Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

10 päivänä kesäkuuta 2021 *

Ennakkoratkaisupyyntö – Valmisteveroja koskeva yleinen järjestelmä – Direktiivi 2008/118/EY – 33 artiklan 3 kohta – Tavarat, jotka on luovutettu kulutukseen yhdessä jäsenvaltiossa ja joita pidetään hallussa kaupallisessa tarkoituksessa toisessa jäsenvaltiossa – Henkilö, joka on velvollinen maksamaan näiden tavaroiden osalta syntyneen valmisteverosaatavan – Henkilö, joka pitää hallussaan toisessa jäsenvaltiossa luovutukseen tarkoitettuja tavaroita – Tavaroiden kuljettaja

Asiassa C-279/19,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Englannin ja Walesin ylioikeus (siviiliasioiden osasto), Yhdistynyt kuningaskunta) on esittänyt 19.3.2019 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 3.4.2019, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

vastaan

WR,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Vilaras sekä tuomarit N. Piçarra (esittelevä tuomari), D. Šváby, S. Rodin ja K. Jürimäe,

julkisasiamies: E. Tanchev,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– WR, edustajinaan S. Panesar, solicitor, ja D. Bedenham, barrister,

– Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehinään S. Brandon, J. Simor, QC, ja E. Mitrophanous, barrister,

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

– Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan A. Collabolletta, avvocato dello Stato,

– Alankomaiden hallitus, asiamiehinään K. Bulterman, J. Langer ja J. Hoogveld,

– Euroopan komissio, asiamiehinään aluksi R. Lyal ja C. Perrin, sittemmin C. Perrin,

kuultuaan julkisasiamiehen 21.1.2021 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/118/EY (EUVL 2009, L 9, s. 12) 33 artiklan 3 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (vero- ja tullihallinto, Yhdistynyt kuningaskunta) ja WR ja joka koskee WR:lle määrätyn valmisteveron, joka liittyy tavaroihin, jotka WR on kuljettanut Yhdistyneeseen kuningaskuntaan ilman pätevää hallinnollista asiakirjaa, jolla todistetaan, että kyseinen siirto on tapahtunut väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä, ja joiden osalta on syntynyt valmisteverosaatava, laillisuutta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 2008/118 johdanto-osan toisessa ja kahdeksannessa perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”(2) Valmisteveron kantamista [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)] soveltamisalaan kuuluvista tavaroista, jäljempänä ’valmisteveron alaiset tavarat’, koskevien edellytysten on säilyttävä yhdenmukaisina sisämarkkinoiden toimivuuden varmistamiseksi.

– –

(8) Koska sisämarkkinoiden toimivuuden kannalta on tarpeen, että valmisteveron käsite ja valmisteverosaatavan syntymistä koskevat edellytykset ovat samat kaikissa jäsenvaltioissa, on tarpeen selventää [unionin] tasolla, milloin valmisteveron alaiset tavarat luovutetaan kulutukseen ja kuka on velvollinen maksamaan valmisteveron.”

4 Kyseisen direktiivin 1 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä vahvistetaan yleinen järjestelmä, joka koskee seuraavien tavaroiden – – kulutuksesta välittömästi tai välillisesti kannettavaa valmisteveroa:

– –

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

5 Kyseisen direktiivin 4 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä ja sen täytäntöönpanosäännöksissä tarkoitetaan:

– –

7) ’väliaikaisen verottomuuden järjestelmällä’ verojärjestelmää, jota sovelletaan tullisuspensiomenettelyyn tai -järjestelmään kuulumattomien valmisteveron alaisten tavaroiden tuotantoon, jalostukseen, hallussapitoon tai siirtoon väliaikaisesti valmisteverottomina;

– –

11) ’verottomalla varastolla’ paikkaa, jossa valtuutettu varastonpitäjä ansiotoiminnassaan tuottaa, jalostaa, pitää hallussaan taikka vastaanottaa tai josta tämä lähettää valmisteveron alaisia tavaroita väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä sen jäsenvaltion, jossa veroton varasto sijaitsee, toimivaltaisten viranomaisten vahvistamin edellytyksin.”

