# JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
# DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
## 17 päivänä huhtikuuta 1997 *

1. Lontoon Court of Appeal on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle kaksi ennakkoratkaisukysymystä valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25 päivänä helmikuuta 1992 annetun neuvoston direktiivin 92/12/ETY [1] (jäljempänä direktiivi) tulkinnasta.

2. Court of Appeal haluaa saada selvityksen siitä, missä maassa valmistevero on kannettava silloin, kun yksityishenkilö hankkii omiin tarpeisiinsa valmisteveron alaisia tuotteita (kyseessä olevassa tapauksessa tupakkatuotteita) valtiosta B, josta ne tämän jälkeen kuljetetaan valtioon A, jossa tämä yksityishenkilö asuu, ja kun sekä tavaroiden hankinta että niiden kuljetus on tapahtunut asiamiehen välityksellä tämän yksityishenkilön lukuun.

3. Tilanne on edellä kuvatun kaltainen käsiteltävänä olevassa tapauksessa, koska ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen käyttämän kuvainnollisen ilmaisun mukaan "kantajat olivat perustaneet ja osallistuneet järjestelmään, jonka avulla Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuva henkilö saattoi omasta mukavasta nojatuolistaan käsin hankkia tupakkaa, jonka hän oli ostanut Luxemburgissa sijaitsevasta liikkeestä". Toimimalla tällä tavoin he välttyivät maksamasta Yhdistyneessä kuningaskunnassa sovellettavaa valmisteveroa, joka oli korkeampi kuin Luxemburgissa voimassa oleva vero.

## Tosiseikat

4. Pääasiassa kantajina ovat kaksi yhtiötä ja yksi luonnollinen henkilö. Ensimmäinen yhtiö, nimeltään EMU Tabac Sarl (jäljempänä myyjä tai vähittäismyyjä), on tupakkatuotteiden vähittäismyyntiä Luxemburgissa harjoittava yritys. Toinen yhtiö, The Man in Black Limited (jäljempänä asiamies), toimii asiamiehenä mahdollisille ostajille, jotka asuvat Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Cunningham on viimeksi mainitun yhtiön hallituksen jäsen.

5. Nämä kaksi yhtiötä ovat puolestaan erään kolmannen yhtiön (The Enlightened Tobacco Company) tytäryhtiöitä. Näiden kahden tytäryhtiön välinen yhteys on puhtaasti kaupallinen ja kummallakin on omat johtajansa. EMU Tabac SARLin myynti

* Alkuperäinen kieli: espanja.

1 — EYVL L 76, s. 1.

koostuu käytännössä kokonaan tilauksista, jotka koskevat tiettyjä määriä savukkeita tai tupakkaa ja joita Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvat yksityishenkilöt tekevät. Yhtiö myy kuitenkin myös yksityisille, jotka asuvat Luxemburgissa.

6. Näiden kahden yhtiön suunnittelema ja toteuttama järjestelmä on seuraavanlainen:

a) Myyjä hankkii lisenssillä määrätyn merkkisiä savukkeita.

b) Myyjä ja asiamies ovat tehneet kauppasopimuksen, jossa määrätään, että vähittäismyyjän on avattava ostotili ja ylläpidettävä sitä asiamiehen nimissä kaikkia niitä ostoksia varten, joita asiakkaat suorittavat heidän nimissään toimivan asiamiehen välityksellä. Asiamies sitoutuu siirtämään asiakkailta vastaanottamansa summat suoraan pankkitileille Lontoossa ja Luxemburgissa, ja se on asettanut tätä varten vakuuden.

c) Asiakkaat ostavat tupakkatuotteet menettelyn mukaisesti, jota sopimuspuolet kuvaavat seuraavasti:

"1. ostaja tekee tarjouksen tuotteiden ostamisesta vähittäiskauppiaalta;

2. asiamies vastaanottaa tämän ostotarjouksen ja ilmoittaa siitä Luxemburgissa sijaitsevalle vähittäismyyjälle toimien ostajan asiamiehenä;

3. vähittäiskauppias voi harkintansa mukaan hyväksyä tämän ostotarjouksen ja mikäli se hyväksyy tarjouksen, se ilmoittaa siitä asiamiehelle (joka toimii ostajan lukuun) ja toimittaa tälle tuotteet, joiden mukana on jäljennös asiamiehen tilausasiakirjasta;

4. tuotteiden myynti- ja ostosopimus tehdään Luxemburgissa ja omistusoikeuden siirto tapahtuu Luxemburgissa. Sopimukseen sovelletaan Englannin oikeutta."

d) Asiamies huolehtii tuotteiden kuljetuksesta asiakkaan lukuun: asiamies allekirjoittaa kuljetussopimuksen asiakkaan asiamiehenä.

e) Ottaen huomioon, että kyseessä on myynti yksityishenkilöille, asiakas voi ostaa enintään kuin 800 savuketta yhdessä tilauksessa. Kun tilaus ylittää tämän määrän tai kun asiakas tilaa liian suuren määrän savukkeita saman kuukauden aikana, asiamies lähettää tälle kaavakkeen ja ilmoittaa, että sen on kieltäydyttävä toimituksesta, siksi että myynnin on oltava tarkoitettu henkilökohtaiseen käyttöön.

7. Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevasta päätöksestä käy ilmi, että käytännössä kaupankäynti tapahtuu seuraavalla tavalla:

a) Yksittäinen asiakas vastaanottaa savuketilausta koskevan lomakkeen, täyttää sen ja antaa sen sitten asiamiehelle liittäen mukaan shekin, jonka määrä vastaa hänen tilaustaan.

b) Kun asiamies on saanut sekin määrän Lontoossa olevalle asiakastililleen, se ilmoittaa tästä toimistoonsa Luxemburgissa. Samalla asiamies ilmoittaa asiakkaan nimen ja osoitteen.

c) Asiamiehen työntekijä menee tämän jälkeen vähittäismyyjän toimistoon (joka sijaitsee samassa talossa kuin asiamiehen toimisto). Vähittäismyyjä toimittaa tavarat tilausten hyväksymisen jälkeen.

d) Asiamies pakkaa tavarat, jotka kuljetusyritys käy hakemassa ja jotka toimitetaan asiakkaalle Yhdistyneessä kuningaskunnassa.

e) Asiamies maksaa vähittäismyyjälle ja kuljetusyritykselle shekkitilin välityksellä, jonne tavaroiden ja kuljetuksen hintaa vastaava summa on etukäteen siirretty asiamiehen Lontoossa olevan tilin kautta. Loppu asiakkaan asiamiehelle maksamasta summasta on asiamiehen välityspalkkio.

**Pääasian käsittelyn vaiheet ja ennakkoratkaisukysymykset**

8. Englannin viranomaiset (The British Customs and Excise) ottivat haltuunsa Doverissa tietyn määrän tupakkaa, joka oli tuotu edellä kuvailemani järjestelmän mukaan, ja ne vaativat, että valmistevero näistä tuotteista maksetaan Isossa-Britanniassa.

9. Kantajat nostivat näin ollen kanteen High Court of Justicessa (Queen's Bench Division) ja vaativat ensiksikin, että tuomioistuin toteaa, että valmisteveroa ei ole suoritettava Isossa-Britanniassa ja että tupakan haltuunotto oli lainvastainen, sekä toiseksi että tuomioistuin asettaa määräyksen, jonka perusteella tulliviranomaisia kielletään ottamasta haltuun kantajien toteuttaman järjestelmän mukaisesti tuotua tupakkaa.

