YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO
2 päivänä huhtikuuta 1998 *

Asiassa C-296/95,

jonka Lontoon Court of Appeal (Yhdistynyt kuningaskunta) on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

The Queen

vastaan

Commissioners of Customs and Excise,

ex parte: **EMU Tabac SARL,**

The Man in Black Ltd,

John Cunningham,

Imperial Tobacco Ltd:n osallistuessa asian käsittelyyn,

ennakkoratkaisun valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25 päivänä helmikuuta 1992 annetun neuvoston direktiivin 92/12/ETY (EYVL L 76, s. 1) tulkinnasta, sellaisena kuin se on muutettuna 14 päivänä joulukuuta 1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/108/ETY (EYVL L 390, s. 124),

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN,

toimien kokoonpanossa: presidentti G. C. Rodríguez Iglesias, jaostojen puheenjohtajat H. Ragnemalm, M. Wathelet ja R. Schintgen sekä tuomarit G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida, J. L. Murray (esittelevä tuomari), J.-P. Puissochet, G. Hirsch, P. Jann ja L. Sevón,

julkisasiamies: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies D. Louterman-Hubeau,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— EMU Tabac SARL, The Man in Black Ltd ja John Cunningham, edustajinaan Robert Venables, QC, sekä barrister Timothy Lyons ja barrister Amanda Hardy,

— Imperial Tobacco Ltd, edustajinaan David Vaughan, QC, ja barrister Mark Brealey,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään Treasury Solicitor's Departmentin virkamies Lindsey Nicoll, avustajinaan barrister Stephen Richards ja barrister Rober Jay,

— Saksan hallitus, asiamiehinään liittovaltion talousministeriön ministerineuvos Ernst Röder ja saman ministeriön ylempi hallitusneuvos Bernd Kloke,

— Kreikan hallitus, asiamiehinään valtion oikeudellisen neuvoston avustava oikeudellinen neuvonantaja Fokion Georgakopoulos ja ulkoasiainministeriön

Euroopan yhteisöjä koskevia asioita hoitavan erityisosaston neuvonantaja Galateia Alexaki,

— Ranskan hallitus, asiamiehinään ulkoasiainministeriön oikeudellisen osaston apulaisjaostopäällikkö Catherine de Salins sekä samasta ministeriöstä tehtävään määrätty Frédéric Pascal,

— Irlannin hallitus, asiamiehenään Chief State Solicitor Michael A. Buckley, avustajinaan Michael Collins, SC, ja barrister-at-law Jennifer Payne,

— Italian hallitus, asiamiehenään ulkoasiainministeriön diplomaattisten riita-asioiden osaston osastopäällikkö, professori Umberto Leanza, avustajanaan valtionasiamies Ivo M. Braguglia,

— Alankomaiden hallitus, asiamiehenään ulkoasiainministeriön oikeudellinen neuvonantaja Adriaan Bos,

— Itävallan hallitus, asiamiehenään suurlähettiläs Franz Cede,

— Ruotsin hallitus, asiamiehenään ulkoasiainministeriön ulkomaankauppaosaston ulkoasiainneuvos Erik Brattgård,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään oikeudellisen yksikön virkamiehet Enrico Traversa ja Peter Oliver,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan EMU Tabac SARL:n, The Man in Black Ltd:n ja John Cunninghamin, edustajinaan Robert Venables, Timothy Lyons ja Amanda Hardy; Imperial Tobacco Ltd:n, edustajinaan David Vaughan ja Mark Brealey; Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen, asiamiehinään Lindsey Nicoll, Stephen Richards ja Robert Jay; Tanskan hallituksen, asiamiehenään oikeudellinen neuvonantaja, ulkoasiainministeriön osastopäällikkö Peter Biering; Kreikan hallituksen, asiamiehenään Fokion Georgakopoulos; Ranskan hallituksen, asiamiehenään Frédéric Pascal; Irlannin hallituksen, asiamiehenään Andreas O'Caoimh, SC, ja barrister-at-law Niamh Hyland; Italian hallituksen, asiamiehenään Ivo M. Braguglia; Alankomaiden hallituksen, asiamiehenään ulkoasiainministeriön oikeudellinen apulaisneuvonantaja Marc Fierstra; Suomen hallituksen, asiamiehenään ulkoasiainministeriön oikeudellisen osaston lainsäädäntöneuvos Tuula Pynnä; Ruotsin hallituksen, asiamiehenään Erik Brattgård ja komission, asiamiehinään Enrico Traversa ja Peter Oliver, 4.3.1997 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 17.4.1997 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Court of Appeal on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 31.7.1995 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 18.9.1995, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla kaksi ennakkoratkaisukysymystä valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25 päivänä helmikuuta 1992 annetun neuvoston direktiivin 92/12/ETY (EYVL L 76, s. 1) tulkinnasta, sellaisena kuin se on muutettuna 14 päivänä joulukuuta 1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/108/ETY (EYVL L 390, s. 124; jäljempänä direktiivi).

