset asianmukaiset toimenpiteet valistuneelta elinkeinonharjoittajalta edellytettävää huolellisuutta noudattaen.

- 28 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen jäsenten vähemmistön mukaan valtuutetun varastonpitäjän voidaan katsoa olevan yhteisvastuussa ainoastaan valmisteverojen maksamisesta mutta ei salakuljetusrikosten tekijöille määrättäviä taloudellisia seuraamuksia vastaavien summien maksamisesta. Kreikan lainsäädännöstä ja direktiivistä 92/12 ei ilmene, että valtuutetun varastonpitäjän voitaisiin lain nojalla olettaa olevan hallussaan olevien ja verottomasta varastostaan lähtevien kolmanteen maahan väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä toimitettavien tavaroiden omistaja siihen saakka, kunnes tavarat saapuvat hyväksytyyn määräpaikkaansa tai lähtevät unionin alueelta. Kyseisestä lainsäädännöstä ja kyseisestä direktiivistä ei myöskään ilmene, että siihen saakka, kunnes tavarat poistuvat mainitusta väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmästä, näiden tavaroiden toimittamiseen millä tahansa tavalla osallistuneiden luonnollisten henkilöiden voitaisiin lain nojalla olettaa toimineen valtuutetun varastonpitäjän toimeksiannosta tai edustajina. Näin ollen kovennettu vastuu, jota ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen jäsenten enemmistö kannattaa, ei ole välttämätöntä direktiivin 92/12 tehokkaan soveltamisen varmistamiseksi ja on ristiriidassa erilaisten unionin oikeuden periaatteiden kanssa. Se on yhtäältä ristiriidassa oikeusvarmuuden periaatteen, erityisesti elinkeinovapautta koskevien rajoitusten selvyttä ja ennakoitavuutta koskevan periaatteen ja valtuutetun varastonpitäjän omistusoikeuden kanssa. Se on toisaalta ristiriidassa suhteellisuusperiaatteen kanssa, koska olisi ilmeisen liiallista asettaa valtuutetulle varastonpitäjälle velvollisuus maksaa hallinnollisia seuraamusmaksuja, joiden osalta laissa säädetään, että ne ovat ainakin kaksinkertaisia maksettaviin veroihin nähden niiden määrästä riippumatta, ja jotka on määrätty sellaisista rikoksista, jotka johtuvat kolmansien, jotka eivät ole missään tullilain 108 §:ssä tarkoitettussa asemassa ja joihin kyseinen asianmukaista huolellisuutta noudattanut varastonpitäjä ei pysty vaikuttamaan, vilpillisestä menettelystä.
- 29 Näissä olosuhteissa Symvoulio tis Epikrateias (ylin hallintotuomioistuin) on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko direktiiviä 92/12, tulkittuna unionin yleisten oikeusperiaatteiden, erityisesti tehokkuusperiaatteen, oikeusvarmuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen valossa, tulkittava siten, että on sen vastaista soveltaa nyt käsiteltävän kaltaisessa tapauksessa tullilain 108 §:n kaltaista jäsenvaltion oikeussäntöä, jonka mukaan valtuutettu varastonpitäjä voidaan määrätä maksamaan yhteisvastuullisesti hallinnollisia seuraamusmaksuja, jotka johtuvat sellaisten tuotteiden salakuljetuksesta, joita on kuljetettu sen verottomasta varastosta väliaikaisesti valmisteverottomina ja poistettu sääntöjenvastaisesti väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmästä salakuljetuksen seurauksena – riippumatta siitä kysymyksestä, oliko se rikoksen tekohetkellä tavaroiden omistaja yksityisoikeudellisten oikeussäntöjen perusteella, sekä siitä täydentävästä kysymyksestä, oliko kyseiseen salakuljetukseen osallistuneiden salakuljettajien ja valtuutetun varastonpitäjän välillä sopimussuhde, josta voidaan päätellä, että ne ovat toimineet tämän valtuuttamina?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

- 30 Kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee pääasiallisesti, onko direktiiviä 92/12, kun sitä luetaan unionin yleisten oikeusperiaatteiden, erityisesti oikeusvarmuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen valossa, tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa mahdollistetaan se, että muun muassa tavaroiden omistajat määrätään maksamaan yhteisvastuullisesti rikoksesta, joka on tapahtunut tavaroiden liikkuessa väliaikaisesti valmisteverottomina, määrättyjä taloudellisia seuraamuksia vastaavat summat, kun kyseisten omistajien ja rikoksenteekijöiden välillä on sopimussuhde, jonka perusteella rikoksenteekijät ovat kyseisten omistajien valtuuttamia, ja jonka nojalla valtuutettu varastonpitäjä määrätään maksamaan mainitut summat yhteisvastuullisesti, vaikka kyseinen varastonpitäjä ei ollut kansallisen oikeuden mukaan mainittujen tavaroiden omistaja rikoksen tekohetkellä eikä sen ja rikoksenteekijöiden välillä ollut sopimussuhdetta, jonka perusteella rikoksenteekijät olisivat olleet sen valtuuttamia.
