Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
PRIIT PIKAMÄE
26 päivänä syyskuuta 2024 [1]

Asia C-596/23 [Pohjanri] [i]

B UG,
jossa asian käsittelyyn osallistuu
Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

(Ennakkoratkaisupyyntö – Helsingin hallinto-oikeus (Suomi))

Ennakkoratkaisupyyntö – Valmisteverot – Direktiivi 2008/118/EY – 36 artikla – Toisessa jäsenvaltiossa valmisteveron alaisten tuotteiden ostaminen verkossa – Tuotteet, jotka myyjä tai joku tämän puolesta on suoraan tai välillisesti lähettänyt tai kuljettanut – Myyjän suositteleman kuljetusyhtiön järjestämä kuljetus – Kansallinen säännöstö, jonka mukaan myyjä on velvollinen maksamaan määräjäsenvaltiossa kannettavan valmisteveron

1. Nyt käsiteltävässä asiassa Helsingin hallinto-oikeus (Suomi) on esittänyt unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisupyynnön, joka koskee valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/118/EY 36 artiklan 1 kohdan tulkintaa. [2]

2. Unionin tuomioistuimella on nyt ensimmäistä kertaa tilaisuus ottaa kantaa siihen, millainen merkitys direktiivin 2008/118 kyseiselle säännökselle on annettava, ja todeta, milloin myyjä osallistuu valmisteveron alaisten tuotteiden kuljettamiseen siinä määrin, että voidaan katsoa, että kyse on etämyynnistä ja että myyjä on siis velvollinen maksamaan valmisteveron kyseisten tuotteiden määräjäsenvaltiossa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3. Nyt käsiteltävässä asiassa merkitykselliset säännökset ovat direktiivin 2008/118 32, 33, 34 ja 36 artikla sekä direktiivin 2006/112/EY [3] 33 artikla.

[1] Alkuperäinen kieli: ranska.

[i] Tämän asian nimi on kuvitteellinen nimi. Se ei vastaa oikeudenkäynnin minkään asianosaisen todellista nimeä.

[2] EUVL 2009, L 9, s. 12.

[3] Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2006, L 347, s. 1).

Suomen oikeus

Vuonna 2020 voimassa olleet oikeussäännöt

4. Direktiivi 2008/118 on pantu täytäntöön Suomessa valmisteverotuslailla (182/2010). Nyt käsiteltävässä asiassa kyseistä lakia sovelletaan sellaisena kuin se oli voimassa vuonna 2020.

5. Alkoholista ja alkoholijuomista valtiolle suoritettavan veron määräämisen perusteista ja veron määrästä säädetään alkoholi- ja alkoholijuomaverosta annetussa laissa (1471/1994).

6. Valmisteverotuslain 1 §:n 2 momentin mukaan tätä lakia sovelletaan kannettaessa valmisteveroa muun ohella alkoholista ja alkoholijuomista, jollei asianomaisessa valmisteverolaissa toisin säädetä.

7. Valmisteverotuslain 6 §:n 11 kohdan mukaan tässä laissa tarkoitetaan etämyynnillä myyntiä, jossa Suomeen sijoittautunut muu kuin valtuutettu varastonpitäjä tai rekisteröity vastaanottaja tai väliaikaisesti rekisteröity vastaanottaja, joka ei harjoita itsenäistä taloudellista toimintaa, on ostanut toisesta jäsenvaltiosta kulutukseen luovutettuja valmisteveron alaisia tuotteita, jotka etämyyjä tai joku tämän puolesta suoraan tai välillisesti lähettää tai kuljettaa Suomeen.

8. Valmisteverotuslain 6 §:n 12 kohdan mukaan etämyyjällä tarkoitetaan myyjää, joka myy tuotteita Suomeen saman pykälän 11 kohdan mukaisesti.

9. Valmisteverotuslain 72 §:n 1 momentin mukaan valmisteveroa ei kanneta toisessa jäsenvaltiossa kulutukseen luovutetuista tuotteista, jotka yksityishenkilö hankkii omaan käyttöönsä ja itse kuljettaa mukanaan Suomeen.

10. Valmisteverotuslain 74 §:n 1 momentissa säädetään, että jos yksityishenkilö muuten kuin 72 §:ssä tarkoitetulla tavalla tai etämyynnillä hankkii toisesta jäsenvaltiosta omaan käyttöönsä valmisteveron alaisia tuotteita, jotka toinen yksityishenkilö tai ammattimainen elinkeinonharjoittaja kuljettaa Suomeen, tuotteet hankkinut yksityishenkilö on valmisteverovelvollinen. Tuotteiden kuljettamiseen osallistunut sekä tuotteita Suomessa hallussaan pitävä ovat myös vastuussa tuotteet hankkineen yksityishenkilön suoritettavasta valmisteverosta kuin omasta verostaan.

11. Valmisteverotuslain 79 §:n 1 momentin mukaan valmistevero kannetaan etämyynnillä Suomeen myydyistä tuotteista. Saman pykälän 2 momentin mukaan etämyyjä on verovelvollinen. Jos etämyyjällä on veroedustaja, hän on etämyyjän sijasta verovelvollinen. Etämyyjä on vastuussa veroedustajan suoritettavasta valmisteverosta kuin omasta verostaan. Saman pykälän 3 momentin mukaan valmisteverovelvollisuus syntyy, kun valmisteveron alaiset tuotteet luovutetaan Suomessa. Valmisteveroa on suoritettava sinä päivänä voimassa olevien säännösten mukaan, jona tuote luovutetaan Suomessa.

