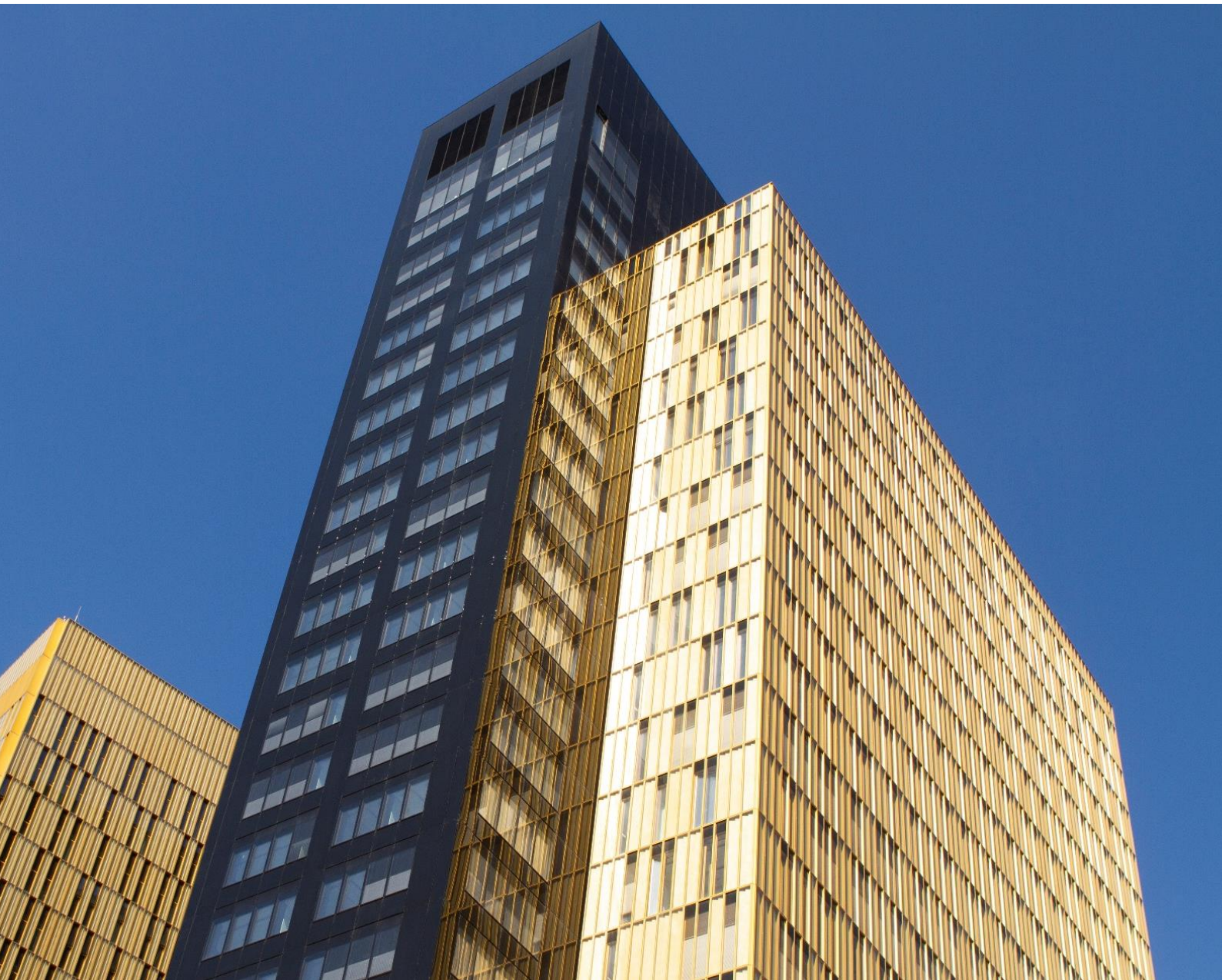




Aiheenmukainen muistio Valmisteverot

Alkusanat

Valmisteveroilla tarkoitetaan välillisiä veroja, jotka perustuvat tiettyjen tuotteiden kulutukseen tai käyttöön. Toisin kuin arvonlisävero, joka on arvon perusteella kannettava yleinen vero, valmisteverot ovat kahdella tavalla erityisiä veroja siten, että niitä kannetaan vain tietyistä tuotteista eli alkoholijuomista, tupakkatuotteista ja energiatuotteista eikä niitä kanneta tuotteiden arvon vaan kulutettujen tuotteiden määrän perusteella (alkoholilitrasta, polttoainelitrasta, savukemäärästä jne.).

Jotta voidaan varmistaa sisämarkkinoiden moitteeton toiminta ja estää kilpailun vääristyminen unionissa, valmisteverot on yhdenmukaistettu unionissa Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 113 artiklan mukaisesti.

Valmisteveroja koskevat johdetun oikeuden säännökset annettiin 1990-luvun puolivälissä ja laadittiin uudelleen 2000-luvun lopussa. Erityisdirektiiveillä yhdenmukaistetaan veron perusteet (tuoteryhmien määrittely, valmisteverojen laskemistapa – esimerkiksi hehtolitraa, alkoholiprosenttia, kappalemäärää jne. kohti – ja mahdolliset vapautukset) ja eri tuotteisiin sovellettavat vähimmäisverokannat. Yleisessä direktiivissä puolestaan vahvistetaan tuotteiden tuotantoon, hallussapitoon ja liikkumiseen sovellettavat yhteiset säännöt.

Unionin tuomioistuimella on useaan otteeseen ollut tilaisuus lausua valmisteverojärjestelmän toimintaan liittyvistä seikoista, olipa kyse tuotteiden erityisistä verotuksellisista yksityiskohdista tai tuotteiden hallussapitoa ja liikkumista koskevasta yhteisestä järjestelmästä.

Unionin tuomioistuin on siten täsmentänyt – usein hyvin teknisissä asioissa – valmisteverojen soveltamisalan ulottuvuutta ratkaistakseen tapauskohtaisesti, ovatko tietyt tuotteet veronalaisia vai eivät. Se on myös useaan otteeseen lausunut valmisteverojen rakenteesta, erityisesti säädöstenmukaisten eri verokantojen ja vapautusten soveltamisen osalta.

Myös valmisteverosaatavan syntymistä ja maksamista koskevista säännöistä on annettu unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä.

Varsinaisten valmisteverojen lisäksi unionin tuomioistuin on lisäksi täsmentänyt edellytyksiä, joiden täytyessä jäsenvaltiot voivat kantaa muita välillisiä veroja valmisteveron alaisista tuotteista.

Luettelo säädöksistä, joihin tässä muistiossa viitataan

Valmisteveron alaisia tuotteita koskeva yleinen järjestelmä

Valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25.2.1992 annettu neuvoston **direktiivi 92/12/ETY** (EYVL 1992, L 76, s. 1)

Valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta annetun direktiivin 92/12/ETY sekä direktiivin 92/81/ETY muuttamisesta 14.12.1992 annettu neuvoston **direktiivi 92/108/ETY** (EYVL 1992, L 390, s. 124)

Valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta annetun neuvoston direktiivin 92/12/ETY muuttamisesta 30.12.1996 annettu neuvoston **direktiivi 96/99/EY** (EYVL 1997, L 8, s. 12)

Valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annettu neuvoston **direktiivi 2008/118/EY** (EUVL 2009, L 9, s. 12)

Lähtöjäsenvaltiossa kulutukseen luovutettujen yhteisön sisällä liikkuvien valmisteveron alaisten tuotteiden yksinkertaistetusta saateasiakirjasta 17.12.1992 annettu komission **asetus (ETY) N:o 3649/92** (EYVL 1992, L 369, s. 17)

Valmisteveron alaisia tuotteita koskevat erityisjärjestelmät

Muista valmistetun tupakan kulutukseen kohdistuvista veroista kuin liikevaihtoveroista 27.11.1995 annettu neuvoston **direktiivi 95/59/EY** (EYVL 1995, L 291, s. 40)

Valmistettuun tupakkaan sovellettavan valmisteveron rakenteesta ja verokannoista 21.6.2011 annettu neuvoston **direktiivi 2011/64/EU** (EUVL 2011, L 176, s. 24)

Alkoholin ja alkoholijuomien valmisteverojen rakenteiden yhdenmukaistamisesta 19.10.1992 annettu neuvoston **direktiivi 92/83/ETY** (EYVL 1992, L 316, s. 21)

Alkoholin ja alkoholijuomien valmisteverojen määrien lähentämisestä 19.10.1992 annettu neuvoston **direktiivi 92/84/ETY** (EYVL 1992, L 316, s. 29)

Energiatuotteiden ja sähkön verotusta koskevan yhteisön kehyksen uudistamisesta 27.10.2003 annettu neuvoston **direktiivi 2003/96/EY** (EUVL 2003, L 283, s. 51)

Kivennäisöljyjen valmisteverojen rakenteiden yhdenmukaistamisesta 19.10.1992 annettu neuvoston **direktiivi 92/81/ETY** (EYVL 1992, L 316, s. 12)

Alkoholin ja alkoholijuomien valmisteverojen määrien lähentämisestä 19.10.1992 annettu neuvoston **direktiivi 92/82/ETY** (EYVL 1992, L 316, s. 19)

Tullisäännöstö

Yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annettu neuvoston **asetus (ETY) N:o 2913/92** (EYVL 1992, L 302, s. 1)

Tietyistä yhteisön tullikoodeksista annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 soveltamista koskevista säännöksistä 2.7.1993 annettu komission **asetus (ETY) N:o 2454/93** (EYVL 1993, L 253, s. 1)

Neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 muuttamisesta ulkoisen passitusmenettelyn osalta 13.4.1999 annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston **asetus (EY) N:o 955/1999** (EYVL 1999, L 119, s. 1)

Tietyistä yhteisön tullikoodeksista annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 soveltamista koskevista säännöksistä annetun asetuksen (ETY) N:o 2454/93 muuttamisesta 28.7.1999 annettu komission **asetus (EY) N:o 1662/1999** (EYVL 1999, L 197, s. 25)

Tariffi- ja tilastonimikkeistä ja yhteisestä tullitariffista 23.7.1987 annettu neuvoston **asetus (ETY) N:o 2658/87** (EYVL 1987, L 256, s. 1)

Tariffi- ja tilastonimikkeistä ja yhteisestä tullitariffista annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2658/87 liitteen I muuttamisesta 26.7.1991 annettu komission **asetus (ETY) N:o 2587/91** (EYVL 1991, L 259, s. 1)

Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu **kuudes** neuvoston **direktiivi 77/388/ETY** (EYVL 1977, L 145, s. 1)

Keskinäinen avunanto tiettyjen verosaatavien perinnässä

Keskinäisestä avunannosta tiettyihin maksuihin, tulleihin, veroihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä 15.3.1976 annettu neuvoston **direktiivi 76/308/ETY** (EYVL 1976, L 73, s. 18)

Sisällys

ALKUSANAT	3
LUETTELO SÄÄDÖKSISTÄ, JOIHIN TÄSSÄ MUISTIOSSA VIITATAAN	4
I. VALMISTEVERON ALAISIIIN TUOTTEISIIN SOVELLETTAVIEN VERON PERUSTEIDEN JA VEROKANTOJEN YHDENMUKAISTAMINEN.....	7
1. Valmistetun tupakan valmisteverojen yhdenmukaistaminen	7
1.1. Valmistettuun tupakkaan sovellettavien valmisteverojen soveltamisala	7
1.2. Valmistettuun tupakkaan sovellettavien valmisteverojen rakenne	8
2. Alkoholijuomien valmisteverojen yhdenmukaistaminen.....	10
2.1. Alkoholijuomiin sovellettavien valmisteverojen soveltamisala	10
2.2. Alkoholijuomiin sovellettavien valmisverojen rakenne	17
3. Energiatuotteiden valmisteverojen yhdenmukaistaminen	24
3.1. Energiatuotteisiin sovellettavien valmisteverojen soveltamisala	24
3.2. Energiatuotteisiin sovellettavien valmisteverojen rakenne	29
II. VALMISTEVEROSAATAVAN SYNTYMISTÄ JA MAKSAMISTA KOSKEVIEN SÄÄNTÖJEN YHDENMUKAISTAMINEN.....	32
1. Valmisteverosaatavan syntyminen.....	32
1.1. Valmisteverosaatavan syntyminen siinä tapauksessa, että valmisteveron alainen tavara poistuu väliaikaisen verottomuuden järjestelmästä	33
1.2. Valmisteverosaatavan syntyminen siinä tapauksessa, että yksityishenkilö hankkii valmisteveron alaisia tuotteita	42
2. Valmisteverojen maksaminen	48
III. MUUT VÄLILLISEN VEROTUKSEN MUODOT KUIN VALMISTEVEROTUKSEN ALAISISTA TUOTTEISTA KANNETTAVAT VALMISTEVEROT.....	54

I. Valmisteveron alaisiin tuotteisiin sovellettavien veron perusteiden ja verokantojen yhdenmukaistaminen

1. Valmistetun tupakan valmisteverojen yhdenmukaistaminen

1.1. Valmistettuun tupakkaan sovellettavien valmisteverojen soveltamisala

Tuomio 6.4.2017, Eko-Tabak (C-638/15, [EU:C:2017:277](#))

Ennakkoratkaisupyyntö – Direktiivi 2011/64/EU – 2 artiklan 1 kohdan c alakohta – 5 artiklan 1 kohdan a alakohta – Käsitteet ”piippu- ja savuketupakka”, ”leikattu tai muutoin paloitetu tupakka” ja ”teollinen valmistus”

Etelä-Böömin alueen (Tšekki) tullitoimisto määräsi tietyt Eko-Tabakin hallussa olevat tuotteet takavarikoitavaksi sillä perusteella, että ne olivat kansallisessa valmisteverolaissa tarkoitettua piippu- ja savuketupakkaa, mistä syystä niistä oli kannettava valmistevero.

Eko-Tabak nosti kyseisestä päätöksestä kanteen Krajský soud v Českých Budějovicíchissä (České Budějovicen alueellinen tuomioistuin, Tšekki) ja väitti, että kansallisen valmisteverolain mukaisella piippu- ja savuketupakan määritelmällä laajennettiin perusteettomasti direktiivissä 2011/64 säädettyä valmistetun tupakan tuotteiden luetteloa. Eko-Tabak nimittäin katsoi, että sen tuote, joka on kuivattua, litteää, epäsäännöllistä ja osittain ruodittua lehtitupakkaa, joka esikuivataan ja hiostetaan valvotusti ja jossa on glyseriiniä, on vielä valmistettava, jotta sitä voidaan polttaa (yksinkertaisessa valmistuksessa raaka-aine vain silputaan tai leikataan käsin). Sen tuote ei siten ole piippu- tai savuketupakkaa.

Eko-Tabakin kanne hylättiin, minkä jälkeen se valitti Nejvyšší správní souduin (ylin hallintotuomioistuin, Tšekki). Kyseinen tuomioistuin oli epävarma siitä, ovatko kyseessä olevan kaltaiset tuotteet valmistettua tupakkaa, johon direktiiviä 2011/64 sovelletaan. Kieltävän vastauksen tapauksessa se pyrki selvittämään, ovatko mainitun direktiivin 2 ja 5 artikla esteenä sille, että jäsenvaltio kantaa tällaisista tuotteista valmisteveron.

Unionin tuomioistuin katsoi, että direktiivin 2011/64 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa ja 5 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että kuivattu, litteä, epäsäännöllinen ja osittain ruodittu lehtitupakka, joka esikuivataan ja hiostetaan valvotusti, jossa on glyseriiniä ja jota voidaan polttaa sellaisen yksinkertaisen valmistuksen jälkeen, jossa se silputaan tai leikataan käsin, kuuluu kyseisissä säännöksissä tarkoitettua käsitteen ”piippu- ja savuketupakka” piiriin.

Saman direktiivin 5 artiklan 1 kohdan a alakohdan sanamuodosta ilmenee nimittäin, että siinä edellytetään kahden kumulatiivisen edellytyksen täyttymistä eli yhtäältä sitä, että tupakkaa on leikattu tai muutoin paloitetu, riivitty tai puristettu laatoiksi, ja toisaalta sitä, että sitä voidaan polttaa ilman teollista lisävalmistamista.

Koska kyseisessä direktiivissä ei määritellä ilmaisia ”leikattu” ja ”paloiteltu”, niiden merkitystä määritettäessä on tältä osin nojaututtava ilmaisujen yleiseen ja yleisesti hyväksyttyyn merkitykseen. Kyseisillä ilmaisuilla, joiden tavanomainen merkitys on erityisen laaja, tarkoitetaan erityisesti ”leikatun” osalta sellaisen toimenpiteen tulosta, jossa jostakin otetaan pois osa tai pala leikkaavalla välineellä, ja ”paloitellun” osalta sellaisen toimenpiteen tulosta, jossa jotakin hajotetaan tai jaetaan osiin.

Koska kyseessä olevat tuotteet koostuvat ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen antamien tietojen mukaan tupakanlehdistä, joiden lehtiruoti on poistettu osittain, kyseisiä tuotteita on siis pidettävä direktiivin 2011/64 5 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettuna leikattuna tai muutoin paloiteltuna tupakkana.

Mainitun 5 artiklan 1 kohdan a alakohdassa käytetystä käsitteestä ”teollinen valmistus” on todettava, että se koskee yleisesti raaka-aineiden tavanomaisesti suuressa mittakaavassa standardiprosessin mukaisesti tapahtuvaa jalostamista aineellisiksi hyödykkeiksi.

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä seuraa lähinnä, että ”teollista valmistusta” eivät ole sellaiset vaivattomat käsittelyt, joilla viimeistelemättömästä tupakkatuotteesta on tarkoitus tehdä sellainen, että sitä voidaan polttaa, kuten esimerkiksi käsittely, jossa savukeputkeen vain asetetaan tupakkakäärö.

Tämän perusteella valmistettua tupakkaa, joka on valmis poltettavaksi tai josta voidaan vaivattomasti tehdä muin kuin teollisin keinoin valmista poltettavaksi, on katsottava voitavan polttaa ”ilman teollista lisävalmistusta” direktiivin 2011/64 5 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetulla tavalla.

Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmeni, pääasiassa kyseessä olevat tuotteet on esikuivattu ja hiostettu valvotusti, niissä on glyseriiniä ja niitä voidaan polttaa yksinkertaisen, silppuamalla tai käsin leikkaamalla tapahtuvan valmistuksen jälkeen. Jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suorittamasta tarkastuksesta muuta johdu, on siten ilmeistä, että kyseiset tuotteet täyttävät myös edellytyksen, jonka mukaan niitä voidaan polttaa ilman teollista lisävalmistusta, ja kuuluvat siis käsitteen ”piippu- ja savuketupakka”, sellaisena kuin se on määritelty direktiivin 2011/64 5 artiklan 1 kohdan a alakohdassa, piiriin.

Tämän perusteella on niin, että koska tällaiset tuotteet eivät ole kyseisen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan i alakohdassa tarkoitettua savukkeiksi käärittävää hienoksi leikattua tupakkaa, niiden on siis katsottava kuuluvan mainitun direktiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan ii alakohdassa tarkoitetun käsitteen ”muu piippu- ja savuketupakka” piiriin.

