YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

15 päivänä marraskuuta 2007 *

Asiassa C-330/05,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Hovrätten för Övre Norrland (Ruotsi) on esittänyt 22.8.2005 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 6.9.2005, saadakseen ennakkoratkaisun rikosasiassa, jossa vastaajana on

Fredrik Granberg,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja P. Jann sekä tuomarit A. Tizzano (esittelevä tuomari), R. Schintgen, M. Ilešič ja E. Levits,

julkisasiamies: V. Trstenjak,
kirjaaja: apulaiskirjaaja H. von Holstein,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 23.11.2006 pidetyssä istunnossa esitetyn,

* Oikeudenkäyntikieli: ruotsi.

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Granberg, edustajanaan advokat L. Lindström,

– Ruotsin hallitus, asiamiehinään K. Norman ja A. Kruse,

– Kreikan hallitus, asiamiehinään S. Spyropoulos, N. Dafniou, Z. Chatzipavlou ja S. Trekli,

– Italian hallitus, asiamiehenään I. M. Braguglia, avustajanaan avvocato dello Stato G. Albenzio,

– Puolan hallitus, asiamiehenään J. Pietras,

– Euroopan unionin neuvosto, asiamiehinään E. Karlsson ja M.-M. Josephides,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään W. Mölls ja L. Ström van Lier,

kuultuaan julkisasiamiehen 27.2.2007 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

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), 7 artiklan 4 kohdan ja 9 artiklan 3 kohdan tulkintaa ja viimeksi mainitun säännöksen pätevyyttä.

2 Tämä pyyntö on esitetty rikosasiassa, jossa Granbergia syytetään lämmitysöljyn eli direktiivin 9 artiklan 3 kohdassa tarkoitetun kivennäisöljyn laittomasta tuonnista Ruotsiin.

I **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

Yhteisön lainsäädäntö

3 Direktiivin viidennessä, kuudennessa, seitsemännessä, kahdennessatoista ja kolmannessatoista perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

"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,

– –

verojen kannon varmistamiseksi jäsenvaltioiden vahvistamien määrien mukaisina olisi luotava menettely, jota sovelletaan näiden tuotteiden liikkuessa väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän mukaan,

tämän vuoksi olisi ensisijaisesti kunkin tavaraerän oltava helposti tunnistettavissa; sen verotuksellinen asema on voitava määrittää välittömästi; tähän tarkoitukseen on näin ollen laadittava saateasiakirja, joka voi olla hallinnollinen tai kaupallinen; käytettävän kaupallisen asiakirjan on sisällettävä hallinnollisen asiakirjan pääkohdat."

4 Direktiivin 3 artiklan 1 kohdan mukaan direktiiviä sovelletaan yhteisön tasolla kivennäisöljyihin, alkoholiin ja alkoholijuomiin sekä valmistettuun tupakkaan.

5 Direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Valmisteverovaade tulee täytäntöönpanokelpoiseksi, kun tuote luovutetaan kulutukseen – –

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."

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.

– –

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.

– –."

7 Direktiivin 8 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

8 Direktiivin 9 artiklan 3 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot voivat myös säätää, että hankittaessa kivennäisöljyjä, jotka on jo luovutettu kulutukseen toisessa jäsenvaltiossa, valmisteverosaatava syntyy jäsenvaltiossa, jossa kulutus tapahtuu, jos yksityishenkilöt tai muut näiden puolesta kuljettavat nämä tuotteet poikkeuksellisilla kuljetustavoilla. Poikkeuksellisena kuljetustapana on pidettävä moottoripolttoaineiden kuljetusta muutoin kuin

ajoneuvojen polttoainesäiliöissä tai asianmukaisissa varapolttoainesäiliöissä sekä nestemäisten lämmityspolttoaineiden kuljetusta muutoin kuin ammattimaisten elinkeinonharjoittajien puolesta käytettävissä säiliöautoissa."

9 Direktiivin 18 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Mahdollisen tietokoneavusteisten menettelyjen käytön estämättä kaikkiin väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä jäsenvaltioiden välillä, myös ilma- tai meriteitse, suoraan yhdestä yhteisön satamasta toiseen tai yhdeltä yhteisön lentoasemalta toiselle, liikkuviin valmisteveron alaisiin tuotteisiin on liitettävä lähettäjän laatima asiakirja. Tämä asiakirja voi olla joko hallinnollinen tai kaupallinen asiakirja. Tämän asiakirjan muoto ja sisältö sekä menettely, jota on sovellettava kyseisen asiakirjan käytön ollessa puolueettomasti arvioituna epätarkoituksenmukaista, on vahvistettava 24 artiklassa tarkoitettua menettelyä noudattaen.

