Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

18 päivänä heinäkuuta 2013*

Valmistevero — Direktiivi 92/12/ETY — 7–9 artikla — Direktiivi 2008/118/EY — 32–34 artikla — Valmisteveron alaisten tuotteiden liikkuminen yhteisössä — Asetus (ETY) N:o 3649/92 — 1 ja 4 artikla — Yksinkertaistettu saateasiakirja — 1 kappale — Cash & carry -toiminta — Tuotteet, jotka on luovutettu kulutukseen jossakin jäsenvaltiossa ja jotka toimitetaan toiseen jäsenvaltioon kaupallisessa tarkoituksessa, tai tuotteet, jotka yksityishenkilöt ovat hankkineet omiin tarpeisiinsa ja kuljettaneet itse — Alkoholijuomat — Tavarantoimittajan tarkastusvelvollisuuden puuttuminen

Asiassa C-315/12,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Højesteret (Tanska) on esittänyt 26.6.2012 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 29.6.2012, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Metro Cash & Carry Danmark ApS

vastaan

Skatteministeriet,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja E. Jarašiūnas sekä tuomarit C. Toader (esittelevä tuomari) ja C. G. Fernlund,

julkisasiamies: E. Sharpston,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 10.4.2013 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Metro Cash & Carry Danmark ApS, edustajinaan advokat E. L. Andersen ja advokat H. Peytz,

— Tanskan hallitus, asiamiehenään V. Pasternak Jørgensen, avustajanaan advokat D. Auken,

— Kreikan hallitus, asiamiehinään I. Pouli ja G. Papagianni,

— Portugalin hallitus, asiamiehinään L. Inez Fernandes ja A. Cunha,

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

* Oikeudenkäyntikieli: tanska.

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25.2.1992 annetun neuvoston direktiivin 92/12/ETY (EYVL L 76, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 14.12.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/108/ETY (EYVL L 390, s. 124; jäljempänä direktiivi 92/12), 7–9 artiklan, valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12 kumoamisesta 16.12.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/118/EY (EUVL L 9, s. 12) 32–34 artiklan ja lähtöjäsenvaltiossa kulutukseen luovutettujen yhteisön sisällä liikkuvien valmisteveron alaisten tuotteiden yksinkertaistetusta saateasiakirjasta 17.12.1992 annetun komission asetuksen (ETY) N:o 3649/92 (EYVL L 369, s. 17) säännösten tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Metro Cash & Carry Danmark ApS (jäljempänä Metro) ja Skatteministeriet (verohallinto) ja jossa on kyse viimeksi mainitun päätöksestä asettaa Metrolle velvollisuus vaatia itselleen asetuksessa N:o 3649/92 tarkoitetun yksinkertaistetun saateasiakirjan 1 kappale myydessään valmisteveron alaisia tuotteita, käsiteltävässä asiassa alkoholijuomia, asiakkaille, joilla on velvollisuus maksaa arvonlisäveroa Ruotsissa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Direktiivi 92/12

3 Direktiivissä 92/12 perustetaan valmisteveron alaisia tuotteita koskeva yleinen järjestelmä, ja siinä säädetään erityisesti näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta.

4 Direktiivin 92/12 neljännestä kahdeksanteen perustelukappaleen sanamuoto on seuraava:

”sisämarkkinoiden toteuttamisen ja toiminnan varmistamiseksi näiden valmisteverosaatav[ie]n syntymisen on oltava sama kaikissa jäsenvaltioissa,

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

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

sen toteamiseksi, ettei valmisteveron alaisten tuotteiden hallussapito liity henkilökohtaisiin vaan kaupallisiin tarkoituksiin, jäsenvaltioiden on otettava huomioon tietyt perusteet,

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 määräjäsenvaltiossa.”

5 Tämän direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa säädetään periaatteesta, jonka mukaan valmisteverovaade tulee täytäntöönpanokelpoiseksi, kun tuote luovutetaan kulutukseen tai kun todetaan hävikkejä, joista on kannettava valmisteveroa, ja siinä määritellään, että kulutukseen luovuttamisena on pidettävä sitä, että tuotteisiin lakataan soveltamasta väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmää, myös sääntöjenvastaisesti.

6 Mainitun 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 tai aiotaan luovuttaa toisessa jäsenvaltiossa 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 [kohdassa] tarkoitetussa ensimmäisessä jäsenvaltiossa maksetut valmisteverot on palautettava 22 artiklan 3 kohdan mukaisesti.