1.2. Valmistettuun tupakkaan sovellettavien valmisteverojen rakenne

Tuomio 4.3.2010, komissio v. Ranska (C-197/08, [EU:C:2010:111](#))

Tuomio 4.3.2010, komissio v. Itävalta (C-198/08 [EU:C:2010:112](#))

Tuomio 4.3.2010, komissio v. Irlanti (C-221/08, [EU:C:2010:113](#))

Jäsenyyssvelvoitteiden noudattamatta jättäminen – Direktiivi 95/59/EY – Muut valmistetun tupakan kulutukseen kohdistuvat verot kuin liikevaihtoverot – 9 artiklan 1 kohta – Valmistajien ja maahantuojien vapaus vahvistaa vapaasti tuotteidensa vähittäismyynnissä käytettävä enimmäishinta – Kansallinen säännöstö, jolla asetetaan savukkeiden vähittäismyynnissä käytettävä vähimmäishinta – Kansallinen säännöstö, jolla kielletään tupakkatuotteiden myynti kansanterveydellisten tavoitteiden vastaiseen myynninedistämishintaan – Hintatason valvontaa ja vahvistettujen hintojen noudattamista koskevan kansallisen lainsäädännön käsite – Oikeuttaminen – Kansanterveyden suojeleminen – Maailman terveysjärjestön tupakoinnin torjuntaa koskeva puitesopimus

Jäsenyyssvelvoitteiden noudattamatta jättäminen – Direktiivi 95/59/EY – Muut valmistetun tupakan kulutukseen kohdistuvat verot kuin liikevaihtoverot – 9 artiklan 1 kohta – Valmistajien ja maahantuojien vapaus vahvistaa vapaasti tuotteidensa vähittäismyynnissä käytettävä enimmäishinta – Kansallinen säännöstö, jolla asetetaan savukkeiden ja hienoksi leikatun tupakan vähittäismyynnissä käytettävä vähimmäishinta – Oikeuttaminen – Kansanterveyden suojeleminen – Maailman terveysjärjestön tupakoinnin torjuntaa koskeva puitesopimus

Jäsenyyssvelvoitteiden noudattamatta jättäminen – Direktiivi 95/59/EY – Muut valmistetun tupakan kulutukseen kohdistuvat verot kuin liikevaihtoverot – 9 artiklan 1 kohta – Valmistajien ja maahantuojien vapaus vahvistaa vapaasti tuotteidensa vähittäismyynnissä käytettävä enimmäishinta – Kansallinen säännöstö, jolla asetetaan savukkeiden vähittäismyynnissä käytettävä vähimmäishinta – Oikeuttaminen – Kansanterveyden suojeleminen – Maailman terveysjärjestön tupakoinnin torjuntaa koskeva puitesopimus

Direktiivissä 95/59 säädettiin, että tupakkatuotteiden valmistajat ja maahantuojat saavat vapaasti vahvistaa vähittäismyynnissä käytettävän enimmäishinnan. Komission mukaan kolmen jäsenvaltion säännöstöllä, jossa asetetaan vähimmäishinnat, jotka vastaavat tiettyä prosenttiosuutta kyseisen valmistetun tupakan keskihinnasta (Ranskassa 95 prosenttia, Itävallassa 92,75 prosenttia savukkeiden osalta ja 90 prosenttia hienoksi leikatun tupakan osalta sekä Irlannissa 97 prosenttia), loukataan valmistajien ja maahantuojien vapautta vahvistaa tuotteidensa vähittäismyynnissä käytettävät enimmäishinnat ja näin ollen vapaata kilpailua.

Komissio saattoi asian unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi, koska se katsoi kyseisten kansallisten säännösten olevan direktiivin 95/59 vastaisia.

Jäsenvaltiot yrittivät perustella säännöstöjään vetoamalla Maailman terveysjärjestön (WHO) puitesopimukseen ja EY 30 artiklan määräyksiin oikeuttaakseen direktiivin 95/59 9 artiklan 1 kohdan mahdollisen rikkomisen ihmisten terveyden ja elämän suojaamista koskevalla tavoitteella.

Unionin tuomioistuimien totesi kolmessa tuomiossaan analogisesti, että jäsenvaltio ei noudata direktiivin 95/59, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2002/10, 9 artiklan 1 kohdan mukaisia velvoitteitaan, jos se ottaa käyttöön ja pitää voimassa lainsäädännön, jolla viranomaiset vahvistavat valmistetun tupakan vähittäismyynnissä käytettävät vähimmäishinnat, koska tällaisella järjestelmällä ei voida sulkea kaikissa tilanteissa pois sitä, että asetetulla vähimmäishinnalla heikennetään kilpailuetua, jonka tietyt tupakkatuotteiden valmistajat tai maahantuojat voivat saada alhaisempien omakustannushintojen seurauksena. Tällaisesta järjestelmästä, jossa lisäksi määritetään vähimmäishinta suhteessa markkinoilla käytettyyn painotettuun keskihintaan, voi olla seurauksena kilpailevien tuotteiden hintaerojen häviäminen ja hintojen hakeutuminen kohti kalleimman tuotteen hintaa. Mainitulla järjestelmällä loukataan siten valmistajien ja maahantuojien direktiivin 95/59 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa taattua vapautta saada määrittää tuotteidensa vähittäismyynnissä käytettävä enimmäishinta.

Lisäksi WHO:n tupakoinnin torjuntaa koskevalla puitesopimuksella ei myöskään voi olla vaikutusta siihen, onko tällainen järjestelmä sopusoinnussa direktiivin 95/59 9 artiklan 1 kohdan kanssa, sillä kyseisessä puitesopimuksessa ei aseteta sopimuspuolille mitään konkreettista tupakkatuotteisiin sovellettavia hintatoimenpiteitä koskevaa velvoitetta vaan ainoastaan kuvataan mahdollisia toimintavaihtoehtoja tupakoinnin torjuntaan liittyvien kansallisten terveystavoitteiden toteuttamiseksi. Puitesopimuksen 6 artiklan 2 kohdassa pelkästään määrätään, että sopimuspuolet ryhtyvät ”esimerkiksi” toimenpiteisiin, jotka voivat käsittää tupakkatuotteiden veropolitiikan ja ”tarvittaessa” hintapolitiikan toteuttamisen, tai jatkavat tällaisia toimenpiteitä.

Jäsenvaltiot eivät myöskään voi oikeuttaa direktiivin 95/59 9 artiklan 1 kohdan rikkomista EY 30 artiklalla, kun otetaan huomioon ihmisten terveyden ja elämän suojaamista koskeva tavoite. EY 30 artiklan ei voida nimittäin katsoa oikeuttavan muunlaisiin toimenpiteisiin kuin EY 28 ja EY 29 artiklassa tarkoitettuihin tuonnin ja viennin määrällisiin rajoituksiin sekä vaikutuksiltaan vastaaviin toimenpiteisiin.

Direktiivi 95/59 ei ole kuitenkaan esteenä sille, että jäsenvaltiot jatkavat kansanterveyden suojelun piiriin kuuluvia toimia tupakoinnin torjumiseksi.

Tältä osin verolainsäädäntö on merkittävä ja tehokas väline näiden tuotteiden kulutuksen hillitsemiseksi ja näin ollen kansanterveyden suojelemiseksi, kun otetaan huomioon se, että tavoite varmistaa kyseisten tuotteiden hinnan asettaminen korkealle tasolle voidaan saavuttaa asianmukaisesti korottamalla näitä tuotteita koskevia veroja, koska valmisteverojen korotus johtaa ennemmin tai myöhemmin vähittäismyyntihinnan nousuun ilman, että tämä haittaa hintojen vapaata vahvistamista.

2. Alkoholijuomien valmisteverojen yhdenmukaistaminen

2.1. Alkoholijuomiin sovellettavien valmisteverojen soveltamisala

Tuomio 13.3.2019, B. S. (Mallas oluen koostumuksessa) (C-195/18, [EU:C:2019:197](#))

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Alkoholin ja alkoholijuomien valmistevero – Direktiivi 92/83/ETY – 2 artikla – Oluen käsite – Juoma, joka on valmistettu kantavierteestä, joka sisältää sekoituksen, jossa on enemmän glukoosia kuin mallasta – Yhdistetty nimikkeistö – Nimikkeet 2203 (mallasjuomat) tai 2206 (muut käymisen avulla valmistetut juomat)

Kyseessä olleen rikosasian vastaaja valmisti alkoholijuomaa, jota hän piti oluen ja alkoholittoman juoman sekoituksena. Juoman valmistuksessa käytetty pääainesosa, joka muodosti vierteen, johon pohjautuu välituote, oli glukoosisiirappi eikä mallas (sata hehtolitraa vierrettä saatiin 134,9 litrasta mallasuutetta, 1 708,2 litrasta glukoosisiirappia, 9 litrasta sitruunahappoa ja 2,4 litrasta ammoniumfosfaattia, joiden lisäksi tarvittiin elatusainetta ja vettä).

Hän teki tuotannostaan joka kuukausi toimivaltaiseen tullitoimipaikkaan valmisteveroilmoituksen, jossa hän luokitteli valmistamansa juoman yhdistetyn nimikkeistön nimikkeeseen 2203 kuuluvaksi oluen ja alkoholittoman juoman sekoitukseksi ja sovelsi oluen valmisteverokantaa.

Tullitoimipaikan johtaja kyseenalaisti nämä ilmoitukset ja katsoi, että valmistettu juoma oli luokiteltava yhdistetyn nimikkeistön nimikkeeseen 2206 kuuluvaksi alkoholittomasta juomasta ja muusta käymisen avulla valmistetusta juomasta kuin mallasjuomasta (oluesta) valmistetuksi juomaksi ja siihen oli sovellettava korkeampaa valmisteverokantaa. Tullitoimipaikan johtaja perusteli tätä sillä, että välituotteen valmistuksessa käytetty pääainesosa oli glukoosisiirappi eikä mallas eikä kyseistä tuotetta voitu näin ollen luokitella yhdistetyn nimikkeistön nimikkeeseen 2203 kuuluvaksi "mallasjuomaksi".

Kyseisessä rikosasiassa vastaaja tuomittiin siitä, että hän oli erehdyttänyt Puolan verohallintoa valmistamansa juoman luonteen osalta tavalla, joka oli johtanut hänen maksettavakseen kuuluvien valmisteverojen vähenemiseen. Vastaaja valitti kyseisestä tuomiosta ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen.

Kyseisen tuomioistuimen mukaan sen määrittämiseksi, oliko vastaaja syyllistynyt rangaistavaan tekoon, oli selvitettävä, oliko hän perustellusti luokitellut valmistamansa juoman yhdistetyn nimikkeistön nimikkeeseen 2203 kuuluvaksi oluen ja alkoholittoman juoman sekoitukseksi vai oliko kyseessä muusta käymisen avulla valmistetusta juomasta kuin oluesta ja alkoholittomasta juomasta valmistettu juoma.

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle kysymyksen ennen kaikkea siitä, onko direktiivin 92/83 2 artiklaa tulkittava siten, että alkoholittomaan juomaan sekoitettavaksi tarkoitettua välituotetta, joka on valmistettu kantavierteestä, joka sisältää vähemmän mallasainesosia kuin muita kuin mallasainesosia, ja johon lisätään glukoosisiirappia ennen käymisprosessia, on pidettävä yhdistetyn nimikkeistön nimikkeeseen 2203 kuuluvana mallasjuomana.

Unionin tuomioistuinin totesi, että direktiivin 92/83 2 artiklan mukaiseen "oluen" määritelmään sisältyvät paitsi kaikki yhdistetyn nimikkeistön nimikkeeseen 2203 ("Mallasjuomat") kuuluvat tuotteet, myös tuotteet, jotka sisältävät yhdistetyn nimikkeistön nimikkeeseen 2206 ("Muut käymisen avulla valmistetut juomat (esim. siideri, päärynäviini ja sima); käymisen avulla valmistettujen juomien sekoitukset sekä käymisen avulla valmistettujen juomien ja alkoholittomien juomien sekoitukset, muualle kuulumattomat") kuuluvan alkoholittomien juomien ja oluen sekoituksen, kun tällaisten tuotteiden todellinen alkoholipitoisuus on suurempi kuin 0,5 tilavuusprosenttia. Ei ole epäilystäkään siitä, että riidanalaista tuotetta – käymisen avulla valmistetun alkoholipitoisen välituotteen ja alkoholittomien juomien sekoitusta – ei voida luokitella yhdistetyn nimikkeistön nimikkeeseen 2203. Luokittelu "olueksi" voidaan hyväksyä vain, jos alkoholipitoinen välituote voidaan katsoa yhdistetyn nimikkeistön nimikkeessä 2203 tarkoitetuksi "mallasjuomaksi", eikä asiassa ollut kiistetty sitä, että kyseisen lopputuotteen alkoholipitoisuus oli suurempi kuin 0,5 tilavuusprosenttia.

Unionin tuomioistuinin sovelsi tältä osin vakiintunutta oikeuskäytäntöään, jonka mukaan tavaroiden tariffiluokittelun ratkaisevana luokitteluperusteena on oltava tavaroiden objektiivisesti todettavat ominaispiirteet ja ominaisuudet, sellaisina kuin ne on määritelty yhdistetyn nimikkeistön nimiketekstissä ja komission laatimissa yhdistetyn nimikkeistön selittämissä huomautuksissa sekä Maailman tullijärjestön laatimissa harmonoidun järjestelmän selityksissä. Unionin tuomioistuinin totesi, että jotta kyseessä oleva välituote voitaisiin luokitella "mallasjuomaksi", tuotteen koostumuksessa oli luonnollisesti oltava mallasta mutta että yhdistetyssä nimikkeistössä tai harmonoidun järjestelmän selityksissä ei ollut vahvistettu sen prosenttiosuutta. Lisäksi harmonisoidun järjestelmän selityksessä todetaan nimenomaisesti, että kantavierteen valmistuksessa voidaan käyttää jonkin verran ei-maltaisia viljoja eikä tältä osin vaadita, että näiden muiden kuin mallasainesosien osuus on pienempi kuin mallasainesosien, eikä glukoosisiirapin lisäämistä ole kielletty. Lisäksi harmonisoidun järjestelmän selityksessä, jonka erikielisten toisintojen välillä on eroavaisuuksia, tunnustetaan nimenomaisesti mahdollisuus lisätä kantavierteeseen käymisen aikana aromiaineita, mikä ei sinänsä sulje pois kyseisen tuotteen luokittelemista "mallasjuomaksi". Lisäksi tuotteen objektiivisesti todettavien ominaispiirteiden ja ominaisuuksien, etenkin aistittavissa olevien ominaispiirteiden, on vastattava oluen ominaispiirteitä ja ominaisuuksia. Koska kyse on tosiseikkoja koskevasta kysymyksestä, kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on selvittää, vastaako alkoholipitoinen välituote, joka on sekoitettu alkoholittomiin juomiin lopputuotteen saavuttamiseksi, olutta (erityisesti ulkoisen samankaltaisuuden tai tyyppillisen maun vuoksi). Näiden vaatimusten täyttyminen on edellytyksenä sille, että tuotteeseen voidaan soveltaa yhdistetyn nimikkeistön nimikettä 2203 ja oluen valmisteveroa.

Tuomio 9.12.2010, Répertoire Culinaire (C-163/09, [EU:C:2010:752](#))

Direktiivi 92/83/ETY – Alkoholin ja alkoholijuomien valmisteverojen rakenteiden yhdenmukaistaminen – Direktiivin 20 artiklan ensimmäinen luettelukohta sekä 27 artiklan 1 kohdan e ja f alakohta – Ruoanlaittoviini, -portviini ja -konjakki

Lontoolainen elintarvikkeiden tukkukauppias Répertoire Culinaire toi Ranskasta ruoanlaittoviiniä, -portviiniä ja -konjakkia eli alkoholeja, joihin valmistaja oli lisännyt suolaa ja pippuria siten, että niitä voitiin käyttää ainoastaan ruoka-annosten valmistuksessa eikä juomina.

Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomaiset katsoivat kuitenkin, että tuotteisiin olisi sovellettava alkoholin valmisteveroa, ja takavarikoivat siten tavarat niiden maahantuonnin yhteydessä.

Répertoire Culinaire ja Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset olivat eri mieltä tavaroiden palauttamisesta.

Vaikka yhteisöjen tuomioistuin oli jo todennut 12.6.2008 antamassaan tuomiossa Gourmet Classic (C-458/06, EU:C:2008:338), että ruoanlaittoviini on valmisteveron alaista, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyysi ensimmäisellä kysymyksellään unionin tuomioistuinta kuitenkin täsmentämään, onko direktiivin 92/83 20 artiklan ensimmäistä luettelukohtaa tulkittava siten, että siinä olevaa etyylialkoholin määritelmää sovelletaan ruoanlaittoviiniin ja -portviiniin, ja harkitsemaan uudelleen oikeudellista arviointiaan kyseisessä asiassa.

Kolmannella kysymyksellä pyrittiin yksilöimään asianmukainen oikeusperusta ruuanlaitossa käytettävien alkoholijuomien vapauttamiselle verosta.

Neljännellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin halusi tietää, mitä velvoitteita tuontijäsenvaltiolle aiheutuu siitä, että ruuanlaitossa käytettävät alkoholijuomat on vapautettu valmisteverosta tuotantovaltiossaan ennen kuin ne lasketaan liikkeeseen unionissa.

Toinen kysymys koski vapautuksen soveltamisen yksityiskohtia silloin, kun jäsenvaltio on valinnut järjestelmän, jossa valmistevero palautetaan. Yhdistynyt kuningaskunta nimittäin myönsi tällaisen palautuksen vain erittäin tiukoin edellytyksin.

Unionin tuomioistuin totesi ensiksi, että direktiivin 92/83 20 artiklan ensimmäistä luettelukohtaa on tulkittava siten, että siinä mainittua etyylialkoholin määritelmää sovelletaan ruoanlaittoviiniin ja -portviiniin.

Se, että ruoanlaittoviiniä ja -portviiniä sellaisinaan pidetään elintarvikevalmisteina, jotka kuuluvat asetuksen N:o 2658/87 liitteessä olevan yhdistetyn nimikkeistön, sellaisena kuin se on muutettuna asetuksella N:o 2587/91, 21 ryhmään eivätkä ne sovi käytettäväksi juomina, ei vaikuta kyseisen säännöksen soveltamiseen tällaisten viinien sisältämään etyylialkoholiin.

Unionin tuomioistuimien täsmäsi toiseksi, että ruoanlaittoviinin, -portviinin ja -konjakin vapauttaminen yhdenmukaistetusta valmisteverosta kuuluu direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan f alakohdan soveltamisalaan.

Tällaiset tuotteet voivat kuulua mainitun direktiivin 27 artiklan 1 kohdan e alakohdan säännöksen soveltamisalaan vain, jos niitä käytetään elintarvikkeiden ja alkoholittomien juomien valmistukseen tarkoitettujen aromien valmistukseen.

Kolmanneksi direktiivin 92/83 säännösten yhdenmukainen soveltaminen edellyttää sitä, että tuotteen valmisteverollisuus tai -verottomuus ja verovapautus yhdessä jäsenvaltiossa on lähtökohtaisesti tunnustettava muissa jäsenvaltioissa. Päinvastaisella tulkinnalla vaarannettaisiin direktiivin tavoitteen toteutuminen ja saatettaisiin rajoittaa tavaroiden vapaata liikkuvuutta.

Jos ruoanlaittoviinin, -portviinin ja -konjakin kaltaiset tuotteet, joiden on valmistusjäsenvaltiossa katsottu olevan valmisteverottomia tai vapautettuja valmisteverosta direktiivin 92/83 nojalla ja jotka on luovutettu siellä kulutukseen, on tarkoitettu myytäviksi toisessa jäsenvaltiossa, viimeksi mainitun jäsenvaltion on kohdeltava näitä tuotteita samalla tavoin omalla alueellaan, paitsi jos konkreettiset, objektiiviset ja todennettavissa olevat seikat osoittavat, että ensin mainittu jäsenvaltio ei ole soveltanut mainitun direktiivin säännöksiä oikein tai että toimenpiteiden toteuttaminen saman direktiivin 27 artiklan 1 kohdan mukaisesti valmisteverovapautuksiin liittyvien veropetosten, veron kiertämisen tai muiden väärinkäytösten torjumiseksi sekä valmisteverovapautusten oikean ja välittömän soveltamisen varmistamiseksi on perusteltua.