Valmisteverotuslain 74 §:n lainvalmisteluaineisto

12. Valmisteverotuslakia koskevassa hallituksen esityksessä (HE 263/2009 vp, s. 46) on todettu lain 74 §:n yksityiskohtaisissa perusteluissa seuraavaa:

”Pykälässä säädettäisiin tilanteesta, jossa yksityishenkilö hankkii valmisteveron alaisia tuotteita omaan käyttöönsä muuten kuin 72 §:ssä tarkoitetulla tavalla tai etämyynnillä toisesta jäsenvaltiosta. Yksityishenkilö ei tällöin toisi tuotteita itse mukanaan Suomeen, vaan ne kuljettaisi toinen yksityishenkilö tai ammattimainen elinkeinonharjoittaja. Tämä tarkoittaa sitä, että yksityishenkilö esimerkiksi Internetin välityksellä hankkisi tuotteita toisesta jäsenvaltiosta ja järjestäisi itse näiden tuotteiden kuljetuksen Suomeen eikä myyjä tai eikä kukaan tämän puolesta olisi osallisena kuljetuksen järjestämisessä.

– –

Tuotteista kannettaisiin vero riippumatta siitä, tuoko tuotteet Suomeen ammattimainen elinkeinonharjoittaja, kuten kuljetusliike tai posti, tai toinen yksityishenkilö. Olennainen ero etämyyntiin olisi se, että myyjä tai kukaan tämän puolesta ei saisi osallistua tuotteiden kuljettamiseen tai kuljetuksen järjestämiseen millään tavoin. Jos taas myyjä esimerkiksi ohjaisi Internet-sivuillaan ostajaa käyttämään tiettyjä kuljetusliikkeitä, kysymyksessä olisi etämyynti, jolloin etämyyjä tai tämän asettama veroedustaja olisi velvollinen suorittamaan valmisteveron määräjäsenvaltiossa.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

13. B UG -yhtiö on ylläpitänyt internetissä sivustoa, joka on ollut saatavilla myös suomeksi ja jonka kautta asiakkailla on ollut mahdollisuus ostaa verkkokaupasta erimerkkisiä mietoja ja väkeviä alkoholijuomia.

14. Suomessa Tulli otti 20.4.2020 haltuun B UG:n Saksasta Suomeen lähettämän, yksityishenkilölle osoitetun alkoholijuomalastin, joka sisälsi erilaatuisia alkoholijuomia. Lähetys otettiin haltuun valmisteverotuslain 103 §:n nojalla sen selvittämiseksi, onko alkoholijuomien maahantuonnissa sovellettu valmisteverotuslain säännöksiä.

15. Verohallinto pyysi B UG:n internetsivustolla tilauksen tehneeltä ostajalta selvitystä tilauksen etenemisestä ja kuljetuksen järjestämisestä.

16. Kyseisen yksityishenkilön 25.6.2020 antamassa selvityksessä todettiin, että B UG:n verkkokaupassa tilausta tehdessä mainostettiin X-, Y- ja Z-yhtiöiden kuljetuspalveluita. Tilausta tehdessä ostoskori päivitti tilauksen painon ja rahdin hinnan joka kerta, kun ostoskoriin lisättiin tuotteita. Alkoholitilauksen maksamisen jälkeen B UG:n internetsivustolle tuli muistutus kuljetuksen järjestämisestä. Kyseisen yksityishenkilön mukaan muistutuksessa oli suorat linkit kuljetuksen tarjoajien internetsivustolle. Kyseinen yksityishenkilö valitsi tilauksen kuljettajaksi X-yhtiön. Valitsemalla linkin ”X” hän ohjautui suoraan X:n internetsivustolle. Kyseisellä sivustolla hän täytti omat yhteystietonsa mutta ei lainkaan tietoja tilauksestaan, kuten tilausnumeroa. Hän maksoi rahdin osuuden X:n internetsivustolla suoraan X:lle.

17. Verohallinto on esittänyt perustelujensa tueksi 16.6.2020 päivätyn kuvakaappauksen B UG:n internetsivustolla olleista toimitustapaa koskevista ohjeista ja 24.6.2020 päivätyn kuvakaappauksen samalla internetsivustolla olleista toimitusehdoista. Kyseisistä kuvakaappauksista ilmenee Verohallinnon mukaan, että B UG ei järjestä tuotteiden kuljetusta itse vaan tarjoaa asiakkailleen mahdollisuuden noutaa tilauksen itse tai valita kuljetusliikkeen, ja B UG:n internetsivustolla on mainittu eräitä kuljetusliikkeitä mahdollisina vaihtoehtoina. Kyseisistä kuvakaappauksista ilmenee Verohallinnon mukaan lisäksi, että yhtiö on ilmoittanut asiakkaillensa, että heidän on itse huolehdittava verojen maksamisesta Suomessa.

18. Verohallinto määräsi 21.8.2020 tekemällään verotuspäätöksellä B UG:lle edeltävänä päivänä haltuun otetuista alkoholijuomista alkoholi- ja alkoholijuomaveroa sekä veroseuraamuksia yhteensä 1 645,83 euroa. Verohallinto katsoi päätöksessään, että kyseinen yhtiö tai joku tämän puolesta on suoraan tai välillisesti lähettänyt tai kuljettanut kyseiset alkoholijuomat Suomeen ja että yhtiö on toiminut siten etämyyjänä ja ollut velvollinen suorittamaan valmisteverot Suomeen.

19. B UG haki verotuspäätökseen oikaisua Verohallinnolta. Verohallinto hylkäsi 1.6.2021 tekemällään päätöksellä mainitun yhtiön oikaisuvaatimuksen.

20. B UG on valittanut Verohallinnon 1.6.2021 tekemästä päätöksestä Helsingin hallinto-oikeuteen. B UG on vaatinut, että Verohallinnon päätös kumotaan ja että kaikki yhtiön maksettavaksi määrätyt alkoholi- ja alkoholijuomaverot poistetaan.

21. Helsingin hallinto-oikeus pohtii, onko B UG osallistunut internetsivustollaan myymiensä alkoholijuomien kuljetukseen sillä tavoin, että B UG tulee katsoa Suomessa valmisteverovelvolliseksi kyseisten alkoholijuomien etämyyjänä. Kyseinen tuomioistuin toteaa, että tuotteet Saksasta hankkinut yksityishenkilö on ostanut tuotteet B UG:ltä omaan käyttöönsä ja hän on maksanut tuotteiden kuljetuskustannukset suoraan kuljetuksesta vastanneelle kuljetusyhtiölle.