2 Nämä kysymykset on esitetty oikeudenkäynnissä, jossa asianosaisina ovat EMU Tabac SARL (jäljempänä EMU), The Man in black Ltd (jäljempänä MBL) ja John Cunningham, yksi viimeksi mainitun yhtiön johtajista, sekä Commissioners of Customs and Excise (jäljempänä tulliviranomaiset) ja jossa kysymys on tupakan valmisteveron kannosta.

Ison-Britannian lainsäädäntö

3 Vuoden 1979 *Tobacco Products Duty Act*in 2 §:n 1 momentissa säädetään, että "valmistevero kannetaan tupakkatuotteista, jotka on tuotu —— Yhdistyneeseen kuningaskuntaan". Vuoden 1992 *Excise Goods Regulations*issa määritellään verovelvolliset sekä hetki, jolloin verovelka syntyy. Vuoden 1992 *Excise Duties (Personal Reliefs) Order*issa säädetään tietyistä vapautuksista, jotka eivät kuitenkaan ole käsiteltävänä olevan asian kannalta merkityksellisiä.

Asiaan liittyvä yhteisön lainsäädäntö

4 Jäsenvaltioiden oli pantava direktiivi täytäntöön viimeistään 31.12.1992.

5 Direktiivin 6 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

Valmisteveron alaisten tuotteiden kulutukseen luovuttamisena on pidettävä sitä, että:

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

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

6 Direktiivin 7 artiklassa 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 kuitenkaan 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.

4. Edellä 1 kohdassa tarkoitettujen tuotteiden on liikuttava eri jäsenvaltioiden alueiden välillä saateasiakirjalla, jossa mainitaan 18 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun asiakirjan pääkohdat. Tämän asiakirjan muoto ja sisältö on määriteltävä tämän direktiivin 24 artiklassa tarkoitettua menettelyä noudattaen.

5. Edellä 3 kohdassa tarkoitetun henkilön, elinkeinonharjoittajan tai laitoksen on noudatettava seuraavia määräyksiä:

a) tehtävä ennen tavaroiden lähetystä ilmoitus määräjäsenvaltion veroviranomaisille ja annettava vakuus valmisteverojen maksamisesta;

b) maksettava määräjäsenvaltion valmisteverot kyseisen jäsenvaltion määräämien menettelyjen mukaisesti;

c) suostuttava valvontaan, jolla määräjäsenvaltion viranomaiset voivat varmistua siitä, että tavarat on tosiasiallisesti vastaanotettu ja niistä kannettavat valmisteverot on maksettu.

6. Edellä 1 artiklassa tarkoitetussa ensimmäisessä jäsenvaltiossa maksetut valmisteverot on palautettava 22 artiklan 3 kohdan mukaisesti."

7 Direktiivin 8 artiklassa säädetään, että

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

8 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 kuitenkaan 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 tarkoitetut 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.

Viidennen luetelmakohdan soveltamiseksi jäsenvaltiot voivat, kuitenkin yksinomaan näyttöä varten, vahvistaa ohjetasoja. Näiden ohjetasojen on oltava vähintään seuraavat:

a) *Valmistettu tupakka*

savukkeet	800 kappaletta
pikkusikarit (sikarit, joiden enimmäispaino on 3 grammaa kappaleelta)	400 kappaletta
sikarit	200 kappaletta
piippu- ja savuketupakka	1,0 kilogrammaa;

b) *Alkoholijuomat*

alkoholipitoiset juomat	10 litraa
välituotteet	20 litraa
viinit (joista enintään 60 litraa kuohuviinejä)	90 litraa
oluet	110 litraa.