Unionin tuomioistuimien totesi neljänneksi, että direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan f alakohdassa on tulkittava siten, että siinä säädetyn verovapautuksen myöntämiseksi voidaan asettaa kansallisessa säännöstössä säädettyjä edellytyksiä, jotka koskevat palautushakemuksen tekemiseen oikeutettujen henkilöiden piirin rajoittamista, neljän kuukauden määräaikaa tällaisen hakemuksen tekemiselle ja palautuksen vähimmäismäärän asettamista, vain, jos konkreettisista, objektiivisista ja todennettavissa olevista seikoista ilmenee, että nämä edellytykset ovat tarpeellisia verovapautuksen oikean ja välittömän soveltamisen varmistamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen tai muiden väärinkäytösten torjumiseksi. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on selvittää, onko tilanne mainitussa säännöstössä säädettyjen edellytysten osalta tällainen.

Yhtäältä on nimittäin niin, että mainitun direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen tuotteiden vapauttaminen valmisteverosta on pääsääntö ja vapautuksen epääminen poikkeuksellista, ja toisaalta niin, että jäsenvaltioille samassa säännöksessä myönnetty oikeus säätää edellytyksistä "näiden valmisteverovapautuksien oikean ja välittömän soveltamisen varmistamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen tai muiden väärinkäytösten torjumiseksi" ei voi saattaa kyseisessä säännöksessä säädetyn, verosta vapauttamista koskevan velvollisuuden ehdottomuutta kyseenalaiseksi.

Tuomio 19.4.2007, Profisa (C-63/06, [EU:C:2007:233](#))

Direktiivi 92/83/ETY – Alkoholin ja alkoholijuomien valmisteverojen rakenteiden yhdenmukaistaminen – 27 artiklan 1 kohdan f alakohta – Suklaatuotteisiin sisältyvä alkoholi – Vapautus yhdenmukaistetusta valmisteverosta

UAB Profisa, joka oli etyylialkoholia sisältävien suklaatuotteiden maahantuoja Liettuassa, haki direktiivissä 92/83 säädettyä vapautusta.

Liettuan tullihallinto kieltäytyi myöntämästä Profisalle kyseistä vapautusta sillä perusteella, että vaikka Liettuan valmisteverolaissa vapautetaan valmisteverosta etyylialkoholi, joka on tarkoitettu suklaatuotteiden valmistukseen, siinä ei sallita tällaisen vapautuksen soveltamista maahantuotuihin suklaatuotteisiin, jotka sisältävät etyylialkoholia ja ovat tarkoitettu sellaisenaan käytettäväksi.

Profisa valitti päätöksestä ensimmäisen oikeusasteen hallintotuomioistuimeen, joka hylkäsi sen valituksen. Profisa valitti tämän jälkeen Vyriausiasis administracinis teismasiin (Liettuan ylin hallintotuomioistuin), joka havaitsi direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan f alakohdan, jonka perusteella Liettuan laki oli laadittu, liettuankielisen version olevan ristiriidassa kyseisen tekstin muiden kieliversioiden kanssa ja esitti yhteisöjen tuomioistuimelle ennakkoratkaisupyyntöä.

Unionin tuomioistuin muistutti oikeuskäytännöstään, jonka mukaan unionin oikeuden määräysten ja säännösten yhdenmukaisen soveltamisen ja siten myös yhdenmukaisen tulkinnan välttämättömyys on esteenä sille, että tietyn säännöksen sanamuotoa tarkasteltaisiin epävarmassa tilanteessa erikseen vain asianomaisen kieliversion yhteydessä, vaan ne edellyttävät päinvastoin, että sanamuotoa tulkitaan ja sovelletaan muilla virallisilla kielillä laadittujen versioiden valossa.

Direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan f alakohdassa asetetaan jäsenvaltioille velvollisuus vapauttaa yhdenmukaistetusta valmisteverosta alkoholi ja alkoholijuomat, joita käytetään suoraan tai välillisesti elintarvikkeiden valmistuksessa, edellyttäen, että elintarvikkeiden alkoholipitoisuus on suklaan tapauksessa enintään 8,5 litraa puhdasta alkoholia 100 kilogrammassa tuotetta ja kaikissa muissa tapauksissa enintään 5 litraa puhdasta alkoholia 100 kilogrammassa tuotetta. Liettuankielistä versiota lukuun ottamatta tekstissä ei ole mainintaa paikasta, jossa alkoholia käytetään tarkasteltavana olevan tuotteen valmistuksessa.

Unionin säädöksen erikielisten versioiden poiketessa toisistaan kyseessä olevaa säännöstä on tulkittava sen lainsäädännön systematiikan ja tavoitteen mukaan, jonka osa säännös on.

Direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan f alakohtaa on tulkittava siten, että siinä asetetaan jäsenvaltioille velvollisuus vapauttaa yhdenmukaistetusta valmisteverosta etyylialkoholi, joka on tuotu Euroopan unionin tullialueelle ja joka sisältyy suoraan käytettäväksi

tarkoitettuihin suklaatuotteisiin, jos näiden tuotteiden alkoholipitoisuus on enintään 8,5 litraa 100 kilogrammassa tuotetta.

Paikalla, jossa etyylialkoholi käytetään mainittujen tuotteiden valmistukseen, ei tältä osin ole merkitystä.

Tuomio 29.6.2000, Salumets ym. (C-455/98, [EU:C:2000:352](#))

Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Liikevaihtovero – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Kuudes direktiivi – Tuontivero – Soveltamisala – Väkiviinan maahantuonti salakuljettamalla

Pääasiassa oli vastakkain Suomen tullihallinto ja joukko väkiviinan salakuljetuksesta syytettyjä luonnollisia henkilöitä.

Rikosasian vastaajat pyrkivät välttämään valmisteverodirektiivien soveltamisen vetoamalla huumausaineiden maahantuontia koskevaan oikeuskäytäntöön, jonka mukaan huumausaineiden maahantuonnista tai laittomasta luovuttamisesta ei voi syntyä tullivelkaa tai liikevaihtoverovelvollisuutta, lukuun ottamatta tuotteita, jotka kuuluvat unionin oikeuden soveltamisalaan, kun niillä käydään laillista ja valvottua kauppaa lääkinnällistä tai tieteellistä käyttöä varten.¹

Suomen hallitus sekä huomautuksia esittäneiden jäsenvaltioiden hallitukset vetosivat sen sijaan tuomioihin, joissa yhteisöjen tuomioistuin oli katsonut, että arvonlisävero on maksettava normaalisti silloin, kun vilpillisesti tarjottavat hyödykkeet, kuten väärennetyt hajuvedet², laittomien uhkapelien järjestäminen³ tai tietokonejärjestelmien laitton vienti⁴, kilpailevat sellaisten hyödykkeiden kanssa, jotka ovat laillisen kaupankäynnin kohteena.

Asiaa käsitellyt suomalainen tuomioistuin tiedusteli yhteisöjen tuomioistuimelta muun muassa, sovelletaanko direktiivien 92/12 ja 92/83 säännöksiä väkiviinan salakuljetukseen kolmansista maista. Se pohti erityisesti sitä, olisiko väkiviinan vilpillistä maahantuontia kohdeltava samalla tavalla kuin huumausaineiden laitonta luovuttamista ja väärennetyn rahan maahantuontia.

Yhteisöjen tuomioistuin totesi ensinnäkin, että vaikka laittomasti maahantuoduista tai luovutetuista tavaroista, joilla ei niiden luonteen ja erityispiirteiden vuoksi voida käydä laillista kauppaa eikä niitä voida saattaa vaihdannan piiriin, kuten huumausaineet tai väärennetty raha, ei kanneta veroja tai tulleja, jotka yhteisön säännösten mukaan yleensä kuuluvat maksettaviksi, verotuksen neutraalisuuden periaate on – jos kyse ei ole

¹ Pääasian vastaajat viittaavat 5.2.1981 annettuun tuomioon Horvath (50/80, [EU:C:1981:34](#)) 26.10.1982 annettuun tuomioon Wolf (221/81, [EU:C:1982:363](#)), 28.2.1984 annettuun tuomioon Einberger (294/82, [EU:C:1984:81](#)), 5.7.1988 annettuun tuomioon Mol (269/86, [EU:C:1988:359](#)) ja 5.7.1988 annettuun tuomioon Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat (289/86, [EU:C:1988:360](#)). Tämä oikeuskäytäntö on vahvistettu ja sitä on laajennettu väärennetyn rahan maahantuontia koskeissa asioissa (tuomio 6.12.1990, Witzemann, C-343/89, [EU:C:1990:445](#)).

² Tuomio 28.5.1998, Goodwin ja Unstead (C-3/97, [EU:C:1998:263](#)).

³ Tuomio 11.6.1998, Fischer (C-283/95, [EU:C:1998:276](#)).

⁴ Tuomio 2.8.1993, Lange (C-111/92, [EU:C:1993:345](#)).

tällaisista tilanteista, joissa talouden laillisen sektorin ja laittoman sektorin välillä ei voi olla minkäänlaista kilpailua – esteenä yleisen eron tekemiselle laillisten liiketoimien ja laittomien liiketoimien välillä.

Kolmannesta maasta salakuljetetun väkiviinan osalta se totesi, että kyseessä ei ole sellainen tavara, jonka myynti olisi kielletty sen luonteen tai erityispiirteiden vuoksi. Väkiviinaa ei voida myöskään pitää tuotteena, joka ei kuuluisi vaihdannan piiriin, koska salakuljetetun tuotteen ja laillisen vaihdannan piirissä myytävän tuotteen välillä voi olla kilpailua, jos on olemassa lailliset alkoholimarkkinat, joista salakuljetustuotteilla nimenomaan pyritään saamaan osa.

Näin ollen direktiivejä 92/12 ja 92/83 on tulkittava siten, että niiden verovelvollisuutta ja verosaatavan syntymistä koskevia säännöksiä sovelletaan myös väkiviinan salakuljetukseen kolmansista maista yhteisön tullialueelle.

2.2. Alkoholijuomiin sovellettavien valmisverojen rakenne

Tuomio 17.6.1999, Socridis (C-166/98, [EU:C:1999:316](#))

Kansallinen verotus – EY:n perustamissopimuksen 95 artikla (josta on tullut muutettuna EY 90 artikla) – Direktiivit 92/83/ETY ja 92/84/ETY – Viinin ja oluen erilainen verotus

Yhtiö nimeltä Société critouridienne de distribution (Socridis) haki valmisteverojen, jotka se oli joutunut maksamaan eräistä olutmääristä toukokuun ja joulukuun 1993 välisenä aikana, palauttamista. Se väitti, että direktiivit 92/83 ja 92/84 olivat EY:n perustamissopimuksen 95 artiklan (josta tuli muutettuna EY 90 artikla) toisen kohdan vastaisia siitä syystä, että niillä otettiin sen mukaan käyttöön verotusjärjestelmä, joka mahdollisti syrjiviä ja kilpailunvastaisia käytäntöjä ja joka suosi epäsuorasti viinin tuotantoa oluen tuotannon kustannuksella.

Tältä osin Socridis väitti, että ennen valmisteverojen yhdenmukaistamista direktiiveillä 92/83 ja 92/84 Ranskassa viinin ja oluen verotus oli perustunut yhteiseen perusteeseen (tilavuus) ja samankaltaisiin verokantoihin (19,50 Ranskan frangia (FRF) eli noin 3 euroa hehtolitralla oluen osalta ja 22 FRF eli noin 3,35 euroa hehtolitralla viinin osalta). Sen mukaan edellä mainituissa direktiiveissä säädettiin oluen valmisteveron vähimmäismääräksi 1,87 euroa alkoholiprosenttia ja hehtolitralta kohti, kun taas viinin osalta verotus perustui yksinomaan tilavuuteen ja veron vähimmäismäärä oli 0 euroa.

Koska direktiiveissä säädettiin viinin ja oluen osalta valmisteverojen erilaisesta rakenteesta ja erilaisista valmisteverokannoista, tuloksena oli kansallisella tasolla erilainen verotus, joka merkitsi syrjintää. Kyseisillä direktiiveillä tavoiteltu yhdenmukaistaminen johti asianomaisessa jäsenvaltiossa yhtäältä oluen verotustavan muuttamiseen ottamalla käyttöön alkoholipitoisuutta koskeva kriteeri ja toisaalta oluen verottamiseen huomattavasti viiniä raskaammin.

Kysymys oli siis siitä, oliko tällainen direktiiveissä sallittu syrjintä EY:n perustamissopimuksen 95 artiklan (josta tuli muutettuna EY 90 artikla) vastaista, ja jos näin oli, vaikuttiko tällainen toteutus direktiivien pätevyyskriteeriin. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyysi siten yhteisöjen tuomioistuinta arvioimaan näiden kahden direktiivin pätevyyttä EY:n perustamissopimuksen 95 artiklan (josta tuli muutettuna EY 90 artikla) kannalta.

Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että direktiiveissä 92/83 ja 92/84 jäsenvaltioille asetetaan ainoastaan velvollisuus soveltaa oluen valmisteveron vähimmäismäärää. Jäsenvaltioille jää siten riittävä harkintavalta, jotta ne voivat verottaa viiniä ja olutta siten, että kansallisen tuotannon suojeleminen EY:n perustamissopimuksen 95 artiklassa (josta tuli muutettuna EY 90 artikla) tarkoitetussa merkityksessä suljetaan kokonaisuudessaan pois.

Yhteisön lainsäätäjän tavoitteena direktiivien 92/83 ja 92/84 antamisen yhteydessä ei ollut yhdenmukaistaa viinin verotusta oluen verotuksen kanssa. Neuvosto tahtoi sille EY:n perustamissopimuksen 99 artiklassa (josta tuli EY 93 artikla) nimenomaisesti annetun toimivallan perusteella sisämarkkinoiden toteuttamisen ja niiden toimivuuden varmistamiseksi yhtäältä lähentää viinin valmisteveroa koskevaa kansallista lainsäädäntöä ja toisaalta oluen valmisteveroa koskevaa kansallista lainsäädäntöä. Yhteisön toimielimet voivat toteuttaa tietyn alan yhdenmukaistamisen vain osittaisena tai edetä kansallisten lainsäädäntöjen lähentämisessä vaiheittain. Niinpä neuvoston antamat direktiivit, joilla ainoastaan veloitetaan jäsenvaltiot soveltamaan oluen valmisteveron vähimmäismäärää, eivät ole ristiriidassa EY:n perustamissopimuksen 99 artiklan (josta tuli EY 93 artikla) kanssa.

Tuomio 2.4.2009, Glückauf Brauerei (C-83/08, [EU:C:2009:228](#))

Valmisteverojen rakenteiden yhdenmukaistaminen – Direktiivi 92/83/ETY – 4 artiklan 2 kohta – Oikeudellisesti ja taloudellisesti muista panimoista riippumaton pienpanimo – Oikeudellista ja taloudellista riippumattomuutta koskevat kriteerit – Mahdollisuus epäsuoraan vaikuttamiseen

Glückauf oli panimotoimintaa harjoittava yhtiö. Menz GmbH omisti siitä 3 prosentin ja Innstadt 48 prosentin osuuden. Menz GmbH omisti puolestaan 30,7 prosentin ja Ottakringer 49 prosentin osuuden Innstadtista. Ottakringer oli Getränke Holding AG:n, josta Wenckheimin perhe omisti 65 prosenttia ja Menzin perhe 16 prosenttia, tytäryhtiö.

Hauptzollamt (Saksan päätullitoimipaikka) luokitteli Glückaufin aluksi Innstadtista ja Ottakringerista riippumattomaksi panimoksi ja sovelsi siihen kansallisten säännösten mukaista oluen alennettua valmisteverokantaa. Hauptzollamt katsoi kuitenkin myöhemmin, että Glückauf oli taloudellisesti riippuvainen Ottakringeristä, ja vaati oikaisupäätöksellä tätä maksamaan alennetun verokannan mukaan laskettavan valmisteveron määrän ja tavanomaisen verokannan mukaan laskettavan valmisteveron määrän välisen erotuksen.

Kun Glückaufin oikaisuvaatimus ei tuottanut tulosta, se nosti kyseisestä verotuspäätöksestä kanteen ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa, Thüringer Finanzgerichtissa (Thüringenin osavaltion verotuomioistuin, Saksa). Se väitti, että taloudellista riippumattomuutta koskevaa kriteeriä, joka on edellytyksenä direktiivin 92/83 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitetuksi "pieneksi panimoksi" luokittelulle, on tulkittava direktiivin tavoitteen ja kyseisten yhtiöiden markkinakäyttäytymisen perusteella. Glückaufin mukaan taloudellisen riippuvuuden olemassaolo voidaan todeta ainoastaan, jos yritykset, joita yhdistää toisiinsa se, että kolmas osapuoli omistaa osuuden molemmista, esiintyvät ja käyttäytyvät markkinoilla yhden ainoan yrityksen kaltaisesti.

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin lykkäsi ratkaisun antamista ja tiedusteli unionin tuomioistuimelta olennaisilta osin sitä, onko oluen alennetun valmisteveron määrän soveltamiseen liittyvää, direktiivin 92/83 4 artiklan 2 kohdassa säädettyä edellytystä siitä, että panimon on oltava oikeudellisesti ja taloudellisesti riippumaton muista panimoista, tulkittava siten, että kriteerillä, joka koskee oikeudellisesti keskenään riippumattomien panimoiden taloudellista riippumattomuutta, viitataan yksinomaan kyseisten panimoiden markkinakäyttäytymiseen, vai jääkö kyseinen kriteeri täyttymättä tilanteessa, jossa tietyllä henkilöllä on mahdollisuus tosiasiallisesti vaikuttaa mainittujen panimoiden liiketoimiin.

Unionin tuomioistuin vastasi, että direktiivin 92/83 4 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että tilanne, jolle on ominaista rakenteellisten sidosten olemassaolo omistussuhteiden ja äänioikeuksien osalta ja joka johtaa siihen, että sama henkilö, joka toimii johtotehtävissä useissa asianomaisista panimoista, kykenee – riippumatta siitä, miten hän tosiasiallisesti toimii – vaikuttamaan kyseisten panimoiden liiketoimintaa koskeviin päätöksiin, merkitsee sitä, ettei kyseisten panimoiden voida katsoa olevan taloudellisesti riippumattomia toisistaan.

Direktiivin 92/83 pyrkimyksenä on nimittäin välttää se, että oluen alennettuun valmisteveron määrään perustuva etu myönnettäisiin sellaisille panimoille, joiden koko ja tuotantokapasiteetti voisivat merkitä sitä, että sisämarkkinoilla syntyisi vääristymiä. Näin ollen kyseisen direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa säädettyjen, oikeudellista riippumattomuutta ja taloudellista riippumattomuutta koskevien kriteerien tarkoituksena on varmistaa se, että kaikenlainen panimoiden välinen taloudellinen tai oikeudellinen riippuvuus johtaa siihen, ettei oluen alennettuun valmisteveron määrään perustuvaa veroetua sovelleta.

Tässä yhteydessä direktiivin 92/83 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu käsite "panimo, joka on oikeudellisesti ja taloudellisesti riippumaton muista panimoista", edellyttää sen tarkistamista, onko asianomaisten panimoiden välillä oikeudellista riippuvuussuhdetta esimerkiksi panimoiden johdon tasolla tai omistusosuuksien tai äänioikeuksien hallinnan tasolla taikka sellaista taloudellista riippuvuussuhdetta, joka olisi omiaan vaikuttamaan mainittujen panimoiden kykyyn tehdä riippumattomia liiketoimintaa koskevia päätöksiä.