10. Koska High Court of Justice hylkäsi kanteen, kantajat valittivat Court of Appealiin, joka päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat kaksi ennakkoratkaisukysymystä:

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

i) tavarat hankittiin jäsenvaltiossa A olevan yksityishenkilön tarpeisiin,

ii) tavarat hankki tämän yksityishenkilön lukuun asiamies jäsenvaltiossa B,

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

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

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

**Asiaan sovellettava yhteisön lainsäädäntö**

11. Valmisteverot ovat välillisiä veroja, jotka koskevat tiettyjä tuotteita, kuten tupakkatuotteita, alkoholijuomia ja polttoaineita. Jäsenvaltioiden soveltama verokanta on erilainen jokaisessa niistä, eikä yhdenmukaistamista tähän mennessä ole voitu toteuttaa.

12. Sekä yhteisössä valmistetut tuotteet että tuontituotteet ovat valmisteveron alaisia. Valmisteveron maksamista lykätään tavallisesti siihen asti, kunnes tavarat lasketaan kulutukseen. Edellä esitetystä seuraa loogisesti, että valmistevero maksetaan periaatteessa siinä jäsenvaltioissa, jossa tuotteet kulutetaan.

13. Ennen sisämarkkinoiden luomista valmisteveron alaisia tavaroita voitiin säilyttää varastossa tai niitä voitiin siirtää eri jäsenmaissa sijaitsevista varastoista toiseen tiettyjen rajatarkastuksien jälkeen, kun tavarat oli hyväksytty väliaikaiseen valmisteverottomuuden järjestelmään [2]. Nämä tarkastukset eivät ole enää mahdollisia sisämarkkinoiden luomisen jälkeen.

14. Direktiivissä perustetaan yleinen valmisteveron alaisiin tuotteisiin sovellettava järjestelmä ja siinä esitetään konkreettisesti säännöt, joissa säädetään niiden hallussapidosta ja liikkumisesta kuten myös tarkastuksista, jotka ovat välttämättömiä veron perimisen takaamiseksi.

15. Direktiivin 6 artiklassa säädetään yleisenä sääntönä, että valmisteverovaade tulee täytäntöönpanokelpoiseksi, kun tuote luovutetaan kulutukseen [3]. Sovellettava verokanta on se, joka on voimassa veron perimisen ajankohtana siinä jäsenvaltiossa, jossa tuote luovutetaan kulutukseen.

16. Direktiivin 7 artiklassa esitetään sellaisiin valmisteveron alaisiin tuotteisiin sovellettavat säännöt, jotka on luovutettu kulutukseen yhdessä jäsenvaltiossa ja joita pidetään hallussa [4] kaupallisiin tarkoituksiin toisessa jäsenvaltiossa: tällaisessa tapauksessa valmisteverot on kannettava jälkimmäisessä jäsenvaltiossa, ja jäsenvaltion, josta tuotteet ovat lähtöisin, on palautettava jo maksetut valmisteverot. Tämän säännöksen [5] sanamuoto on seuraava:

"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

2 — Väliaikainen valmisteverottomuuden järjestelmä on sellainen tuotteiden tuotantoon, jalostukseen ja hallussapitoon sekä liikkumiseen sovellettava verojärjestelmä, jossa veroa ei vielä kanneta, vaikka veron perustana oleva tapahtuma onkin jo toteutunut.

3 — 6 artiklassa säädetään edelleen, että valmisteverovaade tulee täytäntöönpanokelpoiseksi myös, kun todetaan hävikkejä, joista on kannettava valmisteveroa 14 artiklan 3 kohdan mukaisesti. Joka tapauksessa 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.

4 — Tämä alaviite koskee vain espanjankielistä versiota.

5 — Sellaisena kun sen 2 kohta on muutettuna valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta annetun direktiivin 92/12/ETY muuttamisesta 14 päivänä joulukuuta 1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/108/ETY (EYVL L 390, s. 124).

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 artiklassa tarkoitetussa ensimmäisessä jäsenvaltiossa maksetut valmisteverot on palautettava 22 artiklan 3 kohdan mukaisesti.

— —"

17. Direktiivin 8 artiklassa säädetään, että "[y]ksityishenkilöiden omiin tarpeisiinsa hankkimien ja itse kuljettamien tuotteiden valmistevero on sisämarkkinoiden periaatteen mukaan kannettava siinä jäsenvaltiossa, josta ne hankitaan."

18. Direktiivin 9 artiklassa esitetään sellaisiin valmisteveron alaisiin tuotteisiin sovellettavat säännöt, jotka on tarkoitettu kaupallisiin tarkoituksiin:

"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:

— —"

19. Direktiivin 10 artiklassa säädetään erityisistä säännöistä, joita sovelletaan tietynlaisiin kauppoihin, joissa kyseeseen tulee valmisteveron alaisten tuotteiden lähettäminen tai kuljetus, seuraavasti:

"1. Muiden henkilöiden kuin valtuutettujen varastonpitäjien tai rekisteröityjen taikka rekisteröimättömien elinkeinonharjoittajien ostamista valmisteveron alaisista tuotteista, jotka myyjä tai joku muu tämän puolesta lähettää tai kuljettaa suoraan tai muutoin kuin suoraan, on kannettava valmistevero niiden määräjäsenvaltiossa. Tässä artiklassa

'määräjäsenvaltiolla' tarkoitetaan jäsenvaltiota, johon lähetys tai kuljetus saapuu.

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

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

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

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

— pitää kirjaa tuotteiden luovutuksista.

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

— — .»

**Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys**

20. Ensimmäinen kansallisen tuomioistuimen esittämä ennakkoratkaisukysymys koskee direktiivin 8 artiklaa, jonka mukaan kolmen edellytyksen on täytyttävä samanaikaisesti, jotta valmisteveron alaisista tuotteista maksetaan vero siinä jäsenvaltiossa, jossa ne hankitaan:

a) yksityishenkilö on hankkinut tuotteet;

b) yksityishenkilö on hankkinut nämä tuotteet omiin tarpeisiinsa;

c) yksityishenkilö on kuljettanut tuotteet itse.

21. Toinen edellytys ei aiheuta käsiteltävänä olevassa tapauksessa vaikeuksia. Sekä asianosaiset sekä ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin katsovat, että Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvat yksityishenkilöt, jotka ovat hankkineet tupakkatuotteet, ovat hankkineet ne henkilökohtaiseen käyttöönsä eivätkä kaupallisiin tarkoituksiin. Vaikuttaa, että 9 artiklassa esitettyjen edellytysten soveltaminen tältä osin ei herätä kysymyksiä.

22. Sama ei koske kahta muuta edellytystä. Asianosaisten välinen keskustelu koski erityisesti tuotteiden kuljetusta koskevaa edellytystä, joka aiheuttaa huomattavia tulkintavaikeuksia. Katson osaltani, että ensimmäistä edellytystä on myös tarkasteltava ja että se on tutkittava englantilaisen tuomioistuimen ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevassa päätöksessä kuvaaman järjestelmän yhteydessä.