Irlanti saa 30 päivään kesäkuuta 1997 noudattaa ohjetasoja, joiden on oltava viinien osalta vähintään 45 litraa (joista enintään 30 litraa kuohuviinejä) ja oluiden osalta 55 litraa."

9 Direktiivin 10 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Muiden henkilöiden kuin valtuutettujen varastonpitäjien tai rekisteröityjen taikka rekisteröimättömien elinkeinonharjoittajien ostamista valmisteveron alaisista tuotteista, jotka myyjä tai joku muu tämän puolesta lähettää tai kuljettaa suoraan

tai muutoin kuin suoraan, on kannettava valmistevero niiden määräjäsenvaltiossa. Tässä artiklassa 'määräjäsenvaltiolla' tarkoitetaan jäsenvaltiota, johon lähetys tai kuljetus saapuu.

2. Näin ollen, kun yhdessä jäsenvaltiossa kulutukseen luovutettujen valmisteveron alaisten tuotteiden luovutukseen liittyy niiden lähetys tai kuljetus toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle 1 kohdassa tarkoitetulle henkilölle ja kun myyjä tai joku muu tämän puolesta lähettää tai kuljettaa tuotteet suoraan tai muutoin kuin suoraan, näistä tuotteista on kannettava valmistevero niiden määräjäsenvaltiossa.

3. Määräjäsenvaltion valmistevero on kannettava myyjältä tuotteita luovutettaessa. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin säätää valmisteveron kannettavaksi veroedustajalta, joka on muu kuin tuotteiden vastaanottaja. Veroedustajan on oltava määräjäsenvaltioon sijoittautunut ja tämän jäsenvaltion veroviranomaisten hyväksymä.

Sen jäsenvaltion, johon myyjä on sijoittautunut, on varmistettava, että myyjä:

— antaa vakuuden valmisteverojen maksamisesta määräjäsenvaltion määräämin edellytyksin ennen tuotteiden lähetystä sekä varmistaa valmisteverojen maksamisen tuotteiden saavuttua perille,

— pitää kirjaa tuotteiden luovutuksista.

4. Edellä 2 kohdassa tarkoitetussa tapauksessa ensimmäisessä jäsenvaltiossa maksetut valmisteverot on palautettava 22 artiklan 4 kohdan mukaisesti.

5. Jäsenvaltiot voivat yhteisön lainsäädäntöä noudattaen määrätä erityisiä yksityiskohtaisia sääntöjä tämän säännöksen soveltamiseksi sellaisiin valmisteveron alaisiin tuotteisiin, joihin sovelletaan erityisiä kansallisia perustamissopimuksen mukaisia jakelusäännöksiä."

Pääasia

10 EMU on Luxemburgin oikeuden mukaan perustettu yhtiö, joka on The Enlightened Tobacco Co:n (jäljempänä ETC) tytäryhtiö ja joka on erikoistunut tupakkatuotteiden myyntiin Luxemburgin suurherttuakunnassa.

11 MBL on Ison-Britannian oikeuden mukaan perustettu yhtiö, joka myös on ETC:n tytäryhtiö ja joka on marraskuusta 1994 lähtien vastaanottanut Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvilta yksityishenkilöiltä, joita se hankkii asiakkaikseen, savuke- ja tupakkatilauksia EMU:lta ostettavaksi. Yksityiset tekevät tilaukset omiin tarpeisiinsa Luxemburgin frangeissa määritellyn hinnaston perusteella MBL:n välityksellä, joka välityspalkkiota vastaan ostaa tuotteet ja järjestää niiden tuonnin Yhdistyneeseen kuningaskuntaan yksityisen kuljettajan välityksellä yksityisten nimissä ja lukuun. Asiakas voi ostaa kerralla enintään 800 savuketta.