Lisäksi riippumattomuutta koskevan kriteerin tarkoituksena on varmistaa se, että kyseinen alennettu valmisteveron määrä koituu todella sellaisten panimoiden eduksi, joiden kokoa voidaan pitää epäedullisena, eikä sellaisten panimoiden eduksi, jotka ovat osa konsernia. Tällaisessa tilanteessa on katsottava, että jotta direktiivin 92/83 4 artiklan 2 kohdan soveltamisalaan voitaisiin sisällyttää ainoastaan sellaiset panimot, jotka todella ovat oikeudellisesti ja taloudellisesti riippumattomia, on varmistuttava siitä, ettei riippumattomuutta koskevaa edellytystä kierretä puhtaasti muodollisilla perusteilla ja muun muassa sellaisten riippumattomiksi väitettyjen pienpanimoiden välisillä oikeudellisilla rakennelmilla, jotka todellisuudessa muodostavat taloudellisen konsernin, jonka tuotanto ylittää direktiivin 92/83 4 artiklassa vahvistetut rajat.

Siltä osin, mikä mahdollinen merkitys asianomaisten panimoiden markkinakäyttäytymisellä on niiden taloudellisen riippumattomuuden arvioinnin kannalta, direktiivin 92/83 4 artiklan 2 kohdassa viitataan panimoiden oikeudelliseen ja taloudelliseen rakenteeseen viittaamatta nimenomaisesti niiden markkinakäyttäytymiseen. Lisäksi on katsottava, että sen perusteella, että panimot toimivat toisistaan erillisillä markkinoilla toisistaan erillisillä tuotevalikoimilla, ei voida katsoa, että mainitut panimot olisivat toisistaan taloudellisesti riippumattomia, koska tällainen tilanne voi nimittäin olla päinvastoin osoitus konsernin tasolla päätetystä tarkoituksellisesta strategiasta, jolla pyritään välttämään kilpailu konsernin sisällä tai lieventämään sitä.

Tuomio 4.6.2015, Brasserie Bouquet (C-285/14, [EU:C:2015:353](#))

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Direktiivi 92/83/ETY – Valmisteverot – Olut – 4 artikla – Pienet riippumattomat panimot – Alennettu valmisteveron määrä – Edellytykset – Kyse ei ole lisenssivalmistuksesta – Tuotanto kolmannelle osapuolelle kuuluvalla valmistusmenetelmällä ja tämän luvalla – Kolmannen osapuolen sallima tavaramerkkien käyttö

Brasserie Bouquet -niminen ranskalainen yhtiö myi itse valmistamaansa olutta. Sen harjoittama oluentuotanto perustui ICO 3B SAR:n kanssa tehtyyn sopimukseen, jonka otsikko oli "Sopimus liittymisestä 'Kolmen oluenpanijan rinkiin'" ("Contrat d'affiliation au 'Cercle des 3 brasseurs'") ja jolla se sai luvan käyttää kyseisen yhtiön tavaramerkkejä, liikenimeä "Les 3 brasseurs" sekä tämän taitotietoa.

Unionin tuomioistuimen, jota pyydettiin antamaan ennakkoratkaisu riita-asiassa, joka koski tulliviranomaisten kieltäytymistä soveltamasta kansallisessa lainsäädännössä riippumattomille pienpanimoille säädettyä alennettua valmisteveron määrää, oli ratkaistava kysymys, joka koski olennaisilta osin sitä, jääkö oluen alennetun valmisteveron määrän soveltamiselle direktiivin 92/83 4 artiklan 2 kohdassa säädetty edellytys, jonka mukaan panimo ei saa harjoittaa oluen lisenssivalmistusta, täyttymättä, jos kyseinen panimo valmistaa oluttaan tällaisen liittymissopimuksen mukaisesti.

Unionin tuomioistuimien esitti kysymykseen vastaamiseksi, että oluen alennettun valmisteveron määrän soveltamiselle direktiivin 92/83 4 artiklan 2 kohdassa säädetty edellytys, jonka mukaan panimo ei saa harjoittaa lisenssivalmistusta, ei täyty, jos asianomainen panimo valmistaa oluensa sellaisen sopimuksen mukaisesti, jonka nojalla sillä on oikeus käyttää kolmannelle osapuolelle kuuluvia tavaramerkkejä ja valmistusmenetelmää.

Direktiivin 92/83 pyrkimyksenä on nimittäin välttää se, että oluen alennettuun valmisteveron määrään perustuva etu myönnettäisiin sellaisille panimoille, joiden koko ja tuotantokapasiteetti voisivat aiheuttaa vääristymiä sisämarkkinoilla.

Direktiivin 92/83 4 artiklan 2 kohdassa edellytetään siten, että pienpanimot, joiden oluen vuosituotanto on enintään 200 000 hehtolitraa, ovat tosiasiallisesti riippumattomia muista panimoista sekä oikeudelliselta ja taloudelliselta rakenteeltaan että tuotantorakenteeltaan, eli ne toimivat tiloissa, jotka sijaitsevat fyysisesti erillään muiden panimoiden tiloista, eivätkä harjoita lisenssivalmistusta.

Se, ettei panimo harjoita lisenssivalmistusta, on näin ollen yksi edellytyksistä, joilla pyritään varmistamaan, että asianomainen pienpanimo on tosiasiaa riippumaton kaikista muista panimoista. Tästä seuraa, että lisenssivalmistuksen käsitettä on tulkittava siten, että se sisältää oluenvalmistuksen, johon liittyy millainen tahansa lupajärjestely, jonka seurauksena mainittu pienpanimo ei ole täysin riippumaton kyseisen luvan antaneesta kolmannelle osapuolesta. Asia on näin silloin, kun on kyse luvasta käyttää kyseiselle kolmannelle osapuolelle kuuluvaa patenttia, tavaramerkkiä tai valmistusmenetelmää.

Tuomio 10.4.2014, komissio v. Unkari (C-115/13, [EU:C:2014:253](#))

Jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen – Alkoholin ja alkoholijuomien valmisteverot – Direktiivi 92/83/ETY – Valmisteveron määrän vahvistaminen – Tislaamossa valmistetun etyylialkoholin valmisteveroksi on vahvistettu 0 – Yksityishenkilöiden valmistaman etyylialkoholin vapauttaminen valmisteverosta

Unionin oikeudessa eli direktiivissä 92/83, sellaisena kuin se on muutettuna Bulgarian tasavallan ja Romanian liittymisensä tehosta tehdyllä asiakirjalla (EUVL 2005, L 157, s. 203), ja direktiivissä 92/84 veloitetaan jäsenvaltiot soveltamaan etyylialkoholiin valmisteveroa, jonka vähimmäismäärä 550 euroa hehtolitralla puhdasta alkoholia muiden alkoholijuomien kuin viinin ja oluen osalta. Unkarilla on kuitenkin lupa soveltaa alennettua valmisteveron määrää alkoholiin, jota tislaamot valmistavat hedelmänviljelijöiden toimittamista hedelmistä ja joka on tarkoitettu näiden omaan kulutukseen. Etuuskohdeltuun oikeuttavan valmisteveron määrän on kuitenkin oltava vähintään 50 prosenttia alkoholin tavanomaisen kansallisen valmisteveron määrästä. Lisäksi sen käyttö on rajoitettu 50 litraan alkoholia vuodessa kutakin hedelmää tuottavaa kotitaloutta kohti.

Unkarin lainsäädännössä säädettiin, että tislaamossa hedelmänviljelijän lukuun valmistetun tislattun alkoholijuoman (toimeksiannosta suoritettava tislaus) valmistevero oli 0 Unkarin forinttia (HUF) enintään 50 litraan saakka vuodessa, mikä merkitsi täydellistä verovapautusta. Lisäksi yksityishenkilön omassa tislaamossaan valmistama tislattu alkoholijuoma oli vapautettu valmisteverosta enintään 50 litran vuotuisen enimmäismäärään asti, jos tämä tislattu alkoholijuoma oli tarkoitettu kotitalouden omaan kulutukseen.

Näiden etuusjärjestelyjen taustalla oli lähinnä pálinkan (hedelmistä valmistettu alkoholijuoma) tuotannon perinteisyys.

Koska komissio katsoi, että Unkari ei ollut noudattanut alkoholijuomien valmisteveroa koskevia unionin sääntöjä, se nosti unionin tuomioistuimessa jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen. Komissio katsoi, että unionin oikeuden säännökset eivät jätä tilaa yksityistä tislausta koskevalle poikkeusjärjestelmälle ja ovat esteenä sopimustislausta koskevalle nollatariffille.

Unionin tuomioistuin totesi, että alkoholijuomien valmisteveroista annetussa direktiivissä 92/83 täsmennetään ne tapaukset, joissa tällaiset juomat voidaan vapauttaa valmisteverosta tai joissa niihin voidaan soveltaa alennettuja valmisteverokantoja. Direktiivi ei siis anna jäsenvaltioille oikeutta ottaa käyttöön sellaisia etuuskohtelusääntöjä, jotka menevät unionin lainsäätäjän sallimaa pidemmälle. Unionin tuomioistuin totesi vielä, että Unkarin lainsäädäntö, jossa säädetään hedelmänviljelijöiden toimittamista hedelmistä valmistetun alkoholijuoman täydellisestä verovapaudesta 50 litraan asti vuodessa, ylittää direktiivissä Unkarille sallitun 50 prosentin enimmäisalennuksen. Kansalliset säännöt, joilla yksityisesti tuotetut väkevät alkoholijuomat vapautetaan valmisteverosta, ovat samoin direktiivin vastaisia, koska direktiivissä ei säädetä tällaisesta poikkeuksesta yleiseen verokantaan.

Lisäksi unionin tuomioistuin vastasi Unkarin hallituksen kaksiosaiseen väitteeseen, jonka mukaan yhtäältä väkevien alkoholijuomien valmistus edustaa vuosisatoja vanhaa perinnettä ja tällaisen perinteen säilyttämistä pidetään Unkarin hallituksen perustavanlaatuisena tavoitteena sekä toisaalta sama käytäntö, jonka mukaan pienet määrät väkeviä alkoholijuomia vapautetaan valmisteverosta, on käytössä myös muissa jäsenvaltioissa. Tältä osin kansallista perinnettä ei voida hyväksyä yleiseksi perusteeksi harkinnanvaraiselle poikkeamiselle direktiivin pakottavuudesta.

Unionin tuomioistuin totesi siten, että Unkari ei ollut noudattanut alkoholijuomien valmisteveroja koskevan unionin lainsäädännön mukaisia velvoitteitaan.

Tuomio 5.10.2004 (täysistunto), komissio v. Kreikka (C-475/01, [EU:C:2004:585](#))

Jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen – EY 90 artiklan 1 kohdan rikkominen – Alkoholin ja alkoholijuomien valmisteverot – Muita alkoholijuomia alemman verokannan soveltaminen

ouzoon – Verokannan yhteensopivuus sellaisen direktiivin kanssa, jota ei ole riitautettu EY 230 artiklan mukaisessa määräajassa

Direktiivissä 92/83 säädettiin alennetusta valmisteverokannasta tiettyntyyppisille tuotteille, mukaan lukien ouzo (23 artiklan 2 kohta). Laissa, jolla direktiivi saatettiin osaksi Kreikan oikeusjärjestystä, valmisteveron perusverokannaksi vahvistettiin noin 294 000 Kreikan drakmaa (GRD) (noin 860 euroa) sadalta litralta puhdasta alkoholia. Ouzoon sovellettiin 50 prosentin alennusta yleisestä verokannasta (eli veron määrä oli noin 147 000 GRD (noin 430 euroa) sadalta litralta puhdasta alkoholia).

Komissio katsoi, että tämä ero oli ristiriidassa sen EY:n perustamissopimuksen 90 artiklassa määrätyn kiellon kanssa, jonka mukaan muista jäsenvaltioista peräisin oleviin tuotteisiin ei saa soveltaa korkeampia veroja kuin vastaaviin kotimaisiin tuotteisiin, ja aloitti jäsenyyssvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan menettelyn.

Yhteisöjen tuomioistuin hylkäsi komission kanteen. Se muistutti aluksi, että Kreikka oli vahvistanut ouzoon sovellettavan alemman valmisteveron direktiivin 92/83 23 artiklan 2 kohdan nojalla ja noudattanut kyseistä säännöstä. Komission kanteella, jonka välittömänä kohteena on valmisteveron, jota Kreikan oli tällä perusteella sallittu soveltavan ouzoon, kyseenalaistaminen, kiistetään siten välillisesti kyseisen säännöksen laillisuus. Yhteisöjen tuomioistuin muistutti tältä osin, että yhteisön toimielinten toimia koskee pääsääntöisesti lainmukaisuusolettama ja niillä on siten oikeusvaikutuksia niin kauan kuin niitä ei ole peruutettu, kumottu kumoamiskanteen johdosta tai todettu pätemättömiksi ennakkoratkaisupyynnön tai lainvastaisuusväitteen seurauksena.

Poikkeuksen kyseisestä periaatteesta muodostavat toimet, joihin liittyvä lainvastaisuus on niin ilmeinen, ettei sitä voida mitenkään hyväksyä yhteisön oikeusjärjestyksessä. Tällaisilla toimilla ei voida katsoa olevan väliaikaistakaan oikeusvaikutusta, ja niitä on siis pidettävä oikeudellisesti mitättöminä. Tämän poikkeuksen tarkoituksena on säilyttää tasapaino kahden oikeusjärjestykselle asetetun perustavanlaatuisen mutta joskus vastakkaisen vaatimuksen eli oikeussuhteiden vakauden sekä legaliteettiperiaatteen noudattamisen välillä.

Koska yhteisön toimielinten säädösten mitättömäksi julistamisen seuraukset ovat vakavia, on selvää, että oikeusvarmuussyistä tällainen toteamus voidaan tehdä ainoastaan täysin poikkeuksellisissa tilanteissa.

Direktiiviä 92/83 kokonaisuudessaan sen enempää kuin sen 23 artiklan 2 kohtaakaan ei kuitenkaan voida pitää tällä tavoin mitättömänä. Neuvosto ei ole myöskään peruuttanut mainittua direktiiviä eikä yhteisöjen tuomioistuin ole kumonnut tai julistanut pätemättömäksi sen 23 artiklan 2 kohtaa. Näin ollen direktiivin 92/83 23 artiklan 2 kohdalla on oikeusvaikutuksia, joita koskee lainmukaisuusolettama.

Yhteisöjen tuomioistuin totesi, että jäsenvaltio ei jätä noudattamatta yhteisön oikeuden mukaisia velvoitteitaan vain pitämällä voimassa direktiivin 92/83 23 artiklan nojalla annetun kansallisen lainsäädännön, jossa sallitaan alennettujen valmisteverokantojen

soveltaminen tietyntyyppisiin tuotteisiin ja joka on sopusoinnussa kyseisen artiklan kanssa.

3. Energiatuotteiden valmisteverojen yhdenmukaistaminen

3.1. Energiatuotteisiin sovellettavien valmisteverojen soveltamisala

Tuomio 4.6.2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, [EU:C:2015:354](#))

Ennakkoratkaisupyyntö – SEUT 267 artikla – Perustuslainmukaisuuden valvontaa koskeva liitännäismenettely – Kansallisen lain unionin oikeuden mukaisuuden ja kyseisen jäsenvaltion perustuslain mukaisuuden tutkiminen – Kansallisen tuomioistuimen oikeus saattaa ennakkoratkaisupyyntö unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi – Kansallinen lainsäädäntö, jossa säädetään ydinpolttoaineen käytöstä kannettavasta verosta – Direktiivit 2003/96/ETY ja 2008/118/EY – SEUT 107 artikla – EA 93, EA 191 ja EA 192 artikla

Saksa hyväksyi vuonna 2010 ydinpolttoaineverolain (Kernbrennstoffsteuergesetz). Kyseisellä lailla otettiin 1. tammikuuta 2011 ja 31. joulukuuta 2016 väliseksi ajaksi käyttöön ydinpolttoaineen käytöstä teollisessa sähköntuotannossa kannettava vero, joka ydinvoimaloiden toiminnanharjoittajien oli maksettava.

Lingenissä (Saksa) sijaitsevaa Emslandin ydinvoimalaitosta ylläpitävä Kernkraftwerke Lippe-Ems, joka käytti kesäkuussa 2011 polttoaine-elementtejä ydinvoimalansa reaktorissa, oli velvollinen maksamaan veroa yli 154 miljoonaa euroa.

Kernkraftwerke Lippe-Ems riitautti kyseisen veron Finanzgericht Hamburgissa (Hampurin verotuomioistuin, Saksa). Se ei pitänyt Saksan ydinpolttoaineveroa unionin oikeuden mukaisena.

Finanzgericht Hamburg päätti tiedustella unionin tuomioistuimelta, ovatko energiatuotteiden ja sähkön verotusta koskevat direktiivit 2003/96 ja 2008/118, SEUT 107 artikla tai Euratomin perustamissopimuksen määräykset esteenä sille, että jäsenvaltio ottaa käyttöön veron, joka kannetaan ydinpolttoaineen käytöstä teollisessa sähköntuotannossa.

Unionin tuomioistuin vastasi, että kyseinen vero ei ole unionin oikeuden vastainen. Se esitti tarkemmin kyseisen veron yhteensopivuudesta unionin valmisteverojärjestelmän kanssa, että direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan a alakohtaa ja direktiivin 2008/118 1 artiklan 1 ja 2 kohtaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään verosta, joka kannetaan ydinpolttoaineen käytöstä teollisessa sähköntuotannossa. Direktiivin 14 artiklassa luetellaan näet tyhjentävästi ne energiatuotteiden ja sähkön verotusta koskevat pakolliset

verovapautukset, jotka jäsenvaltioiden on toteutettava, sekä määritellään selvästi verosta vapautettavat tuotteet.

Ensin mainitun säännöksen osalta direktiivin 2003/96 2 artiklan 1 kohdassa määritellään kyseisen direktiivin soveltamista varten energiatuotteiden käsite luettelemalla tyhjentävästi kyseisen käsitteen määritelmään sisältyvät tuotteet tiettyihin yhdistetyn nimikkeistön koodeihin kuulumisen perusteella. Koska ydinpolttoaine ei sisälly kyseiseen luetteloon, se ei ole direktiivissä 2003/96 tarkoitettu energiatuote eikä siihen siten voida soveltaa kyseisen direktiivin 14 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädettyä vapautusta (vapautus yhdenmukaistetun valmisteveron alaisille ja sähkön tuotantoon käytettäville energiatuotteille). Kyseistä vapautusta ei voida myöskään soveltaa analogisesti. Mahdollinen ristiriita kansallisen lainsäädännön ja hiilidioksidipäästöjen vähentämiseen tähtäävän unionin politiikan välillä ei myöskään voi oikeuttaa unionin lainsäätäjän selvän tarkoituksen vastaisesti – ja direktiivin 2003/96 2 artiklan 1 kohdan ja 14 artiklan 1 kohdan a alakohdan soveltamisalaan radikaalisti puuttumatta – kyseisten säännösten tulkittamista niin, että niitä sovelletaan myös muihin kuin kyseisessä direktiivissä tarkoitettuihin energiatuotteisiin ja sähköön.

Unionin tuomioistuin myönsi siten olennaisilta osin, että veroa voidaan kantaa samalla sekä sähköenergian kulutuksesta että sen lähteistä, jotka eivät ole direktiivissä 2003/96 tarkoitettuja energiatuotteita.

Direktiivin 2008/118 1 artiklan 1 ja 2 kohdan osalta se totesi, että kansallisella lainsäädännöllä käyttöön otettu vero, joka ei vaikuta suoraan tai välillisesti direktiivissä 2003/96 tarkoitettuun sähkön tai muun valmisteveron alaisen tuotteen kulutukseen, ei voi kuulua direktiivin 2008/118 1 artiklan 1 tai 2 kohdan soveltamisalaan eikä se voi näin ollen olla direktiivissä tarkoitettu sähkön valmistevero tai sähkön välillinen lisävero.