- 31 Tähän kysymykseen vastaamiseksi on aluksi todettava, että direktiivin 92/12 systematiikasta ja erityisesti sen 13 artiklasta, 15 artiklan 3 ja 4 kohdasta ja 20 artiklan 1 kohdasta ilmenee, että lainsäätäjällä on antanut valtuutetulle varastonpitäjälle keskeisen tehtävän menettelyssä, jota sovelletaan valmisteveron alaisten ja väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmään asetettujen tavaroiden liikkuessa.
- 32 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 34–36 kohdassa, direktiivissä 92/12 sovelletaan valtuutettuun varastonpitäjään järjestelmää, jonka nojalla se on vastuussa kaikista niistä riskeistä, joita liittyy valmisteveron alaisten ja väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmään asetettujen tavaroiden liikkumiseen, ja kyseisen varastonpitäjän katsotaan siten olevan velvollinen maksamaan valmisteveron, jos näiden tavaroiden liikkumisen aikana on tapahtunut sääntöjenvastaisuus tai rikkomus, joka aiheuttaa valmisteverosaatavan syntymisen. Näin ollen tämä vastuu on ankara, ja se ei perustu varastonpitäjän todistettuun tai oletettuun tuottamukseen vaan sen osallistumiseen elinkeinotoimintaan.
- 33 Käsiteltävässä asiassa Karelian kaltaisen valtuutetun varastonpitäjän ankaraa vastuuta valmisteverojen maksamisesta ei ole kiistetty.
- 34 Sitä vastoin on tutkittava sitä, mahdollistaako direktiivi 92/12 sen, että jäsenvaltiot asettavat valtuutetun varastonpitäjän yhteisvastuuseen myös niiden summien maksamisesta, jotka vastaavat salakuljetusrikoksen tekijöille määrättyjä taloudellisia seuraamuksia.
- 35 Direktiivin 92/12 20 artiklan 3 kohdan mukaan jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet rikkomusten tai sääntöjenvastaisuuksien oikaisemiseksi ja tehokkaiden seuraamusten määräämiseksi.
- 36 Tässä yhteydessä Kreikan hallitus väittää, että kyseisestä säännöksestä käy ilmi, että jäsenvaltioilla on velvollisuus säätää täydentävästä valtuutetun varastonpitäjän rikosoikeudellisesta vastuusta, joka koskee kaikkia sääntöjenvastaisuuksia, joihin on syyllistytty valmisteveron alaisten tavaroiden liikkeelle laskemisen aikana.
- 37 Unionin tuomioistuin on tosin jo todennut useaan otteeseen, että savukemarkkinat ovat erityisen otollisia laittoman kaupan kehittymiselle (tuomio 13.12.2007, BATIG, C-374/06, EU:C:2007:788, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Direktiivin 92/12 20 artiklan 3 kohtaan perustuvaa velvollisuutta eli sitä, että on toteutettava tarvittavat toimenpiteet rikkomusten tai sääntöjenvastaisuuksien oikaisemiseksi ja tehokkaiden seuraamusten määräämiseksi, on tulkittava tämän toteutumisen valossa.