_ _”

7 Direktiivin 92/12 8 artiklan mukaan yksityishenkilöiden omiin tarpeisiinsa hankkimiensa ja itse kuljettamiensa tuotteiden valmistevero on sisämarkkinoiden periaatteen mukaan kannettava siinä jäsenvaltiossa, josta ne hankitaan.

8 Direktiivin 9 artiklassa 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:

– –

b) alkoholijuomat:

alkoholipitoiset juomat10 litraa

– –”

Asetus N:o 3649/92

9 Asetuksen N:o 3649/92 1 ja 4 artiklassa, joissa vahvistetaan yksinkertaistetun saateasiakirjan laatimistapaa koskevat edellytykset, säädetään seuraavaa:

”1 artikla

Jos valmisteveron alaiset tuotteet, jotka on jo luovutettu kulutukseen jäsenvaltiossa, on tarkoitus käyttää toisessa jäsenvaltiossa direktiivin 92/12/ETY 7 artiklassa säädettyihin tarkoituksiin, on yhteisön sisällä liikkumisesta vastaavan henkilön laadittava yksinkertaistettu saateasiakirja. Näiden tuotteiden liikkuessa yhdestä jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon, on asiakirjan seurattava lähetyksen mukana ja se on luovutettava jäsenvaltioiden toimivaltaisille viranomaisille valvonnan mahdollistamiseksi.

– –

4 artikla

Yksinkertaistettu saateasiakirja on laadittava kolmena kappaleena.

Hankkijan on säilytettävä 1 kappale verovalvontaa varten.

Vastaanottajan on säilytettävä 2 kappale, jonka on seurattava tavaroiden mukana kuljetuksen ajan.

Asiakirjan 3 kappaleen on seurattava tavaroiden mukana ja se on palautettava hankkijalle varustettuna vastaanottotodistuksella, jossa on tiedot tavaroiden myöhemmästä verokohtelusta määräjäsenvaltiossa, jos hankkija vaatii sitä palautuspyynnön yhteydessä. Tämä kappale on liitettävä direktiivin 92/12/ETY 22 artiklan 3 kohdassa tarkoitettuun mahdolliseen palautuspyyntöön.”

Direktiivi 2008/118

10 Direktiivin 2008/118 32–34 artiklassa, jotka korvaavat direktiivin 92/12 7–9 artiklan, säädetään seuraavaa:

”32 artikla

1. Yksityishenkilön omaan käyttöönsä hankkimien ja yhdestä jäsenvaltiosta toiseen itse kuljettamien valmisteveron alaisten tavaroiden valmistevero kannetaan ainoastaan jäsenvaltiossa, josta valmisteveron alaiset tavarat hankitaan.

2. Sen määrittämiseksi, onko 1 kohdassa tarkoitetut valmisteveron alaiset tavarat tarkoitettu yksityishenkilön omaan käyttöön, jäsenvaltioiden on otettava huomioon erityisesti seuraavat seikat:

a) valmisteveron alaisten tavaroiden haltijan kaupallinen asema ja hallussapidon syyt;

b) tuotteiden sijaintipaikka tai tarvittaessa käytetty kuljetustapa,

c) valmisteveron alaisia tavaroita koskevat asiakirjat;

d) valmisteveron alaisten tavaroiden luonne;

e) valmisteveron alaisten tavaroiden määrä.

3. Jäsenvaltiot voivat 2 artiklan e alakohdan soveltamiseksi vahvistaa yksinomaan näyttöä varten ohjetasot. Näiden ohjetasojen on oltava vähintään seuraavat:

– –

b) alkoholijuomat:

— alkoholipitoiset juomat: 10 litraa,

— –

33 artikla

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.

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

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

4. Jos yhdessä jäsenvaltiossa kulutukseen jo luovutettuja valmisteveron alaisia tavaroita siirretään yhteisössä 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.

5. Sellaisessa vesi- tai ilma-aluksessa, joka tekee meri- tai lentomatkoja kahden jäsenvaltion välillä, olevia valmisteveron alaisia tavaroita, jotka eivät ole myytävinä, kun vesi- tai ilma-alus on jommankumman jäsenvaltion alueella, ei katsota pidettävän hallussa kaupallisissa tarkoituksissa kyseisessä jäsenvaltiossa.