Tämä pätee sähköntuottajalta kannettavaan veroon, jota koskeva maksuvelvollisuus syntyy, kun polttoaine-elementtejä tai polttoainesauvoja käytetään ydinreaktorissa ensimmäisen kerran ja itsestään jatkuva ketjureaktio käynnistetään teollista sähköntuotantoa varten, ja jonka määrä lasketaan käytetyn ydinpolttoaineen määrän perusteella, kun kaikkiin kyseessä olevan polttoaineen tyyppeihin sovelletaan samaa verokantaa, sillä ydinvoimalan reaktorissa käytetyn ydinpolttoaineen määrällä ei ole välitöntä vaikutusta tuotetun sähkön määrään, vaan se voi vaihdella käytetyn polttoaineen laadun ja ominaisuuksien sekä kulloinkin kyseessä olevan reaktorin hyötysuhteen mukaan, ja kun mainittu vero voitaisiin kantaa itsestään jatkuvan ketjureaktion käynnistämisen perusteella ilman, että sähköä olisi välttämättä lainkaan tuotettu tai näin myöskään kulutettu.

Unionin tuomioistuin huomautti siten, ettei ydinpolttoaineen käytön ja ydinvoimalassa tuotetun sähkön kulutuksen välillä voida todeta suoraa ja erottamatonta yhteyttä.

Tuomio 20.9.2017, Elecdey Carcelen ym. (C-215/16, C-216/16, C-220/16 ja C-221/16, [EU:C:2017:705](#))

Ennakkoratkaisupyyntö – Ympäristö – Tuulivoimalla tuotettu sähkö – Direktiivi 2009/28/EY – Uusiutuvista lähteistä peräisin olevan energian käytön edistäminen – 2 artiklan toisen kohdan k alakohta – Tukijärjestelmä – 13 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan e alakohta – Hallinnolliset maksut – Direktiivi 2008/118/EY – Valmisteveroja koskeva yleinen järjestelmä – 1 artiklan 2 kohta – Erytystarkoituksissa kannettavat muut välilliset verot – Direktiivi 2003/96/EY – Energiatuotteiden ja sähkön verotus – 4 artikla – Energiatuotteiden vähimmäisverotaso – Sähköntuotantoon käytettäviin tuulivoimaloihin kohdistuva maksu

Kantajina olleet yhtiöt harjoittivat toimintaa Kastilia-La Manchan itsehallintoalueella (Espanja) sijaitsevilla sähköntuotantoon käytettävissä tuulivoimaloissa. Ne maksoivat verovuosilta 2011 ja 2012 kansallisessa lainsäädännössä vahvistetun maksun, joka koostui neljännesvuosittain maksettavasta kertamaksusta, joka vaihteli tuulivoimapuiston koon ja tuuliturbiinien tehon mukaan, mutta ei riippunut tuotetun sähkön määrästä.

Pääasian kantajat katsoivat, että maksu oli perustuslain vastainen ja ristiriidassa unionin oikeuden kanssa, ja pyysivät toimivaltaisilta kansallisilta viranomaisilta oikaisemaan sen perusteella oma-aloitteisesti suoritettut maksut sekä palauttamaan maksetut määrät.

Tässä tilanteessa Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (Kastilia-La Manchan itsehallintoalueen ylin tuomioistuin, Espanja) saattoi kyseistä maksua koskevan oikeudellisen järjestelmän unionin tuomioistuimen arvioitavaksi.

Unionin tuomioistuin totesi tuomiossaan valmisteverojärjestelmän soveltamisen osalta, että direktiivin 2003/96 4 artiklaa on tulkittava siten, ettei se ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään sähköntuotantoon käytettäviin tuulivoimaloihin kohdistuvasta maksusta, koska sillä ei veroteta energiatuotteita ja sähköä tämän direktiivin 1 artiklassa ja 2 artiklan 1 ja 2 kohdassa tarkoitettulla tavalla ja koska se ei siten kuulu direktiivin soveltamisalaan.

Pääasiassa kyseessä olevan maksuvelvollisuuden synnyttävän tapahtuman ja tuulivoimaloiden tosiasiallisen sähköntuotannon välillä ei nimittäin ole mitään yhteyttä.

Tällaisen arvioinnin vuoksi direktiivin 2008/118 1 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, ettei se ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään sähköntuotantoon käytettäviin tuulivoimaloihin kohdistuvasta maksusta, koska sillä ei veroteta energiatuotteiden tai sähkön kulutusta eikä se näin ollen kuulu kyseisen direktiivin soveltamisalaan.

Tuomio 10.6.1999, Braathens (C-346/97, [EU:C:1999:291](#))

Direktiivi 92/81/ETY – Kivennäisöljyjen valmisteverojen rakenteiden yhdenmukaistaminen – Kivennäisöljyt, jotka toimitetaan käytettäväksi moottoripolttoaineina muussa ilmailussa kuin yksityisessä huvi-ilmailussa – Vapautus yhdenmukaistetusta valmisteverosta

Ruotsin veroviranomaiset vaativat lentoyhtiö Braathensia maksamaan kaupallista kotimaan lentoliikennettä koskevan kansallisen lainsäädännön mukaisen ympäristöveron, joka laskettiin polttoaineen kulutuksen sekä hiilivety- ja typpioksidipäästöjen perusteella.

Tehtyään ensin veroviranomaisille oikaisuvaatimuksen, joka hylättiin, Braathens valitti päätöksestä ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen. Se saattoi asian yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi selvittääkseen ensinnäkin, onko kyseinen vero direktiivin 92/81 8 artiklan 1 kohdan b alakohdan vastainen, toiseksi, voidaanko kyseisellä säännöksellä katsoa olevan välitön oikeusvaikutus, ja kolmanneksi, voidaanko vero jakaa osaan, joka on yhteisön oikeuden mukainen, ja osaan, joka ei ole yhteisön oikeuden mukainen.

Yhteisöjen tuomioistuin totesi ensinnäkin, että direktiivin 92/81 8 artiklan 1 kohta on esteenä sille, että kaupallisesta kotimaan lentoliikenteestä kannetaan ympäristövero, joka lasketaan käytetyn lentokonetyypin polttoaineen kulutusta sekä hiilivety- ja typpioksidipäästöjä keskimääräisen lentomatkan aikana koskevien tietojen perusteella.

Tällainen kansallinen vero, joka kohdistuu polttoaineen kulutukseen itseensä, koska polttoaineen kulutuksen ja kulutuksen yhteydessä ilmaan pääsevien saastuttavien aineiden välillä on suora ja erottamaton yhteys, ei ole yhteensopiva direktiiveillä 92/12 ja 92/81 käyttöön otetun yhdenmukaistettua valmisteveroa koskevan järjestelmän kanssa. Se, että jäsenvaltiot saivat kantaa jotain muuta välillistä veroa sellaisista nyt kyseessä olevan kaltaisista tuotteista, jotka on vapautettava yhdenmukaistetusta valmisteverosta direktiivin 92/81 8 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaisesti, veisi kyseiseltä säännökseltä sen tehokkaan vaikutuksen.

Toiseksi yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että direktiivin 92/81 8 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetty velvollisuus vapauttaa yhdenmukaistetusta valmisteverosta kivennäisöljyt, jotka toimitetaan käytettäväksi moottoripolttoaineina muussa ilmailussa kuin yksityisessä huvi-ilmailussa, on riittävän selkeä, täsmällinen ja ehdoton, jotta yksityiset voivat vedota siihen kansallisessa tuomioistuimessa riitauttaakseen kansallisen lainsäädännön, joka on ristiriidassa kyseisen velvollisuuden kanssa.

Tuomio 13.7.2017, Vakarų Baltijos laivų statykla (C-151/16, [EU:C:2017:537](#))

Ennakkoratkaisupyyntö – Direktiivi 2003/96/EY – Energiatuotteiden ja sähkön verotus – 14 artiklan 1 kohdan c alakohta – Sellaisia energiatuotteita koskeva vapautus, joita käytetään moottoripolttoaineina laivaliikenteeseen Euroopan unionin aluevesillä ja sähkön tuotantoon aluksilla – Polttoaine, jonka alus käyttää siirtyäkseen rakentamiskaupastaan toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan satamaan vastaanottaakseen ensimmäisen kaupallisen lastinsa

Vakarų Baltijos laivų statykla, joka on liettualainen merenkulkuun käytettäviä aluksia rakentava yhtiö (jäljempänä liettualainen yhtiö), oli tehnyt sopimuksen rahtialuksen rakentamisesta virolaiselle yhtiölle. Sopimukseen kuului muun muassa polttoaineen osto ja sen suora tankkaaminen aluksen polttoainesäiliöihin sekä kyseiseen polttoaineeseen liittyvien valmisteverojen maksaminen. Aluksen vastaanotettuaan asiakas siirsi sen ilman lastia Klaipėdan (Liettua) satamasta Stralsundin (Saksa) satamaan, jossa alukseen lastattiin sen ensimmäinen kaupallinen lasti, jonka se kuljetti tämän jälkeen vastiketta vastaan Santanderin (Espanja) satamaan.

Liettualainen yhtiö haki kansalliselta verohallinnolta palautusta valmisteveroista, jotka se oli maksanut polttoaineen toimittamisesta virolaisen asiakkaansa alukselle. Verohallinto hylkäsi sen vaatimuksen sillä perusteella, että liettualainen yhtiö ei ollut silloin, kun kyseinen polttoaine toimitettiin asiakkaalle, täyttänyt kansallisessa lainsäädännössä säädettyjä muodollisia ja aineellisia edellytyksiä eikä sillä ollut lupaa toimittaa polttoainetta aluksille.

Mokestinų ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Liettuan tasavallan hallituksen alainen veroriitoja käsittelevä lautakunta) kumosi palauttamatta jättämisestä tehdyn päätöksen. Kansallinen verohallinto nosti päätöksestä kumoamiskanteen, jonka Vilniaus apygardos administracinis teismas (Vilnan alueellinen hallintotuomioistuim, Liettua) hyväksyi. Liettualainen yhtiö teki tämän jälkeen kassaatiovalituksen ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle eli Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasille (Liettuan ylin hallintotuomioistuim), joka oli epävarma direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan c alakohdan tulkinnasta ja siitä, voitiinko kyseisessä säännöksessä säädetty vapautus evätä pelkästään muodollisin perustein.

Unionin tuomioistuimien katsoi aluksi, että direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että siinä säädettyä verovapautusta voidaan soveltaa moottoripolttoaineeseen, jota käytetään aluksen siirtämiseen ilman lastia yhden jäsenvaltion, joka tässä tapauksessa on aluksen rakentamisvaltio, satamasta toisen jäsenvaltion satamaan, jotta siihen lastataan tavaroita kuljetettavaksi tämän jälkeen kolmannen jäsenvaltion satamaan.

Tämän jälkeen se tulkitsi direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan c alakohtaa siten, että sen kanssa on ristiriidassa jäsenvaltion säännöstö, jossa suljetaan pois edellä mainitussa säännöksessä säädetyn vapautuksen soveltaminen sillä perusteella, että energiatuotteet toimitettiin alukselle jäsenvaltion säännöstössä asetettujen muotovaatimusten

vastaisesti, vaikka toimittaminen on kaikkien mainitussa säännöksessä asetettujen soveltamisedellytysten mukainen.

3.2. Energiatuotteisiin sovellettavien valmisteverojen rakenne

Tuomio 2.6.2016, ROZ-ŚWIT (C-418/14, [EU:C:2016:400](#))

Ennakkoratkaisupyyntö – Valmisteverot – Direktiivi 2003/96/EY – Moottori- ja lämmityspolttoaineisiin sovellettavat eriytetyt valmisteverokannat – Lämmityspolttoaineen verokannan soveltamisen edellytys – Velvollisuus toimittaa kuukausittainen yhteenveto ilmoituksista, joiden mukaan ostetut tuotteet on tarkoitettu käytettäväksi lämmitystarkoituksiin – Moottoripolttoaineille säädetyn valmisteverokannan soveltaminen, mikäli mainittua yhteenvetoa ei toimiteta – Suhteellisuusperiaate

Puolalainen yritys ROZ-ŚWIT myi 1.3. ja 31.12.2009 välisenä aikana useita eriä polttoainetta, joka oli kevyttä polttoöljyä. Myynnit oli varmennettu, eikä siitä, että ostajat olivat vahvistaneet ostaneensa ja käyttäneensä kyseisen lämmityspolttoaineen lämmitystarkoituksiin, ollut epävarmuutta. ROZ-ŚWIT ei kuitenkaan ollut toimittanut veroviranomaisille määräajassa Puolan valmisteverolainsäädännössä vaadittua yhteenvetoa ostajien ilmoituksista.

Koska kyseisessä lainsäädännössä säädetään, että jos velvollisuutta toimittaa yhteenveto ostajan ilmoituksista ei noudateta määräajassa, lämmityspolttoaineena käytettävään tuotteeseen sovelletaan moottoripolttoaineille säädettyä valmisteverokantaa, ROZ-ŚWIT:n myynteihin sovellettiin kyseistä valmisteverokantaa, mikä vahvistettiin Naczelnik Urzędu Celnego we Wrocławiu (Wrocławin tullitoimipaikan johtaja, Puola) antamalla oikaisuilmoituksella.

ROZ-ŚWIT valitti mainitusta päätöksestä hallinnonsisäisesti Wrocławin tullitoimipaikan johtajalle ja väitti, että se, että yhteenveto ostajien ilmoituksista oli jätetty toimittamatta, oli pelkkä muodollinen virhe, koska oli kiistatonta, että kyseinen polttoaine oli tosiasiallisesti tarkoitettu käytettäväksi lämmitystarkoituksiin.

Kyseisen hallinnonsisäisen valituksen tultua hylätyksi ROZ-ŚWIT nosti kanteen Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiuissa (Wrocławin voivodikunnan hallintotuomioistuim, Puola).

Kyseinen tuomioistuin pohti olennaisilta osin, onko direktiiviä 2003/96 ja suhteellisuusperiaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan yhtäältä lämmityspolttoaineen myyjillä on velvollisuus toimittaa määräajassa kuukausittainen yhteenveto ostajien ilmoituksista, joiden mukaan ostetut tuotteet on tarkoitettu käytettäväksi lämmitystarkoituksiin, ja toisaalta, mikäli tällaista yhteenvetoa ei toimiteta määräajassa, myytyyn lämmityspolttoaineeseen sovelletaan

moottoripolttoaineille säädettyä valmisteverokantaa, vaikka on todettu olevan kiistatonta, että kyseinen tuote on tarkoitettu käytettäväksi lämmitystarkoituksiin.

Unionin tuomioistuimien totesi, että direktiiviä 2003/96 ja suhteellisuusperiaatetta on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan lämmityspolttoaineiden myyjillä on velvollisuus toimittaa määräajassa kuukausittainen yhteenveto ostajien ilmoituksista, joiden mukaan ostetut tuotteet on tarkoitettu käytettäväksi lämmitystarkoituksiin. Ne ovat esteenä kansalliselle säännökselle, jossa säädetään, että jos tällaista yhteenvetoa ostajien ilmoituksista ei toimiteta määräajassa, myytyyn lämmityspolttoaineeseen sovelletaan moottoripolttoaineille säädettyä valmisteverokantaa, vaikka on todettu, että on kiistatonta, että kyseinen tuote on tarkoitettu käytettäväksi lämmitystarkoituksiin.

Yhtäältä kun otetaan huomioon jäsenvaltioiden harkintavalta niiden määrittäessä menettelyjä ja toimenpiteitä lämmityspolttoaineiden myyntiin liittyvien veropetosten ja veronkierron torjumiseksi, ja koska velvollisuus toimittaa toimivaltaisille viranomaisille yhteenveto ostajien ilmoituksista ei ole luonteeltaan ilmeisen suhteeton, on katsottava, että kyseinen velvollisuus on tällaisen tavoitteen saavuttamiseen soveltuva toimenpide eikä sillä ylitetä sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi.

Toisaalta kansallisen oikeuden säännös, jonka mukaan silloin, jos yhteenvetoa ostajien ilmoituksista ei toimiteta määräajassa, lämmityspolttoaineisiin sovelletaan automaattisesti moottoripolttoaineille säädettyä valmisteverokantaa, vaikka niitä käytetään lämmityspolttoaineina, on vastoin direktiivin 2003/96 yleistä rakennetta ja tarkoitusta, jotka perustuvat periaatteeseen, jonka mukaan energiatuotteita verotetaan niiden tosiasiallisen käytön perusteella. Lisäksi tällaisella moottoripolttoaineille säädetyn valmisteverokannan automaattisella soveltamisella siinä tapauksessa, että velvollisuutta toimittaa mainittu yhteenveto ei noudateta, loukataan suhteellisuusperiaatetta. Sillä, että lämmityspolttoaineisiin sovelletaan moottoripolttoaineille säädettyä valmisteverokantaa siksi, että mainittua velvollisuutta ei ole noudatettu, kun on kiistatonta, että nämä tuotteet oli tarkoitettu käytettäväksi lämmitystarkoituksiin, näet ylitetään se, mikä on tarpeen veronkierron ja veropetosten torjumiseksi.

Tuomio 27.11.2003, komissio v. Suomi (C-185/00, [EU:C:2003:639](#))

Jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen – Direktiivit 92/81/ETY ja 92/82/ETY – Kivennäisöljyjen valmisteverot – Verotarkastus – Kaasuöljyn (diesel) käyttö moottoripolttoaineena

Suomen tasavaltaa vastaan nostettuun jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevaan kanteeseen liittyvässä asiassa komissio vaati yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, että Suomen tasavalta ei ollut noudattanut direktiivin 92/81 8 artiklan 2 ja 3 kohdan ja direktiivin 92/82 5 artiklan 1 kohdan mukaisia velvoitteitaan, koska se oli pitänyt voimassa kansallisen lainsäädäntönsä, jossa säädetään mahdollisuudesta käyttää kevyemmin verotettua kaasuöljyä moottorijoneuvojen polttoaineena.

Komissio väitti yhtäältä, että vaikka Suomen lainsäädännössä säädettiin moottoripolttoaineena käytettävää kaasuöljyä koskevasta valmisteverokannasta, joka oli suurempi kuin direktiivin 92/82 5 artiklan 1 kohdassa säädetty vähimmäisverokanta, kyseistä lainsäädäntöä ei voida pitää mainitun säännöksen mukaisena, koska sillä ei kaikissa tapauksissa taata sitä, että kyseistä kaasuöljyä verotettaisiin tosiasiasa lainsäädännössä säädetyn verokannan mukaisesti.

Suomen järjestelmässä nimittäin sallitaan kevyemmin verotetun kaasuöljyn käyttö moottoripolttoaineena, ja siihen liittyy moottoriajoneuvon omistajille tai haltijoille asetettu velvollisuus ilmoittaa veroviranomaisille etukäteen aikomuksestaan aloittaa kaasuöljyn käyttö moottoripolttoaineena ja maksaa lisävero ja/tai polttoainemaksu, joita ei kanneta käytetyn kaasuöljyn määrän perusteella ja jotka eivät siten ole valmisteveroja.

Komissio väitti toisaalta, ettei Suomen tasavalta ollut toteuttanut direktiivin 92/81 8 artiklan 2 ja 3 kohdassa tarkoitettuihin käyttötarkoituksiin, kuten käyttö maa- ja metsätaloudessa ja julkisissa rakennusurakoissa, käytettävän kaasuöljyn jakelun ja käytön osalta riittävää ja tehokasta valvontaa, jota kyseisissä säännöksissä edellytetään sen varmistamiseksi, että kaasuöljyä käytetään ainoastaan siihen tarkoitukseen, jonka perusteella sitä verotetaan.