2. Tavaroiden tunnistamista ja niiden tarkastamista varten pakkaukset on numeroitava ja tuotteet on kuvailtava 1 kohdassa tarkoitetussa asiakirjassa, ja tarvittaessa lähettäjän on sinetöitävä kukin kuljetussäiliö, jos lähtöjäsenvaltio pitää kyseistä kuljetusyksikköä sinetöitäväksi sopivana, tai lähettäjän on sinetöitävä pakkaukset.

3. Jos vastaanottaja on muu kuin valtuutettu varastonpitäjä tai rekisteröity elinkeinonharjoittaja, ja sen estämättä, mitä 17 artiklassa säädetään, 1 kohdassa tarkoitettuun asiakirjaan on liitettävä asiakirja todisteeksi siitä, että valmisteverot on maksettu määräjäsenvaltiossa tai että on noudatettu muita yksityiskohtaisia sääntöjä, joilla varmistetaan näiden valmisteverojen kanto määräjäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten määräämin edellytyksin.

Tässä asiakirjassa on mainittava:

– määräjäsenvaltion veroviranomaisten asianomaisen toimiston osoite,

– ajankohta, jolloin valmistevero on maksettu tai kyseinen toimisto on hyväksynyt tätä maksua koskevan vakuuden, sekä maksua tai hyväksymistä koskeva viite.

– –."

Kansallinen lainsäädäntö

10 Muun muassa alkoholituotteiden-, tupakkavalmisteiden ja kivennäisöljytuotteiden kuljetukseen sovellettavasta valmisteverovalvonnasta annetun lain (lagen om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter, jäljempänä LPK) 1 luvun 4 §:ssä säädetään seuraavaa:

"Verovelvollisella tarkoitetaan sitä, joka on valmisteverovelvollinen

– –

3. energiaverolain (lagen (1994:1776) om skatt på energi, jäljempänä LSE) 4 luvun 1 §:n 1 momentin 1–5 kohdan tai 7 kohdan taikka 2 §:n nojalla."

11 LSE:n 4 luvun 1 §:ssä säädetään seuraavaa:

"Energiaveron suorittamiseen velvollinen on – –:

– –

5. henkilö, joka – – tuo tai vastaanottaa polttoainetta, joka on peräisin jostakin toisesta Euroopan yhteisön jäsenvaltiosta

– –."

12 LSE:n 4 luvun 1 a §:ssä säädetään seuraavaa:

"Veroa ei tarvitse maksaa 1 §:n 5 momentin nojalla

– –

3. moottoripolttoaineista, jotka on tuotu yksityistä käyttöä varten Ruotsiin ajoneuvon taikka meri- tai lentoaluksen polttoainesäiliössä tai enintään 10 litran vetoisissa varakanistereissa."

13 LPK:n 1 luvun 6 §:ssä säädetään seuraavaa:

"Valmisteveron alaista tavaraa saadaan kuljettaa ainoastaan, jos 2 §:ssä tai 5 a §:ssä tarkoitetut saateasiakirjaa, [valmisteveron maksamiselle asetettua] vakuutta, asetettua vakuutta koskevaa näyttöä ja ilmoitusvelvollisuutta koskevat vaatimukset on täytetty."

14 LPK:n 5 luvun 1 §:n mukaan henkilö, joka tahallaan tuo LPK:n 1 luvun 6 §:n vastaisesti valmisteveron alaisia tavaroita Ruotsiin Euroopan yhteisön valmisteveroalueeseen kuuluvasta valtiosta ja vaikeuttaa näin vakavasti viranomaisten tavarankuljetuksiin kohdistuvien verotarkastusten suorittamista, voidaan tuomita valmisteveronalaisten tavaroiden luvattomasta kuljetuksesta vankeuteen enintään kahdeksi vuodeksi. Jos lainvastainen teko katsotaan vähäiseksi, voidaan tekijälle määrätä sakko.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

15 Ylitorniossa toimiva ruotsalainen tullitoimipaikka pysäytti 7.12.2003 Granbergin, joka ajoi Suomesta Ruotsiin pakettiautolla. Tulliviranomaiset totesivat, että ajoneuvossa oli 3 000 litraa polttoöljyä, jota Suomessa myydään lämmitysöljynä. Polttoöljyä kuljetettiin umpinaisessa tavaratilassa kolmessa konttityyppisessä säiliössä (intermediate bulk container, jäljempänä IBC-kontit). Kyseiset IBC-kontit

olivat tyypiltään sellaisia, joita käytetään esimerkiksi hydrauliöljyn ammattimaisessa kuljetuksessa. Kyseistä polttoöljyä oli tarkoitus käyttää Granbergin omistaman talon lämmitykseen, ja se oli näin ollen tarkoitettu hänen yksityiskäyttöönsä. LSE:n 4 luvun 1 §:n ja LPK:n 1 luvun 4 §:n mukaan asianomaista tuotetta pidettiin sellaisena, että siitä oli suoritettava valmisteveroa.