22. Helsingin hallinto-oikeuden mukaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ei ole löydettävissä vastausta siihen, kuinka direktiivin 2008/118 36 artiklan 1 kohdassa käytettyä ilmaisua ”myyjä tai joku tämän puolesta on suoraan tai välillisesti lähettänyt tai kuljettanut toiseen jäsenvaltioon” on tulkittava.

23. Helsingin hallinto-oikeuden mukaan nyt käsiteltävässä asiassa tulee arvioitavaksi erityisesti se, onko B UG osallistunut tuotteiden kuljettamiseen toiseen jäsenvaltioon direktiivin 2008/118 36 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla suoraan tai välillisesti, kun kyseisen yhtiön internetsivustolla on mainittu eri kuljetusliikkeitä sekä esitetty tietoja ostajille aiheutuvista kuljetuskustannuksista. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa lisäksi, että myyjän internetsivustolla on ollut linkki kuljetusliikkeen internetsivustolle ja että linkin valitsemisen jälkeen tiedot kuljetettavista tavaroista ovat välittyneet myyjän internetsivustolta kuljetusliikkeen internetsivustolle automaattisesti.

24. Tässä tilanteessa Helsingin hallinto-oikeus on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Muodostaako direktiivi 2008/118, erityisesti sen etämyyntiä koskeva 36 artikla, esteen sellaiselle kansalliselle laintulkinnalle, jossa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen valmisteveron alaisten tuotteiden myyjän katsotaan osallistuvan tuotteiden kuljetukseen määräjäsenvaltioon ja olevan määräjäsenvaltiossa valmisteverovelvollinen etämyynnistä yksinomaan sillä perusteella, että myyjä ohjaa internet-sivuillaan ostajaa käyttämään tiettyä kuljetusliikettä?

2) Onko valmisteveron alaisten tuotteiden myyjä direktiivin 2008/118 36 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla suoraan tai välillisesti lähettänyt tai kuljettanut tavaroita toiseen jäsenvaltioon ja ollut verovelvollinen direktiivissä tarkoitetusta etämyynnistä, jos myyjän internet-sivuilla on suositeltu tiettyjä kuljetusliikkeitä sekä ollut tietoja ostajalle aiheutuvista kuljetuskustannuksista ja jos kuljetuskustannukset on veloittanut kuljetusliike, jolle on välittynyt tiedot kuljetettavasta tavarasta ilman ostajan toimenpiteitä? Onko asian arvioinnissa merkitystä sillä, että ostaja on tehnyt erillisen sopimuksen tavaroiden kuljettamisesta myyjän internet-sivuilla mainitun kuljetusliikkeen kanssa?”

Asian tarkastelu

Ennakkoratkaisukysymysten merkitys

25. Aluksi on todettava, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toinen kysymys koskee direktiivin 2008/118 36 artiklan 1 kohdan tulkintaa nyt käsiteltävän asian tosiseikkojen perusteella, kun taas ensimmäinen – suppeampi – ennakkoratkaisukysymys näyttää koskevan sitä, soveltuuko valmisteverotuslakia koskevassa hallituksen esityksessä esitetty tulkinta valmisteverotuslain 74 §:stä yhteen mainitun 36 artiklan 1 kohdan kanssa, kun viimeksi mainittu säännös on saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä ensin mainitulla säännöksellä.

26. Koska molemmilla kysymyksillä tiedustellaan itse asiassa samasta asiasta eli siitä, miten on tulkittava direktiivin 2008/118 36 artiklan 1 kohtaa ja erityisesti ilmaisua ”myyjä tai joku tämän puolesta on suoraan tai välillisesti lähettänyt tai kuljettanut toiseen jäsenvaltioon”, niitä voidaan mielestäni käsitellä yhdessä.

Aineellinen kysymys

27. Direktiivin 2008/118 tavoitteena on taata sisämarkkinoiden moitteeton toiminta turvaamalla valmisteveron alaisten tavaroiden vapaa liikkuvuus Euroopan unionin alueella. Näin ollen kyseisessä direktiivissä säädetään valmisteverotusta koskevan kansallisen lainsäädännön yhdenmukaistamisesta, jotta valmisteverosaatavan käsite ja sen syntymistä koskevat edellytykset ovat samat kaikissa jäsenvaltioissa. [4]

28. Kyseisessä direktiivissä vahvistettua yleistä valmisteverojärjestelmää sovelletaan ainoastaan tuotteisiin, jotka mainitaan direktiivin 1 artiklan 1 kohdassa, jossa mainitaan myös alkoholijuomat.

[4] Ks. mm. direktiivin 2008/118 johdanto-osan kahdeksas perustelukappale.

29. Järjestelmän tehokkuus edellyttää, että tällaisesta tuotteesta tulee valmisteveron alainen, kun se tulee sisämarkkinoille, kun taas valmisteverosaatavan tulee syntyä mahdollisimman lähellä loppukuluttajaa.

30. Unionin lainsäätäjä on ottanut nämä vaatimukset huomioon lainsäädännössä seuraavasti. Direktiivin 2008/118 2 artiklassa säädetystä seuraa, että valmisteverotuksessa verotettava tapahtuma on kyseisten tuotteiden tuottaminen unionin alueella tai niiden tuominen unionin alueelle. Direktiivin 7 artiklan 1 kohdassa säädetään pääsääntö, jonka mukaan valmisteverosaatava syntyy siinä jäsenvaltiossa ja sinä ajankohtana, jossa ja jolloin tavarat luovutetaan kulutukseen,[5] ja direktiivin 9 artiklan ensimmäisessä kohdassa täsmennetään, että sovelletaan sellaisia verosaatavan syntymistä koskevia edellytyksiä ja verokantaa, jotka ovat voimassa verosaatavan syntymispäivänä siinä jäsenvaltiossa, jossa tavarat luovutetaan kulutukseen.