Yhteisöjen tuomioistuin totesi tuomiossaan, että direktiivin 92/82 5 artiklan 1 kohdan, jossa edellytetään, että moottoripolttoaineena käytettävään kaasuöljyyn on sovellettava kyseisen säännöksen mukaista valmisteveron vähimmäisverokantaa, mukaisena ei voida pitää kansallista lainsäädäntöä, jossa säädetään mahdollisuudesta käyttää moottoripolttoaineena kevyemmin verotettua kaasuöljyä ottamalla tätä varten käyttöön lisävero ja/tai polttoainemaksu, jotka kannetaan ennakkoilmoituksen perusteella ja jotka eivät ole valmisteveroja.

Direktiivin 92/82 5 artiklan 1 kohdassa jäsenvaltioille asetetaan velvollisuus taata se, että moottoripolttoaineena käytettäviin kivennäisöljyihin sovelletaan kyseisessä säännöksessä vahvistettua valmisteveron vähimmäisverokantaa, kun taas direktiivin 92/81 8 artiklan 2 ja 3 kohdassa luetellaan tiettyjä aloja, joilla kivennäisöljyjen käyttöön moottoripolttoaineena voidaan soveltaa verovapautuksia tai alennettua valmisteverokantaa sillä edellytyksellä, että tähän kohdistetaan verovalvontaa.

Jäsenvaltio laiminlyö kyseisiin säännöksiin perustuvia velvoitteitaan, jos se pitää voimassa kaasuöljyn käyttöä koskevan lainsäädännön, jossa säädetään sellaisesta verovalvontamekanismista, jonka avulla ei voida saavuttaa näillä säännöksillä tavoiteltua päämäärää, koska mekanismilla ei pystytäkään tehokkaasti estämään muihin tarkoituksiin tarkoitettujen ja siten kevyemmin verotettujen kivennäisöljyjen käyttöä moottoripolttoaineena ja takaamaan näin ollen sitä, että moottoripolttoaineena käytettävään kaasuöljyyn sovelletaan tosiasiallisesti kyseisissä säännöksissä säädettyä valmisteveron vähimmäisverokantaa.

II. Valmisteverosaatavan syntymistä ja maksamista koskevien sääntöjen yhdenmukaistaminen

1. Valmisteverosaatavan syntyminen

Tuomio 29.6.2017, komissio v. Portugali (C-126/15, [EU:C:2017:504](#))

Jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen – Savukkeiden valmisteverot – Direktiivi 2008/118/EY – Verosaatavan syntyminen – Verosaatavan syntymispaikka ja -ajankohta – Veromerkit – Valmisteveron alaisten tavaroiden vapaa liikkuvuus – Savukepakkausten jakelun ja myynnin ajallinen rajoittaminen – Suhteellisuusperiaate

Unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi saatettiin jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva kanne, jolla sitä vaadittiin toteamaan, että Portugalin tasavalta ei ollut noudattanut direktiivin 2008/118 9 artiklan ensimmäisen kohdan ja suhteellisuusperiaatteen mukaisia velvoitteitaan, koska se oli säätänyt, ettei savukepakkauksia voida enää jaella tai myydä yleisölle veromerkillä ilmoitettua vuotta seuraavan vuoden kolmannen kuukauden päätyttyä.

Unionin tuomioistuin katsoi, että jäsenvaltio ei noudata direktiivin 2008/118 9 artiklan ensimmäisen kohdan ja suhteellisuusperiaatteen mukaisia velvoitteitaan, jos se säätää, että tiettyä vuonna kulutukseen luovutettuja savukepakkauksia ei voida enää jaella ja myydä yleisölle seuraavan vuoden kolmannen kuukauden päättymisen jälkeen, kun savukkeisiin seuraavana vuonna sovellettavaa valmisteverokantaa ei koroteta.

Direktiivin 2008/118 tavoite on nimittäin sen johdanto-osan 31 perustelukappaleesta sekä 11 artiklasta ja 39 artiklan 3 kohdan ensimmäisestä alakohdasta ilmenevällä tavalla veropetosten, veronkierron ja mahdollisten väärinkäytösten estäminen. Se, että kulutukseen luovutetaan liiallisia määriä savukepakkauksia vuoden lopulla tulevaa valmisteveron korotusta ennakoivasti, on väärinkäytös, joka jäsenvaltioilla on oikeus estää asianmukaisin toimenpitein. Koska direktiivin 2008/118 9 artiklan ensimmäisessä alakohdassa viitataan valmisteverosaatavan syntymishetkellä voimassa olevaan kansalliseen oikeuteen verosaatavan syntymisedellytysten ja valmisteverokannan määrittämiseksi, tällainen jäsenvaltioille tunnustettu oikeus edellyttää välttämättä, että niillä on mahdollisuus ottaa käyttöön tällaisia toimenpiteitä.

Jäsenvaltioiden on käyttäessään unionin oikeudessa niille annettua toimivaltaa kuitenkin noudatettava yleisiä oikeusperiaatteita, joihin kuuluu muun muassa suhteellisuusperiaate. Se edellyttää, että jäsenvaltiot käyttävät keinoja, joilla valtionsisäisessä oikeudessa tavoiteltu päämäärä voidaan saavuttaa tehokkaasti mutta joilla ei kuitenkaan ylitetä sitä, mikä on tarpeen ja millä aiheutetaan vähiten haittaa kyseessä olevassa unionin säännöstössä asetetuille tavoitteille ja periaatteille. Toimenpiteellä, jolla pyritään estämään se, että kulutukseen luovutetaan liiallisia määriä savukepakkauksia vuoden lopulla valmisteveron korotusta ennakoivasti, voidaan

saavuttaa veropetosten ja veronkierron estämisen sekä kansanterveyden suojelun kaltaiset hyväksyttävät tavoitteet. Sillä voidaan myös varmistaa terve kilpailu. Jos tällaista toimenpidettä sovelletaan kaikissa tapauksissa eli myös silloin, kun valmisteverokantaa alennetaan tai se pysyy ennallaan, se ei kuitenkaan ole tarpeen tavoiteltujen päämäärien saavuttamiseksi. Kyseiset tavoitteet voitaisiin nimittäin saavuttaa vähemmän rajoittavalla ja yhtä asianmukaisella tavalla, jos riidanalaista toimenpidettä sovellettaisiin vain siinä tapauksessa, että savukkeiden valmisteverokantaa korotetaan.

1.1. Valmisteverosaatavan syntyminen siinä tapauksessa, että valmisteveron alainen tavara poistuu väliaikaisen verottomuuden järjestelmästä

Tuomio 2.6.2016, Polihim-SS (C-355/14, [EU:C:2016:403](#))

Ennakkoratkaisupyyntö – Välilliset verot – Valmisteverot – Direktiivi 2008/118/EY – Valmisteverosaatavan syntyminen – 7 artiklan 2 kohta – Käsite ”valmisteveron alaisten tavaroiden poistuminen väliaikaisen verottomuuden järjestelmästä” – Energiatuotteiden ja sähkön verotus – Direktiivi 2003/96/EY – 14 artiklan 1 kohdan a alakohta – Energiatuotteiden käyttö sähkön tuotantoon – Ensimmäinen ostaja, joka ostaa ja myy edelleen verottomassa varastossa olevia energiatuotteita – Energiatuotteiden toimittaminen suoraan toimijalle sähkön tuottamiseksi – Ensimmäisen ostajan ilmoittaminen tuotteiden vastaanottajaksi veroasiakirjoissa – Kansallisessa oikeudessa valmisteverovapautukselle asetettujen edellytysten noudattamatta jättäminen – Vapautuksen epääminen – Näyttö siitä, että tuotteita käytetään olosuhteissa, jotka oikeuttavat valmisteverovapautukseen – Oikeasuhteisuus

Polihim oli valtuutettu varastonpitäjä, joka piti Lukovitissa (Bulgaria) verotonta varastoa, jossa sillä oli lupa valmistaa energiatuotteita ja varastoida niitä väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä.

Polihim myi kolmen osapuolen välisen sopimuksen, jonka sopijapuolina olivat Polihim, Petros Oyl OOD ja TETS Bobov dol EAD, nojalla raskasta polttoöljyä Petros Oyl:lle, joka puolestaan myi sen edelleen TETS Bobov dolille, joka oli Bulgarian lainsäädännössä tarkoitettu valmisteverosta vapautettu loppukäyttäjä. Polihim toimitti kyseisen raskaan polttoöljyn verottomasta varastostaan suoraan TETS Bobov dolille. Tämä puolestaan käytti kyseisen raskaan polttoöljyn direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettuun sähkön tuotantoon.

Bulgarian tulliviranomaiset havaitsivat Polihimiin kohdistuneen verotarkastuksen yhteydessä, että kyseinen yhtiö oli ilmoittanut suorittaneensa Petros Oyl:n lukuun kahdeksan CN-koodiin 2710 19 64 kuuluvan raskaan polttoöljyn luovutusta kulutukseen, mutta myös ilmoittanut, ettei se ollut velvollinen maksamaan tältä osin valmisteveroa, koska tuotteet oli tarkoitettu käytettäväksi Bulgarian valmisteverolaissa tarkoitettuun sähkön tuotantoon.

Bulgarian tulliviranomaiset katsoivat, että Petros Oyl:llä, jonka Polihim oli ilmoittanut pääasiassa kyseessä olevien tuotteiden loppukäyttäjäksi, ei ollut kansallisessa lainsäädännössä tarkoitettua valmisteverosta vapautetun loppukäyttäjän asemaa ja että tämän takia kyseisten tuotteiden poistaminen Polihimin verottomasta varastosta oli johtanut valmisteverovelvollisuuden syntymiseen Polihimille, ja antoivat ilmoituksen, jossa todettiin hallinnollinen rikkomus.

Polihim vastusti kirjallisesti kyseistä ilmoitusta ja väitti, että se oli luovuttanut puheena olevat tuotteet sen verottomasta varastosta poistamisen jälkeen suoraan TETS Bobov dolille, joka oli sähköä tuottava yhtiö, jolla oli valmisteverosta vapautetun loppukäyttäjän asema.

Svishtovin (Bulgaria) tullitoimiston johtaja hylkäsi Polihimin vastaväitteen 27.5.2013 tekemällään päätöksellä ja määräsi kansallisen valmisteverolain nojalla Polihimille sakot, joiden määrä vastasi kustakin kulutukseen luovutuksesta maksamatta jätetyn valmisteveron määrää kaksinkertaisena. Sakkojen laskennassa otettiin huomioon se valmisteverokanta, jota sovelletaan muihin tarkoituksiin kuin moottoripolttoaineeksi tai lämmityspolttoaineeksi tarkoitettuihin energiatuotteisiin.

Polihim valitti päätöksestä Lukovit Rayonen sadiin (Lukovitin piirituomioistuim, Bulgaria), joka muutti 27.5.2013 tehtyä päätöstä alentamalla sakkojen määrää.

Polihim valitti kyseisestä tuomiosta ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen Administrativen sad Pleveniin (Plevenin hallinto tuomioistuim, Bulgaria). Se kysyi erityisesti, onko direktiivin 2008/118 7 artiklan 2 kohtaa tulkittava siten, että valmisteveron alaisen tavaran myynti verottoman varaston sisällä ilman, että tavara fyysisesti poistuu tästä verottomasta varastosta, merkitsee kyseisen tavaran luovuttamista kulutukseen. Kyseinen tuomioistuim pyrki selvittämään toisaalta, onko direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan a alakohdalla, luettuna yhdessä direktiivin 2008/118 7 artiklan kanssa, tulkittava siten, että se on esteenä sille, että kansalliset viranomaiset kieltäytyvät vapauttamasta valmisteverosta energiatuotteita, jotka valtuutettu varastonpitäjä on ensin myynyt ensimmäiselle ostajalle ja jotka tämä ostaja myy sitten edelleen loppukäyttäjälle, joka täyttää kaikki kansallisessa oikeudessa näiden tuotteiden valmisteverosta vapautumiselle asetetut edellytykset ja jolle edellä mainittu valtuutettu varastonpitäjä toimittaa kyseiset tuotteet suoraan verottomasta varastostaan, sillä ainoalla perusteella, että ensimmäinen ostaja, jonka kyseinen varastonpitäjä on ilmoittanut tuotteiden vastaanottajaksi, ei täytä näitä edellytyksiä.

Unionin tuomioistuim vastasi ensimmäiseksi, että direktiivin 2008/118 7 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että valtuutetun varastonpitäjän verottomassa varastossa hallussaan pitämän valmisteveron alaisen tavaran myynti merkitsee sen kulutukseen luovuttamista vasta hetkellä, jolloin kyseinen tavara fyysisesti poistuu verottomasta varastosta. Kuten direktiivin 2008/118 yhdeksännessä perustelukappaleessa muistutetaan, on niin, että koska valmistevero on vero, joka kohdistuu kulutukseen eikä myyntiin,

valmisteverosaatavan syntymishetken on ajoitettava mahdollisimman lähelle loppukäyttäjää.

Direktiivin 2008/118 7 artiklan 1 kohdassa määritetään valmisteverosaatavan syntymisajankohdaksi hetki, jolloin valmisteveron alaiset tavarat luovutetaan kulutukseen. Saman 7 artiklan 2 kohdan a alakohdasta ilmenee lisäksi, että ”kulutukseen luovutuksena” pidetään muun muassa valmisteveron alaisten tavaroiden poistumista – sääntöjenvastainen poistuminen mukaan lukien – väliaikaisen verottomuuden järjestelmästä. Täten valmisteveron alaisten tavaroiden poistumisella väliaikaisen verottomuuden järjestelmästä tarkoitetaan näiden tavaroiden fyysistä poistumista verottomasta varastosta, ei niiden myyntiä.

Tällainen tulkinta vastaa mainitun direktiivin tavoitteita. Koska valmistevero on vero, joka kohdistuu kulutukseen eikä myyntiin, valmisteverosaatavan syntymishetken on ajoitettava mahdollisimman lähelle loppukäyttäjää. Niin kauan kuin tavarat pysyvät valtuutetun varastonpitäjän verottomassa varastossa, niitä ei ole siten voitu kuluttaa, vaikka kyseinen valtuutettu varastonpitäjä olisi myynyt ne.

Lisäksi on katsottava, että viittausta valmisteveron alaisten tavaroiden sääntöjenvastaiseen poistumiseen ei voida ymmärtää muutoin kuin siten, että sillä tarkoitetaan tavarain fyysistä poistumista tällaisesta järjestelmästä.

Kun valtuutettu varastonpitäjä pitää verottomassa varastossaan hallussaan väliaikaisen verottomuuden järjestelmään asetettuja valmisteveron alaisia tavaroita, valmisteverosaatavaa ei synny niin kauan, kun kyseiset tavarat pysyvät tällaisen varastonpitäjän hallussa tällaisessa varastossa.

Unionin tuomioistuimien täsmäsi toiseksi, että direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan a alakohtaa, luettuna yhdessä direktiivin 2008/118 7 artiklan kanssa, on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että kansalliset viranomaiset kieltäytyvät vapauttamasta valmisteverosta energiatuotteita, jotka valtuutettu varastonpitäjä on ensin myynyt ensimmäiselle ostajalle ja jotka tämä ostaja myy sitten edelleen loppukäyttäjälle, joka täyttää kaikki kansallisessa oikeudessa valmisteverosta vapautumiselle asetetut edellytykset ja jolle edellä mainittu valtuutettu varastonpitäjä toimittaa kyseiset tuotteet suoraan verottomasta varastostaan, sillä ainoalla perusteella, että ensimmäisellä ostajalla, jonka kyseinen varastonpitäjä on ilmoittanut tuotteiden vastaanottajaksi, ei ole sellaisen loppukäyttäjän asemaa, joka kansallisen oikeuden mukaan saa vastaanottaa valmisteverosta vapautettuja energiatuotteita.

Vaikka sillä, että valmisteverovapautuksen edellytykseksi asetetaan se, että veroasiakirjoissa tavaroiden vastaanottajaksi nimetty henkilö täyttää kansallisessa oikeudessa valmisteverosta vapautettujen energiatuotteiden vastaanottamiseksi säädetyt edellytykset, on katsottava voitavan saavuttaa tavoite valmisteverovapautusten soveltamisen valvonnan helpottamisesta, koska sillä vähennetään vaaraa sellaisten tuotteiden käytöstä, jotka eivät oikeuta vapautukseen, tällaisella epäämällä, joka tehdään varmistumatta siitä, täyttyvätkö asialliset vaatimukset sille, että näitä tavaroita

käytettiin valmisteverovapautukseen oikeuttaviin tarkoituksiin hetkellä, jolloin ne poistuivat verottomasta varastosta, ylitetään se, mikä on tarpeen verovapautuksien oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi ja veropetosten, veron kiertämisen tai muiden väärinkäytösten estämiseksi.

Tuomio 24.2.2021, Silcompa (C-95/19, [EU:C:2021:128](#))

Ennakkoratkaisupyyntö – Direktiivi 76/308/EY – 6 ja 8 artikla sekä 12 artiklan 1–3 kohta – Keskinäinen avunanto tiettyjen saatavien perinnässä – Valmisteverosaatava, joka syntyy kahdessa jäsenvaltiossa samoista liiketoimista – Direktiivi 92/12/EY – 6 ja 20 artikla – Tuotteiden luovuttaminen kulutukseen – Hallinnollisen saateasiakirjan väärentäminen – Rikkomuksen tai sääntöjenvastaisuuden tapahtuminen väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmään kuuluvien valmisteveron alaisten tuotteiden siirron aikana – Tuotteiden sääntöjenvastainen poistaminen väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmästä – Valmisteverosaatavan kahdentuminen – Virka-apupyynnön vastaanottaneen viranomaisen kotipaikkajäsenvaltion tuomioistuinten suorittama valvonta – Toisen jäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten esittämän virka-apupyynnön hylkääminen – Edellytykset

Italiaan sijoittautunut etyylialkoholia valmistava yhtiö Silcompa SpA myi vuosina 1995 ja 1996 etyylialkoholia Kreikkaan väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä.⁵

Vuonna 2000 suoritettun tarkastuksen perusteella katsottiin selvitetyn, että Kreikan tullit ei ollut koskaan saanut Silcompan lähettämiin etyylialkoholieriin liittyviä hallinnollisia saateasiakirjoja (jäljempänä saateasiakirjat) laatiakseen viralliset asiakirjat ja että saateasiakirjoihin liitettyt tullitoimipaikan leimat olivat väärennettyjä. Italian tulliviranomainen (jäljempänä tullivirasto) antoi tästä syystä kolme maksuunpanopäätöstä maksamattomien valmisteverojen perimiseksi.

Kreikan tulliviranomaiset ilmoittivat vuonna 2004 tullivirastolle, että Silcompan kreikkalaiselle yritykselle lähettämien tuotteiden toimituksia oli pidettävä sääntöjenvastaisina. Näin ollen tehtiin jälkiverotuspäätös, joka kattoi sekä Italian verosaatatavat että ylimääräisen veronoikaisun. Kyseiseen päätökseen kohdistuva menettely päättyi tulliviraston ja Silcompan vuonna 2017 tekemään sovintoon.

Kreikan tulliviranomaiset antoivat vuonna 2005 samojen unioniin vietäväksi tarkoitettujen liiketoimien osalta kaksi valmisteveron maksuunpanopäätöstä sillä perusteella, että Silcompan lähettämä alkoholi oli saatettu lainvastaisesti kulutukseen Kreikan alueella. Lisäksi Kreikan veroviranomaiset esittivät tullivirastolle virka-apupyynnön kyseessä olevia valmisteveroja koskevien saatavien perimiseksi. Tullivirasto antoi toimivaltaisena viranomaisena Silcompalle tiedoksi kaksi sovintoon perustuvaa maksuunpanopäätöstä.

⁵ Kyseisen verojärjestelmän mukaan sen piiriin kuuluviin tuotteisiin liittyvät valmisteverosaatatavat eivät vielä ole syntyneet, vaikka verotettava tapahtuma on jo toteutunut. Tällä järjestelmällä lykätään valmisteverosaatavan syntymistä siihen saakka, kunnes eräs verosaatavan syntymisen edellytyksistä täyttyy.