6. Valmistevero on pyynnöstä palautettava tai peruutettava siinä jäsenvaltiossa, jossa kulutukseen luovuttaminen tapahtui, kun toisen jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset toteavat, että valmisteverosaatava on syntynyt ja kannettu tässä jäsenvaltiossa.

34 artikla

1. Valmisteveron alaisia tavaroita siirretään 33 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuissa tapauksissa eri jäsenvaltioiden alueiden välillä käyttäen saateasiakirjaa, joka sisältää 21 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun asiakirjan keskeiset tiedot.

Komissio hyväksyy 43 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua menettelyä noudattaen toimenpiteet saateasiakirjan muodon ja sisällön vahvistamiseksi.

2. Edellä 33 artiklan 3 kohdassa tarkoitettujen henkilöiden on noudatettava seuraavia vaatimuksia:

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

b) maksettava määräjäsenvaltion valmisteverot kyseisen jäsenvaltion määräämien menettelyjen mukaisesti;

c) suostuttava tarkastuksiin, joilla määräjäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset voivat varmistua siitä, että valmisteveron alaiset tavarat on tosiasiallisesti vastaanotettu ja niistä kannettava valmistevero on maksettu.

Määräjäsenvaltio voi määrittämissään tilanteissa ja määrittämillään edellytyksillä yksinkertaistaa a alakohdassa mainittuja vaatimuksia tai myöntää niistä poikkeuksia. Tällöin sen on ilmoitettava asiasta komissiolle, joka ilmoittaa asiasta muille jäsenvaltioille.”

Tanskan oikeus

11 Kyseiset direktiivin 92/12 ja direktiivin 2008/118 säännökset saatettiin osaksi kansallista oikeusjärjestystä olutta, viiniä, hedelmäviiniä ym. koskevista veroista 22.10.2007 annetulla lailla nro 1239 (alkoholijuomista perittävää veroa koskeva laki, lov om afgift af øl, vin og frugtvin m.m.

(spiritusafgiftsloven); lovbekendtgørelse nr. 1239) ja muun muassa alkoholijuomista perittävää veroa koskevan lain muuttamisesta 21.12.2009 annetulla lailla nro 1385 (lov nr. 1385 om ændring af bl.a. spiritusafgiftsloven).

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

12 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että alkoholijuomien valmistevero on Tanskassa huomattavasti alhaisempi kuin Ruotsissa. Tanskan valmisteveron määrä on 1.1.2012 lähtien 150 Tanskan kruunua (DKK) litralta, kun taas Ruotsin valmisteveron määrä oli samana ajankohtana noin 424,14 DKK litralta. Tästä syystä Tanskan valmisteveron alaisten alkoholijuomien hankkiminen ja maahantuonti Ruotsiin on taloudellisesti houkuttelevaa. Ruotsin valmisteveroa ei tarvitse maksaa alkoholijuomista, kun yksityishenkilöt ovat ostaneet ne Tanskassa omaan käyttöönsä ja kuljettaneet ne itse. Kaupallisiin tarkoituksiin hankittavista juomista on sitä vastoin maksettava Ruotsin valmistevero.

13 Metro pitää Tanskassa kaupan laajaa tuotevalikoimaa, johon sisältyy myös alkoholijuomia, tanskalaisille tai muista jäsenvaltioista tuleville asiakkaille. Yritys toimii niin sanotun cash & carry -periaatteen mukaisesti, mikä tarkoittaa sitä, että asiakkaat keräävät itse ostoksensa myymälän hyllyiltä ostoskärryihin, vievät ne kassalle ja maksavat ostoksensa käteisellä (cash). Maksun suorittamisen jälkeen tuotteet luovutetaan asiakkaille, ja he vastaavat niiden kuljettamisesta pois myymälästä (carry).

14 Ostoksia voidaan tehdä Metrossa vain esittämällä kassalla koneellisesti luettava kortti (jäljempänä Metro-kortti), jota voivat hakea tanskalaisyritykset, jotka on rekisteröity Det Centrale Virksomhedsregisteriin (keskusyritysrekisteri). Ruotsalaisasiakkaista tämän kortin voivat saada vain Ruotsissa arvonlisäverovelvollisiksi merkityt yritykset. Asiakas, jolle on toimitettu useita Metro-kortteja, voi antaa korttinsa muiden luonnollisten henkilöiden käyttöön, jotka voivat käyttää mainittuja kortteja omien ostostensa tekemiseen. Käytäntö koskee sekä tanskalaisia että ruotsalaisia asiakkaita. Metrolla on yli 250 000 rekisteröitynyttä asiakasta, joille on myönnetty yhteensä yli 700 000 Metro-korttia.