31. Direktiivin 2008/118 V luvun (”Kulutukseen luovutettujen valmisteveron alaisten tavaroiden siirto ja verotus”) säännökset koskevat tilanteita, joissa tuote siirretään unionin alueella sen jälkeen, kun se on luovutettu kulutukseen ja valmistevero on suoritettu. Kyseisillä säännöksillä vastataan tarpeeseen turvata verotuksen alueperiaate, jonka mukaan valmistevero on maksettava maassa, jossa tuotteet tosiasiallisesti kulutetaan, ja välttää asianomaisen tuotteen kaksinkertainen verotus.

32. Direktiivin 2008/118 32 artiklassa säädetään, että yksityishenkilön omaan käyttöönsä ostamien ja yhdestä jäsenvaltiosta toiseen itse kuljettamien valmisteveron alaisten tavaroiden valmistevero kannetaan ainoastaan jäsenvaltiossa, josta valmisteveron alaiset tavarat hankitaan, kun taas direktiivin 33 ja 36 artiklassa vahvistetaan poikkeuksia direktiivin 7 artiklassa säädettyyn pääsääntöön siltä osin kuin niissä säädetään, että valmisteverosaatava syntyy kulutukseen jo luovutetun tuotteen osalta kulutukseen luovutuksen ajankohtaa *myöhempänä* ajankohtana.

33. Direktiivin 2008/118 33 artiklassa säädetään, että jos yhdessä jäsenvaltiossa kulutukseen jo luovutettuja tavaroita pidetään hallussa kaupallisessa tarkoituksessa toisessa jäsenvaltiossa niiden siellä tapahtuvaa luovuttamista tai käyttöä varten, valmisteverosaatava syntyy kyseisessä toisessa jäsenvaltiossa, sanotun kuitenkaan rajoittamatta 36 artiklan soveltamista. Tässä tilanteessa syntyneen valmisteverosaatavan on velvollinen maksamaan henkilö, joka luovuttaa tavarat tai pitää hallussaan luovutukseen tarkoitettuja tavaroita tai jolle tavarat luovutetaan toisessa jäsenvaltiossa.

34. Direktiivin 36 artikla, jonka tulkitsemista nyt käsiteltävässä asiassa on pyydetty, koskee etämyyntiä, ja siinä säädetään, että valmistevero kannetaan määräjäsenvaltiossa sellaisista yhdessä jäsenvaltiossa kulutukseen jo luovutetuista valmisteveron alaisista tavaroista, jotka toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut henkilö, joka ei ole valtuutettu varastonpitäjä tai rekisteröity vastaanottaja eikä harjoita itsenäistä taloudellista toimintaa, on ostanut ja jotka myyjä tai joku tämän puolesta on suoraan tai välillisesti lähettänyt tai kuljettanut toiseen jäsenvaltioon. Tässä tilanteessa myyjä on velvollinen maksamaan valmisteveron.

[5] Direktiivin 2008/18 7 artiklan 2 kohdassa säädetyn määritelmän mukaan kulutukseen luovutuksen käsitteellä tarkoitetaan ”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 yhteisön lainsäädännön ja kansallisen lainsäädännön asiaa koskevien säännösten nojalla; c) valmisteveron alaisten tavaroiden tuotantoa, sääntöjenvastainen tuotanto mukaan lukien, väliaikaisen verottomuuden järjestelmän ulkopuolella; d) valmisteveron alaisten tavaroiden tuontia, sääntöjenvastainen tuonti mukaan lukien, paitsi jos valmisteveron alaiset tavarat asetetaan välittömästi maahantuonnin tapahduttua väliaikaisen verottomuuden järjestelmään”.

35. Direktiivin 2008/118 32 artiklaa ei voida soveltaa nyt käsiteltävässä asiassa. Vaikka on selvää, että kyseiset tuotteet ostanut yksityishenkilö on hankkinut ne omaan käyttöönsä, on nimittäin aivan yhtä selvää, että kyseinen yksityishenkilö ei ole itse kuljettanut niitä Saksasta Suomeen. [6]

36. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on ratkaistava, oliko Suomen Tullin haltuun ottaman alkoholijuomalastin myynnissä kyse direktiivin 2008/118 36 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta etämyynnistä, missä tapauksessa B UG:n on maksettava tuotteista valmisteveroa ja veroseuraamuksia Verohallinnon 21.8.2020 tekemän verotuspäätöksen mukaisesti. Jos kyse ei ole etämyynnistä, kyse on väistämättä etäostosta, johon sovelletaan direktiivin 33 artiklaa ja jonka osalta B UG:n asiakkaiden, eikä siis kyseisen yhtiön, olisi maksettava kyseinen valmistevero.

37. Kuinka siis on tulkittava ilmaisua ”myyjä tai joku tämän puolesta on suoraan tai välillisesti lähettänyt tai kuljettanut toiseen jäsenvaltioon”, ja mitä erityisesti on pidettävä myyjän välillisenä osallistumisena lähettämiseen tai kuljettamiseen?

38. Direktiivin 2008/118 36 artiklan sanamuodosta ei ilmene seikkoja, joiden perusteella tähän kysymykseen voitaisiin vastata, eikä unionin tuomioistuinta ole aiemmin pyydetty ottamaan siihen kantaa.

39. On kuitenkin huomattava, että 2.4.1998 antamassaan tuomiossa EMU Tabac ym. (C-296/95, EU:C:1998:152) yhteisöjen tuomioistuin vahvisti kyseisen säännöksen tulkintaa koskevat perusperiaatteet. [7]

40. Kyseisen tuomion taustalla olleen asian tosiseikat koskivat tilannetta, jossa Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautunut MBL-niminen yhtiö hankki Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvilta yksityishenkilöiltä savuke- ja tupakkatilauksia, jotka se täytti. MBL osti kyseiset tuotteet Luxemburgiin sijoittautuneelta EMU-nimiseltä yhtiöltä, joka kuului samaan konserniin, ja järjesti niiden tuonnin Yhdistyneeseen kuningaskuntaan yksityisen kuljettajan välityksellä kyseisten yksityishenkilöiden nimissä ja lukuun ja välityspalkkiota vastaan.

41. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi tuomiossaan, että tilanteessa oli kyse etämyynnistä eikä yksityishenkilöiden hankinnoista, ensinnäkin siksi, että MBL (eivätkä sen edustamat yksityishenkilöt) teki aloitteen tilausten tekemisestä myyjälle ja vastasi valuuttakurssien kehitykseen liittyvistä riskeistä, ja toiseksi siksi, että EMU ja MBL kuuluivat samaan taloudelliseen kokonaisuuteen.

42. Näin oli yhteisöjen tuomioistuimen mukaan pääteltävä siksi, että direktiivin 92/12 10 artiklan 2 kohta oli ”laadittu siten, että se ei kata pelkästään tilannetta, jossa myyjä kuljettaa tai lähettää tavarat itse, vaan se käsittää myös paljon laajemmin kaikenlaiset lähetys- tai kuljetusmahdollisuudet, jotka tapahtuvat myyjän lukuun”, ja siksi, että ”tämän säännöksen sanamuodosta käy selvästi ilmi, että yhteisön lainsäätäjä painottaa enemmän liiketoimien objektiivista luonnetta kuin niiden oikeudellista muotoa”. [8]

6 Ks. tältä osin tuomio 23.11.2006, Joustra (C-5/05, EU:C:2006:733).

7 Kyseisessä asiassa yhteisöjen tuomioistuimelta oli kysytty 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) 10 artiklan 1 kohdan tulkinnasta eikä direktiivin 2008/118 36 artiklan 1 kohdan tulkinnasta. Vaikka viimeksi mainitulla direktiivillä, joka on ainoa, jota voidaan soveltaa ajallisesti pääasiassa, on 1.4.2010 lähtien kumottu ja korvattu direktiivi 92/12, direktiivin 2008/118 36 artiklan 1 kohdan ja direktiivin 92/12 10 artiklan 1 kohdan sanamuodosta ilmenee kuitenkin, ettei kyseisten säännösten sisältö juurikaan poikkea toisistaan. Tästä on pääteltävä, että viimeksi mainittua säännöstä koskevaa yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöä voidaan soveltaa direktiivin 2008/118 36 artiklan 1 kohdan osalta. Ks. vastaavasti tuomio 5.3.2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149, 34 kohta).

8 Tuomio 2.4.1998, EMU Tabac ym. (C-296/95, EU:C:1998:152, 45 ja 46 kohta).

43. Tästä seuraa, että ilmaisulle ”myyjä tai joku tämän puolesta on suoraan tai välillisesti lähettänyt tai kuljettanut toiseen jäsenvaltioon” on annettava laaja ulottuvuus ja että kyseisen ilmaisun tulkinnan on vastattava tarkasteltavan transaktion taloudellista todellisuutta, missä yhteydessä on sivuutettava formalistiset tulkinnat. Tämä toteamus on kuitenkin vain alkupiste tulkintatyölle, jota ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on pyytänyt.

44. Euroopan komissio ehdottaa kirjallisissa huomautuksissaan, että tulkinnan apuvälineenä voitaisiin käyttää tuomion KrakVet Marek Batko [9] analogista soveltamista.

45. Kyseisessä tuomiossaan unionin tuomioistuin on ottanut arvonlisäverotuksen alalla kantaa siihen, miten on tulkittava säännöstä, joka on hyvin samankaltainen kuin direktiivin 2008/118 36 artiklan 1 kohta, nimittäin direktiivin 2006/112 33 artiklan 1 kohtaa. Mainitussa 33 artiklan 1 kohdassa säädettiin, että ”luovuttajan tai jonkun muun tämän puolesta” muusta kuin lähetyksen tai kuljetuksen saapumisjäsenvaltiosta ”lähettämien tai kuljettamien” tavaroiden luovutuspaikkana pidetään sitä paikkaa, jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa hankkijalle, jos tietyt edellytykset täyttyvät.

46. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämissä tosiseikoissa oli kyse tilanteesta, jossa yhteen jäsenvaltioon sijoittautuneen luovuttajan toisessa jäsenvaltiossa asuville hankkijoille myymät tavarat kuljetti näille hankkijoille luovuttajan ehdottama yhtiö, mutta hankkijat voivat kuitenkin vapaasti päättää, tekivätkö ne sen kanssa sopimuksen tavaroiden kuljetuksesta. Oliko katsottava, että kyseiset tavarat olivat ”luovuttajan tai jonkun muun tämän puolesta” lähettämiä tai kuljettamia tavaroita?

47. Taloudellisen ja kaupallisen todellisuuden huomioon ottaminen on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen perusedellytys, jonka perusteella unionin tuomioistuimen mukaan on katsottava, että tavarat lähetetään tai kuljetetaan luovuttajan puolesta, jos päätökset siitä, miten tavarat on määrä lähettää tai kuljettaa, tekee tosiasiassa luovuttaja eikä hankkija. Näin ollen luovuttajalla on oltava *”hallitseva* rooli sekä tavaroiden lähettämistä tai kuljettamista koskevan aloitteen että lähettämisen ja kuljettamisen olennaisten vaiheiden järjestämisen osalta”. [10]

48. Tämän jälkeen unionin tuomioistuin esitti neljä arviointiperustetta, joiden avulla voidaan tarkistaa, onko tästä kyse.

49. Huomioon on otettava ensinnäkin se, mikä merkitys näiden tavaroiden kuljetuksella hankkijoille on kyseisen luovuttajan toiminnalle ominaisten kaupallisten käytäntöjen valossa. Toiseksi on ratkaistava, kenen voidaan katsoa olevan se, joka valitsee kyseisten tavaroiden lähettämis- tai kuljettamistavan. Tavaroita voidaan katsoa lähetettävän tai kuljetettavan luovuttajan puolesta silloin, kun hankkijat ainoastaan hyväksyvät luovuttajan tekemät valinnat, koskevatpa ne sitten kyseisten tavaroiden kuljetuksesta vastaavan yhtiön valintaa tai näiden tavaroiden lähettämis- ja tai kuljettamistapaa. Tällainen päätelmä voitaisiin tehdä muun muassa sen perusteella, että luovuttajan ehdottamien yhtiöiden, jotka hoitavat kyseisten tavaroiden kuljetuksen, valikoima on suppea. Kolmanneksi on pohdittava, kantaako luovuttaja vai hankkija kyseisten tavaroiden lähetykseen ja kuljetukseen liittyvän riskin. Neljänneksi on arvioitava sekä kyseisten tavaroiden luovuttamisen että niiden lähettämisen tai kuljettamisen maksutapaa

[9] Tuomio 18.6.2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, 61–63 kohta; jäljempänä KrakVet-tuomio).