- 38 Tästä ei kuitenkaan seuraa, että jäsenvaltioilla olisi kyseisen säännöksen nojalla velvollisuus säätää täydentävästä valtuutetun varastonpitäjän rikosoikeudellisesta vastuusta, joka koskisi kaikkia sääntöjenvastaisuuksia, joihin on syyllistytty valmisteveron alaisten tavaroiden liikkeelle laskemisen aikana.
- 39 Kyseisessä säännöksessä ei nimittäin ensinnäkään täsmennetä asianmukaisia seuraamuksia eikä niitä henkilöryhmiä, joiden on katsottava olevan vastuussa näistä seuraamuksista.
- 40 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 37 kohdassa, toiseksi direktiivissä 92/12 säädetyin ankarana vastuun järjestelmän soveltaminen päättyy, kun valtuutettu varastonpitäjä ottaa vastatakseen valmisteveroista. Näin ollen kyseisessä direktiivissä ei edellytetä sellaista yhteisvastuun järjestelmää, jossa valtuutettu varastonpitäjä asetettaisiin vastuuseen salakuljetusrikoksen tekijöille määrättyjä taloudellisia seuraamuksia vastaavien summien maksamisesta.
- 41 Vaikka direktiivissä 92/12 ei velvoiteta jäsenvaltioita säätämään, että valtuutettu varastonpitäjä on yhteisvastuussa määrättyjä taloudellisia seuraamuksia vastaavien summien maksamisesta, esiin nousee kuitenkin kysymys siitä, onko kyseinen direktiivi esteenä sille.
- 42 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ei ole unionin oikeuden vastaista edellyttää, että toimija toteuttaa kaikki toimenpiteet, joita siltä voidaan kohtuudella edellyttää sen varmistamiseksi, että sen suorittama liiketoimi ei johda siihen, että se osallistuu veropetokseen (tuomio 21.2.2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 43 Näin ollen on katsottava – kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 41 kohdassa –, että direktiivi 92/12 ei ole lähtökohtaisesti esteenä sille, että jäsenvaltiot koventavat valtuutetun varastonpitäjän vastuuta määräämällä sen yhteisvastuulliseksi väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmään asetettujen tavaroiden liikkumisen yhteydessä todetuista rikkomuksista määrättävistä taloudellisista seurauksista.
- 44 On kuitenkin tarkistettava, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kovennettu vastuu oikeusvarmuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen mukainen.
- 45 Tässä yhteydessä on ensinnäkin muistutettava, että kun jäsenvaltiot käyttävät toimivaltaansa valitakseen asianmukaisia seuraamuksia direktiivin täytäntöönpanon yhteydessä, niiden on noudatettava oikeusvarmuuden periaatetta. Unionin lainsäädännön on nimittäin oltava yksiselitteistä ja yksityisten on voitava ennakoida sen soveltaminen, ja oikeusvarmuutta on noudatettava erityisen tiukasti silloin, kun kyse on sellaisesta sääntelystä, joka saattaa saada aikaan taloudellisia rasitteita, jotta ne, joita asia koskee, voivat saada selville tarkasti, minkä laajuisia heille tällä tavoin asetetut velvollisuudet ovat (tuomio 16.9.2008, Isle of Wight Council ym., C-288/07, EU:C:2008:505, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 46 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa on kuitenkin todettava, että valtuutetun varastonpitäjän, joka ei ole säilyttänyt omistusoikeutta rikkomisen kohteena oleviin tavaroihin ja joka ei ole sellaisessa sopimussuhteessa rikoksentehtäjiin, jonka perusteella rikoksentehtäjät olisivat valtuutetun varastonpitäjän valtuuttamia, kovennetusta vastuusta ei ole nimenomaisesti säädetty direktiivissä 92/12 eikä kansallisen oikeuden säännöksissä.