6 Saman direktiivin II lukuun, jonka otsikko on ”Verosaatavan syntyminen, valmisteveron palautus ja vapautus valmisteverosta”, sisältyvään 1 jaksoon, jonka otsikko on ”Verosaatavan syntymisen aika ja paikka”, kuuluvassa 7 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

2. Tätä direktiiviä sovellettaessa kulutukseen luovutuksena pidetään:

a) valmisteveron alaisten tavaroiden poistumista, sääntöjenvastainen poistuminen mukaan lukien, väliaikaisen verottomuuden järjestelmästä;

b) valmisteveron alaisten tavaroiden hallussapitoa väliaikaisen verottomuuden järjestelmän ulkopuolella, jos valmisteveroa ei ole kannettu [unionin] lainsäädännön ja kansallisen lainsäädännön asiaa koskevien säännösten nojalla;

– –”

7 Direktiivin 2008/118 8 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Valmisteverovelvollinen on

a) silloin, kun valmisteveron alaiset tuotteet poistuvat 7 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitetusta väliaikaisen verottomuuden järjestelmästä:

– –

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 tarkoitetun 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.”

8 Kyseisen direktiivin IV lukuun, jonka otsikko on ”Valmisteveron alaisten tavaroiden väliaikaiset verottomat siirrot”, sisältyvään 1 jaksoon, jonka otsikko on ”Yleiset säännökset”, kuuluvan 17 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Valmisteveron alaisia tavaroita voidaan siirtää väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä [unionin] alueella, myös silloin, kun tavarat siirretään kolmannen maan tai kolmannen alueen kautta:

a) verottomasta varastosta:
   i) toiseen verottomaan varastoon;

– –”

9 Samaan IV lukuun sisältyy 2 jakso, jonka otsikko on ”Valmisteveron alaisten tavaroiden väliaikaisesti verottomissa siirroissa noudatettava menettely” ja johon kuuluvassa 21 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Valmisteveron alaisten tavaroiden siirron katsotaan tapahtuvan väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä vain, jos se tapahtuu 2 ja 3 kohdan mukaisesti laadittua sähköistä hallinnollista asiakirjaa käyttäen.

2. Tämän artiklan 1 kohtaa sovellettaessa lähettäjän on toimitettava sähköisen hallinnollisen asiakirjan luonnos lähtöjäsenvaltion toimivaltaisille viranomaisille käyttäen [valmisteveron alaisten tuotteiden liikkumisen ja valvonnan tietokoneistamisesta 16.6.2003 tehdyn Euroopan parlamentin ja neuvoston] päätöksen N:o 1152/2003/EY [(EUVL 2003, L 162, s. 5)] 1 artiklassa tarkoitettua tietokoneistettua järjestelmää – –

3. Lähtöjäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten on tehtävä sähköinen tarkastus sähköisen hallinnollisen asiakirjan luonnoksessa oleville tiedoille.

Jos tiedot eivät ole oikein, lähettäjälle on ilmoitettava asiasta viipymättä.

Jos tiedot ovat oikein, lähtöjäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten on annettava asiakirjalle yksilöivä hallinnollinen viitekoodi ja ilmoitettava se lähettäjälle.

– –"

10 Mainitun direktiivin V lukuun, jonka otsikko on "Kulutukseen luovutettujen valmisteveron alaisten tavaroiden siirto ja verotus", sisältyvään 2 jaksoon, jonka otsikko on "Hallussapito toisessa jäsenvaltiossa", kuuluvassa 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 kuitenkaan 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 käyttöään varten 32 artiklan mukaisesti.

– –

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 [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 kuitenkaan rajoittamatta 38 artiklan soveltamista.

– –"

Yhdistyneen kuningaskunnan oikeus

11 Vuonna 2010 annetun valmisteveron alaisia tavaroita (hallussapito, liikkuminen ja verosaatavan syntyminen) koskevan asetuksen (Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010, jäljempänä vuoden 2010 asetus) 13 §:n 1 ja 2 momentissa säädetään seuraavaa:

"1. Jos toisessa jäsenvaltiossa kulutukseen jo luovutettuja valmisteveron alaisia tavaroita pidetään hallussa kaupallisessa tarkoituksessa Yhdistyneessä kuningaskunnassa niiden Yhdistyneessä kuningaskunnassa tapahtuvaa luovuttamista tai käyttöä varten, valmisteverosaatava syntyy silloin, kun kyseisiä tavaroita pidetään näin hallussa ensimmäisen kerran.