Silcompan näistä maksuunpanopäätöksistä tekemä oikaisuvaatimus hylättiin, minkä jälkeen Commissione tributaria regionale del Lazio (Lazion alueellinen verotuomioistuin, Italia) hyväksyi Silcompan valituksen. Tullivirasto teki kassaatiovalituksen Corte suprema di cassazione (ylin tuomioistuin, Italia), joka päätti pyytää unionin tuomioistuimelta ennakkoratkaisua.

Unionin tuomioistuin katsoi, että sellaisen riitautuksen yhteydessä, joka koskee täytäntöönpanotoimenpiteitä jäsenvaltiossa, jossa toisen jäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten esittämän valmisteveron kantamista koskevan pyynnön vastaanottaneella viranomaisella on kotipaikka, tämän jäsenvaltion toimivaltainen laitos voi kieltäytyä hyväksymästä tätä pyyntöä, sikäli kuin kyse on väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmästä sääntöjenvastaisesti poistetuista tuotteista, kun kyseinen pyyntö perustuu tosiseikkoihin, jotka liittyvät samoihin vientitoimiin, joista on jo kannettu valmisteveroa pyynnön vastaanottaneen viranomaisen kotipaikkajäsenvaltiossa.⁶

Unionin tuomioistuin huomautti, että Silcompan lähettämän etyylialkoholin lainvastaista myyntiä Kreikassa voidaan pitää yhtäältä asianomaisiin tuotteisiin kohdistuneena rikkomuksena tai sääntöjenvastaisuutena ja toisaalta seurauksena aiemmin Italiassa tapahtuneesta rikkomuksesta tai sääntöjenvastaisuudesta. Kansallisen tuomioistuimen tätä koskevasta ratkaisusta riippuen voidaan ajatella kahta mahdollisuutta.

Ensimmäinen mahdollisuus koskee tilannetta, jossa on kyse useista rikkomuksista tai sääntöjenvastaisuuksista, jotka ovat tapahtuneet useiden jäsenvaltioiden alueella, ja jossa kaksi jäsenvaltiota tai jopa useammat jäsenvaltiot katsovat olevansa toimivaltaisia kantamaan valmisteverot. Kun sääntöjenvastainen poistuminen väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmästä tapahtuu jäsenvaltiossa ja sitä seuraa valmisteveron alaisten tuotteiden tosiasiallinen kulutukseen luovuttaminen muussa jäsenvaltiossa, viimeksi mainittu jäsenvaltio ei voi myös kantaa valmisteveroa, joka koskee samoja vientitoimia. Kulutukseen luovuttaminen voi nimittäin tapahtua vain kerran. Tästä seuraa, että vaikka samojen valmisteveron alaisten tuotteiden siirrossa voi tapahtua useita perättäisiä rikkomuksia tai sääntöjenvastaisuuksia eri jäsenvaltioissa, vain se rikkomus tai sääntöjenvastaisuus, joka johti tuotteiden poistumiseen väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmästä tuotteiden siirron aikana, on otettava huomioon kyseisten verojen kantamiseksi, koska tämä rikkomus tai sääntöjenvastaisuus johti tuotteiden kulutukseen luovuttamiseen.⁷

Toinen mahdollisuus koskee tapausta, jossa jäsenvaltion viranomaiset ovat tukeutuneet johonkin rikkomuksen tai sääntöjenvastaisuuden tapahtumapaikkaa koskevista olettamista⁸ ja jossa toisen jäsenvaltion viranomaiset toteavat, että rikkomus tai

⁶ Direktiivin 92/12 6 artiklan 2 kohta ja 20 artikla.

⁷ Direktiivin 92/12 6 ja 20 artikla.

⁸ Direktiivin 92/12 20 artiklan 2 ja 3 kohta.

säännönvastaisuus on tosiasiallisesti tapahtunut viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa.⁹ Tällaisessa tilanteessa viimeksi mainitut viranomaiset soveltavat oikaisujärjestelmää, jonka nojalla viimeksi mainitun jäsenvaltion viranomaiset voivat kantaa valmisteveron kolmen vuoden määräajassa saateasiakirjan laatimisajankohdasta alkaen.¹⁰ Kyseisen määräajan päätyttyä ainoastaan se jäsenvaltio, joka on nojautunut johonkin näistä olettamista, voi pätevästi kantaa valmisteveron.

Siltä osin kuin on kyse säännöistä, jotka koskevat keskinäistä avunantoa valmisteveroihin liittyvien saatavien perinnässä, unionin tuomioistuin korosti aluksi toimivallan jakoa yhtäältä virka-apua pyytävän viranomaisen kotipaikkajäsenvaltion viranomaisten, jotka soveltavat kansallista lainsäädäntöään saatavaan ja sen täytäntöönpanon mahdollistavaan asiakirjaan, ja toisaalta sen viranomaisen, jolle pyyntö on osoitettu, kotipaikkajäsenvaltion viranomaisten, jotka soveltavat kansallista lainsäädäntöään täytäntöönpanotoimenpiteisiin, välillä.¹¹ Tämän keskinäisen luottamuksen periaatteen mukaisesti saatavan perinnän täytäntöönpanon mahdollistava asiakirja on tunnustettava sellaisenaan, ja sitä on sen viranomaisen, jolle pyyntö on osoitettu, kotipaikkajäsenvaltiossa käsiteltävä ilman eri toimenpiteitä asiakirjana, joka mahdollistaa virka-apua pyytävän viranomaisen kotipaikkajäsenvaltion saatavan perinnän täytäntöönpanon. Tästä seuraa, että viimeksi mainitun jäsenvaltion viranomaiset eivät voi kyseenalaistaa virka-apua pyytäneen jäsenvaltion viranomaisten arviointia siitä paikasta, jossa sääntöjenvastaisuus tai rikkomus on tapahtunut, koska tämä ainoana on toimivaltainen suorittamaan tällaisen arvioinnin. Tämän jälkeen unionin tuomioistuin katsoi, että saatavan perinnän täytäntöönpanon mahdollistavaa asiakirjaa ei voida panna täytäntöön sen viranomaisen kotipaikkajäsenvaltiossa, jolle pyyntö on osoitettu, jos tästä täytäntöönpanosta aiheutuisi samoja liiketoimia ja samoja tuotteita koskevien valmisteverojen kantaminen kahteen kertaan. Näin ollen on tarpeen sallia se, että jäsenvaltion toimivaltainen elin kieltäytyy tällaisen asiakirjan täytäntöönpanosta, jotta voidaan välttää se, että samanaikaisesti olisi olemassa kaksi lopullista päätöstä, jotka koskevat samojen tuotteiden verotusta ja joista toinen perustuu niiden sääntöjenvastaiseen poistumiseen väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmästä ja toinen niiden myöhempään kulutukseen luovuttamiseen. Unionin tuomioistuin totesi vielä, että tätä tulkintaa ei voida kyseenalaistaa oikeuskäytännöllä, jonka mukaan unionin lainsäätävä ei ole korottanut kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemistä ehdottomaksi periaatteeksi,¹² koska mainittu oikeuskäytäntö liittyy erityiseen asiayhteyteen, jossa on kyse tilanteesta, jossa tuotteet, joihin oli kiinnitetty ”lähtöjäsenvaltiossa” veromerkit, joilla on oma, niille ominainen arvo, joka erottaa ne sellaisista pelkistä kuiteista, jotka osoittavat tietyn rahasumman maksua kyseiset merkit

⁹ Direktiivin 92/12 20 artiklan 2 ja 3 kohdassa säädetään tällaisista olettamista kahdessa tapauksessa: ensimmäinen koskee tilannetta, jossa ei ole mahdollista todeta paikkaa, jossa rikkomus tai sääntöjenvastaisuus on tapahtunut, ja toinen tilannetta, jossa valmisteveron alaiset tuotteet eivät saavu määräpaikkaan, eikä paikkaa, jossa rikkomus tai sääntöjenvastaisuus on tapahtunut, ole mahdollista todeta.

¹⁰ Direktiivin 92/12 18 artiklan 1 kohta ja 19 artiklan 1 kohta.

¹¹ Direktiivin 76/308 12 artiklan 1 ja 3 kohta.

¹² Tuomio 13.12.2007, BATIG (C-374/06, EU:C:2007:788, 55 kohta).

antaneen jäsenvaltion veroviranomaisille, olivat joutuneet sääntöjenvastaisesti pois väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmästä tuotteiden varkauden takia.

Tuomio 29.4.2010, Dansk Transport og Logistik (C-230/08, [EU:C:2010:231](#))

Yhteisön tullikoodiksi – 202 artikla, 215 artiklan 1 ja 3 kohta, 217 artiklan 1 kohta ja 233 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohta – Takavarikoitujen ja samanaikaisesti tai myöhemmin valtiolle menetetyiksi julistettujen tavaroiden käsite – Tullikoodin soveltamisasetus – 867 a artikla – Direktiivi 92/12/ETY – 5 artiklan 1 ja 2 kohta, 6 artikla, 7 artiklan 1 kohta sekä 8 ja 9 artikla – Kuudes arvonlisäverodirektiivi – 7 artikla, 10 artiklan 3 kohta ja 16 artiklan 1 kohta – Tavaroiden säännösten vastainen tuonti – TIR-carnet'n nojalla suoritettujen tavaroiden kuljetukset – Takavarikointi ja hävittäminen – Sen jäsenvaltion määrittäminen, jossa tullivelka sekä valmistevero- ja arvonlisäverosaatavat syntyvät – Tulli- ja verovelkojen lakkaaminen

Tanskalainen tuomioistuin esitti unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisukysymyksen riita-asiassa, joka koski tullien, valmisteveron ja arvonlisäveron kantamista savukkeista, jotka oli salakuljetettu TIR-carnet'n nojalla suoritetuilla kuljetuksilla. Savukkeet otettiin välittömästi haltuun ja hävitettiin. Kysymys koski lähinnä sitä, säilyykö salakuljettamalla maahantuotuihin tavaroihin liittyvä tulli- ja verovelka ja voidaanko se periä, vaikka tavarat otetaan haltuun, takavarikoidaan tai hävitetään.

Unionin tuomioistuin katsoi, että direktiivin 92/12, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 96/99, 5 artiklan 1 kohdan kolmatta alakohtaa ja 6 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että tavaroita, jotka paikalliset tulli- ja veroviranomaiset takavarikoivat niitä unionin alueelle tuotaessa ja jotka nämä viranomaiset samanaikaisesti tai myöhemmin hävittävät ja jotka ovat koko ajan niiden hallussa, ei ole pidettävä unioniin tuotuina, joten valmisteverotettava tapahtuma ei niiden osalta toteudu. Tavaroita, jotka takavarikoidaan sen jälkeen, kun ne on tuotu säännösten vastaisesti unionin alueelle eli kun ne ovat ohittaneet alueen, jolla ensimmäinen unionin alueen tullitoimipaikka sijaitsee, ja jotka mainitut viranomaiset samanaikaisesti tai myöhemmin hävittävät sekä jotka ovat koko ajan niiden hallussa, ei ole pidettävä ”väliaikaisesti valmisteverottomina” mainitun direktiivin 5 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan ja 6 artiklan 1 kohdan c alakohdan, asetuksen N:o 2913/92, sellaisena kuin se on muutettuna asetuksella N:o 955/1999, 84 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 98 artiklan sekä asetuksen N:o 2454/93, sellaisena kuin se on muutettuna asetuksella N:o 1662/1999, 867 a artiklan yhdessä luetuissa säännöksissä tarkoitetulla tavalla, joten näiden tavaroiden osalta valmisteverotettava tapahtuma toteutuu ja valmisteverosaatava syntyy.

Unionin tuomioistuin täsmensi lisäksi, että direktiivin 92/12, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 96/99, 6 artiklan 1 kohtaa ja 7 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että sen jäsenvaltion viranomaiset, jossa unioniin säännösten vastaisesti tuodut tavarat on havaittu ja takavarikoitu, viranomaiset ovat toimivaltaisia kantamaan valmisteverot, jos näitä tavaroita on pidetty hallussa kaupallisiin tarkoituksiin.

Ennakkoratkaisupyyntöön esittäneen tuomioistuimen oli ratkaistava, täyttyikö tämä edellytys sen käsiteltävänä olleessa asiassa.

Tuomio 28.1.2016, BP Europa (C-64/15, [EU:C:2016:62](#))

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Valmisteveroja koskeva yleinen järjestelmä – Direktiivi 2008/118/EY – Valmisteveron alaisia tavaroita väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä siirrettäessä tapahtunut sääntöjenvastaisuus – Väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä olevien tavaroiden siirto – Luovutushetkellä puuttuvat tavarat – Valmisteveron kantaminen, ellei esitetä näyttöä tavaroiden tuhoutumisesta tai menettämisestä

BP Europa toimitti tammikuussa 2011 Alankomaissa sijaitsevasta verottomasta varastosta laivalla 2,4 miljoonaa litraa kaasuöljyä Saksassa sijaitsevaan verottomaan varastoon. Kuljetus tapahtui valmisteveron alaisten tuotteiden väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä. Saksassa sijaitsevan verottoman varaston omistaja havaitsi toimituksen jälkeen, että alkuperäisestä määrästä puuttui 4 854 litraa kaasuöljyä, ja ilmoitti asiasta tulliviranomaisille. Saksan veroviranomaiset kantoivat tämän jälkeen energiaveron puuttuvan kaasuöljlyn määrästä. BP Europa riitautti kyseisen päätöksen.

Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa), jonka käsiteltäväksi asia oli saatettu, tiedusteli unionin tuomioistuimelta olennaisilta osin sitä, mitä verosaatavan syntymistä koskevia sääntöjä on direktiivin 2008/118 mukaisesti sovellettava tavaroihin, jotka liikkuvat väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä, tilanteessa, jossa todetaan, että luovutushetkellä osa lähtöpaikalla olleista tavaroista puuttuu. Se kysyi täsmällisemmin, onko direktiivin 2008/118 20 artiklan 2 kohdan mukaan niin, että valmisteveron alaisia tuotteita koskeva väliaikaisen verottomuuden järjestelmä päättyy, kun tuotteiden puuttuminen havaitaan pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa toimituksen yhteydessä. Lisäksi saksalainen tuomioistuin kysyi unionin tuomioistuimelta, ovatko direktiivin 2008/118 säännökset esteenä sellaiselle kansalliselle täytäntöönpanosäännökselle, jossa ei mainita nimenomaisesti, että direktiivin 2008/118 10 artiklan 2 kohdassa tarkoitetun sääntöjenvastaisuuden on täytynyt johtaa kyseisten tuotteiden luovuttamiseen kulutukseen.

Unionin tuomioistuin totesi, että direktiivin 2008/118 20 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä olevien valmisteveron alaisten tavaroiden siirto päättyy kyseisessä säännöksessä tarkoitetulla tavalla silloin, kun hetkellä, jona kyseiset tavarat sisältänyt kuljetusväline on kokonaan purettu, tavaroiden vastaanottaja havaitsee, että osa luovutettavaksi tarkoitetuista tavaroista puuttuu.

Direktiivin 2008/118 20 artiklan 2 kohdan sanamuodolla viitataan nimittäin tavaroihin itseensä mainitsematta lainkaan niitä välineitä, joilla tavarat kuljetetaan. Tavaroiden luovutusajankohdan määrittämiseksi on näin ollen otettava huomioon se ajankohta,

jolloin tavaroiden vastaanottaja tosiasiaassa vastaanottaa ne, eikä ainoastaan sitä hetkeä, jona tavarat sisältävä säiliö – mikä se sitten onkaan – kuljetetaan vastaanottajalle.

Kyseisen direktiivin 20 artikla kuuluu sen IV lukuun, jonka otsikko on ”Valmisteveron alaisten tavaroiden väliaikaisesti verottomat siirrot”. Kyseisen luvun säännöksiin sisältyvät myös mainitun direktiivin 19 artiklan 2 kohdan c alakohdan säännökset, joiden mukaan rekisteröidyn vastaanottajan on suostuttava tarkastuksiin, jotta määräjäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset voivat varmistaa, että tavarat on tosiasiallisesti vastaanotettu. Unionin lainsäätäjä on näin halunnut tehdä mainitusta tavaroiden tosiasiallisesta vastaanottamisesta ratkaisevan seikan niiden edellytysten joukossa, joiden perusteella väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä liikkuvien tavaroiden siirtoa on niiden luovutuksen yhteydessä arvioitava. Mainitun luvun yksikään muu säännös ei johda erilaiseen tulkintaan.

Koska direktiivin 2008/118 20 artiklan 2 kohdan säännöksissä täsmennetään, milloin valmisteveron alaisten tavaroiden siirtyminen väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä päättyy, niiden tarkoituksena on määrittää se ajankohta, josta alkaen katsotaan, että kyseiset tavarat on luovutettu kulutukseen, ja näin ollen määrittää ajankohta, jolloin kyseisiä tavaroita koskeva valmisteverosaatava syntyy.

Lisäksi on todettava, että koska valmistevero on – kuten direktiivin 2008/118 yhdeksännessä perustelukappaleessa todetaan – kulutusvero, jonka määrä perustuu kulutukseen tarjottujen tavaroiden määrään, kyseisen verosaatavan syntyajankohta on vahvistettava siten, että asianomaisten tavaroiden määrä voidaan määrittää täsmällisesti.

Unionin tuomioistuin lisäsi, että direktiivin 2008/118 7 artiklan 2 kohdan a alakohdan ja 10 artiklan 2 kohdan säännöksiä yhdessä tarkasteltuna on tulkittava siten, että kyseisten säännösten soveltamisalaan kuuluvat tilanteet eivät sisällä mainitun direktiivin 7 artiklan 4 kohdassa tarkoitettua tilannetta ja että vaikka kansallisessa säännöksessä, jolla pannaan täytäntöön direktiivin 2008/118 10 artiklan 2 kohta, ei mainita nimenomaisesti, että sääntöjenvastaisuuden, josta direktiivin kyseisellä säännöksellä säädetään, on täytynyt johtaa asianomaisten tavaroiden luovuttamiseen kulutukseen, tällaisen maininnan puuttuminen ei ole esteenä kyseisen kansallisen säännöksen soveltamiselle tilanteessa, jossa todetaan hävikkejä, jotka välttämättä merkitsevät tällaista kulutukseen luovuttamista.

Direktiivin 2008/118 10 artiklan 2 kohta ja 7 artiklan 2 kohdan a alakohta koskevat nimittäin tapausta, jossa sääntöjenvastaisuus, joka on havaittu valmisteveron alaisia tavaroita väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä siirrettäessä, on johtanut siihen, että kyseiset tavarat on luovutettu kulutukseen poistamalla ne mainitusta järjestelmästä. Näin ollen kansallisessa säännöksessä, jolla pannaan täytäntöön direktiivin 2008/118 10 artiklan 2 kohta, ei lähtökohtaisesti voida säätää, että tällaisen sääntöjenvastaisuuden katsotaan tapahtuneen siinä jäsenvaltiossa, jossa se havaittiin, ja sinä ajankohtana, jona se havaittiin, ilman, että tämän olettaman edellytykseksi

asetetaan sitä, että kyseinen sääntöjenvastaisuus on johtanut asianomaisten tavaroiden luovuttamiseen kulutukseen.