15 Kassalle saapuvan henkilön ei tarvitse täyttää mitään muodollisuuksia osoittaakseen henkilöllisyytensä tai sen, että hän on Metro-kortin saaneen yrityksen liikkeenharjoittaja tai edustaja. Metro ei valvo kassalla sitä, onko ostetut tuotteet tarkoitettu kaupalliseen käyttöön vai yksinomaan tai osin yksityiskäyttöön.

16 Alkoholijuomien myynti edellyttää aina Tanskan arvonlisäveron ja valmisteveron maksamista asiakkaan kansallisuudesta riippumatta.

17 Avunpyynnöstä, joka esitettiin 12.2.2007 ja jota perusteltiin petoksen vaaralla ravintola-alalla, ilmenee, että Skatteverket (Ruotsin verohallinto) oli pyytänyt tietoja Tanskan tulli- ja verohallinnolta ruotsalaisten asiakkaiden Metrossa vuosina 2003 ja 2004 tekemistä ostoksista. Saatuja tietoja oli käytetty useissa ruotsalaisissa ravintoloissa tehdyissä tarkastuksissa, joiden johdosta ravintolat saivat kaikissa tapauksissa jälkiverotuspäätöksen ja niiden toimiluvat peruutettiin.

18 Tämän jälkeen Skatteministeriet teki päätöksen, jolla se velvoitti Metron vaatimaan itselleen yksinkertaistetun saateasiakirjan 1 kappaleen myydessään alkoholijuomia ruotsalaisille asiakkaille.

19 Østre Landsret (Itä-Tanskan alueellinen tuomioistuin) hylkäsi Metron tästä päätöksestä nostaman kanteen 19.3.2010 antamallaan tuomiolla.

20 Metro valitti tästä tuomiosta 11.5.2010 Højesteretiin.

21 Näissä olosuhteissa Højesteret on päättänyt lykätä asian ratkaisemista ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko direktiiviä 92/12 ja asetusta N:o 3649/92 tulkittava siten, että jäsenvaltioon sijoittautuneen elinkeinonharjoittajan, joka pääasian kaltaisissa olosuhteissa myy valmisteveron alaisia tuotteita, jotka on luovutettu kulutukseen kyseisessä jäsenvaltiossa, omissa toimitiloissaan toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle ostajalle osallistumatta tuotteiden kuljettamiseen tai kuljetuksen järjestämiseen, on tarkistettava ensiksi, ostaako valmisteveron alaisten tuotteiden ostaja tuotteet tarkoituksenaan maahantuoda ne toiseen jäsenvaltioon, ja toiseksi, tuodaanko tuotteet kaupallista tarkoitusta varten vai omaan käyttöön?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko elinkeinonharjoittajan myydessään valmisteveron alaisia tuotteita pääasian kaltaisissa olosuhteissa sovellettava olettamaa koskevia sääntöjä ostajan, ostettuihin tuotteisiin liittyvän, tarkoituksen osalta?

3) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko direktiiviä 92/12 ja asetusta N:o 3649/92 tulkittava siten, että ensimmäisessä kysymyksessä tarkoitetun myyjän on pääasian kaltaisissa olosuhteissa kieltäydyttävä ostajan toiveesta saada ostaa valmisteveron alaisia tuotteita, jos ostaja ei tarjoudu toimittamaan asetuksen 4 artiklassa tarkoitetun yksinkertaistetun saateasiakirjan 1 kappaletta silloin, kun ostettavia valmisteveron alaisia tuotteita on tarkoitus käyttää kaupalliseen tarkoitukseen siinä jäsenvaltiossa, johon ostaja on sijoittautunut? Kysymykseen toivotaan vastausta siinäkin tapauksessa, että toisessa kysymyksessä tarkoitettuja olettamaa koskevia sääntöjä olisi sovellettava.

4) Aiheuttaako direktiivin 2008/118 voimaantulo ja direktiivin 92/12 kumoaminen oikeustilan muutoksen verrattuna direktiivin 92/12 mukaiseen oikeustilaan ensimmäiseen, toiseen ja kolmanteen kysymykseen vastattaessa?