12 Ehdot, joiden perusteella nämä kaupat toteutetaan, on määritelty EMU:n ja MBL:n 14.11.1994 tekemässä sopimuksessa.

13 Menettelytavaksi on muun muassa sovittu, että EMU avaa ostotilin ja ylläpitää sitä MBL:n nimissä kaikkia niitä ostoja varten, joita yksityiset tekevät MBL:n välityksellä.

14 MBL on puolestaan sitoutunut maksamaan asiakkailtaan saamansa summat suoraan pankkitileille Lontoossa ja Luxemburgissa. Se takaa peruuttamattoman maksun EMU:n tavanomaisten maksuehtojen mukaisesti, kun se vastaanottaa ostotilin kuukausiotteen. MBL on lisäksi sitoutunut siihen, että valuuttakurssimuutoksista johtuvat, tuotteiden Englannin punnissa laskettujen hintojen muutokset tasataan siten, että sen yksityishenkilöiltä saama välityspalkkio nousee tai laskee.

15 Tuotteiden osto/myyntisopimukset tehdään Luxemburgin suurherttuakunnassa, jossa myös omaisuuden luovutus tapahtuu. Sopimuksiin sovelletaan Englannin oikeutta.

16 Valmisteveroaste on yleisesti korkeampi Isossa-Britanniassa kuin Luxemburgin suurherttuakunnassa.

17 Tulliviranomaiset ottivat vuoden 1995 aikana haltuun Doverissa joitakin eriä maahantuotavia tupakkatuotteita, minkä tämän valtion lainsäädäntö sallii, mikäli tuotteista on siellä maksettava valmistevero.

18 EMU, MBL ja John Cunningham ovat nostaneet tuomioistuimessa kanteen tästä haltuunotosta. Ne ovat vaatineet ensiksikin, että tuomioistuin toteaa, että valmisteveroa ei ole suoritettava Englannissa ja että kyseessä olevien tupakkatuotteiden haltuunotto oli lainvastainen, sekä toiseksi, että tuomioistuin asettaa määräyksen, jonka perusteella tulliviranomaisia kielletään ottamasta haltuun niiden järjestelmän mukaan tuotuja tuotteita. Ne katsovat nimittäin, että valmistevero on maksettava Luxemburgin suurherttuakunnassa ja että tämän seurauksena kyseessä olevat tuotteet on vapautettu tämän veron maksamisesta Yhdistyneessä kuningaskunnassa, minkä johdosta niiden hinta laskee merkittävästi, aina 40 prosenttiin asti tietyissä tapauksissa.

19 Koska kanne hylättiin, pääasian kantajat ovat valittaneet 30.5.1995 päivätyllä kanteellaan edelleen Court of Appealiin.

20 Kansallinen tuomioistuin katsoi, että asian ratkaisu riippui direktiivin ja erityisesti sen 8 artiklan tulkinnasta, ja päätti lykätä asian käsittelyä sekä esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

1) Estääkö direktiivi 92/12/ETY ja erityisesti sen 8 artikla valmisteveron kantamisen tavaroista jäsenvaltiossa A, kun

   i) tavarat hankittiin jäsenvaltiossa A olevan yksityishenkilön tarpeisiin,

   ii) tavarat hankki tämän yksityishenkilön lukuun asiamies jäsenvaltiossa B,

   iii) asiamies järjesti tavaroiden kuljetuksen jäsenvaltiosta B jäsenvaltioon A ja kun

   iv) yksityishenkilö ei itse matkustanut tavaroiden kanssa jäsenvaltiosta B jäsenvaltioon A?

2) Estääkö direktiivi 92/12/ETY valmisteveron kantamisen jäsenvaltiossa A kyseisistä ostoista, jos on olemassa liiketaloudellisin periaattein toteutettu ja markkinoitu järjestelmä, jossa ostot tekee jäsenvaltiossa B asiamies jäsenvaltiossa A olevan yksityishenkilön lukuun tämän yksityishenkilön omiin tarpeisiin ja jos ostokset kuljetetaan jäsenvaltiosta B jäsenvaltioon A tämän asiamiehen tekemin järjestelyin?