*i) Direktiivin 8 artiklan mukainen käsite "yksityishenkilön hankkima"*

23. Aloitan huomauttamalla asiasta, jonka suhteen joidenkin asianosaisten esittämien toteamusten perusteella vaikuttaa, että sitä ei ole huomioitu riittävästi: direktiivi, jonka tulkintaa on pyydetty yhteisöjen tuomioistuimelta, on luonteeltaan verotusta koskeva säädös, jolla on tarkoitus säätää tietyistä verotuksellista kysymyksistä ja jossa tätä päämäärää varten käytetään verooikeudellisia luokituksia. Tarkoitan tällä, että termeillä, jotka vastaavat yksityis- tai kauppaoikeuden käsitteitä, mutta jotka kuitenkin esiintyvät direktiivissä, saattaa olla siinä suhteellisen itsenäinen merkitys, jonka kaikki piirteet eivät välttämättä vastaa yksityis- ja kauppaoikeuden samankaltaisia käsitteitä.

24. Yksityis- ja kauppaoikeudelle ominainen yksityisen ostajan käsite ei siten täydellisesti vastaa direktiivin 8 artiklassa käytettyä käsitettä. Näin on asianlaita etenkin sen erityistilanteen osalta, että yksityishenkilö osallistuu direktiivissä tarkoitettuun ostosopimukseen, kun direktiivissä säädetään mahdollisuudesta solmia sopimus tai panna se täytäntöön kolmannen välityksellä.

25. Yksityisoikeudessa annetaan yleisesti tämä mahdollisuus kaikentyyppisiä oikeudellisia toimenpiteitä varten sen periaatteen nojalla, jonka mukaan kuka tahansa, joka

tekee jotain omaan lukuunsa voi myös tehdä saman asian toisen lukuun. Verotuksellisesti saattaa kuitenkin olla hyödyllistä erottaa ostajan itse henkilökohtaisesti tekemät hankinnat niistä, jotka hän tekee asiamiehen tai toimeksisaajan välityksellä.

26. Katson, että yksityishenkilön, jonka hankintoihin direktiivin 8 artiklassa viitataan (painotan: yksinomaan siinä tarkoituksessa, että siinä säädetään valmisteveron alueellisesta perimisestä) käsite on suppeampi ja sulkee pois sen, että kolmas toimii valtuutettuna asiamiehenä. Tähän näkökantaani on kaksi pääasiallista syytä.

27. Ensimmäinen syy on se, että kyse on yksityishenkilöstä, jonka on toteutettava perättäisiä, toisiinsa liittyviä toimenpiteitä voidakseen hyötyä säännöstä, jonka mukaan verotus tapahtuu tavaran hankintamaassa: kuten selitän jäljempänä tarkemmin, hänen on mentävä tähän jäsenmaahan ja huolehdittava tämän jälkeen itse hankkimiensa tavaroiden kuljetuksesta omaan maahansa. Näistä edellytyksistä seuraa minusta loogisesti, että hankinta sellaisenaan on riippuvainen lisäedellytyksestä, jonka mukaan ostaja suorittaa hankinnan itse eikä asiamiehen tai välittäjän välityksellä.

28. Toinen syy on se, että direktiivissä esitetään täsmälliset säännöt sen osalta, että valmisteveron alaisten tuotteiden vaihdantaan yhteisössä osallistuu muu henkilö kuin ostaja. Muiden henkilöiden kuin valtuutettujen varastonpitäjien tai rekisteröityjen taikka rekisteröimättömien elinkeinonharjoittajien toiminnan lisäksi direktiivissä säädetään "veroedustajasta, joka on muu kuin tuotteiden vastaanottaja" (10 artikla 3 kohta). Mikäli kuka tahansa ostajan asianmukaisesti valtuuttama luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö voisi toimia ostajan sijasta ilman mitään muodollisuuksia ja ilman, että ostaja menettää 8 artiklassa esitetyn säännön mukaisen edun sillä hetkellä, kun tavarat ylittävät jäsenvaltion rajan, tässä artiklassa olisi säädetty siitä nimenomaisesti.

29. Tästä seuraa että direktiivin 8 artiklassa säädetään ainoastaan sellaisen yksityishenkilön toiminnasta, joka itse suorittaa joitain peräkkäisiä toimenpiteitä, (nimittäin matka toiseen jäsenvaltioon, valmisteveron alaisten tavaroiden osto ja näiden kuljettaminen omaan kotimaahan). Liiketoimissa, jotka eivät täytä näitä edellytyksiä — kuten käsiteltävänä olevassa asiassa — ei voida hyödyntää tässä artiklassa esitettyä sääntöä.

30. Kaikki tämä käy vielä selvemmäksi, mikäli tarkastellaan, kuten aion nyt tehdä, direktiivin 8 artiklan kolmatta soveltamisedellytystä.

*ii) Kuljetettujen tuotteiden käsite direktiivin 8 artiklassa: sanamukainen tulkinta*

31. Direktiivin 8 artiklan ensimmäinen virke aiheuttaa kaksi tulkintaongelmaa. Ensinnäkin, eri kieliversioissa on huomattavia eroavaisuuksia keskenään. Toiseksi tässä säännöksessä käytetyn käsitteen "kuljetus" tulkinta aiheuttaa ongelmia.

32. Direktiivin 8 artiklassa käytetty ilmaisu ("yksityishenkilöiden — — hankkimien ja itse kuljettamien tuotteiden") on käännetty eri tavoin niiden jäsenvaltioiden kielille, jotka kuuluivat yhteisöön direktiivin antamisajankohtana.

33. Vaikka tietyt kieliversiot ovat yhteneväisiä ja niissä käännetään ilmaisu "kuljettamien" mitään siihen lisäämättä (näin espanjan- ja englanninkielisen version osalta [6]), toiset versiot puolestaan vahvistavat sanaa "kuljettamien" toisella sanalla (näin ranskan- [7], portugalin- [8], italian- [9], hollannin- [10] tai saksankielisissä [11] versioissa). Kreikan- [12] ja tanskankielisissä [13] versioissa korostetaan vielä enemmän kuljetuksen henkilökohtaista luonnetta, sillä niissä käytetään termiä "kuljettaa henkilökohtaisesti".

34. Mielestäni tämän säännöksen sananmukaisesta tulkinnasta seuraa, että kuljetuksen suorittajan on nimenomaan oltava yksityinen ostaja, eikä kukaan muu henkilö. Vaikka "pidemmälle meneviä" kieliversioita ei olisikaan, tällainen tarkastelu osoittaa, että termeillä "kuljettamien" tai "itse kuljettamien", joita käytetään muissa kieliversioissa, viitataan yksittäisen ostajan henkilökohtaisesti suorittamaan kuljetukseen, eikä vain hänen käskystään tapahtuvaan kuljetukseen.

35. On selvää, että ostaja voi antaa toisen henkilön tehtäväksi tavaroiden kuljetuksesta huolehtimisen tai hän voi käyttää kuljetuksesta huolehtivan asiamiehen palveluja. Tällaiset toimenpiteet jäävät kuitenkin direktiivin 8 artiklan ulkopuolelle, koska yksityishenkilö ei "kuljeta" tavaroita, kuten tässä artiklassa edellytetään, vaan hän suorituttaa kuljetuksen määräyksen, sopimuksen tai toimeksiannon avulla.