5) Onko direktiivin 92/12 8 artiklaan ja direktiivin 2008/118 32 artiklan 1 kohtaan sisältyvää ilmausta ’yksityishenkilöiden omiin tarpeisiinsa hankkimat tuotteet’ tulkittava siten, että se käsittää tai voi käsittää myös valmisteveron alaisten tuotteiden ostamisen pääasian kaltaisissa olosuhteissa? Jos kysymykseen vastataan kieltävästi, sovelletaanko kyseisten tuotteiden ostamiseen silloin direktiivin 92/12 7 artiklaa tai direktiivin 2008/118 33 artiklaa?”

Ennakkoratkaisukysymykset

Ensimmäinen kysymys

22 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin kysyy ensimmäisellä kysymyksellään etenkin, onko direktiivin 92/12 7–9 artiklaa ja asetuksen N:o 3649/92 1–4 artiklaa tulkittava siten, että niillä asetetaan pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle elinkeinonharjoittajalle velvollisuus tarkastaa, aikovatko muista jäsenvaltioista tulevat ostajat maahantuoda toiseen jäsenvaltioon valmisteveron alaisia tuotteita, ja tarvittaessa, ovatko tällaisen tuonnin tarkoitukset yksityisiä vai kaupallisia.

23 Lisäksi on muistettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan direktiivillä 92/12 on tarkoitus antaa valmisteveron alaisten tuotteiden hallussapitoa, liikkumista ja valvontaa koskevia sääntöjä erityisesti sen varmistamiseksi, että valmisteverovelvollisuuden syntyedellytykset ovat samat kaikissa jäsenvaltioissa (ks. asia C-5/05, Joustra, tuomio 23.11.2006, Kok., s. I-11075, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 Direktiivissä 92/12 erotellaan tältä osin, kuten erityisesti sen viidennestä ja kuudennesta perustelukappaleesta käy ilmi, toisistaan yhtäältä sellaiset tuotteet, joita pidetään hallussa kaupallisiin tarkoituksiin ja joiden kuljetukseen vaaditaan saateasiakirjat, sekä toisaalta tuotteet, jotka yksityiset ovat hankkineet omiin tarpeisiinsa ja joiden kuljetus ei edellytä asiakirjoja.

25 Asetuksen N:o 3649/92 1 artiklassa säädetään, että jos valmisteveron alaiset tuotteet, jotka on jo luovutettu kulutukseen jäsenvaltiossa, on tarkoitus käyttää toisessa jäsenvaltiossa direktiivin 92/12 7 artiklassa säädettyihin tarkoituksiin, on yhteisön sisällä liikkumisesta vastaavan henkilön laadittava yksinkertaistettu saateasiakirja.

26 Mainitun asetuksen 4 artiklan mukaan yksinkertaistettu saateasiakirja on laadittava kolmena kappaleena ja tavarantoimittajan on säilytettävä 1 kappale verovalvontaa varten.

27 Asetuksen N:o 3649/92 1 ja 4 artiklasta yhdessä luettuina ilmenee, että tavarantoimittajan on säilytettävä yksinkertaistetun saateasiakirjan 1 kappale vain silloin, kun tämän asiakirjan on laatinut mainitussa 1 artiklassa tarkoitettu ”yhteisön sisällä liikkumisesta vastaava henkilö”, jonka on näin ollen palautettava tämä kappale tavarantoimittajalle, kun hän toteaa, että valmisteveron alaiset tuotteet, jotka on jo luovutettu kulutukseen jäsenvaltiossa, on tarkoitettu pidettäväksi hallussa kaupallisiin tarkoituksiin toisessa jäsenvaltiossa.

28 Näiden säännösten perusteella ei voida katsoa, että Metron kaltaisen tavarantoimittajan, erityisesti, kun se ei itse ole ”yhteisön sisällä liikkumisesta vastaava henkilö” asetuksen N:o 3649/92 1 artiklan nojalla, olisi tarkastettava, täyttyvätkö edellytykset, jotta vastaava henkilö laatii ja toimittaa sille mainitun yksinkertaistetun saateasiakirjan, jotta se voisi säilyttää sen.

29 Kuten komissio väitti huomautuksissaan, tämä vastaava henkilö on direktiivin 92/12 7 artiklan 5 kohdassa, jossa viitataan tämän direktiivin 7 artiklan 3 kohtaan, tarkoitettu henkilö.