21 Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevasta päätöksestä käy ilmi, että kansallinen tuomioistuin haluaa kahdella kysymyksellään selvittää, onko direktiiviä tulkittava siten, että se estää valmisteveron kantamisen jäsenvaltiossa A sellaisista tuotteista, jotka on luovutettu kulutukseen jäsenvaltiossa B, josta ne on hankittu yhtiöltä X jäsenvaltiossa A olevien yksityishenkilöiden tarpeisiin heidän asiamiehenään korvausta vastaan toimivan yhtiön Y välityksellä, kun otetaan huomioon, että tavaroiden kuljetuksen jäsenvaltiosta B jäsenvaltioon A järjesti samaten yhtiö Y yksityishenkilöiden lukuun ja sen toteutti ammattimainen kuljettaja maksua vastaan.

22 Aluksi voidaan todeta, että direktiivistä käy ilmi, että sillä on tarkoitus asettaa tietyt säännöt valmisteveron alaisten tuotteiden hallussapidon, liikkumisen ja valvonnan osalta, jotta voidaan varmistaa, että valmisteverosaatava on sama kaikissa jäsenvaltioissa.

23 On korostettava, kuten kolmannesta, viidennestä, kuudennesta ja yhdennestätoista perustelukappaleesta käy ilmi, että direktiivissä erotetaan toisaalta sellaiset tavarat, joita pidetään hallussa kaupallisiin tarkoituksiin ja joiden kuljetukseen vaaditaan saateasiakirjat, sekä toisaalta tavarat, joita pidetään hallussa henkilökohtaisia tarpeita varten.

24 Viimeksi mainittujen tavaroiden osalta on todettava, että siltä osin kuin 8 artiklassa säädetään, että valmistevero on maksettava siinä jäsenvaltiossa, josta ne hankitaan, siinä ei vaadita mitään saateasiakirjaa niiden kuljettamiseksi toiseen jäsenvaltioon.

25 Direktiivin 8 artiklan soveltaminen edellyttää kuitenkin, että useammat edellytykset täyttyvät. Siten valmisteveron alaisten tavaroiden on oltava yksityishenkilön hankkimia, ne on oltava hankittu tämän omiin tarpeisiin sekä niiden kuljetuksen on täytynyt tapahtua tämän yksityishenkilön toimesta.

26 Näiden edellytysten avulla voidaan määritellä yhdessä valtiossa hankittujen ja sen jälkeen toiseen valtioon kuljetettujen valmisteveron alaisten tuotteiden hallussapidon ehdottoman henkilökohtainen luonne.

27 Pääasian kantajat väittävät ensinnäkin, että tämä säännös soveltuu sellaiseen tilanteeseen, joka pääasiassa on kyseessä ja jossa valmisteveron alaisten tavaroiden osto on suoritettu asiamiehen välityksellä, joka on myös järjestänyt tavaroiden kuljetuksen.

28 Väitteensä tueksi kantajat tuovat esiin, että roomalaisesta oikeudesta peräisin oleva periaate qui facit per alium facit per se, jonka mukaan henkilöä, joka toimii asiamiehen välityksellä, on kohdeltava samalla tavoin, kuin jos hän olisi toiminut itse, on yleinen oikeusperiaate tietyissä oikeusjärjestyksissä ja erityisesti englantilaisessa oikeusjärjestyksessä, ja se korostuu etenkin tässä tapauksessa, kun direktiivin englanninkielisessä versiossa eikä myöskään ranskan-, italian-, espanjan-, saksan-, hollannin- ja portugalinkielisissä versioissa suljeta pois mahdollisuutta käyttää asiamiestä.

29 Tätä perustelua ei voida hyväksyä.

30 Ensinnäkään yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan yhteisön oikeusjärjestyksessä ei pääsääntöisesti määritellä käsitteitä yhden tai useamman kansallisen oikeusjärjestyksen innoittamana ilman nimenomaista mainintaa (asia 64/81, Corman, tuomio 14.1.1982, Kok. 1982, s. 13, 8 kohta). Toiseksi direktiivin 8 artiklassa ei ole nimenomaista viittausta kansallisiin oikeusjärjestyksiin.