- 47 Näissä olosuhteissa on todettava, että seuraamukset, joita tällaiseen valtuutettuun varastonpitäjän saatetaan soveltaa tällaisen lainsäädännön nojalla, eivät vaikuta – kun otetaan huomioon erityisesti ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen jäsenten esittämät erilaiset tulkinnat – olevan asianomaisille henkilöille riittävän selviä ja riittävästi asianomaisten henkilöiden ennakoitavissa, jotta voitaisiin katsoa, että ne täyttävät oikeusvarmuuden vaatimukset, mikä kyseisen tuomioistuimen on kuitenkin tarkistettava.

- 48 Toiseksi on todettava suhteellisuusperiaatteesta, että vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että koska unionin lainsäädäntöä ei ole yhdenmukaistettu niiden seuraamusten osalta, joita sovelletaan unionin lainsäädännössä vahvistetussa järjestelmässä säädettyjen edellytysten noudattamatta jättämisen vuoksi, jäsenvaltiot ovat toimivaltaisia valitsemaan niistä asianmukaisilta vaikuttavat seuraamukset. Niiden on kuitenkin käytettävä toimivaltaansa unionin oikeuden ja sen yleisten periaatteiden ja näin ollen suhteellisuusperiaatteen mukaisesti (ks. mm. tuomio 29.7.2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, 29 kohta).
- 49 Unionin tuomioistuin on todennut arvonlisäverotukseen liittyvässä asiassa toimenpiteistä, joilla pyritään torjumaan veropetoksia, että se, miten riskit jaetaan sellaisen petoksen johdosta, johon kolmas osapuoli on syylistynyt, ei sovi yhteen suhteellisuusperiaatteen kanssa, jos verotusjärjestelmässä asetetaan kaikki vastuu maksamisesta luovuttajalle riippumatta siitä, onko se osallisena ostajan tekemässä petoksessa (tuomio 21.2.2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, 22 ja 23 kohta).
- 50 Lisäksi unionin tuomioistuin on jo katsonut, että kansalliset toimenpiteet, jotka johtavat ankaran yhteisvastuun järjestelmään, menevät pidemmälle kuin veronsaajan oikeuksien säilyttämisen kannalta on tarpeen. Se on näin ollen katsonut, että arvonlisäveron maksamisvelvollisuuden siirtämistä muulle henkilölle kuin veronmaksuvelvolliselle, vaikka tämä henkilö olisi valtuutettu verottoman varaston pitäjä, jonka on noudatettava direktiivin 92/12 mukaisia erityisvelvoitteita, siten, ettei henkilöä vapauteta maksuvelvollisuudesta, vaikka hän osoittaisi, ettei hänellä ole mitään tekemistä veronmaksuvelvollisen menettelyn kanssa, on pidettävä suhteellisuusperiaatteen vastaisena, ja se on lisännyt, että olisi selvästi suhteetonta pitää tällaista henkilöä ehdottomasti vastuullisena verotulojen menetyksestä, joka aiheutuu kolmannen verovelvollisen menettelystä, johon henkilöllä ei ole mitään vaikutusvaltaa (tuomio 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 51 On katsottava, että samoja vaatimuksia on noudatettava, kun kyse on sellaisesta toimenpiteestä, jossa valtuutetun varastonpitäjän katsotaan olevan vastuussa salakuljetusrikosten taloudellisista seurauksista.