[10] KrakVet-tuomio, 63 kohta (kursiivi tässä).

koskevat yksityiskohtaiset ehdot. Sitä, että tavaroiden hankkimisessa ja niiden lähettämisessä tai kuljettamisessa on kyse yhdestä ja ainoasta taloudellisesta transaktiosta, pidetään osoituksena luovuttajan merkittävästä osallistumisesta kyseisten tavaroiden kuljetukseen. [11]

50. Minä puolestani totean, että nyt käsiteltävässä asiassa ei ole tarvittavia edellytyksiä KrakVet-tuomiossa vahvistettujen arviointiperusteiden analogiselle soveltamiselle komission kirjallisissa huomautuksissaan ehdottamalla tavalla.

51. Vaikka en epäröi hyväksyä näkemystä, jonka mukaan valmisteverotusta koskevia johdetun oikeuden säännöksiä ja niitä vastaavia arvonlisäverotusta koskevia säännöksiä voi olla syytä tulkita samoin, en pidä tätä perusteltuna nyt käsiteltävässä asiassa, kun otetaan huomioon direktiivin 2006/112 33 artiklan 1 kohta, sellaisena kuin sitä tarkasteltiin KrakVet-tuomiossa, ja direktiivin 2008/118 36 artiklan 1 kohta. Viimeksi mainitusta säännöksestä nimittäin ilmenee, että jotta kyse on etämyynnistä, riittää, että myyjä osallistuu välillisesti kyseisten tavaroiden lähettämiseen tai kuljettamiseen, kun taas tällainen osallistuminen ei ollut välttämätön edellytys sille, että kyse oli mainitussa 33 artiklan 1 kohdassa – ennen direktiivin (EU) 2017/2455 [12] 2 artiklassa direktiiviin 2006/112 tehtyä muutosta – tarkoitetusta ”yhteisön sisäisestä tavaroiden etämyynnistä”.

52. Kuten unionin tuomioistuin totesi KrakVet-tuomiossaan, mainittua muutosta – jonka mukaan on katsottava, että ”luovuttaja tai joku muu luovuttajan puolesta lähettää tai kuljettaa” tavarat myös silloin, kun luovuttaja osallistuu *välillisesti* niiden kuljettamiseen tai lähettämiseen – ei kuitenkaan voitu ajallisesti soveltaa kyseisen tuomion taustalla olleessa pääasiassa. [13]

53. Tästä seuraa, että unionin tuomioistuimen kyseisessä tuomiossaan vahvistamia arviointiperusteita ei voida käyttää nyt käsiteltävässä asiassa, koska ne on tarkoitus ottaa huomioon, kun tulkitaan direktiivin 2006/112 33 artiklan 1 kohtaa *sellaisena kuin se oli ennen direktiivillä 2017/2455 tehdyn muutoksen voimaantuloa*.

54. Sitä vastoin direktiivin 2006/112 33 artiklan 1 kohdan – *sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2017/2455* – tulkinnassa huomioon otettavia seikkoja voidaan mielestäni käyttää analogisen päättelyn perustana, kun määritellään direktiivin 2008/118 36 artiklan merkitys.

55. Tällaisena seikkana on otettava huomioon yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 5 a artiklan ensimmäinen kohta, [14] joka on lisätty kyseiseen täytäntöönpanoasetukseen nimenomaan välillistä osallistumista koskevan arviointiperusteen selventämiseksi ja täsmentämiseksi arvonlisäverotuksen asiayhteydessä. [15]

56. Kyseisessä 5 a artiklassa säädetään tilanteista, joissa tavaroiden katsotaan olevan luovuttajan lähettämiä tai kuljettamia tai tämän puolesta lähetettyjä ja kuljetettuja myös silloin, kun luovuttaja osallistuu välillisesti tavaroiden lähettämiseen tai kuljettamiseen. Kolme ensin

[11] KrakVet-tuomio, 69–78 kohta.

[12] Direktiivin 2006/112/EY ja direktiivin 2009/132/EY muuttamisesta palvelujen suorituksia ja tavaroiden etämyyntiä koskevien tiettyjen arvonlisäverovelvoitteiden osalta 5.12.2017 annettu neuvoston direktiivi (EU) 2017/2455 (EUVL 2017, L 348, s. 7).

[13] KrakVet-tuomio, 55 ja 56 kohta. Ks. myös julkisasiamies Sharpstonin ratkaisuehdotus KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:81, 99 kohta), jonka mukaan ”direktiivillä 2017/2455 tehtiin todellakin muutos [eikä se] edusta tulkintaa, joka olemassa olevalle sanamuodolle olisi joka tapauksessa pitänyt antaa”.

[14] EUVL 2011, L 77, s. 1.

[15] Ks. täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 muuttamisesta sähköisen rajapinnan kautta mahdollistettavien tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta sekä muille kuin verovelvollisille palveluja suorittavia taikka tavaroiden etämyyntiä harjoittavia tai tiettyjä kotimaan sisäisiä luovutuksia suorittavia verovelvollisia koskevien erityisjärjestelmien osalta 21.11.2019 annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) 2019/2026 (EUVL 2019, L 313, s. 14) johdanto-osan neljäs perustelukappale.

mainittua tilannetta ovat tilanteet, joissa i) luovuttaja teettää tavaran lähettämisen tai kuljettamisen alihankintana kolmannella osapuolella, joka toimittaa tavarat hankkijalle; ii) tavaroiden lähettämisen tai kuljetuksen suorittajana on kolmas osapuoli, mutta luovuttaja vastaa joko kokonaan tai osittain tavaroiden toimittamisesta hankkijalle; ja iii) luovuttaja laskuttaa ja perii kuljetuspalkkiot hankkijalta ja siirtää ne edelleen kolmannelle osapuolelle, joka järjestää tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen. Neljännessä tilanteessa, jolla on mielestäni erityistä merkitystä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämiin kysymyksiin annettavan vastauksen kannalta, ”luovuttaja mainostaa millä tahansa tavoin kolmannen osapuolen toimituspalvelua hankkijalle, saattaa hankkijan ja kolmannen osapuolen yhteen tai muutoin antaa kolmannelle osapuolelle tiedot, jotka ovat tarpeen tavaroiden toimittamiseksi hankkijalle”.