36. Direktiivin 8 artiklassa ei käytetä termiä "yksityishenkilön lukuun kuljetetut tuotteet" eikä siinä myöskään viitata tuotteiden "lähettämiseen", joka edellyttäisi kolmannen

6 — "Transported by them", "transportados por ellos".
7 — "Transportés par eux-mêmes".
8 — "Transportados pelos proprios".
9 — "Trasportati dai medesimi".
10 — "door hen zelf vervoerde produkten".
11 — "Waren, die Privatpersonen — — sie selbst befördern".
12 — "τα οποια μεταφερον ατομοσωπως".
13 — "Og som de selv medforer".

tarjoamien palveluiden käyttöä. Molemmat ilmaisut löytyvät kuitenkin seuraavista direktiivin muista säännöksistä:

a) Direktiivin 10 artiklan 1 kohdassa viitataan "— — tuotteis[iin], jotka myyjä tai *joku tämän puolesta lähettää tai kuljettaa suoraan tai muutoin kuin suoraan*". [14] Saman artiklan 2 kohdassa käytetään samaa ilmaisua. Molemmissa kohdissa käytetään siten sellaista oikeudellista ilmaisua, joka on laajempi ja joustavampi kuin 8 artiklan sanamuoto.

b) Direktiivin 9 artiklan 3 kohdassa puolestaan puhutaan tilanteista, joissa "— — *yksityishenkilöt tai muut näiden puolesta* kuljettavat — — tuotteet poikkeuksellisilla kuljetustavoilla". [15] Viimeksi mainitusta mahdollisuudesta ei säädetty 8 artiklassa.

37. On erityisen merkittävää, että 8 artiklassa ei ole säädetty siitä mahdollisuudesta, että yksityishenkilö lähettää siinä tarkoitetut tavarat kotimaahansa, eli että tavara siirtyy kolmannen haltuun ja tämä lähettää sen, kun sitä vastoin 10 artiklassa, tästä on säädetty: päinvastoin 8 artiklassa edellytetään ehdottomasti, että tavaran hankkinut myös kuljettaa sen.

38. Tämän artiklan sanamuodossa tarkoitetaan siten yksityishenkilön, eikä muun henkilön suorittamaa kuljetusta. Tämä edellyttää mielestäni, että valmisteveron alaisia tuotteita hankkinut yksityishenkilö on matkustanut toiseen maahan ja kuljettaa tuotteet itse.

39. Vaikka se seikka, että yksityishenkilön on oltava matkustaja, ei käy ilmi 8 artiklan sanamuodosta, se ilmenee siitä kuitenkin implisiittisesti. Kun direktiivin 26 artiklassa säädettiin erityisestä järjestelystä Tanskan kuningaskuntaa varten (järjestely, joka laajennettiin myöhemmin koskemaan Ruotsin kuningaskuntaa ja Suomen tasavaltaa niiden liittymissopimuksissa), tällä artiklalla liitettiin 8 artikla suoraan yhteen tiettyjen määrällisten rajoitusten kanssa, joita voidaan asettaa tähän maahan matkustaville matkustajille, tai niille, jotka matkustavat sieltä muualle, mikäli asuvat siellä.

40. Direktiivin 26 artiklassa [16] sallitaan väliaikaisena poikkeuksena 8 artiklassa säädе-

14 — Kursivointi tässä.

15 — Kursivointi tässä.

16 — Direktiivin 26 artiklan alkuperäinen sanamuoto oli seuraava:

"1. Tanska saa 31 päivään joulukuuta 1996 direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 6) 28 l artiklan 2 kohdassa säädettyä vastaavan tarkistusmenettelyn mukaisesti soveltaa valmisteverojen määrien yleisessä lähentämisessä 2 ja 3 kohdan alkoholipitoisia juomia ja valmistettua tupakkaa koskevia erityissäännöksiä, sanotun kuitenkaan rajoittamatta 8 artiklan soveltamista.

2. Tanska saa soveltaa seuraavia määrällisiä rajoituksia:

— Tanskaan saapuviin yksityismatkustajiin sovelletaan 31 päivänä joulukuuta 1992 voimassa olevia savukkeiden, pikkusikarien tai piippu- ja savuketupakan sekä alkoholipitoisten juomien valmisteverovapautuksia.

— Tanskassa asuvat ja Tanskasta 31 päivänä joulukuuta 1992 voimassa olevaa määräaikaa lyhyemmäksi ajaksi pois-tuneisiin matkustajiin sovelletaan Tanskassa kyseisenä ajankohtana sovellettavia savukkeiden ja alkoholipitoisten juomien valmisteverovapautuksia.

3. Tanska saa kantaa valmisteveroja ja suorittaa tarvittavat alkoholipitoisiin juomiin, savukkeisiin, pikkusikareihin sekä piippu- ja savuketupakkaan liittyvät tarkastukset — —".

Tämä artikla on äskettäin muutettu ja korvattu 1.1.1997 alkaen valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta annetun direktiivin 92/12/ETY muuttamisesta 30 päivänä joulukuuta 1996 annetulla neuvoston direktiivillä 96/99/EY (EYVL L 8, s. 12).

tylle järjestelylle, että jäsenvaltiot, joille direktiivi on osoitettu, voivat soveltaa määrällisiä rajoituksia matkustajiin, jotka tuovat niiden alueelle sellaisia valmisteveron alaisia tuotteita, jotka he ovat itse hankkineet toisessa jäsenvaltiossa [17]. Tämä edellyttää loogisesti, että 8 artiklaa on tulkittava suosittelemallani tavalla eli siten, että rajan ylittävä matkustaja on hankkinut kyseiset tuotteet henkilökohtaisesti ja kuljettanut ne itse.

41. Vaikka onkin totta, että 8 artiklassa ei viitata nimenomaisesti myöskään matkustajan henkilökohtaisiin matkatavaroihin, joihin ostettujen tuotteiden olisi kuuluttava, tämän perusteella ei kuitenkaan voida katsoa, että kolmas voisi suorittaa kuljetuksen yksityisen ostajan lukuun. Vaikka ilmaisua "henkilökohtaiset matkatavarat" käytetäänkin direktiivin 28 artiklassa, se koskee vain matkustajia, jotka matkustavat toiseen jäsenmaahan lentoteitse tai meritse yhteisön alueella ja jotka voivat olla vapautetut valmisteveron maksamisesta. [18] Tällä ei kuitenkaan ole mitään tekemistä 8 artiklan kanssa, jonka mukaan ostajat ovat velvollisia maksamaan tuotteiden hankintamaassa säädetyt valmisteverot.

42. On huomattava kuitenkin, että koska 8 artiklassa tarkoitetaan kaikkia valmisteveron alaisia tuotteita, sen mukaan on mahdollista, että ostaja kuljettaa itse joitain niistä laittamatta niitä välttämättä henkilökohtaisiin matkatavaroihinsa: siten esimerkiksi bensiini, jonka hän on ostanut määrämaassa ja joka on hänen kulkuneuvonsa säiliössä, ei kuulu tarkasti ottaen hänen henkilökohtaisiin matkatavaroihinsa, mutta siihen sovelletaan silti 8 artiklan sääntöä. Tämä selittää, miksi yhteisön lainsäätäjä ei ole lisännyt tähän artiklaan edellytystä, jonka mukaan kaikkien siinä tarkoitetut tuotteet ovat matkustajien henkilökohtaisissa matkatavaroissa.