16 Syyttäjä syytti Granbergiä verotarkastusten vakavasta vaikeuttamisesta, koska tämä ei ollut tehnyt veroviranomaisille ilmoitusta ennen mainitun polttoöljyn kuljetuksen alkamista, asettanut veron maksamiseen liittyvää vakuutta eikä kuljettanut mukanaan näyttöä asetetusta vakuudesta eikä yksinkertaistettua saateasiakirjaa. Haparanda tingsrätt (Haaparannan käräjäoikeus) tuomitsi hänet 4.5.2004 antamallaan tuomiolla sakkoon valmisteveron alaisten tuotteiden laittomasta kuljettamisesta.

17 Granberg valitti kyseisestä tuomiosta Hovrätten för Övre Norrlandiin (Ylä-Norlannin hovioikeus). Hän myöntää niiden tekojen, joista häntä syytetään, pitävän aineellisesti paikkansa mutta kiistää sen, että kyseessä olisi rikos. Granberg nimittäin väittää, että koska Ruotsin lainsäätäjä on säätänyt velvollisuudesta suorittaa valmisteveroa kaikesta lämmitysöljyn maahantuonnista tekemättä poikkeusta muulla tavoin tapahtuvan tuonnin kuin direktiivin 9 artiklan 3 kohdassa tarkoitetuilla "poikkeuksellisilla kuljetustavoilla" tapahtuvan tuonnin osalta, se ei ole pannut kyseisen direktiivin säännöksiä täytäntöön tai se on ainakin pannut ne täytäntöön virheellisesti.

18 Hovrätten för Övre Norrland on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Seuraako [direktiivin] 9 artiklan 3 kohdasta, että jäsenvaltioilla on mahdollisuus yleisesti jättää lämmitysöljy direktiivin 8 artiklan soveltamisalan ulkopuolelle

siten, että jäsenvaltio voi säätää, että yksityishenkilön, joka on itse hankkinut lämmitysöljyä omaan käyttöönsä toisesta jäsenvaltiosta, jossa se oli luovutettu kulutukseen, ja kuljettanut sen itse määräjäsenvaltioon, on maksettava valmisteveroa viimeksi mainitussa valtiossa lämmitysöljyn kuljetustavasta riippumatta?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen annettava vastaus on myöntävä, onko direktiivin 9 artiklan 3 kohta yhteensopiva perustamissopimukseen sisältyvien, tavaroiden vapaata liikkuvuutta koskevien perusperiaatteiden ja suhteellisuusperiaatteen kanssa, kun otetaan huomioon, että direktiivin 9 artiklan 3 kohdan tavoitteena on saada yksityishenkilöt luopumaan kivennäisöljyjen kuljetuksesta, siten, että siinä säädetään poikkeuksesta periaatteeseen, jonka mukaan silloin, kun yksityishenkilöt ovat hankkineet tavarat omaan käyttöönsä ja kuljettaneet ne itse, valmistevero kannetaan siinä jäsenvaltiossa, josta tavarat on hankittu, ja onko tällainen tavoite yhteensopiva [Euroopan unionin] neuvoston vetoamien direktiivin oikeusperusteiden kanssa vai onko direktiivin 9 artiklan 3 kohta pätemätön?

3) Jos ensimmäiseen kysymykseen annettava vastaus on kieltävä, onko se, että yksityishenkilö on kuljettanut 3 000 litraa lämmitysöljyä kolmen niin kutsutun IBC-kontin avulla, jotka voivat sinällään olla hyväksyttyjä vaarallisten aineiden, muun muassa nesteiden, ammattimaiseen kuljetukseen umpinaisen pakettiauton tavaratilassa, direktiivin 9 artiklan 3 kohdassa tarkoitettu poikkeuksellinen kuljetustapa?