2. Henkilö, joka on velvollinen maksamaan veron, on 1 momentissa tarkoitetussa kulloisessakin tapauksessa henkilö,

a) joka luovuttaa tavarat

b) joka pitää hallussaan luovutukseen tarkoitettuja tavaroita tai

c) jolle tavarat luovutetaan."

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

12 Yhdistyneen kuningaskunnan rajavartiolaitoksen (United Kingdom Border Agency, jäljempänä UKBA) virkailijat pysäyttivät WR:n, joka on itsenäinen ammatinharjoittaja, kuljettaman raskaan tavarankuljetusajoneuvon 6.9.2013 sen saavuttua Doverin (Yhdistynyt kuningaskunta) satamaan. Ajoneuvossa oli valmisteveron alaisia tavaroita eli 26 lavallista olutta (jäljempänä kyseiset tavarat).

13 WR esitti UKBA:n virkailijoille Cargo Movement Requirement -rahtikirjan, joka oli laadittu Genevessä 19.5.1956 allekirjoitetun, tavaran kansainvälisessä tiekuljetuksessa käytettävästä rahtisopimuksesta tehdyn yleissopimuksen, sellaisena kuin se on muutettuna 5.7.1978 tehdyllä pöytäkirjalla, perusteella (jäljempänä CMR-rahtikirja). Siinä todettiin, että kyseiset tavarat oli varustettu direktiivin 2008/118 21 artiklassa tarkoitetulla sähköisellä hallinnollisella asiakirjalla, johon sisältyi hallinnollinen viitekoodi (ARC). Tässä rahtikirjassa täsmennettiin myös, että lähettäjä oli Saksassa sijaitseva tullivarasto ja että vastaanottaja oli Seabrook Warehousing Ltd, joka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitseva tullivarasto.

14 UKBA:n virkailijat kuitenkin tarkastivat valmisteveron alaisten tavaroiden tietojenvaihtojärjestelmän (Excise Movement and Control System – EMCS) tiedot ja totesivat, että CMR-rahtikirjassa esitetty hallinnollinen viitekoodi oli jo käytetty samaan Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevaan tullivarastoon toimitetun toisen olutlähetyksen yhteydessä. Mainitut virkailijat katsoivat tästä syystä, että kyseisiä tavaroita ei siirretty väliaikaisesti verottomina ja että näin ollen niitä koskeva valmisteverosaatava syntyi niiden saapuessa Yhdistyneeseen kuningaskuntaan. UKBA:n virkailijat takavarikoivat näin ollen kyseiset tavarat ja niitä kuljettaneen ajoneuvon.

15 Tämän jälkeen vero- ja tullihallinto määräsi yhtäältä WR:lle 22 779 Englannin punnan (GBP) (n. 26 400 euroa) suuruisen valmisteveron vuoden 2010 asetuksen 13 §:n 1 ja 2 momentin nojalla (jäljempänä riidanalainen vero) ja toisaalta määräsi WR:lle 4 897,48 Englannin punnan (n. 5 700 euroa) suuruisen sakon vuoden 2008 verolain (Finance Act 2008) liitteen 41 nojalla.

16 First-tier Tribunal (Tax Chamber) (alioikeuden verojaosto, Yhdistynyt kuningaskunta) hyväksyi WR:n hänelle määrätystä riidanalaisesta verosta ja sakosta tekemän valituksen. Kyseinen tuomioistuin katsoi, että vaikka WR tiesi, että kyseisistä tavaroista oli kannettava valmistevero, se ei ollut osallisena näiden tavaroiden salakuljetuksen yrityksessä. Koska hänen ei ollut mahdollista päästä valmisteveron alaisten tavaroiden tietojenvaihtojärjestelmään, hänellä ei ollut mitään keinoa tarkistaa, oliko CMR-rahtikirjassa oleva hallinnollinen viitekoodi jo käytetty. Mikään hänen hallussaan olleissa asiakirjoissa ei myöskään herättänyt epäilyksiä tältä osin. WR ei myöskään ollut ajoneuvon omistaja, eikä hänellä ollut mitään oikeutta tai intressiä kyseisiin tavaroihin nähden, koska hänen ainoana tarkoituksenaan oli noutaa ja toimittaa nämä tavarat saatujen ohjeiden mukaisesti korvausta vastaan. Ainoastaan salakuljetusyrityksen järjestäneet