57. Unionin lainsäätäjä on siis ottanut kyseiseen asetukseen arvonlisäverokomitean suuntaviivat, jotka koskevat ilmaisun ”luovuttajan tai jonkun muun tämän puolesta – – lähettämien tai kuljettamien” tulkintaa direktiivin 2006/112 33 artiklan soveltamisen yhteydessä. Kuten käy ilmi arvonlisäverokomitean työasiakirjasta nro 855, joka koskee arvonlisäverosäännösten soveltamista etämyyntiin,[16] kyseiset suuntaviivat on annettu Yhdistyneen kuningaskunnan ja Belgian verohallintojen pyynnöstä, koska nämä olivat panneet merkille, että eräät yhtiöt olivat toteuttaneet liiketoimintajärjestelyjä, joiden tarkoituksena on erottaa tavaroiden luovutus niiden kuljetuksesta ja toimituksesta, jotta vältytään arvonlisäveron tilittämiseltä ja maksamiselta tavaroiden määräjäsenvaltiossa. Arvonlisäverokomitean tulkintaan perustuva tulkinta ilmentäisi tarvetta torjua *väärinkäytösluonteisia käytäntöjä* tai tarkemmin sanottuna transaktioita, joiden tuloksena on verotuksellisen edun saaminen – kuten kyseisten tavaroiden lähtöjäsenvaltion todennäköisesti matalamman valmisteverokannan soveltaminen tai valmisteveron kantamatta jättäminen etämyynniksi luokittelemisen vuoksi – ja jotka ovat ristiriidassa asiaa koskevien säännösten tavoitteen kanssa, jona on välttää kilpailun vääristymiä, joita syntyy, kun alkuperämaaperiaatetta sovelletaan rajatylittäviin liiketoimiin.

58. Tämä laaja tulkinta, jonka omaksumista on ohjannut tarve torjua väärinkäytösluonteisia käytäntöjä, on merkinnyt, että se osallistumisen aste, jota edellytetään, jotta luovuttajan voidaan katsoa lähettäneen tai kuljettaneet tavarat, on madaltunut. Toisin sanoen se, että luovuttaja mainostaa millä tahansa tavoin kolmannen osapuolen toimituspalvelua hankkijalle, saattaa hankkijan ja kolmannen osapuolen yhteen tai antaa kolmannelle osapuolelle tiedot, jotka ovat tarpeen tavaroiden toimittamiseksi hankkijalle, riittää perusteeksi katsoa, että luovuttaja tai joku muu luovuttajan puolesta lähettää tai kuljettaa tavarat.

59. Samoin on mielestäni tulkittava direktiivin 2008/118 36 artiklan 1 kohdassa käytettyä ilmaisua ”myyjä tai joku tämän puolesta on suoraan tai välillisesti lähettänyt tai kuljettanut toiseen jäsenvaltioon”.

60. Ehdottamani analoginen tulkinta on mahdollinen siksi, että direktiivin 2008/118 36 artiklan 1 kohdassa ilmaistaan *sama verovelvollisuutta koskeva sääntö* kuin direktiivin 2006/112 33 artiklan 1 kohdassakin (etämyynnissä myyjä on velvollinen maksamaan valmisteveron tavaroiden määräjäsenvaltiossa) ja kyseisen 36 artiklan 1 kohdan ja mainitun 33 artiklan 1 kohdan, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2017/2455, *sisältö on sama*. Tämä tulkinta lienee lisäksi perusteltu siksi, että direktiiville 2008/118 ja direktiiville 2006/112 on yhteistä tavoite torjua väärinkäytöksiä, sillä unionin tuomioistuin on toistuvasti todennut, että

[16] Document taxud.c.1(2015)2158321.

väärinkäytösten – samoin kuin veropetosten ja veronkierron – estäminen kuuluu direktiivin 2008/118 tavoitteisiin, kuten sen 11 artiklan ensimmäisestä kohdasta, 39 artiklan 3 kohdan ensimmäisestä alakohdasta ja sen johdanto-osan 31 perustelukappaleesta ilmenee.[17]

61. Tästä seuraa, että kyse on direktiivin 2008/118 36 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta välillisestä osallistumisesta muun muassa, kun myyjä toimii tavalla, jolla hän *ohjaa* ostajan valintaa, kun tämä valitsee yhtiön, joka lähettää ja/tai kuljettaa kyseiset tuotteet. Tällaisessa tilanteessa olisi katsottava, että myyjä on velvollinen maksamaan valmisteveron kyseisten tuotteiden määräjäsenvaltiossa.

62. Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että B UG:n internetsivustolla, jolla on myyty alkoholijuomia Suomeen sijoittautuneille ostajille, suositellaan tiettyjä kuljetusyhtiöitä. Kyseisellä internetsivustolla annetaan myös tietoja kuljetuskustannuksista, joita aiheutuu jonkin näistä kuljetusyhtiöistä valinneelle ostajalle, ja niillä on linkit kyseisten kuljetusyhtiöiden internetsivustoille, joille tiedot kuljetettavista tuotteista välittyvät, kun ostaja on valinnut tällaisen linkin, ilman ostajan tämän jälkeen suorittamia toimenpiteitä.

63. Näiden tietojen perusteella, ja ellei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suorittamasta tarkistuksesta muuta johdu, mielestäni voidaan katsoa, että B UG on direktiivin 2008/118 36 artiklassa tarkoitetulla tavalla välillisesti kuljettanut kyseiset alkoholijuomat Suomeen, joten B UG on velvollinen maksamaan valmisteveron Suomessa.