4) Onko direktiivin 7 artiklan 4 kohdan kanssa yhteensopivaa se, että jäsenvaltion lainsäädännössä säädetään, että yksityishenkilöllä, joka on hankkinut itse omaan käyttöönsä lämmitysöljyä toisesta jäsenvaltiosta, jossa kyseinen öljy on luovutettu kulutukseen, ja kuljettanut sen itse määräjäsenvaltioon direktiivin 9 artiklan 3 kohdassa tarkoitetulla poikkeuksellisella kuljetustavalla, on

velvollisuus asettaa vakuus valmisteveron maksamiselle ja kuljettaa mukanaan yksinkertaistettua saateasiakirjaa ja näyttöä siitä, että kuljetuksen yhteydessä on asetettu vakuus valmisteveron varalle?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

19 Ensimmäisellä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin pyrkii selvittämään, sallitaanko direktiivin 9 artiklan 3 kohdassa se, että sellaisesta lämmitysöljystä, jonka yksityishenkilö on hankkinut toisesta jäsenvaltiosta omiin tarpeisiinsa ja kuljettanut itse siihen jäsenvaltioon, jossa se kulutetaan, kannetaan yleisesti valmisteveroa viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa riippumatta siitä, millä tavalla kyseinen henkilö suorittaa mainitun kuljetuksen.

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

20 Puolan hallitus, neuvosto ja Euroopan yhteisöjen komissio katsovat, että kysymykseen on vastattava kieltävästi.

21 Ne väittävät, että jäsenvaltiolle annetaan direktiivin 9 artiklan 3 kohdassa mahdollisuus jättää direktiivin 8 artiklan soveltamisalan ulkopuolelle sellainen lämmitysöljy, jonka yksityishenkilö on tuonut sen alueelle omiin tarpeisiinsa, ainoastaan sillä edellytyksellä, että kyseinen henkilö käyttää tähän tarkoitukseen mainitussa 9 artiklan 3 kohdassa tarkoitettua "poikkeuksellista kuljetustapaa".

22 Puolan hallitus ja neuvosto toteavat, että koska viimeksi mainittu säännös on poikkeus direktiivin 8 artiklalla luodusta yleisestä säännöstä, sitä on tulkittava suppeasti. Neuvosto täsmentää tältä osin, että jos yhteisön lainsäätäjä olisi halunnut sallia sen, että jäsenvaltiot voivat jättää kyseisen 8 artiklan soveltamisalan ulkopuolelle kaikki yksityishenkilöiden suorittamat lämmitysöljyn kuljetukset, se olisi säätänyt tästä nimenomaisesti.

23 Ruotsin, Kreikan ja Italian hallitukset edustavat puolestaan vastakkaista näkemystä ja katsovat, että jäsenvaltiot voivat jättää direktiivin 8 artiklan soveltamisalan ulkopuolelle yksityishenkilöiden kuljettamat nestemäiset lämmityspolttoaineet ja näin ollen säätää, että valmisteverovelvollisuus tällaisista tuotteista syntyy siinä jäsenvaltiossa, jossa tuotteet kulutetaan, riippumasta valitusta kuljetustavasta.

24 Ruotsin hallitus väittää pääasiallisesti, että jo direktiivin 9 artiklan 3 kohdan sanamuodosta käy ilmi, ettei yksityishenkilöllä ole lämmitysöljyn osalta minkäänlaista mahdollisuutta kuljettaa tällaista tuotetta "poikkeuksellisella" kuljetustavalla ja näin ollen tulla vapautetuksi valmisteveron maksamisesta siinä jäsenvaltiossa, jossa tuote kulutetaan. Kyseisen säännöksen tarkoituksena on Ruotsin hallituksen mukaan nimittäin sallia se, että jäsenvaltiot estävät yleisesti yksityishenkilöiden suorittamat lämmitysöljyn kuljetukset.

25 Kreikan ja Italian hallitukset puolestaan huomauttavat, että yhteisön lainsäätäjä on ottanut huomioon nestemäisten lämmityspolttoaineiden erityisen luonteen ja sulkenut ne direktiivin 8 artiklan soveltamisalan ulkopuolelle. Kyseiset hallitukset toteavat, että erotuksena muihin valmisteveron alaisiin tuotteisiin, kuten tupakkaan ja alkoholijuomiin, yksityishenkilöt eivät tavallisesti kuljeta nestemäisiä lämmityspolttoaineita omaan käyttöönsä. Näin ollen on mahdollista olettaa, että kyseisenkaltaista tuotetta kuljetetaan yksinomaan kaupallisiin tarkoituksiin.