henkilöt voivat tosiasiallisesti ja oikeudellisesti määrätä kyseisistä tavaroista niiden takavarikoinnin ajankohtana. Kyseinen tuomioistuin totesi vielä, että WR oli ilmoittanut takavarikosta henkilölle, joka oli antanut hänen tehtäväkseen kuljettaa kyseiset tavarat, että salakuljetusyrityksen taustalla olevien henkilöiden henkilöllisyyttä ei ollut selvitetty, eikä vero- ja tullihallinto ollut yrittänyt selvittää näiden henkilöiden tai ajoneuvon omistajan henkilöllisyyttä.

17 Tässä tilanteessa kyseinen tuomioistuin katsoi Court of Appealin (England & Wales) (Englannin ja Walesin ylioikeus, Yhdistynyt kuningaskunta) oikeuskäytännön mukaisesti, että WR oli ”viaton toimija” (innocent agent) eikä hänen näin ollen voitu katsoa pitäneen hallussaan tai luovuttaneen kyseisiä tavaroita vuoden 2010 asetuksen 13 §:ssä tarkoitetulla tavalla. Saman tuomioistuimen mukaan on niin, että jos WR:llä ei ollut tosiasiallista tai oletettua tietoisuutta siitä, että hänellä oli fyysisesti hallussaan salakuljetettuja tavaroita, vastuun asettaminen WR:lle kyseenalaistaisi vakavalla tavalla yhteensopivuuden lainsäädännön tavoitteiden kanssa. First-tier Tribunal (Tax Chamber) kumosi siten sekä WR:lle määrätyn riidanalaisen veron että sakon.

18 Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (ylioikeuden vero- ja sosiaalijaosto, Yhdistynyt kuningaskunta) hylkäsi vero- ja tullihallinnon tästä kumoamispäätöksestä tekemän valituksen. Tämä tuomioistuin katsoi pääasiallisesti, että viattoman toimijan asema vapauttaa kaikesta vastuusta sellaiset henkilöt, joilla ei ole tosiasiallista tai oletettua tietoisuutta siitä, että heidän kuljettamistaan tavaroista olisi pitänyt maksaa valmistevero, mutta sitä ei ole maksettu. Näin ollen olisi sekä direktiivin 2008/118 että kansallisen lainsäädännön vastaista saattaa täysin viaton toimija vastuuseen maksamattomien valmisteverojen maksamisesta.

19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin hylkäsi vero- ja tullihallinnon valituksen Upper Tribunalin (Tax and Chancery Chamber) tuomiosta WR:lle määrätyn sakon osalta, mutta sillä on epäselvyyttä siitä, onko se, että viimeksi mainittu tuomioistuin vahvisti riidanalaisen veron kumoamisen, direktiivin 2008/118 nojalla perusteltua.

20 Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Englannin ja Walesin ylioikeus (siviiliasioiden osasto), Yhdistynyt kuningaskunta) on tämän vuoksi päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko henkilö – –, joka pitää valmisteveron alaisia tavaroita fyysisesti hallussaan silloin kun valmisteverosaatava syntyy kyseisten tavaroiden osalta jäsenvaltiossa B, velvollinen maksamaan valmisteveron direktiivin [2008/118] 33 artiklan 3 kohdan nojalla, jos
   a) tällä henkilöllä ei ollut valmisteveron alaisia tavaroita koskevia oikeudellisia eikä taloudellisia intressejä
   b) tämä henkilö oli kuljettamassa valmisteveron alaisia tavaroita korvausta vastaan muiden puolesta jäsenvaltiosta A jäsenvaltioon B ja
   c) tämä henkilö tiesi, että hänen hallussaan pitämät tavarat olivat valmisteveron alaisia tavaroita, mutta hän ei tiennyt eikä hänellä ollut syytä epäillä, että tavaroiden osalta oli syntynyt valmisteverosaatava jäsenvaltiossa B, verosaatavan syntymisen ajankohtana tai ennen tätä ajankohtaa?