31 Vaikka oletettaisiin, että edellä mainittu periaate on yhteinen kaikille jäsenmaille, on julkisasiamiehen tavoin todettava, että kyseessä on yksityisoikeudellinen,

tarkemmin ottaen velvoiteoikeuden alaan kuuluva periaate, joka ei välttämättä sovellu vero-oikeuteen, jolla on itsenäisiä tavoitteita.

32 On korostettava, että kun yhteisön lainsäätäjä on tarkoittanut direktiivin yhteydessä viitata tilanteeseen, jossa kolmas on välittäjänä, se on ilmaissut tämän nimenomaisesti erityisellä sanamuodolla. Tällä tavoin on säädetty 9 artiklan 3 kohdassa ja 10 artiklan 1 kohdassa.

33 On todettava, että 8 artiklan osalta yhdessäkään kieliversiossa ei nimenomaisesti mainita tilannetta, jossa kolmas toimii välittäjänä, ja että päinvastoin tanskan- ja kreikankielisistä versioista ilmenee erityisen selvästi, että valmisteveron alaisten tuotteiden hankkijan on henkilökohtaisesti hoidettava kuljetus, jotta valmistevero tulisi maksettavaksi maassa, jossa tuote on ostettu.

34 Pääasian kantajat myöntävät, että nämä kaksi viimeksi mainittua versiota sulkevat pois sen, että asiamies toimisi välittäjänä. He katsovat kuitenkin, että mikäli ne ovat ristiriidassa muiden kieliversioiden kanssa, niitä ei tule ottaa huomioon sillä perusteella, että näiden kahden kyseessä olevan jäsenvaltion väkiluku oli vain viisi prosenttia 12 jäsenvaltion väkiluvusta silloin kun direktiivi annettiin ja että muiden jäsenvaltioiden kansalaiset eivät helposti ymmärrä niiden kieltä.

35 Tältä osin on syytä korostaa, että toisaalta tanskan- ja kreikankielisen version ja toisaalta muiden kieliversioiden välillä on ristiriita vain, jos seurataan pääasian kantajien esittämää ajatuksenjuoksua.

36 Lisäksi kahden kieliversion vähättely, mitä pääasian kantajat esittävät, olisi ristiriidassa yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön kanssa, jonka

mukaan yhteisön säädösten yhdenmukaisen tulkinnan välttämättömyys sulkee pois sen, että epävarmassa tilanteessa jokin säännös otetaan huomioon erikseen, ja päinvastoin edellyttää, että sitä tulkitaan ja sovelletaan muilla virallisilla kielillä laadittujen versioiden valossa (ks. erityisesti asia 9/79, Koschniske, tuomio 12.7.1979, Kok. 1979, s. 2717, 6 kohta). Kaikilla kieliversioilla on periaatteessa sama arvo, joka ei voi vaihdella sen mukaan, mikä on kyseessä olevaa kieltä puhuvan väestön määrä näissä jäsenvaltioissa.

37 Edellä olevasta seuraa, että 8 artiklaa ei voida soveltaa silloin, kun valmisteveron alaisten tavaroiden osto ja/tai kuljetus on tapahtunut asiamiehen välityksellä. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen kuvaamassa tilanteessa 8 artiklan soveltamisedellytykset eivät näin ollen täyty.

38 Pääasian kantajat toteavat vielä, että oikeusvarmuuden periaate, sellaisena kuin se on mainittu asiassa C-30/89, komissio vastaan Ranska, tuomio 13.3.1990 (Kok. 1990, s. I-691), edellyttää, että direktiiviä on tulkittava epäselvässä tilanteessa yksityishenkilön hyväksi siltä osin kuin direktiivistä aiheutuu taloudellisia seuraamuksia.

39 Tältä osin on korostettava, että säännöksessä mahdollisesti oleva epäselvyys voidaan osoittaa ainoastaan ottaen huomioon sen asiayhteys (ks. erityisesti asia 292/82, Merck, tuomio 17.11.1983, Kok. 1983, s. 3781, 12 kohta).