Yhteisöjen tuomioistuimen vastaus

26 Kuten yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut, direktiivillä on tarkoitus antaa valmisteveron alaisten tuotteiden hallussapitoa, liikkumista ja valvontaa koskevia sääntöjä erityisesti sen varmistamiseksi, että valmisteverovelvollisuuden syntyedellytykset ovat samat kaikissa jäsenvaltioissa (asia C-296/95, EMU Tabac ym., tuomio 2.4.1998, Kok. 1998, s. I-1605, 22 kohta; asia C-325/99, van de Water, tuomio 5.4.2001, Kok. 2001, s. I-2729, 39 kohta; asia C-395/00, Cipriani, tuomio 12.12.2002, Kok. 2002, s. I-11877, 41 kohta ja asia C-5/05, Joustra, tuomio 23.11.2006, Kok. 2006, s. I-11075, 27 kohta).

27 Direktiivin 8 artiklassa säädetään tältä osin pääsäännöstä, jonka mukaan valmisteverot sellaisista tuotteista, joita yksityishenkilöt hankkivat omiin tarpeisiinsa ja kuljettavat itse, on maksettava siinä jäsenvaltiossa, jossa tuotteet on hankittu (ks. vastaavasti em. asia Joustra, tuomion 31 ja 33 kohta).

28 Kun kyse on sellaisten kivennäisöljyjen hankinnasta, jotka on jo luovutettu kulutukseen jäsenvaltiossa, direktiivin 9 artiklan 3 kohdassa sallitaan kuitenkin poikkeaminen direktiivin 8 artiklassa esitetystä pääsäännöstä ja siten siitä säätäminen, että valmisteverovelvollisuus voi syntyä myös sellaisessa toisessa jäsenvaltiossa, johon kyseiset öljyt on kuljetettu niiden kulutusta varten.

29 Jäsenvaltiot voivat kuitenkin käyttää tätä mahdollisuutta ainoastaan tiettyjen edellytysten täyttyessä. Sellaiset kivennäisöljyt, joista kannetaan valmisteveroja mainitun 9 artiklan 3 kohdan mukaisesti, on näin ollen kuljetettava yksityishenkilöiden toimesta tai heidän lukuunsa "poikkeuksellisella kuljetustavalla", jolla kyseisessä säännöksessä tarkoitetaan "moottoripolttoaineiden kuljetusta muutoin kuin ajoneuvojen polttoainesäiliöissä tai asianmukaisissa varapolttoainesäiliöissä sekä nestemäisten lämmityspolttoaineiden kuljetusta muutoin kuin ammattimaisten elinkeinonharjoittajien puolesta käytettävissä säiliöautoissa".

30 On myös todettava, että kyseistä säännöstä on pääsääntöön kohdistuvana poikkeuksena tulkittava suppeasti (ks. vastaavasti mm. asia C-83/99, komissio v. Espanja, tuomio 18.1.2001, Kok. 2001, s. I-445, 19 kohta; asia C-5/01, Belgia v. komissio, tuomio 12.12.2002, Kok. 2002, s. I-11991, 56 kohta ja asia C-43/04, Stadt Sundern, tuomio 26.5.2005, Kok. 2005, s. I-4491, 27 kohta).

31 Tästä seuraa, että toisin kuin Ruotsin hallitus väittää, direktiivin 9 artiklan 3 kohtaa ei voida tulkita siten, että siinä sallittaisiin se, että lämmitysöljystä, jonka yksityishenkilö on tuonut maahan omiin tarpeisiinsa, kannetaan aina valmisteveroa siinä jäsenvaltiossa, jossa kulutus tapahtuu, riippumatta siitä, mitä kuljetustapaa on käytetty. Jäsenvaltio ei nimittäin voi käyttää kyseisessä säännöksessä säädettyä mahdollisuutta silloin, kun tavaran kuljetuksesta huolehtii yksityishenkilö sellaisella kuljetustavalla, joka ei sisälly "poikkeuksellisen kuljetustavan" käsitteeseen sen määritelmän mukaisesti, joka sisältyy kyseiseen säännökseen ja joka on toistettu myös tämän tuomion 29 kohdassa.

32 Ensimmäiseen esitettyyn kysymykseen on näin ollen vastattava, ettei direktiivin 9 artiklan 3 kohdassa sallita sitä, että sellaisesta lämmitysöljystä, jonka yksityishenkilö on hankkinut toisesta jäsenvaltiosta omiin tarpeisiinsa ja kuljettanut itse siihen jäsenvaltioon, jossa se kulutetaan, kannetaan yleisesti valmisteveroa viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa riippumatta siitä, millä tavalla kyseinen henkilö toteuttaa mainitun kuljetuksen.

Toinen kysymys

33 Kun otetaan huomioon ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus, ei toiseen esitettyyn kysymykseen ole tarvetta vastata.