2) Onko vastaus ensimmäiseen kysymykseen toisenlainen, jos [kyseinen henkilö] ei tiennyt, että hänen hallussaan pitämät tavarat olivat valmisteveron alaisia tavaroita?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

21 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksillään, joihin on vastattava yhdessä, pääasiallisesti, onko direktiivin 2008/118 33 artiklan 3 kohtaa tulkittava siten, että henkilö, joka kuljettaa toisen lukuun valmisteveron alaisia tavaroita toiseen jäsenvaltioon ja jolla on nämä tavarat fyysisesti hallussaan silloin, kun niihin liittyvä valmisteverosaatava syntyy, on velvollinen maksamaan nämä verot kyseisen säännöksen nojalla, vaikka hänellä ei ole mitään oikeuksia tai intressejä kyseisiin tavaroihin ja vaikka hän ei ole tietoinen siitä, että tavarat ovat valmisteveron alaisia, tai jos hän on tästä tietoinen, vaikka hän ei ole tietoinen siitä, että tavaroihin liittyvä valmisteverosaatava on syntynyt.

22 Direktiivin 2008/118 33 artiklan 1 kohdassa säädetään, että jos yhdessä jäsenvaltiossa kulutukseen jo luovutettuja valmisteveron alaisia tavaroita pidetään hallussa kaupallisessa tarkoituksessa – eli henkilö, joka on muu kuin yksityishenkilö, pitää tavaroita hallussaan, tai yksityishenkilö pitää kyseisiä tavaroita hallussaan ja kuljettaa niitä muuta kuin omaa käyttöään varten – toisessa jäsenvaltiossa niiden siellä tapahtuvaa luovuttamista tai käyttöä varten, valmisteverosaatava syntyy tässä toisessa jäsenvaltiossa. Mainitun artiklan 3 kohdassa säädetään, että syntyneen valmisteverosaatavan on velvollinen maksamaan ”henkilö, joka luovuttaa tavarat tai pitää hallussaan luovutukseen tarkoitettuja tavaroita tai jolle tavarat luovutetaan toisessa jäsenvaltiossa”.

23 Direktiivissä 2008/118 ei määritellä saman direktiivin 33 artiklan 3 kohdassa tarkoitettua käsitettä ”[henkilö, joka] pitää hallussaan [valmisteveron alaisia tavaroita]”, eikä siinä viitata jäsenvaltioiden oikeuteen tämän käsitteen määrittelemiseksi. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan sekä unionin oikeuden yhtenäinen soveltaminen että yhdenvertaisuusperiaate edellyttävät, että unionin oikeuden sellaisen säännöksen sanamuotoa, jossa ei ole nimenomaista viittausta jäsenvaltioiden oikeuteen sen merkityksen ja ulottuvuuden määrittämiseksi, on tavallisesti tulkittava koko unionissa itsenäisesti ja yhtenäisesti sen tavanomaisen yleiskielisen merkityksen mukaisesti ottamalla huomioon säännöksen asiayhteys ja kyseessä olevalla säännöstöllä tavoiteltu päämäärä (ks. vastaavasti tuomio 9.7.2020, Santen, C-673/18, EU:C:2020:531, 41 kohta ja tuomio 16.7.2020, AFMB ym., C-610/18, EU:C:2020:565, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 Käsitteellä ”[henkilö, joka] pitää hallussaan [tavaroita]” tarkoitetaan yleiskielessä henkilöä, jolla on näitä tavaroita fyysisesti hallussaan. Tältä osin kysymys siitä, onko asianomaisella henkilöllä oikeus tai intressi hallussaan oleviin tavaroihin, on merkityksetön.

25 Mikään direktiivin 2008/118 33 artiklan 3 kohdan sanamuodossa ei myöskään viittaa siihen, että valmisteverovelvollisen asema ”henkilönä, joka pitää hallussaan luovutukseen tarkoitettuja tavaroita” riippuisi sen edellytyksen täyttymisestä, että kyseinen henkilö on tietoinen tai hänen olisi kohtuudella pitänyt olla tietoinen valmisteverosaatavan syntymisestä kyseisen säännöksen nojalla.