43. Tämän vuoksi olen samaa mieltä kaikkien huomautuksensa esittäneiden jäsenvaltioiden kanssa, paitsi Ranskan tasavallan kanssa. En sitä vastoin ole samaa mieltä kantajien kanssa, joiden näkökannat vain tältä osin osittain yhtenevät komission ja Ranskan hallituksen kannanottojen kanssa [19].

17 — Direktiivin muutetun 26 artiklan mukaan, joka tuli voimaan 1.1.1997, Tanska ja Suomi saavat rajoittaa veronmaksuvapautuksen koskemaan vain "niitä henkilöitä, jotka ovat olleet niiden alueen ulkopuolella yli 24 tunnin ajan".

18 — Jäsenvaltiot voivat 30.6.1999 asti vapauttaa nämä matkustajat valmisteveron maksamisesta tuotteista, jotka ne ovat ostaneet satamassa ja lentoasemilla sijaitsevista myyntipisteistä, taikka ilma- tai vesialuksessa. Verosta vapautettujen tuotteiden määrää, henkilöä ja matkaa kohti, koskevat niissä yhteisön säännöksissä vahvistetut enimmäismäärät, joita sovelletaan kolmansien maiden ja yhteisön väliseen matkustajaliikenteeseen.

19 — Komissio katsoo, että 8 artiklaa voidaan soveltaa, vaikka ostaja ei ole kuljettanut itse hankkimiaan tuotteita henkilökohtaisesti, vaan kuljetuksen on suorittanut ostajan valitsema kuljetuspalvelu. Ranskan hallitus puolestaan katsoo, että 8 artiklaa voidaan soveltaa yhtä hyvin silloin, kun ostaja itse kuljettaa valmisteveron alaiset tavarat kuin siinä tapauksessa, että kolmas suorittaa kuljetuksen ostajan lukuun (mikäli kyse ei ole kuljetuksesta, josta myyjä vastaa).

*iii) Kuljetettujen tuotteiden käsite 8 artiklassa: direktiivissä olevan oikeudellisen sääntelyn mukainen tulkinta*

44. Ilmaisua "itse kuljettamien" koskevaan samanlaiseen tulkintaan voidaan päätyä myös tarkastelemalla 8 artiklan merkitystä direktiivin muodostamassa oikeudellisessa kokonaisuudessa.

45. Direktiivin on täytettävä kaksi ehdotonta edellytystä, kuten sen perusteluista voidaan lukea: toisaalta "siirtyminen yhden jäsenvaltion alueelta toiseen jäsenvaltioon ei saa aiheuttaa valvontaa, joka voisi estää vapaata liikkuvuutta yhteisössä", toisaalta jokaiselle valtiolle on taattava, että se kantaa veron vahvistamansa verokannan ja verosaatavan syntymistä koskevien yhteisten sääntöjen mukaisesti, joten näiden sääntöjen vuoksi "valmisteveron alaisten tuotteiden liikkumisen on oltava tiedossa".

46. Yhteisön tasolla vuodesta 1993 lähtien käyttöön otettu valmisteverojärjestelmä edellyttää vähimmäisveroasteen lisäksi harmonisoitua verojärjestelmää sekä valmisteveron alaisten tuotteiden hallussapitoa ja niiden liikkumista yhteisön sisällä koskevia yhteisiä sääntöjä. Tuotteiden liikkuminen yhteisön sisällä voi tapahtua kolmella seuraavalla tavalla:

a) Väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmään kuuluvien tuotteiden liikkuminen kaupallisessa tarkoituksessa. Rajatarkastuksien poistuttua on pidetty voimassa periaate, jonka mukaan verotus tapahtuu määrävaltiossa. Tämä perustuu yksityiskohtaiseen tiedotus- ja tarkastusjärjestelmään, jossa rekisteröidyt tai rekisteröimättömät elinkeinonharjoittajat sekä saateasiakirjat ovat avainasemassa.

b) Liiketoimet, joiden kohteena ovat tuotteet, jota on jo verotettu. Nämä liiketoimet muodostavat vain pienen osan valmisteveron alaisten tuotteiden yhteisönsisäisestä kaupasta [20]. Myös näitä liiketoimia varten on yksityiskohtaisesti säädetty eri elinkeinonharjoittajien tietojärjestelmistä ja jäsenvaltioiden tarkastusjärjestelmistä.

c) Yksityishenkilöiden jäsenvaltion rajan ylitse suorittamat hankinnat, joita direktiivin 8 artiklassa tarkoitetaan. Toisin kuin kahdessa muussa järjestelmässä, tässä artiklassa ei säädetä minkäänlaisesta tiedotusvelvollisuudesta, koska artiklassa suljetaan pois välittäjinä toimivien elinkeinonharjoittajien osallistuminen kauppaan.

20 — Näin mainitaan komission neuvostolle ja Euroopan parlamentille 13.9.1995 antamassa kertomuksessa, joka on laadittu savukkeiden verojen lähentämisestä 19 päivänä lokakuuta 1992 annetun neuvoston direktiivin 92/79/ETY 4 artiklan sekä muiden valmisteveron alaisten tuotteiden verojen määrien lähentämisestä annettujen direktiivien 92/80/ETY, 92/84/ETY ja 92/82/ETY vastaavien säännösten mukaisesti(KOM (95) 285 lopullinen).

47. Jotta voitaisiin ymmärtää, millä tavoin 8 artikla sijoittuu tähän oikeudelliseen sääntelyyn, sitä on tarkasteltava samanaikaisesti direktiivin muiden säännösten kanssa, jotta niiden tehokasta vaikutusta ei poistettaisi tulkittaessa 8 artiklaa.

48. Ensinnäkin direktiivin 9 artikla, joka koskee kaupallisiin tarkoituksiin hallussa pidettyjä tuotteita, menettäisi suuren osan tehokkaasta vaikutuksestaan, jos sellainen myynti-, osto- ja kuljetusjärjestelmä, joka on pääasian kohteena, yleistyisi. Tällaisessa järjestelmässä jäsenvaltiot eivät sen jälkeen, kun sisäiset rajat on poistettu, käytännössä juurikaan pystyisi määrittelemään, ovatko ne tekijät olemassa, joiden perustella voidaan 9 artiklan 2 kohdan mukaisesti määritellä, ovatko kuljetetut tuotteet tarkoitettu kaupallisiin vai yksityisiin tarkoituksiin. Jäsenvaltioiden olisi esimerkiksi vaikea tarkastaa, onko sama yksityishenkilö, joka käyttää samanaikaisesti tai peräkkäin eri asiamiesten palveluja, ylittänyt ohjetason, jonka perusteella voidaan arvioida, onko hän hankkinut kuljetetut tuotteet yksityisiin tarpeisiin.

49. Se, että pääasian kohteena olevassa järjestelmässä kantajina olevat yhtiöt kieltäytyvät yksityishenkilöiden tilauksista, kun nämä ylittävät ohjetason, osoittaa heidän halukkuutensa välttää kaikentyyppinen petos. Tämä ei kuitenkaan ole riittävä perustelu, jotta voidaan osoittaa, että järjestelmän yleistyminen ei objektiivisesti katsoen yllyttäisi petokseen.

50. Toiseksi, 10 artiklassa säänneltyä etämyyntijärjestelmää, jossa vakiinnutetaan periaate, jonka mukaan vero kannetaan määrämaassa eikä hankintamaassa, kierrettäisiin todennäköisesti systemaattisesti kun kyseessä olisi myynti sellaisten maiden välillä, joissa veroaste on hyvin erisuuruinen, mikä loogisesti ajateltuna houkuttelee kuluttajan hankkimaan tuotteet maassa, jossa niiden verotus on keveintä.