Kolmas kysymys

34 Kolmannella kysymyksellään kansallinen tuomioistuin haluaa selvittää, onko sen, että yksityishenkilö kuljettaa 3 000 litraa lämmitysöljyä kolmessa IBC-kontissa, jotka on lastattu pakettiautoon, katsottava merkitsevän direktiivin 9 artiklan 3 kohdassa tarkoitettua "poikkeuksellista kuljetustapaa".

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

35 Komissio toteaa, että direktiivin 9 artiklan 3 kohdan eri kieliversiot eivät tältä osin vastaa tarkalleen toisiaan. Komissio esittää, että kyseistä säännöstä on näin ollen tulkittava ottaen huomioon sen sisältö, säännöksen antamisen asiayhteys sekä poikkeusten suppeaa tulkintaa koskeva periaate. Poikkeuksellisen kuljetustavan käsitteen ulkopuolelle jää komission mukaan näin ollen ainoastaan ammattimaisen kuljettajan säiliöautolla suorittama, yksityishenkilön lukuun tapahtuva lämmitysöljyn kuljettaminen. Sitä vastoin se, että yksityishenkilö kuljettaa tällaista tuotetta IBC-konteissa, kuuluu komission mukaan selvästi kyseisen käsitteen alaan.

36 Italian ja Puolan hallitukset tulevat samaan johtopäätökseen kuin komissio ja korostavat kyseisen 9 artiklan 3 kohdan selkeyttä ja täsmällisyyttä todeten, ettei mainitun säännöksen tulkinnan osalta esiinny mitään epäilyksiä.

Yhteisöjen tuomioistuimen vastaus

37 Kuten tämän tuomion 29 kohdassa on muistutettu, poikkeuksellisella kuljetustavalla tarkoitetaan direktiivin 9 artiklan 3 kohdan mukaisesti "moottoripolttoaineiden kuljettamista muutoin kuin ajoneuvojen polttoainesäiliöissä tai asianmukaisissa

varapolttoainesäiliöissä sekä nestemäisten lämmityspolttoaineiden kuljettamista muutoin kuin ammattimaisten elinkeinonharjoittajien puolesta käytettävissä säiliöautoissa".

38 Jo kyseisen säännöksen tekstistä ilmenee, että kaiken sellaisen nestemäisten lämmityspolttoaineiden kuljettamisen, joka ei tapahdu säiliöautoilla, on katsottava merkitsevän poikkeuksellista kuljetustapaa.

39 Tällaista tulkintaa tukevat myös kyseisen säännöksen eri kieliversiot. Asia on näin muun muassa englanninkielisessä versiossa olevan ilmaisun "tankers", italiankielisessä versiossa olevan ilmaisun "autocisterne" ja puolankielisessä versiossa olevan ilmaisun "cystern" osalta.

40 Näin ollen on todettava, että sen, ettei yksityishenkilö kuljeta lämmitysöljyä säiliöautolla vaan ainoastaan pakettiautolla – kuten pääasiassa – on katsottava merkitsevän direktiivin 9 artiklan 3 kohdassa tarkoitettua "poikkeuksellista kuljetustapaa". Se, että mainittu öljy oli kyseisessä asiassa pantu kolmeen IBC-konttiin, ei horjuta tätä päätelmää.

41 Kolmanteen esitettyyn kysymykseen on näin ollen vastattava, että sen, että yksityishenkilö kuljettaa 3 000 litraa lämmitysöljyä kolmessa IBC-kontissa, jotka on lastattu pakettiautoon, on katsottava merkitsevän direktiivin 9 artiklan 3 kohdassa tarkoitettua "poikkeuksellista kuljetustapaa".

Neljäs kysymys

42 Neljännellä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin haluaa selvittää, sallitaanko direktiivin 7 artiklan 4 kohdassa se, että jäsenvaltio vaatii yksityishenkilöä, joka kuljettaa omiin tarpeisiinsa lämmitysöljyä poikkeuksellisella kuljetustavalla, asettamaan vakuuden valmisteverojen maksamisesta ja pitämään kuljetuksen yhteydessä mukanaan todistusta tällaisen vakuuden asettamisesta sekä saateasiakirjaa.

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

43 Komissio toteaa, että direktiivin 7 artiklan 1 kohta, jossa määritellään tuotteet, joihin sovelletaan 7 artiklan 4 kohtaa, koskee ainoastaan tuotteita, joita pidetään hallussa "kaupallisiin tarkoituksiin". Komissio katsoo näin ollen, ettei viimeksi mainittu säännös koske sellaisia tuotteita, jotka yksityishenkilöt ovat hankkineet omiin tarpeisiinsa, ja ettei sitä näin ollen voida soveltaa pääasiassa. Komissio korostaa tältä osin, että direktiivin kolmannesta, viidennestä, kuudennesta ja yhdennestätoista perustelukappaleesta seuraa, että direktiivissä tehdään selvä erottelu yhtäältä sellaisten tavaroiden, joita pidetään hallussa kaupallisiin tarkoituksiin ja joita kuljetettaessa on pidettävä mukana asiakirjoja, ja toisaalta sellaisten tavaroiden välillä, joita pidetään hallussa henkilökohtaisiin tarkoituksiin ja joiden osalta ei edellytetä minkäänlaisia asiakirjoja, kun ne kuljetetaan toiseen jäsenvaltioon.