26 Direktiivin 2008/118 systematiikka tukee tätä sanamuodon mukaista tulkintaa.

27 Mainitun direktiivin 7 artiklan 1 kohdan ja 2 kohdan b alakohdan mukaan valmisteverosaatava syntyy siinä jäsenvaltiossa ja sinä ajankohtana, jossa ja jolloin tavarat ”luovutetaan kulutukseen”. Kulutukseen luovutuksen käsitteellä tarkoitetaan valmisteveron alaisten tavaroiden hallussapitoa väliaikaisen verottomuuden järjestelmän ulkopuolella, jos valmisteveroa ei ole kannettu.

Tällaisessa tapauksessa valmisteverovelvollisella tarkoitetaan mainitun direktiivin 8 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaan ”tavaroita hallussa pitävää henkilöä tai muita niiden hallussapitoon osallistuvia henkilöitä”.

28 Direktiivin 2008/118 33 artiklan 3 kohdan tavoin kyseisen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan b alakohdassa ei kuitenkaan määritellä nimenomaisesti hallussapidon käsitettä eikä siinä aseteta edellytyksiä siitä, että asianomaisella henkilöllä on oikeus tai intressi hänen hallussaan oleviin tavaroihin tai että hän oli tietoinen tai hänen olisi kohtuudella pitänyt olla tietoinen valmisteverosaatavan syntymisestä kyseisen säännöksen nojalla.

29 Sitä vastoin direktiivin 2008/118 33 artiklan 3 kohdassa tarkoitetusta tilanteesta poikkeavassa tilanteessa eli silloin, kun valmisteveron alaisten tavaroiden siirrossa kyseisen direktiivin 4 artiklan 7 alakohdassa tarkoitetussa väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä on tapahtunut sääntöjenvastaisuus, kyseisen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohdassa säädetään, että valmisteverovelvollinen on henkilö, joka osallistui sääntöjenvastaiseen poistamiseen väliaikaisen verottomuuden järjestelmästä ja joka ”oli tietoinen tai jonka olisi kohtuudella pitänyt olla tietoinen poistamisen sääntöjenvastaisuudesta”. Unionin lainsäätäjä ei ole sisällyttänyt tätä jälkimmäistä edellytystä, joka rinnastuu tarkoituksellisuutta koskevaan vaatimukseen, kyseisen direktiivin 33 artiklan 3 kohtaan eikä myöskään saman direktiivin 8 artiklan 1 kohdan b alakohtaan (ks. analogisesti tuomio 17.10.2019, Comida paralela 12, C-579/18, EU:C:2019:875, 39 kohta).

30 Tästä seuraa, että kun unionin lainsäätäjä on direktiivissä 2008/118 halunnut, että tarkoituksellisuus otetaan huomioon määritettäessä valmisteverovelvollista henkilöä, se on säätänyt tätä koskevasta nimenomaisesta säännöksestä.

31 Tulkinta, jolla henkilön, joka on velvollinen maksamaan valmisteveroa direktiivin 2008/118 33 artiklan 3 kohdassa tarkoitettuna ”henkilönä, joka pitää hallussaan luovutukseen tarkoitettuja tavaroita”, asema rajoitettaisiin ainoastaan sellaisiin henkilöihin, jotka ovat tietoisia tai joiden olisi kohtuudella pitänyt olla tietoisia valmisteverosaatavan syntymisestä, ei myöskään ole yhteensopiva direktiivin 2008/118 tavoitteiden kanssa, joihin kuuluu veropetosten, veronkierron ja mahdollisten väärinkäytösten estäminen (ks. vastaavasti tuomio 29.6.2017, komissio v. Portugali, C-126/15, EU:C:2017:504, 59 kohta).