51. Direktiivin 10 artiklassa perustetussa järjestelmässä viitataan nimenomaisesti vain etämyyntiin, joka koskee tuotteita, "jotka myyjä tai joku muu tämän puolesta lähettää tai kuljettaa suoraan tai muutoin kuin suoraan". Kantajien mukaan tämän säännöksen soveltamisalaan ei kuulu pääasian riidan kohteena oleva menettelytapa, koska tässä järjestelmässä ostajat, eivätkä myyjät, kuljettavat tavarat asiamiehen välityksellä.

52. Jos tämä tulkinta hyväksyttäisiin, direktiivissä olisi etähankintoja koskeva aukko, sillä vaikka EMU Tabacin käyttämä järjestelmä ei vastaisi sanamukaisesti tulkittuna 10 artiklassa tarkoitettua toimintaa, tällä tavoin järjestetty myynti on kuitenkin edelleen etähankintaa sekä taloudellisesti että oikeudellisesti. Sopivin oikeudellinen keino tämän aukon täyttämiseen on analogiatulkinta, jonka mukaan tapaukseen sovelletaan oikeussääntöä, jossa säädetään hyvin samankaltaisesta tilanteesta.

53. Mielestäni oikeudellinen käsite, joka lähinnä vastaa Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvien yksityishenkilöiden "omasta mukavasta nojatuolistaan käsin" tekemää etäostoa, on juuri direktiivin 10 artiklan järjestelmän mukainen etämyynti. Tämä vastaavuus on sekä taloudellinen että oikeudellinen.

54. Tämän vuoksi katson, että mikäli yhteisön lainsäätäjä on halunnut pitää voimassa periaatteen, jonka mukaan 10 artiklassa tarkoitetusta etämyynnistä maksetaan vero määrämaassa, tämä sama periaate soveltuu myös pääasian oikeudenkäynnin kohteena oleviin etäostoihin. Siten etäostoja tekevän henkilön on maksettava sen maan valmistevero, jossa he vastaanottavat tupakkatuotteet, eikä sen maan veroa, josta ne lähetetään.

55. Direktiivin 8 artiklassa säädettyä periaatetta, jonka mukaan vero maksetaan alkuperämaassa (tai tarkemmin otettuna hankintamaassa), ei voida soveltaa käsiteltävänä olevaan tilanteeseen. Sen soveltamisala rajoittuu yksityishenkilöiden tekemiin ja itse kuljettamiin hankintoihin, jotka on kaikissa tilanteissa tarkoitettu ostajan henkilökohtaisiin tarpeisiin.

56. Etämyynnin ja etäostojen välinen analogia ei vaarannu siksi, että 10 artiklassa edellytetään, että myyjä tai joku muu tämän lukuun suorittaa kuljetuksen suoraan tai muutoin kuin suoraan. Jotta voitaisiin välttää kaikki 10 artiklassa myyjälle asetetut monimuotoiset velvoitteet,[21] riittäisi, että tämä tekee asiakkaiden kanssa (tai heidän asiamiehensä kanssa, kuten käsiteltävänä olevassa asiassa) tietyn kuljetusta koskevan sopimuksen, jopa niin, että se ottaisi itse vastuulleen siihen kuuluvat vakuudet ja vakuutukset.

57. Direktiivissähän on, kuten olen jo maininnut, muutamia säännöksiä, jotka koskevat muiden henkilöiden kuin ostajan osallistumista kauppaan, siinä tapauksessa, että valmisteveron alaiset tuotteet lähetetään ostajalle. Kyseeseen voi tulla valtuutettu varastonpitäjä, rekisteröity tai rekisteröimätön elinkeinonharjoittaja tai tuotteiden vastaanottajan veroedustaja. Mikäli osallistujana toimii viimeksi mainittu, jolle ominainen tehtävä vastaa asiamiehenä toimimista, se ei estä veron maksamista määrämaassa koskevan säännön soveltamista etämyyntiin. Edellä esitettyjen syiden vuoksi samaa johtopäätöstä on sovellettava pääasian oikeudenkäynnin kohteena oleviin etäostoihin.

*iv) Väitteet kuljetettujen tuotteiden käsitettä koskevaa tulkintaa vastaan*

58. Kantajat ovat esittäneet lukuisia perusteluita sen näkökannan puolesta, joka on päinvastainen kuin juuri esittämäni oma kantani.

21 — Myyjän on ennen tavaroiden lähettämistä annettava vakuus valmisteverojen maksamisesta määräjäsenvaltion määräämin edellytyksin; sen jälkeen kun tavarat ovat saapuneet määränpäähänsä, myyjän on varmistettava, että valmisteverot on maksettu sekä sen on pidettävä kirjaa luovutuksista.

He perustavat väitteensä direktiivin 6 artiklan mukaiseen yleiseen sääntöön sekä sen 8 artiklassa mainittuun sisämarkkinoiden periaatteeseen. He katsovat, että mikäli 8 artiklaa tulkittaisiin kannattamallani tavalla, tämä aiheuttaisi kaksinkertaisen verotuksen tilanteen ja tekisi direktiivin 10 artiklan tarpeettomaksi.

59. Vaikka onkin totta, että direktiivin 6 artiklassa säädetään valmisteveron maksamisesta silloin, kun tuote luovutetaan kulutukseen, tämän artiklan oikeudellinen painoarvo ei ole sen suurempi tai pienempi kuin direktiivin muiden artiklojen. Siten tästä säännöksestä ei ole syytä tehdä sitä johtopäätöstä, että sääntö, joka koskee veron maksamista hankintamaassa, olisi tärkeämpi kuin sääntö, jonka mukaan vero maksetaan määrämaassa, kun verotettavat tuotteet liikkuvat yhteisön sisällä. Direktiivin tarkastelu osoittaa, että asia on ennemminkin päinvastoin.

60. Niistä kolmesta valmisteveron alaisten tuotteiden liikkumistavasta yhteisössä, jotka edellä esitin (eli väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmään kuuluvien tuotteiden liikkuminen kaupallisessa tarkoituksessa, liiketoimet, joiden kohteena ovat tuotteet, joita on verotettu ja yksityishenkilöiden omiin tarpeisiinsa tekemät hankinnat), kahteen ensimmäiseen sovelletaan määräjäsenvaltiossa tapahtuvaa verotusta koskevaa sääntöä.

61. Sekä tuotteita, jotka liikkuvat väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä, että tuotteita, jotka liikkuvat sen ulkopuolella muiden yhteisössä tapahtuvien liiketoimien, kuten etämyynnin yhteydessä, verotetaan määrämaassa.

62. Säännöllä, jonka mukaan verotus tapahtuu alkuperämaassa, on siten huomattavasti rajoitetumpi soveltamisala kuin mitä kantajat väittävät. Sitä sovelletaan tuotteisiin, jotka hankinnan jälkeen eivät enää liiku jäsenmaiden välillä sekä myös 8 artiklan mukaisesti tuotteisiin, joita yksityishenkilöt ovat hankkineet ja kuljettaneet itse ja jotka on tarkoitettu muuhun kuin kaupalliseen käyttöön.