44 Komissio toteaa lisäksi, ettei direktiivin missään säännöksessä säädetä siitä, että direktiivin 9 artiklan 3 kohdassa tarkoitettuja tuotteita olisi kuljetettava minkäänlaisen asiakirjan turvin tai että niiden osalta olisi asetettava vakuus.

45 Ruotsin ja Puolan hallitukset katsovat sitä vastoin, että direktiivin 9 artiklasta käy ilmi, että kaikki poikkeuksellisella kuljetustavalla suoritetut kuljetukset on katsottava suoritetuiksi kaupallisiin tarkoituksiin. Ruotsin hallitus toteaa lisäksi, että kyseinen säännös perustuu periaatteelle, jonka mukaan yksityishenkilöiden ei pitäisi kuljettaa kivennäisöljyjä. Tämän vuoksi kaikki kivennäisöljyn kuljetukset, silloinkin kun kuljetuksen suorittaa yksityinen omiin tarpeisiinsa, on katsottava luonteeltaan kaupallisiksi ja niihin on näin ollen sovellettava direktiivin 7 artiklan 4 kohdassa säädettyjä velvoitteita.

Yhteisöjen tuomioistuimen vastaus

46 Aluksi on todettava, että direktiivin 7 artiklan 4 kohdassa, joka koskee valmisteveron alaisten tuotteiden liikkumista saateasiakirjan turvin, viitataan saman direktiivin 18 artiklan 1 kohtaan, jossa säädetään, että kaikkiin eri jäsenvaltioiden alueiden välillä väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän mukaan liikkuviin valmisteveron alaisiin tuotteisiin on liitettävä lähettäjän laatima joko hallinnollinen tai kaupallinen asiakirja.

47 Direktiivin 18 artiklan 3 kohdassa säädetään sellaisesta mahdollisuudesta, että mainitun asiakirjan liitteenä on muu asiakirja todisteena siitä, että valmisteverot on maksettu määräjäsenvaltiossa tai että on noudatettu muita yksityiskohtaisia sääntöjä, joilla varmistetaan näiden valmisteverojen kanto määräjäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten määräämin edellytyksin. Saman säännöksen mukaan viimeksi mainitussa asiakirjassa on mainittava ajankohta, jolloin valmistevero on maksettu tai määräjäsenvaltion veroviranomaiset ovat hyväksyneet tätä maksua koskevan vakuuden, sekä maksua tai hyväksymistä koskeva viite.

48 Tämän tarkennuksen jälkeen on todettava, että direktiivin 7 artiklan 1 kohta, jossa mainitaan ne tuotteet, jotka on kuljetettava 7 artiklan 4 kohdassa edellytetyn saateasiakirjan turvin, koskee ainoastaan tuotteita, joita "pidetään hallussa kaupallisiin tarkoituksiin".

49 Kuten yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut, direktiivissä erotetaan tällä tavalla toisistaan yhtäältä tällaiset tuotteet sekä toisaalta tuotteet, joita pidetään hallussa henkilökohtaisiin tarkoituksiin ja joiden kuljetus ei edellytä asiakirjoja (ks. vastaavasti em. asia EMU Tabac ym., tuomion 23 kohta ja em. asia Joustra, tuomion 28 kohta).

50 On nimittäin todettava, että niiltä osin kuin 8 artiklassa säädetään, että henkilökohtaisiin tarkoituksiin hallussa pidettyjen tavaroiden osalta valmistevero on maksettava siinä jäsenvaltiossa, josta ne hankitaan, kyseisessä säännöksessä ei vaadita mitään saateasiakirjaa niiden kuljettamiseksi toiseen jäsenvaltioon (ks. vastaavasti em. asia EMU Tabac ym., tuomion 24 kohta).

51 Yksityishenkilön omiin tarpeisiinsa hankkima ja hänen itsensä poikkeuksellisella kuljetustavalla kuljettama lämmitysöljy on tuote, jota pidetään hallussa henkilökohtaisiin tarkoituksiin. Näin ollen ja edellä esitetty huomioon ottaen voidaan todeta, ettei direktiivin 7 artiklan 4 kohdassa edellytetä sitä, että kyseisen tuotteen on tässä tilanteessa liikuttava saateasiakirjan turvin.