40 Kuten tässä tuomiossa, erityisesti sen 33 kohdassa, on jo osoitettu, direktiivistä käy selvästi ilmi, että yhteisön lainsäätäjä ei ole missään vaiheessa tarkoittanut viitata 8 artiklan yhteydessä siihen, että asiamies toimisi välittäjänä. Siten tämä säännös ei ole millään tavoin epäselvä.

41 Pääasian kantajat esittävät seuraavaksi, että mikäli 8 artiklaa on tulkittava siten, että sitä ei voida soveltaa siinä tapauksessa, että asiamies toimii välittäjänä, tällöin voitaisiin soveltaa 6 artiklaa, minkä seurauksena valmistevero tulisi kyseisessä tapauksessa maksettavaksi vain Luxemburgin suurherttuakunnassa, eli maassa, jossa tuotteet on luovutettu kulutukseen.

42 Tältä osin on todettava, että vaikka 6 artiklassa säädetään, että valmisteverovaade tulee täytäntöönpanokelpoiseksi, kun tuote luovutetaan kulutukseen jäsenmaassa, tämä ei estä sitä, että valmistevero kannetaan toisessa jäsenvaltiossa 7, 9 ja 10 artiklan nojalla, jolloin ensimmäisessä jäsenvaltiossa mahdollisesti maksettu valmistevero voidaan palauttaa 7 artiklan 6 kohdan tai 10 artiklan 4 kohdan nojalla.

43 Näyttää siltä, että kansallisen tuomioistuimen kuvaaman kaltaista tilannetta tarkoitetaan sekä direktiivin 7 artiklassa että 10 artiklassa.

44 Ensinnäkin 10 artiklan 2 kohdassa säädetään, että kun yhdessä jäsenvaltiossa kulutukseen luovutettujen valmisteveron alaisten tuotteiden luovutukseen liittyy niiden lähetys tai kuljetus toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle muulle henkilölle kuin valtuutetulle varastonpitäjälle tai rekisteröidylle taikka rekisteröimättömälle elinkeinonharjoittajalle ja kun myyjä tai joku muu tämän puolesta lähettää tai kuljettaa tuotteet suoraan tai muutoin kuin suoraan, näistä tuotteista on kannettava valmistevero niiden määräjäsenvaltiossa.

45 Viimeksi mainittu säännös on laadittu siten, että se ei kata pelkästään tilannetta, jossa myyjä kuljettaa tai lähettää tavarat itse, vaan se käsittää myös paljon laajemmin kaikenlaiset lähetys- tai kuljetusmahdollisuudet, jotka tapahtuvat myyjän lukuun.

46 Lisäksi tämän säännöksen sanamuodosta käy selvästi ilmi, että yhteisön lainsäätäjä painottaa enemmän liiketoimien objektiivista luonnetta kuin niiden oikeudellista muotoa.

47 Tämän osalta on todettava, että kansallisen tuomioistuimen käsittelemässä pääasiassa EMU ja MBL ovat saman yhtiön tytäryhtiöitä ja että tällä perusteella niiden voidaan katsoa kuuluvan samaan taloudelliseen kokonaisuuteen huolimatta siitä, että ne ovat erillisiä oikeushenkilöitä (ks. asia 170/83, Hydrotherm, tuomio 12.7.1984, Kok. 1984, s. 2999, 11 kohta).

48 Ennakkoratkaisun esittämistä koskevasta päätöksestä käy lisäksi ilmi, että MBL ei toimi niiden yksityishenkilöiden aloitteesta, joita se edustaa, vaan se hankkii näiltä tupakka- ja savuketilauksia, jotka toimitetaan ainoastaan EMU:lle, eli myyjälle. MBL ja EMU ovat määritelleet yleisesti yhteistyönsä muodot vuoden 1991 sopimuksessa, jonka mukaan MBL, eivätkä ostajat itse, vastaa valuuttakurssien kehitykseen liittyvistä riskeistä.

49 Näin ollen on todettava, että vaikka MBL toimiikin ostajien asiamiehenä Englannin oikeuden mukaan, pääasiassa käsiteltävänä olevassa asiassa tarkoitetut kauppatavarat on lähetetty tai kuljetettu suoraan tai epäsuorasti myyjän toimesta tai hänen lukuunsa 10 artiklassa tarkoitetulla tavalla, jolloin valmistevero on maksettava Yhdistyneessä kuningaskunnassa.