30 Viimeksi mainitun säännöksen mukaan valmisteverо 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.

31 Käsiteltävässä asiassa ei ole riitautettu sitä, että Metron toteuttamassa järjestelmässä ”cash & carry” asiakas huolehtii itse ostettujen tuotteiden kuljetuksesta, jolloin tuotteet voivat olla tarkoitetut yksityiseen tai kaupalliseen käyttöön, ja vaikka asiakas on ruotsalainen, niitä voidaan käyttää Ruotsin sijasta Tanskassa.

32 Tästä johtuu ensiksi, ettei sellaista toimijaa, kuten Metro tavarantoimittajana, joka ei huolehdi myytyjen tuotteiden luovutuksesta, voida katsoa direktiivin 92/12 7 artiklan 3 kohdassa tarkoitetuksi ”henkilöksi”, joka luovuttaa tuotteet.

33 Tällaista toimijaa ei myöskään voida katsoa mainitun 7 artiklan 3 kohdassa tarkoitetuksi henkilöksi, joka ”pitää hallussaan luovutukseen tarkoitettuja tavaroita”, koska se ei voi noutotukkukauppatoiminnassaan taata ruotsalaisille asiakkaille myytyjen tuotteiden kaupallista käyttöä tai näiden tuotteiden todellista toimittamista Ruotsiin.

34 Tämä tulkinta vahvistetaan direktiivin 2008/118 33 artiklan 3 kohdassa, jolla korvataan direktiivin 92/12 7 artiklan 3 kohta. Uuteen sanamuotoon nimittäin sisältyy nyt viittaus 33 artiklan 1 kohtaan, ja siinä luodaan selvästi yhteys hallussa pitämisen luovuttamista varten ja mainitun 33 artiklan, jossa viitataan direktiivin 92/12 7 artiklan tavoin tavaroihin, jotka on ”luovutettu kulutukseen jäsenvaltiossa” tai joita ”pidetään hallussa kaupallista tarkoitusta varten toisessa jäsenvaltiossa”, soveltamisen välille.

35 Lopuksi direktiivin 92/12 7 artiklan 2 ja 3 kohdasta yhdessä luettuina ilmenee, ettei Metro, joka on sijoittautunut Tanskaan eli jäsenvaltioon, jossa kulutukseen saattaminen käsiteltävässä asiassa tapahtui, kuulu myöskään mainitun direktiivin 7 artiklan 3 kohdassa säädettyihin muihin tapauksiin. Viimeksi mainitut koskevat nimittäin pelkästään elinkeinonharjoittajia tai julkisia laitoksia, joille on osoitettu tuotteita muussa kuin siinä jäsenvaltiossa, jossa tuotteet on luovutettu kulutukseen.

36 Tätä päätelmää vahvistaa myös direktiivin 2008/118 33 artiklan 3 kohta, jossa yksinkertaistetaan näitä direktiivin 92/12 säännöksiä viittaamalla tästä lähin pelkästään henkilöön, ”jolle tavarat luovutetaan toisessa jäsenvaltiossa”.

37 Näin ollen on todettava, ettei Metron kaltaista elinkeinonharjoittajaa voida katsoa asetuksen N:o 3649/92 1 artiklassa tarkoitetuksi ”yhteisön sisällä liikkumisesta vastaavaksi henkilöksi” eikä sen tarvitse tarkastaa, täyttyvätkö edellytykset, jotta vastaava henkilö laatii ja toimittaa sille yksinkertaistetun saateasiakirjan, jotta se voisi säilyttää sen.

38 Edellä esitetyillä perusteilla ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 92/12 7–9 artiklaa ja asetuksen N:o 3649/92 1–4 artiklaa on tulkittava siten, ettei niissä aseteta pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle elinkeinonharjoittajalle velvollisuutta tarkastaa, aikovatko muista jäsenvaltioista tulevat ostajat maahantuoda toiseen jäsenvaltioon valmisteveron alaisia tuotteita, ja tarvittaessa, ovatko tällaisen tuonnin tarkoitukset yksityisiä vai kaupallisia.

Toinen ja kolmas kysymys

39 Kun otetaan huomioon ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus, toiseen ja kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen ei ole tarvetta vastata.

Neljäs kysymys

40 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy neljännessä kysymyksessään etenkin, onko direktiivin 2008/118 32–34 artiklaa tulkittava siten, että niissä tehdään direktiivin 92/12 7–9 artiklaan huomattavia muutoksia, joiden perusteella ensimmäiseen kysymykseen olisi vastattava eri tavalla pääasian kaltaisissa olosuhteissa.