52 Tästä päätelmästä ei kuitenkaan voida johtaa sitä, ettei jäsenvaltio voisi edellyttää, että henkilökohtaisiin tarkoituksiin hallussa pidetyn lämmitysöljyn kuljetuksen on tapahduttava tällaisen asiakirjan turvin.

53 Tällainen velvollisuus voisi olla tarpeen siinä tapauksessa, että kivennäisöljyjä kuljetetaan poikkeuksellisella kuljetustavalla, silloin, kun se jäsenvaltio, jossa kulutus tapahtuu, käyttää direktiivin 9 artiklan 3 kohdassa säädettyä mahdollisuutta ja vaatii valmisteverojen maksamista, jolloin sen on kyettävä tarkastamaan kyseisten tuotteiden verotuksellinen asema.

54 Kuten direktiivin 13 perustelukappaleesta ja 18 artiklasta nimittäin ilmenee, saateasiakirjan tarkoituksena on muun muassa kuljetettujen tavaroiden tunnistaminen sekä niiden verotuksellisen aseman määrittäminen.

55 Tämä tarkoitus huomioon ottaen ei näin ollen voida sulkea pois sitä, että määräjäsenvaltio sellaisessa tapauksessa, jossa on kyse yksityishenkilön suorittamasta lämmitysöljyn kuljetuksesta poikkeuksellisella kuljetustavalla, edellyttää, että kyseisellä henkilöllä on mukanaan saateasiakirja ja asiakirja, jolla todistetaan valmisteverojen maksamista koskevan vakuuden asettaminen.

56 Edellä esitetyt näkökohdat huomioon ottaen neljänteen esitettyyn kysymykseen on vastattava, ettei direktiivin 7 artiklan 4 kohta ole esteenä sille, että sellaisen määräjäsenvaltion, jossa valmisteverosaatava voi direktiivin 9 artiklan 3 kohdan sallimalla tavalla syntyä, lainsäädännössä edellytetään, että yksityishenkilö, joka on henkilökohtaisesti ja omiin tarpeisiinsa hankkinut lämmitysöljyä toisesta jäsenvaltiosta, jossa kyseinen tavara on luovutettu kulutukseen, ja joka itse kuljettaa mainitun tavaran kyseiseen määräjäsenvaltioon 9 artiklan 3 kohdassa tarkoitetulla "poikkeuksellisella kuljetustavalla", on asettanut valmisteverojen maksamista koskevan vakuuden ja pitää mukanaan saateasiakirjaa sekä asiakirjaa, jolla todistetaan kyseisen vakuuden asettaminen.

Oikeudenkäyntikulut

57 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen 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 yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (ensimmäinen 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, 9 artiklan 3 kohdassa ei sallita sitä, että sellaisesta lämmitysöljystä, jonka yksityishenkilö on hankkinut toisesta jäsenvaltiosta omiin tarpeisiinsa ja kuljettanut itse siihen jäsenvaltioon, jossa se kulutetaan, kannetaan yleisesti valmisteveroa viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa riippumatta siitä, millä tavalla kyseinen henkilö toteuttaa mainitun kuljetuksen.**

2) **Sen, että yksityishenkilö kuljettaa 3 000 litraa lämmitysöljyä kolmessa niin kutsutussa IBC-kontissa (intermediate bulk container), jotka on lastattu pakettiautoon, on katsottava merkitsevän direktiivin 92/12, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 92/108, 9 artiklan 3 kohdassa tarkoitettua "poikkeuksellista kuljetustapaa".**

3) **Direktiivin 92/12, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 92/108, 7 artiklan 4 kohta ei ole esteenä sille, että sellaisen määräjäsenvaltion, jossa valmisteverosaatava voi direktiivin 9 artiklan 3 kohdan sallimalla tavalla syntyä, lainsäädännössä edellytetään, että yksityishenkilö, joka on henkilökohtaisesti ja omiin tarpeisiinsa hankkinut lämmitysöljyä toisesta jäsenvaltiosta, jossa kyseinen tavara on luovutettu kulutukseen, ja joka itse kuljettaa mainitun tavaran kyseiseen määräjäsenvaltioon 9 artiklan 3 kohdassa tarkoitetulla poikkeuksellisella kuljetustavalla, on asettanut valmisteverojen maksamista koskevan vakuuden ja pitää mukanaan saateasiakirjaa sekä asiakirjaa, jolla todistetaan kyseisen vakuuden asettaminen.**

Allekirjoitukset