50 Pääasian kantajien mukaan valmisteveron kannosta Yhdistyneessä kuningaskunnassa olisi seurauksena kaksinkertainen verotus, jonka osalta on korostettava, että 10 artiklan 4 kohdassa säädetään nimenomaisesti, että mikäli 2 kohtaa voidaan soveltaa, siinä jäsenvaltiossa maksetut valmisteverot on palautettava, jossa tavarat on luovutettu kulutukseen.

51 Direktiivin 7 artiklan osalta on todettava, että sen 1 kohdassa säädetään, että valmisteverot on kannettava siinä jäsenvaltiossa, jossa pidetään hallussa kaupallisiin tarkoituksiin tuotteita, jotka on jo luovutettu kulutukseen toisessa jäsenvaltiossa. Direktiivin 7 artiklan 2 kohdassa täsmennetään tämän suhteen, että kun näitä tuotteita luovutetaan, aiotaan luovuttaa tai osoitetaan itsenäistä taloudellista toimintaa harjoittavan elinkeinonharjoittajan tai julkisoikeudellisen laitoksen tarpeisiin toisessa jäsenvaltiossa, valmistevero on kannettava tässä toisessa jäsenvaltiossa.

52 Nyt käsiteltävänä olevan kaltaisessa tapauksessa, jossa yhdestä jäsenvaltiosta tulevat tavarat kuljetetaan toiseen jäsenvaltioon siten, että välittäjänä toimii maksua vastaan elinkeinonharjoittaja, joka on etukäteen hankkinut asiakkaat viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa ja joka on järjestänyt tavaroiden tuonnin, on todettava että valmistevero on maksettava tässä jälkimmäisessä jäsenvaltiossa.

53 Edellä olevasta seuraa, että direktiiviä on tulkittava siten, että se ei estä valmisteveron kantamista jäsenvaltiossa A sellaisista tuotteista, jotka on luovutettu kulutukseen jäsenvaltiossa B, jossa ne on hankittu yhtiöltä X jäsenvaltiossa A olevien yksityishenkilöiden tarpeisiin, kun heidän välittäjänään toimii yhtiö Y asiamiehen ominaisuudessa palkkiota vastaan ja kun otetaan huomioon, että tavaroiden kuljetuksen jäsenvaltiosta B jäsenvaltioon A on järjestänyt yhtiö Y yksityishenkilöiden lukuun ja sen on toteuttanut ammattimainen kuljettaja maksua vastaan.

Oikeudenkäyntikulut

54 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Yhdistyneen kuningaskunnan, Tanskan, Saksan, Kreikan, Ranskan, Irlannin, Italian, Alankomaiden, Itävallan, Suomen ja Ruotsin hallituksille ja Euroopan yhteisöjen komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN

on ratkaissut Court of Appealin 31.7.1995 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

Valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25 päivänä helmikuuta 1992 annettua neuvoston direktiiviä 92/12/ETY on tulkittava siten, että se ei estä valmisteveron kantamista jäsenvaltiossa A sellaisista tuotteista, jotka on luovutettu kulutukseen jäsenvaltiossa B, jossa ne on hankittu yhtiöstä X jäsenvaltiossa A olevien yksityishenkilöiden tarpeisiin, kun heidän välittäjänään toimii yhtiö Y asiamiehen ominaisuudessa palkkiota vastaan ja kun otetaan huomioon, että tavaroiden kuljetuksen jäsenvaltiosta B jäsenvaltioon A on järjestänyt yhtiö Y yksityishenkilöiden lukuun ja sen on toteuttanut ammattimainen kuljettaja maksua vastaan.

Rodríguez Iglesias Ragnemalm Wathelet

Schintgen Mancini

Moitinho de Almeida Murray Puissochet

Hirsch Jann Sevón

Julistettiin Luxemburgissa 2 päivänä huhtikuuta 1998.

R. Grass G. C. Rodríguez Iglesias

kirjaaja presidentti