63. Yhteisön lainsäätäjä on yrittänyt löytää direktiivissä tasapainon kahden säännön välille (eli verottaminen alkuperä- tai hankintamaassa ja verottaminen määrämaassa), jota ei voida kiertää esittämällä, että kahdesta säännöstä ensimmäistä sovelletaan yleisesti niiden tilanteiden ulkopuolella, joihin yhteisön lainsäätäjä oli tarkoittanut sen soveltuvan.

64. Sisämarkkinoiden periaatteen, joka 8 artiklan mukaan edellyttää, että valmisteverot kannetaan siinä jäsenmaassa, josta tuotteet hankittiin, merkitys tulkinnan välineenä on rajoitetumpi, kuin mitä kantajat esittävät.

65. Sisämarkkinoille on ominaista tavaroiden, henkilöiden, palveluiden ja pääomien liikkumisen esteiden poistaminen jäsenvaltioiden väliltä. Sisämarkkinat käsittävät alueen, jossa ei ole sisäisiä rajoja ja jolla vapaa liikkuvuus taataan perustamissopimuksen määräysten mukaisesti (EY:n perustamissopimuksen sopimuksen 7 a artikla).

66. Katson kuitenkin, että kyseessä oleva periaate on yhteensoveltuva sellaisen verojärjestelmän kanssa, jonka mukaan valmistevero, tai jopa muut verot kuten arvonlisävero, on tietyissä tapauksissa maksettava määrämaassa eikä alkuperämaassa, silloin kun kaupankäynti tapahtuu yhteisön sisällä. Tietenkin päinvastainen järjestelmä (jossa tuotteita verotetaan alkuperämaassa), jossa etuna ovat sen yksinkertaisuus ja turvallisuus, on myös täysin sopiva sisämarkkinoille.

67. Tosiasiassa tavaroiden vapaa liikkuminen ja sisämarkkinoiden toteutuminen estyisi vain, jos valmisteveron alaisia tuotteita koskisi kansallinen syrjivä vero tai tuontitulleja vaikutukseltaan vastaava maksu (joista kumpikaan ei tule kyseeseen käsiteltävänä olevassa tapauksessa) taikka jos niihin kohdistuisi kaksinkertainen verotus. Nimenomaan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi direktiivissä luetellaan yksityiskohtaiset edellytykset, joiden täyttyessä valmistevero voidaan kantaa, sekä siinä säädetään jo maksettujen valmisteverojen palauttamisesta tietyissä tilanteissa (22 artikla).

68. Direktiivin 8 artiklan osalta kaksinkertainen verotus vältetään ja sisämarkkinoiden periaatteen asettamia vaatimuksia noudatetaan siten, että tavaroiden liikkuminen yhteisön sisällä ilman rajatarkastuksia helpottuu, kun sovelletaan yksinkertaisesti sääntöä, joka koskee verotusta alkuperämaassa, vaikka tiettyjen edellä mainitsemieni soveltamisedellytysten on täytyttävä. Vaikka periaate onkin merkityksellinen, en usko, että sen käyttäminen 8 artiklan tulkintaperusteena mahdollistaa artiklan soveltamisalan laajentamisen kantajien toivomaan suuntaan.

69. Kantajat katsovat kuitenkin, että puoltamani 8 artiklan tulkinta saattaisi aiheuttaa tietyissä olosuhteissa selvän kaksinkertaisen verotuksen tilanteen, koska ostajien täytyy maksaa valmistevero samoista tuotteista ensin niiden hankintahetkellä Luxemburgissa ja toisen kerran silloin, kun he vastaanottavat tuotteet Yhdistyneessä kuningaskunnassa.

70. En ole samaa mieltä tästä perustelusta. Direktiivillä luodun järjestelmän perustana on periaate, jonka mukaan vero maksetaan vain kerran, ja direktiivissä on tätä varten kokonainen osasto, eli IV osasto ("Palautus"), jossa säädetään yhteisön sisällä liikkuvista tuotteista jo maksettujen valmisteverojen palautuksesta, jonka tarkoituksena on tuotteiden kaksinkertaisen verotuksen välttäminen.

71. Direktiivin 22 artiklan 1 kohdassa säädetäänkin, että sen jäsenvaltion veroviranomai-

nen, jossa luovutus kulutukseen on tapahtunut, voi tarvittaessa ja ansiotoimintaa harjoittavan elinkeinonharjoittajan pyynnöstä palauttaa kulutukseen luovutetuista valmisteveron alaisista tuotteista maksetun valmisteveron, jos tuotteita ei ole tarkoitettu kulutettaviksi tässä jäsenvaltiossa. Tämän artiklan 3 ja 4 kohdassa viitataan erityisemmin palautusjärjestelmään 7 ja 10 artiklassa säädetyissä tapauksissa.

72. Mielestäni nämä säännökset riittävät välttämään kaksinkertaisen verotuksen, kun palautusjärjestelmää sovelletaan kantajien tilanteeseen, jonka seurauksena niiden on maksettava valmistevero vain Yhdistyneessä kuningaskunnassa.

73. Jos oletetaan, että direktiivissä on oikeudellinen aukko sen järjestelmän osalta, jota sovelletaan pääasiassa kyseessä olevan kaltaisiin etäostoihin, joiden osalta myyjä ei ainakaan teoriassa vastaa suoraan eikä epäsuorasti kuljetuksesta, alkuperämaassa jo maksettujen valmisteverojen palautuksen periaatetta voitaisiin soveltaa tähän tilanteeseen analogiatulkinnan kautta, jota käytettäisiin oikeusjärjestelmää täydentävänä välineenä, koska vain määrämaan valmistevero olisi maksettava.

74. Kantajien väite siitä, että 10 artikla on tarpeeton, jos 8 artiklaa tulkitaan esittämälläni tavalla, on mielestäni myös perusteeton.

75. Mielestäni 10 artikla ei ole tarpeellinen pelkästään siksi, että siinä vahvistetaan sääntö, jonka mukaan etämyynnistä hankituista tuotteista maksetaan vero määrämaassa, vaan myös siksi, että siinä vahvistetaan myyjän velvoitteet sekä mahdollistetaan sen valvominen, että verot peritään siinä maassa, jolle ne kuuluvat.

76. Kantajat ovat osittain oikeassa katsoessaan, että jos 8 artiklaa tulkitaan esittämälläni tavalla, 10 artikla ei lisää sisällöllisesti mitään, jonka avulla voidaan määritellä maa, jossa valmistevero on kannettava. Kun direktiivin 8 artiklan mukainen sääntö (jossa säädetään verottamisesta alkuperämaassa) koskee ainoastaan yksityisten ostamia ja heidän kuljettamiaan tavaroita, etämyynti ei kuulu sen soveltamisalaan. Direktiivin 10 artiklassa puolestaan säädetään täsmälleen siitä.

77. Tämä toteamus ei kuitenkaan merkitse, että 10 artikla olisi tarpeeton ja liiallinen. Yhteisön lainsäätäjällä oli riittävä peruste sisällyttää tämä artikla direktiiviin, koska etämyynti on taloudellinen ilmiö, joka sopii erityisen hyvin tiettyjen valmisteveron alaisten tavaroiden myyntiin ja näin ollen tarvittiin niitä koskeva nimenomainen säännös, jotta

voitiin täsmentää niitä koskevia oikeudellisia sääntöjä.