32 Tässä direktiivissä nimittäin vahvistetaan, kuten sen 1 artiklan 1 kohdassa säädetään, yleinen järjestelmä, joka koskee siinä lueteltujen tuotteiden kulutuksesta välittömästi tai välillisesti kannettavaa valmisteveroa, erityisesti sen varmistamiseksi, että – kuten mainitun direktiivin johdanto-osan toisesta ja kahdeksannesta perustelukappaleesta ilmenee – valmisteverosaatavan syntyedellytykset ovat samat kaikissa jäsenvaltioissa ja että siihen liittyvä verovelka tulee tosiasiallisesti perityksi (ks. analogisesti tuomio 5.4.2001, Van de Water, C-325/99, EU:C:2001:201, 39 ja 41 kohta).

33 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 29 kohdassa, unionin lainsäätäjän tarkoituksena on ollut tässä yhteydessä määritellä laveasti direktiivin 2008/118 33 artiklan 3 kohdassa niiden henkilöiden ryhmä, jotka ovat velvollisia maksamaan valmisteveron silloin, kun yhdessä jäsenvaltiossa ”kulutukseen jo luovutettuja” valmisteveron alaisia tavaroita siirretään ja pidetään hallussa kaupallisessa tarkoituksessa toisessa jäsenvaltiossa niiden siellä tapahtuvaa luovuttamista tai käyttöä varten, jotta varmistetaan mahdollisimman hyvin se, että nämä verot tulevat perityiksi.

34 Sellaisen lisäedellytyksen hyväksyminen, joka koskee sitä, että direktiivin 2008/118 33 artiklan 3 kohdassa tarkoitettu ”henkilö, joka pitää hallussaan luovutettaviksi tarkoitettuja tavaroita” oli tietoinen tai hänen olisi kohtuudella pitänyt olla tietoinen valmisteverosaatavan syntymisestä, vaikeuttaisi käytännössä näiden verojen kantamista henkilöltä, jonka kanssa toimivaltaiset kansalliset viranomaiset ovat suoraan yhteydessä ja joka on useissa tapauksissa ainoa henkilö, jolta kyseiset viranomaiset voivat käytännössä vaatia kyseisten verojen maksamista.

35 Tämä direktiivin 2008/118 33 artiklan 3 kohdan tulkinta ei rajoita sellaista kansallisessa oikeudessa mahdollisesti säädettyä mahdollisuutta, että henkilö, joka on kyseisen säännöksen nojalla maksanut valmisteverosaatavan, voi nostaa takautumiskanteen sellaista toista henkilöä vastaan, joka on velvollinen maksamaan nämä verot (ks. analogisesti tuomio 17.10.2019, Comida paralela 12, C-579/18, EU:C:2019:875, 44 kohta).

36 Esitettyihin kysymyksiin on edellä esitetyn perusteella vastattava, että direktiivin 2008/118 33 artiklan 3 kohtaa on tulkittava siten, että henkilö, joka kuljettaa toisen lukuun valmisteveron alaisia tavaroita toiseen jäsenvaltioon ja jolla on nämä tavarat fyysisesti hallussaan silloin, kun niihin liittyvä valmisteverosaatava syntyy, on velvollinen maksamaan nämä verot kyseisen säännöksen nojalla, vaikka hänellä ei ole mitään oikeuksia tai intressejä kyseisiin tavaroihin ja vaikka hän ei ole tietoinen siitä, että tavarat ovat valmisteveron alaisia, tai jos hän on tästä tietoinen, vaikka hän ei ole tietoinen siitä, että tavaroihin liittyvä valmisteverosaatava on syntynyt.

Oikeudenkäyntikulut

37 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 (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/118/EY 33 artiklan 3 kohtaa on tulkittava siten, että henkilö, joka kuljettaa toisen lukuun valmisteveron alaisia tavaroita toiseen jäsenvaltioon ja jolla on nämä tavarat fyysisesti hallussaan silloin, kun niihin liittyvä valmisteverosaatava syntyy, on velvollinen maksamaan nämä verot kyseisen säännöksen nojalla, vaikka hänellä ei ole mitään oikeuksia tai intressejä kyseisiin tavaroihin ja vaikka hän ei ole tietoinen siitä, että tavarat ovat valmisteveron alaisia, tai jos hän on tästä tietoinen, vaikka hän ei ole tietoinen siitä, että tavaroihin liittyvä valmisteverosaatava on syntynyt.

Allekirjoitukset