64. Tämä on muutenkin ainoa tulkinta, joka vastaa taloudellista ja kaupallista todellisuutta, sillä nyt käsiteltävän asian kaltaisissa olosuhteissa on korkeintaan pieni – ja todellisuudessa todennäköisesti ainoastaan hypoteettinen – mahdollisuus, että asiakkaat valitsisivat muun kuin myyjän internetsivustollaan suositteleman kuljetusyhtiön.

65. Koska tämä tulkinta merkitsee välttämättä transaktion peitellyn oikeudellisen muodon paljastamista mahdollisen oikeuden väärinkäyttämisen estämiseksi,[18] on itsestään selvää, ettei sillä, että ostaja tekee kaksi erillistä sopimusta, myyjän ja kuljetusyhtiön kanssa, ole merkitystä, kun ratkaistaan, onko katsottava, että myyjä tai joku tämän puolesta on suoraan tai välillisesti lähettänyt tai kuljettanut kyseiset tuotteet.

66. Vielä on todettava, että B UG:n kirjallisissa huomautuksissaan esittämällä perustelulla, joka perustuu direktiiviä 2008/118 koskevaan komission ehdotukseen,[19] ei voida kyseenalaistaa päättelyni lopputulemaa.

67. Tarkemmin sanottuna B UG on todennut, että valmisteverotusta koskevan direktiiviehdotuksen mukaan direktiivin etämyyntiä koskevassa säännöksessä ”säädetään menettelyistä, joita sovelletaan sellaisten toimijoiden myymiin valmisteveron alaisiin tavaroihin, jotka vastaavat suoraan tai välillisesti kyseisten tavaroiden kuljettamisesta toiseen jäsenvaltio[o]n sijoittautuneille yksityishenkilöille”. B UG:n mukaan kyseinen muotoilu merkitsee, että direktiivin 2008/118 36 artiklan 1 kohtaan kirjatun säännön soveltaminen edellyttää, että myyjän on katsottava olevan *vastuussa* valmisteveron alaisten tuotteiden kuljetuksesta.

[17] Direktiivin 2008/118 osalta ks. mm. tuomio 21.12.2023, CDIL (C-96/22, EU:C:2023:1025, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Direktiivin 2006/112 osalta ks. tuomio 7.3.2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole (C-341/22, EU:C:2024:210, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[18] Ks. vastaavasti julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomerin ratkaisuehdotus EMU Tabac ym. (C-296/95, EU:C:1997:203, 88 kohta).

[19] Ehdotus neuvoston direktiiviksi valmisteveroa koskevasta yleisestä järjestelmästä (KOM/2008/0078 lopullinen).

68. Todellisuudessa tällainen muotoilu ilmentää mielestäni yksinomaan unionin lainsäätäjän tarkoitusta tuoda enemmän esiin eräs etämyynnin etäostamisesta erottavista seikoista – mikä ilmenee myös direktiivin 2008/118 antamiseen johtaneen lainsäädäntömenettelyn yhteydessä julkaistusta kertomuksesta [20] – eikä tarkoitusta asettaa direktiivin 36 artiklan 1 kohdan soveltamisen edellytykseksi se, että myyjä on joissain muodossa, esimerkiksi siviilioikeudellisesti, vastuussa kuljetuksesta.

69. Edellä esitetyn perusteella katson, että direktiivin 2008/118 36 artiklan 1 kohtaa on luettava siten, että on katsottava, että ”myyjä tai joku tämän puolesta on suoraan tai välillisesti lähettänyt tai kuljettanut” valmisteveron alaiset tuotteet ”toiseen jäsenvaltioon” siten, että myyjä on velvollinen maksamaan valmisteveron mainitussa toisessa jäsenvaltiossa, muun muassa, kun myyjä toimii tavalla, jolla hän ohjaa ostajan valintaa, kun tämä valitsee yhtiön, joka kuljettaa kyseiset tuotteet, mikä kansallisen tuomioistuimen on tarkistettava. Tämän tarkistuksen yhteydessä merkityksellisinä seikkoina on pidettävä muun muassa sitä, että myyjän internetsivustolla suositellaan yhtä tai useampaa kuljetusyhtiötä, että kyseisellä internetsivustolla annetaan tietoja kuljetuskustannuksista, joita aiheutuu jonkin näistä kuljetusliikkeistä valinneelle ostajalle, ja että kyseisellä internetsivustolla on linkit kyseisten kuljetusyhtiöiden internetsivustoille, joille tiedot kuljetettavista tuotteista välittyvät, kun ostaja on valinnut tällaisen linkin, ilman ostajan tämän jälkeen suorittamia toimenpiteitä. Sillä seikalla, että ostaja tekee kaksi erillistä sopimusta, myyjän ja kuljetusyhtiön kanssa, ei sen sijaan ole merkitystä kyseisen arvioinnin yhteydessä.

Ratkaisuehdotus

70. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Helsingin hallinto-oikeuden esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

Valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/118/EY 36 artiklan 1 kohtaa

on tulkittava siten, että

on katsottava, että ”myyjä tai joku tämän puolesta on suoraan tai välillisesti lähettänyt tai kuljettanut” valmisteveron alaiset tuotteet ”toiseen jäsenvaltioon” siten, että myyjä on velvollinen maksamaan valmisteveron mainitussa toisessa jäsenvaltiossa, muun muassa, kun myyjä toimii tavalla, jolla hän ohjaa ostajan valintaa, kun tämä valitsee yhtiön, joka lähettää ja/tai kuljettaa kyseiset tuotteet, mikä kansallisen tuomioistuimen on tarkistettava ottaen huomioon kaikki pääasiaan liittyvät olosuhteet.

[20] Komission kertomus Euroopan parlamentille, neuvostolle ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle direktiivin 92/12/ETY 7–10 artiklan soveltamisesta (direktiivin 92/12/ETY 27 artiklan mukaisesti esitetty) (KOM/2004/0227 lopullinen).