78. Lyhyesti sanottuna katson, että ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että valmistevero on maksettava määrämaassa, kun kyseessä on ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen kysymyksessään kuvailema tilanne.

81. Toisen ennakkoratkaisukysymyksen sanamuoto on hyvin samanlainen kuin ensimmäisen. Court of Appeal esittää saman kysymyksen, joka koskee samanlaisia tosiseikkoja (koska kyseessä on jäsenmaassa A asuvan yksityishenkilön omiin tarpeisiin jäsenmaassa B tehty osto, joka on toteutettu asiamiehen välityksellä, joka toimii yksityishenkilön lukuun ja joka järjestää ostettujen tuotteiden kuljetuksen). Ainut eroavaisuus on se, että toisessa kysymyksessä ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin täsmentää nimenomaisesti, että järjestelmä on "liiketaloudellisin periaattein toteutettu ja markkinoitu".

## Toinen ennakkoratkaisukysymys

79. Sekä kantajat että pääasian väliintulija, joka tukee Ison-Britannian viranomaisten vaatimuksia, katsovat, että toiseen ennakkoratkaisukysymykseen ei ole syytä vastata, jos direktiivin 8 artiklaa on tulkittava esittämälläni tavalla.

82. Katson, että ensimmäiseen kysymykseen ehdottamani vastaus käsittää myös toisessa kysymyksessä toistetun tilanteen. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen kuvailema tilanne ei voi estää sitä, että valmistevero kannetaan määrämaassa, kun yksityishenkilöt eivät henkilökohtaisesti ole hankkineet eivätkä kuljettaneet tuotteita tähän maahan, vaan tuotteet on lähetetty monitahoisen kaupallisen järjestelmän kautta.

80. Vaikka olen periaatteessa samaa mieltä, katson kuitenkin, että ei ole estettä antaa nimenomaista vastausta ennakkoratkaisupyynnön esittäneelle tuomioistuimelle sen vahvistamiseksi, että sen toisessa ennakkoratkaisukysymyksessään esittämä tilanne ei estä sitä, että valmistevero kannetaan määrämaassa, jonne tuotteet on lähetetty, vaan että asianlaita on pikemminkin päinvastoin.

83. Direktiivissä erotetaan selvästi yksityisten toiminta sellaisesta toiminnasta, joka on kaupallisluontoista, koska viimeksi mainittuun osallistuu elinkeinonharjoittajia. Vain direktiivin 8 artiklassa (sekä 9 artiklan 3 kohdassa) viitataan nimenomaisesti yksityishenkilöihin ja korostetaan heidän toimintansa täysin yksityistä luonnetta heidän toimin-

tansa erottuessa näin ollen kaupallisesta tai ammattimaisesta toiminnasta.

84. Päinvastoin tilanteet, joissa elinkeinonharjoittaja toimiessaan osallistuu jollain tavalla valmisteveron alaisten tuotteiden liikkumiseen yhteisössä, eivät kuulu direktiivin 8 artiklan soveltamisalaan.

85. Tämän erottelun perusteella tupakkatuotteiden jakelujärjestelmä, jonka eri vaiheissa yhdellä tai useammalla elinkeinonharjoittajalla on merkittävä osuus, siten, että ne vastaanottavat tilauksia kaikki, hyväksyvät tai hylkäävät ne tai että ne käsittelevät tilauksia, vastaanottavat tuotteita ja järjestävät niiden kuljetuksen toisessa jäsenmaassa olevalle vastaanottajalle, joka on etukäteen maksanut heille välityspalkkion, on mielestäni selkeä esimerkki kaupallisesta järjestelmästä, jolla ei ole mitään tekemistä direktiivin 8 artiklassa säädettyjen yksityishenkilöiden tekemien hankintojen kanssa.

86. Tässä järjestelmässä kaupallisen palveluyrityksen esiintyminen ostajan asiamiehenä säilyttää järjestelmälle ominaisen luonteen, eli yritys toimii jäsenvaltiosta toiseen kulkevien valmisteveron alaisten tuotteiden hankinnoissa, kuljetuksessa ja toimituksissa kaupallisin perustein. Se, että näitä toimintoja edeltää sopimuksen tekeminen asiakkaan (joka on tuotteen lopullinen kuluttaja) kanssa ei poista niiden kaupallista luonnetta, joka voisi esimerkiksi olla perustana yritystä vastaan nostettavalle kanteelle, jos tämä rikkoisi sopimusta.

87. Käsiteltävänä olevan asian erityispiirteiden vuoksi mikä tahansa tuomioistuin voisi hylätä kantajan vaatimukset tulkiten verosäännöksiä sellaisen tulkintamenetelmän avulla, joka antaa vähiten mahdollisuuksia veronkiertoon.

88. Myyjäyhtiön ja asiamiehenä toimivan yhtiön välinen yhteys huomioon ottaen, koska molemmat ovat kolmannen yhtiön tytäryhtiöitä, on mahdollista, että kansallinen tuomioistuin, jonka kansallinen oikeusjärjestys mahdollistaa sen paljastamaan yhtiörakenteen takana olevan oikeushenkilöllisyyden oikeuden väärinkäyttämisen estämiseksi, soveltaa 10 artiklaa katsoen, että tosiasiassa myyjäyhtiö itse yhtiöoikeuden mahdollistaman keinon avulla kuljettaa muutoin kuin suoraan tuotteet niiden määränpäähän. Ilmaisu "muutoin kuin suoraan" käytettynä kuljetuksen yhteydessä, kuten 10 artiklassa, on erittäin joustava ja mahdollistaa tällaisen johtopäätöksen.

89. Samaten kansallinen tuomioistuin voisi viimeisenä keinonaan, mikäli tarpeen, jättää kantajien esittämän säännöksen (verottami-

nen alkuperämaassa) soveltamatta sillä perusteella, että sen soveltaminen käsiteltävänä olevaan asiaan olisi direktiivin hengen ja sen päämäärien vastaista ja että se heikentäisi direktiivin muiden säännösten tehokasta vaikutusta. Tällä tavoin kansallinen tuomioistuin soveltaisi vain yleistä oikeusperiaatetta, joka kieltää kaikenlaisen lainkiertämisen.

## Ratkaisuehdotus

90. Edellä esitettyjen perustelujen mukaisesti ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Court of Appealin esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

1) Valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25 päivänä helmikuuta 1992 annetussa neuvoston direktiivissä 92/12/ETY ja erityisesti sen 8 artiklassa ei estetä valmisteveron kantamista jäsenvaltiossa A, jos

   a) jäsenvaltiossa A oleva yksityishenkilö hankkii kyseiset tavarat omiin tarpeisiinsa;

   b) tavarat hankitaan jäsenvaltiossa B, josta ne kuljetetaan jäsenvaltioon A;

   c) tavaroiden osto ja kuljetus suoritetaan asiamiehen välityksellä yksityishenkilön nimissä ja hänen lukuunsa, asiamiehen järjestäessä tavaroiden kuljetuksen;

   d) yksityishenkilö ei itse matkusta tavaroiden kanssa jäsenvaltiosta B jäsenvaltioon A.

2. Sama perustelu koskee myös sellaista tilannetta, jossa tällaiset hankinnat suoritetaan yhden tai useamman elinkeinonharjoittajan liiketaloudellisin periaattein toteuttaman ja markkinoiman järjestelmän kautta.