- 52 Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, kyseisen tuomioistuimen jäsenten enemmistön mukaan tullilain 108 §:ää on kuitenkin tulkittava siten, että valtuutettu varastonpitäjä, joka on toteuttanut kaikki toimenpiteet, joita siltä voidaan kohtuudella edellyttää sen varmistamiseksi, että sen suorittama liiketoimi ei johda siihen, että se osallistuu veropetokseen, vapautuu kyseisestä vastuusta ainoastaan siinä tapauksessa, että se voi osoittaa, että se ei ollut mitenkään voinut olla tietoinen siitä, että salakuljetus todennäköisesti toteutettaisiin. Jos asia on näin – mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava –, on katsottava, että tämä valtuutetun varastonpitäjän kovennettu vastuu merkitsee sitä, että kyseinen varastonpitäjä voidaan määrätä maksamaan yhteisvastuullisesti summat, jotka vastaavat määrättyjä taloudellisia seuraamuksia, vaikka salakuljetusrikoksen ovat tehneet henkilöt, joiden kanssa se ei ole päättänyt tehdä yhteistyötä, ja että tämä johtaa de facto ankaran yhteisvastuun järjestelmään, jota on pidettävä suhteettomana.
- 53 Edellä esitetystä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kovennetun vastuun järjestelmä voi täyttää oikeusvarmuuden periaatteesta ja suhteellisuusperiaatteesta aiheutuvat vaatimukset ainoastaan, jos siitä säädetään selvästi ja nimenomaisesti kansallisessa lainsäädännössä ja jos siinä varataan valtuutetulle varastonpitäjälle tosiasiallinen mahdollisuus vapautua vastuustaan.
- 54 Esitettyyn kysymykseen on näin ollen vastattava, että direktiiviä 92/12, kun sitä luetaan unionin yleisten oikeusperiaatteiden, erityisesti oikeusvarmuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen valossa, on tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa mahdollistetaan se, että muun muassa tavaroiden omistajat määrätään maksamaan yhteisvastuullisesti rikoksesta, joka on tapahtunut tavaroiden liikkua väliaikaisesti valmisteverottomina, määrättyjä taloudellisia seuraamuksia vastaavat summat, kun kyseisten omistajien ja rikoksenteleijöiden välillä on sopimussuhde, jonka perusteella rikoksenteleijät ovat kyseisten omistajien valtuuttamia, ja jonka nojalla valtuutettu varastonpitäjä määrätään maksamaan mainitut

summat yhteisvastuullisesti, vaikka kyseinen varastonpitäjä ei ollut kansallisen oikeuden mukaan mainittujen tavaroiden omistaja rikoksen tekohetkellä eikä sen ja rikoksentekijöiden välillä ollut sopimussuhdetta, jonka perusteella rikoksentekijät olisivat olleet sen valtuuttamia, ilman, että kyseinen varastonpitäjä voi vapautua tästä vastuusta osoittamalla, että sillä ei ole mitään tekemistä rikoksentekijöiden menettelyn kanssa.

Oikeudenkäyntikulut

- 55 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 (kuudes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25.2.1992 annettua neuvoston direktiiviä 92/12/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 14.12.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/108/ETY, kun sitä luetaan Euroopan unionin yleisten oikeusperiaatteiden, erityisesti oikeusvarmuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen valossa, on tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa mahdollistetaan se, että muun muassa tavaroiden omistajat määrätään maksamaan yhteisvastuullisesti rikoksesta, joka on tapahtunut tavaroiden liikkuessa väliaikaisesti valmisteverottomina, määrättyjä taloudellisia seuraamuksia vastaavat summat, kun kyseisten omistajien ja rikoksentekijöiden välillä on sopimussuhde, jonka perusteella rikoksentekijät ovat kyseisten omistajien valtuuttamia, ja jonka nojalla valtuutettu varastonpitäjä määrätään maksamaan mainitut summat yhteisvastuullisesti, vaikka kyseinen varastonpitäjä ei ollut kansallisen oikeuden mukaan mainittujen tavaroiden omistaja rikoksen tekohetkellä eikä sen ja rikoksentekijöiden välillä ollut sopimussuhdetta, jonka perusteella rikoksentekijät olisivat olleet sen valtuuttamia, ilman, että kyseinen varastonpitäjä voi vapautua tästä vastuusta osoittamalla, että sillä ei ole mitään tekemistä rikoksentekijöiden menettelyn kanssa.

Allekirjoitukset