41 Vastaus tähän kysymykseen ilmenee vastauksesta ensimmäiseen kysymykseen ja erityisesti tämän tuomion 34 ja 36 kohdasta.

42 On nimittäin todettava, ettei direktiivin 2008/118 32–34 kohdassa tehdä huomattavia muutoksia direktiivin 92/12 7–9 artiklaan, vaan niissä toistetaan näiden artiklojen sisältö selventäen niitä.

43 Näin ollen neljänteen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2008/118 32–34 artiklaa on tulkittava siten, ettei niissä tehdä direktiivin 92/12 7–9 artiklaan huomattavia muutoksia, joiden perusteella ensimmäiseen kysymykseen olisi vastattava eri tavalla pääasian kaltaisissa olosuhteissa.

Viides kysymys

44 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy viidennellä kysymyksellään erityisesti, onko direktiivin 92/12 8 artiklaa tulkittava siten, että se voi kattaa valmisteveron alaisten tuotteiden ostamisen pääasian kaltaisissa olosuhteissa.

45 Tästä on muistutettava, että tuotteet, joita ei pidetä hallussa henkilökohtaisiin tarkoituksiin, on väistämättä katsottava pidetyiksi hallussa kaupallisiin tarkoituksiin (ks. em. asia Joustra, tuomion 29 kohta).

46 Direktiivin 92/12 7 artiklan sanamuodosta ilmenee, että tässä artiklassa viitataan valmisteveron alaisten tuotteiden ostamiseen pääasian kaltaisissa olosuhteissa, kun näitä tuotteita on tarkoitus pitää hallussa toisessa jäsenvaltiossa kaupallisiin tarkoituksiin.

47 Kuten ensimmäisen kysymyksen tarkastelusta kuitenkin ilmenee, on myös mahdollista, että yksityishenkilöt hankkivat tällaisia tuotteita omiin tarpeisiinsa ja kuljettavat ne itse Ruotsiin. Tällaisessa tilanteessa mainitut tuotteet kuuluvat direktiivin 92/12 8 artiklan soveltamisalaan.

48 Näin ollen viidenteen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 92/12 8 artiklaa on tulkittava siten, että se voi kattaa valmisteveron alaisten tuotteiden ostamisen pääasian kaltaisissa olosuhteissa, kun yksityishenkilöt ovat ostaneet nämä tuotteet omiin tarpeisiinsa ja kuljettaneet ne itse, mikä toimivaltaisten kansallisten viranomaisten on tarkastettava tapauskohtaisesti.

Oikeudenkäyntikulut

49 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 (kahdeksas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25.2.1992 annetun neuvoston direktiivin 92/12/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 14.12.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/108/ETY, 7–9 artiklaa ja lähtöjäsenvaltiossa kulutukseen luovutettujen yhteisön sisällä liikkuvien valmisteveron alaisten tuotteiden yksinkertaistetusta saateasiakirjasta 17.12.1992 annetun komission asetuksen (ETY) N:o 3649/92 1 ja 4 artiklaa on tulkittava siten, ettei niissä aseteta pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle elinkeinonharjoittajalle velvollisuutta tarkastaa, aikovatko muista jäsenvaltioista tulevat ostajat maahantuoda toiseen jäsenvaltioon valmisteveron alaisia tuotteita, ja tarvittaessa, ovatko tällaisen tuonnin tarkoitukset yksityisiä vai kaupallisia.**

2) **Valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/118/EY 32–34 artiklaa on tulkittava siten, ettei niissä tehdä direktiivin 92/12, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 92/108, 7–9 artiklaan huomattavia muutoksia, joiden perusteella ensimmäiseen kysymykseen olisi vastattava eri tavalla pääasian kaltaisissa olosuhteissa.**

3) **Direktiivin 92/12, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 92/108, 8 artiklaa on tulkittava siten, että se voi kattaa valmisteveron alaisten tuotteiden ostamisen pääasian kaltaisissa olosuhteissa, kun yksityishenkilöt ovat ostaneet nämä tuotteet omiin tarpeisiinsa ja kuljettaneet ne itse, mikä toimivaltaisten kansallisten viranomaisten on tarkastettava tapauskohtaisesti.**

Allekirjoitukset