Se, että väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä olevien valmisteveron alaisten tavaroiden luovutuksen yhteydessä havaitaan hävikkejä, koskee välttämättä menneeseen ajoittuvaa tilannetta, jonka aikana puuttuvat tavarat eivät ole olleet luovutuksen kohteena ja joiden siirto ei näin ollen ole direktiivin 2008/118 20 artiklan 2 kohdan mukaisesti päättynyt. Kyseinen tilanne merkitsee näin ollen mainitun direktiivin 10 artiklan 6 kohdassa tarkoitettua sääntöjenvastaisuutta. Tällainen sääntöjenvastaisuus merkitsee välttämättä poistumista väliaikaisen verottomuuden järjestelmästä ja siten mainitun direktiivin 7 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaisesti oletettua kulutukseen luovuttamista.

Sääntöjenvastaisuus, josta direktiivin 2008/118 10 artiklan 2 kohdassa säädetään, koskee sitä paitsi muuta kuin mainitun direktiivin 7 artiklan 4 kohdassa tarkoitettua tilannetta, eli toisin sanoen muuta kuin ”valmisteveron alaisten tavaroiden täydellistä tuhoutumista tai lopullista menettämistä”. Jos tällainen väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä olevien valmisteveron alaisten tavaroiden täydellinen tuhoutuminen tai lopullinen menettäminen näytetään toteen, tällaisessa tilanteessa ei näin ollen voi olla kyse direktiivin 2008/118 7 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettua kulutukseen luovutuksesta eikä siis myöskään kyseisen direktiivin 10 artiklan 2 kohdan soveltamisesta. Kyseisten säännösten soveltamisalaan kuuluvat tilanteet eivät näin ollen sisällä mainitun direktiivin 7 artiklan 4 kohdassa tarkoitettua tilannetta.

Unionin tuomioistuin täsmensi vielä, että direktiivin 2008/118 10 artiklan 4 kohtaa on tulkittava siten, että sitä sovelletaan paitsi silloin, kun väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä liikkuvat tavaramäärät ovat kokonaisuudessaan jääneet saapumatta määräpaikkaansa, myös silloin, kun ainoastaan osa kyseisistä tavaroista ei ole saapunut määräpaikkaan.

Direktiivin 2008/118 10 artiklan 4 kohdan sanamuodostakin nimittäin ilmenee, ettei kyseisen säännöksen soveltamista ole rajattu tapaukseen, jossa väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä liikkuvat tavaramäärät ovat kokonaisuudessaan jääneet saapumatta määräpaikkaansa. Direktiivin 2008/118 10 artiklan 4 kohta sijoittuu asiayhteyteen, jossa unionin lainsäätäjä on halunnut ottaa huomioon kaikki sääntöjenvastaisuudet, mukaan lukien näin ollen sellaiset, joka koskevat ainoastaan osaa siirrosta.

1.2. Valmisteverosaatavan syntyminen siinä tapauksessa, että yksityishenkilö hankkii valmisteveron alaisia tuotteita

Tuomio 2.4.1998 (täysistunto), EMU Tabac ym. (C-296/95, [EU:C:1998:152](#))

Valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta annettu neuvoston direktiivi 92/12/ETY – Jäsenvaltio, jossa valmistevero on maksettava – Ostaminen asiamiehen välityksellä

EMU Tabac, joka oli tupakkatuotteiden vähittäismyyjä Luxemburgissa, ja The Man in Black Ltd olivat Enlightened Tobacco Companyn tytäryhtiöitä. Nämä yhtiöt olivat ottaneet käyttöön järjestelmän, jonka avulla Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuva henkilö sai "nojatuolistaan poistumatta" tupakkatuotteita, jotka hän oli ostanut Luxemburgissa sijaitsevalta EMU:lta, ja käyttäneet tällaista järjestelmää.

Ostaja pyrki tällaisen järjestelmän avulla välttämään Yhdistyneessä kuningaskunnassa sovellettavat valmisteverot, jotka olivat huomattavasti korkeammat kuin Luxemburgissa maksettavat valmisteverot. Asiakkaat, jotka toimivat The Man in Black -yrityksen välityksellä, saattoivat tilata kerralla enintään 800 savuketta. Kyseinen välittäjä huolehti tavaroiden kuljetuksesta Luxemburgista Yhdistyneeseen kuningaskuntaan ja vastasi myös siitä, että vähittäismyyjä EMU Tabacille ja rahdinkuljettajalle maksetaan niille kuuluva rahasumma, josta kyseinen välittäjä vähensi palkkionsa.

Commissioners of Customs and Excise (Yhdistyneen kuningaskunnan tulliviranomainen) otti vuonna 1995 Doverissa haltuunsa tiettyjä määriä maahantuotavia tupakkatuotteita, kuten niillä oli Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännön mukaan oikeus tehdä siinä tapauksessa, että tuotteista on maksettava valmistevero.

Yhdistyneen kuningaskunnan tulliviranomaista vastaan käynnistetyn tuomioistuinvalvontamenettelyn yhteydessä nämä kaksi yhtiötä katsoivat, että koska tuonnit suoritettiin Luxemburgin suurherttuakunnassa valmisteveron maksaneiden yksityishenkilöiden tarpeisiin, kyseiset tuotteet oli vapautettu valmisteverosta Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja että tulliviranomaisten suorittama tuotteiden haltuunotto oli näin ollen lainvastainen.

Court of Appeal (ylin tuomioistuin, Yhdistynyt kuningaskunta) esitti yhteisöjen tuomioistuimelle kysymyksiä valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta järjestelmästä annetun yhteisön direktiivin tulkinnasta.

Yhteisöjen tuomioistuin vastasi, että direktiiviä 92/12 on tulkittava siten, että se ei estä valmisteveron kantamista jäsenvaltiossa A sellaisista tuotteista, jotka on luovutettu kulutukseen jäsenvaltiossa B, jossa ne on hankittu yhtiöltä X jäsenvaltiossa A olevien yksityishenkilöiden tarpeisiin, kun välittäjänä toimii yhtiö Y asiamiehen ominaisuudessa palkkiota vastaan ja kun otetaan huomioon, että tavaroiden kuljetuksen jäsenvaltiosta B jäsenvaltioon A on järjestänyt yhtiö Y yksityishenkilöiden lukuun ja sen on toteuttanut ammattimainen kuljettaja maksua vastaan.

Tämän päätelmän tekemiseksi yhteisöjen tuomioistuin korosti ensinnäkin direktiivissä tehtyä erottelua yhtäältä kaupallisiin tarkoituksiin ja toisaalta henkilökohtaiseen

käyttöön tarkoitettujen tavaroiden välillä. Direktiivissä säädetään, että 8 artiklassa tarkoitetun valmisteveron alaisten tavaroiden hallussapidon puhtaasti henkilökohtaisen luonteen toteaminen edellyttää, että yksityishenkilö on hankkinut nämä tavarat, että ne on hankittu yksityishenkilön omaan käyttöön ja että yksityishenkilö on kuljettanut ne. Lisäksi yhteisöjen tuomioistuin totesi, että kun yhteisön lainsäätäjä päätti viitata direktiivin yhteydessä asiamiehen osallistumiseen, se teki sen nimenomaisesti. Yhdessäkään kieliversiossa ei kuitenkaan nimenomaisesti säädetä tällaisesta asiamiehen osallistumisesta.

Yhteisöjen tuomioistuin totesi tältä osin, että yhteisön toimielinten antamien säädösten yhdenmukaisen tulkinnan tarve on esteenä sille, että epävarmassa tilanteessa jokin säännös otetaan huomioon erikseen, ja se päinvastoin edellyttää, että säännöstä tulkitaan ja sovelletaan muilla virallisilla kielillä laadittujen versioiden valossa. Kaikilla kieliversioilla on lähtökohtaisesti sama arvo, joka ei voi vaihdella sen mukaan, mikä on kyseessä olevaa kieltä puhuvan väestön määrä näissä jäsenvaltioissa.

Yhteisöjen tuomioistuin totesi, että direktiivin 92/12 8 artiklaa, jossa säädetään, että yksityishenkilöiden omiin tarpeisiinsa hankkimien ja itse kuljettamien tuotteiden valmistevero on kannettava siinä jäsenvaltiossa, josta ne hankitaan, ei voida soveltaa silloin, kun valmisteveron alaisten tuotteiden osto ja/tai kuljetus on tapahtunut asiamiehen välityksellä. Niinpä siinä tapauksessa, jossa yhdestä jäsenvaltiosta peräisin olevat tavarat kuljetetaan toiseen jäsenvaltioon siten, että välittäjänä toimii maksua vastaan elinkeinonharjoittaja, joka on etukäteen hankkinut asiakkaat viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa ja joka on järjestänyt tavaroiden tuonnin, valmistevero on maksettava tässä jälkimmäisessä jäsenvaltiossa.

Yhteisöjen tuomioistuin esitti lopuksi, että direktiivissä säädetään nimenomaisesti, että tällaisissa olosuhteissa siinä jäsenvaltiossa, jossa tavarat on ostettu, maksettu valmistevero on palautettava kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi.

Tuomio 23.11.2006, Joustra (C-5/05, [EU:C:2006:733](#))

Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Direktiivi 92/12/ETY – Valmisteverot – Viini – 7–10 artikla – Veron kantamiseen oikeutetun jäsenvaltion määrittäminen – Yksityishenkilön omiin tarpeisiinsa ja muiden yksityishenkilöiden tarpeisiin tekemät hankinnat – Kuljetusyritys kuljettaa tuotteet toiseen jäsenvaltioon – Määräjäsenvaltiossa sovellettava järjestelmä

Joustra tilasi vuosittain Ranskasta viiniä sekä omiin että viinikerhon, johon hän kuului, muiden jäsenten tarpeisiin. Joustran tilaama viini luovutettiin kulutukseen ja siitä maksettiin valmistevero Ranskassa. Hänen pyynnöstään alankomaalainen kuljetusyritys haki viinin Ranskasta ja kuljetti sen Alankomaihin toimitettavaksi Joustran kotiin, jossa viini varastoitiin muutamaksi päiväksi ennen sen toimittamista viinikerhon muille jäsenille. Joustra maksoi ensin viinin ja kuljetuksen hinnan, minkä jälkeen kukin

viinikerhon jäsen maksoi hänelle toimitettua viinimäärää vastaavan osuuden viinin hinnasta sekä osan kuljetuskustannuksista, laskettuna mainittujen määrien suhteessa. Yksittäisille viinikerhon jäsenille toimitetut määrät eivät ylittäneet enimmäismäärää, joka esitettiin direktiivissä 92/12, sellaisena kuin se oli muutettuna direktiivillä 92/108, ohjearvona sen kannalta, oliko tuotteet tarkoitettu kaupallisiin tarkoituksiin, ja joka oli 90 litraa viiniä, josta enintään 60 litraa kuohuviiniä. Joustra ei harjoittanut kyseistä toimintaa ammattimaisesti tai voitontavoittelutarkoituksessa.

Alankomaiden veroviranomaiset kantoivat viinistä 906,20 euron valmisteveron.

Joustra kiisti velvollisuutensa maksaa valmistevero. Direktiivillä 92/12 vapautetaan yksityishenkilöiden omaan käyttöön hankkimat ja itse kuljettamat tuotteet valmisteverosta tuontijäsenvaltiossa. Hänen mukaansa kyseisessä artiklassa oleva ilmaisu ”itse kuljettamat” ei ole esteenä kyseisen artiklan tulkitsemiselle siten, että veroa ei kanneta määräjäsenvaltiossa, kun yksityishenkilö itse ostaa tuotteita, joista kannetaan valmistevero toisessa jäsenvaltiossa, ja antaa kolmannen tehtäväksi kuljettaa ne määräjäsenvaltioon yksityishenkilön toimeksiannosta ja hänen lukuunsa.

Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaiden ylin tuomioistuin) tiedusteli yhteisöjen tuomioistuimelta kyseisen käsitteen tulkintaa.

Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että direktiiviä 92/12 on tulkittava siten, että kun yksityishenkilö, joka ei toimi ammattimaisesti eikä tavoittele voittoa, hankkii yhdestä jäsenvaltiosta omiin ja muiden yksityishenkilöiden tarpeisiin valmisteveron alaisia tuotteita, jotka on luovutettu kulutukseen tässä jäsenvaltiossa, ja antaa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen kuljetusyrityksen tehtäväksi kuljettaa nämä tuotteet hänen lukuunsa, on sovellettava kyseisen direktiivin 7 artiklaa eikä 8 artiklaa, joten valmistevero kannetaan myös tällaisessa toisessa jäsenvaltiossa.

Direktiiviä 92/12 sovellettaessa tuotteita, joita ei pidetä hallussa henkilökohtaisiin tarkoituksiin, on nimittäin väistämättä katsottava pidettävän hallussa kaupallisiin tarkoituksiin ja niihin on näin ollen sovellettava tämän direktiivin 7 artiklaa eikä 8 artiklaa. Kyseisen 8 artiklan soveltamisen edellytyksenä on se, että kyseessä olevat tuotteet hankkinut yksityishenkilö on kuljettanut ne henkilökohtaisesti. Kyseisen direktiivin 7 artiklan 6 kohdan nojalla ensimmäisessä jäsenvaltiossa maksetut valmisteverot on tällaisessa tapauksessa palautettava direktiivin 22 artiklan 3 kohdan mukaisesti.

Tuomio 14.3.2013, komissio v. Ranska (C-216/11, [EU:C:2013:162](#))

Jäsenyyssvelvoitteiden noudattamatta jättäminen – Direktiivi 92/12/ETY – Valmisteverot – Jäsenvaltiosta hankitut ja sieltä toiseen jäsenvaltioon kuljetetut tupakkatuotteet – Yksinomaan määrälliset arviointiperusteet – SEUT 34 artikla – Tuonnin määrälliset rajoitukset

Unionin tuomioistuimessa nostettiin Ranskaa vastaan kanne, jossa vaadittiin toteamaan, että direktiivin 92/12 ja SEUT 34 artiklan vastaista oli puhtaasti määrällisen perusteen käyttäminen sen arvioimiseksi, onko se, että yksityishenkilöt pitävät hallussaan toisesta jäsenvaltiosta peräisin olevaa valmistettua tupakkaa, luonteeltaan kaupallista, kun tällaista arviointiperustetta sovelletaan ajoneuvoa eikä henkilöä kohti ja kun sitä sovelletaan yleisesti kaikkien tupakkatuotteiden yhteismäärään (eli 2 kilogrammaa ajoneuvoa kohti).

Unionin tuomioistuin totesi ensinnäkin, että jäsenvaltio, joka käyttää tällaista arviointiperustetta yleisesti kaikkien tupakkatuotteiden yhteismäärään, ei noudata direktiivin 92/12 ja erityisesti sen 8 ja 9 artiklan mukaisia velvoitteitaan.

Direktiivin 9 artiklan 2 kohdassa säädetään nimittäin tietyistä perusteista sen ratkaisemiseksi, pidetäänkö tuotteita hallussa kaupallisiin tarkoituksiin. Erityisesti on niin, että – kuten 9 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan sanamuodostakin jo ilmenee – jäsenvaltioiden on voidakseen todeta, että tuotteita pidetään hallussa kaupallisiin tarkoituksiin, otettava muun muassa huomioon useita seikkoja, joista hallussa pidettyjen tuotteiden määrä on vain yksi useiden muiden joukossa. Lisäksi 9 artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa säädetään tältä osin, että jäsenvaltiot voivat vahvistaa ohjetasoja – kuitenkin yksinomaan näyttöä varten. Tästä seuraa, ettei 9 artiklan 2 kohdassa anneta jäsenvaltioille mahdollisuutta todeta, että tuotteita pidetään hallussa kaupallisiin tarkoituksiin, tukeutumalla yksinomaan hallussa pidettyjen tuotteiden puhtaasti määrälliseenajaan.

Lisäksi unionin tuomioistuin totesi, että kun direktiivissä 92/12 vahvistetaan nimenomaisesti vähimmäisrajoja useille eri tupakkatuoteluokille, siinä annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus vahvistaa hallussa pidettyjen tupakkatuotteiden painon mukaan määräytyviä rajoja kaikkien tuotteiden osalta ainoastaan sillä edellytyksellä, että kutakin kyseisistä vähimmäisrajoista noudatetaan.

Se esitti vielä, että koska direktiivin 9 artiklan 2 kohdan tarkoituksena on säätää edellytyksistä, joilla valmistevero kannetaan tuotteiden haltijalta 9 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan mukaisesti, 9 artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa säädettyjen ohjeellisten vähimmäisrajojen on katsottava kohdistuvan tuotteiden haltijaan siten, että niitä sovelletaan kutakin henkilöä kohti.

Tuomio 18.7.2013, Metro Cash & Carry Danmark (C-315/12, [EU:C:2013:503](#))

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

Tanskalaisella yhtiöllä Metrolla oli tukkumyyntipisteitä, jotka oli varattu elinkeinonharjoittajille ja jotka toimivat niin sanotulla "cash and carry" -järjestelmällä. Tässä jakelutekniikassa asiakaskortin omistavat asiakkaat hankkivat myyntipisteistä tavaroita, jotka he maksoivat käteisellä ja kuljettivat itse ulos kaupasta.

Pääasia koski väkevien alkoholijuomien valmisteveroa, joka oli Ruotsissa paljon korkeampi kuin Tanskassa. Tästä syystä Tanskan valmisteveron alaisten alkoholijuomien hankkiminen ja vieminen Ruotsiin oli taloudellisesti houkuttelevaa. Ruotsin valmisteveroa ei kanneta väkevästä alkoholijuomista, jotka yksityishenkilöt hankkivat Tanskassa omaan käyttöönsä ja kuljettavat itse. Jos tuotteet sen sijaan hankitaan kaupallisia tarkoituksia varten, Ruotsin valmisteverotusta sovelletaan.

Tanskassa juomia ostaneiden ruotsalaisten elinkeinonharjoittajien verotusta oikaistiin, ja Ruotsin veroviranomaiset velvoittivat Metron vaatimaan ruotsalaisilta asiakkailtaan yksinkertaistetun saateasiakirjan, joka on tarkoitettu valmisteveron alaisille tuotteille, jotka liikkuvat valtioiden välillä.

Østre Landsret (Itä-Tanskan alueellinen muutoksenhakutuomioistuin) hylkäsi Metron kyseisestä päätöksestä nostaman kanteen. Metro valitti tuomiosta ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen eli Højesteretiin (korkein oikeus, Tanska), joka esitti unionin tuomioistuimelle kysymyksen muun muassa siitä, oliko direktiivin 92/12 7–9 artiklaa ja asetuksen N:o 3649/92 1 ja 4 artiklaa tulkittava siten, että niissä edellytetään taloudellisen toimijan selvittävän, aikovatko muista jäsenvaltioista tulevat ostajat maahantuoda valmisteveron alaisia tavaroita toiseen jäsenvaltioon, ja tarvittaessa, ovatko tuotavat tavarat tarkoitettu yksityiseen vai kaupalliseen käyttöön.

Unionin tuomioistuin vastasi, että direktiivin 92/12, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 92/108, 7–9 artiklaa ja asetuksen N:o 3649/92 1–4 artiklaa on tulkittava siten, ettei niissä aseteta taloudelliselle toimijalle velvollisuutta tarkastaa, aikovatko muista jäsenvaltioista tulevat ostajat maahantuoda toiseen jäsenvaltioon valmisteveron alaisia tuotteita, ja tarvittaessa, ovatko tällaisen tuonnin tarkoitukset yksityisiä vai kaupallisia.

Asetuksen N:o 3649/92 1 artiklassa nimittäin säädetään, että jos valmisteveron alaiset tuotteet, jotka on jo luovutettu kulutukseen jäsenvaltiossa, on tarkoitus käyttää toisessa jäsenvaltiossa direktiivin 92/12 7 artiklassa säädettyihin tarkoituksiin, on yhteisön sisällä liikkumisesta vastaavan henkilön laadittava yksinkertaistettu saateasiakirja. Näiden säännösten perusteella ei kuitenkaan voida katsoa, että tavarantoimittajan – ellei se itse ole "yhteisön sisällä liikkumisesta vastaava henkilö" asetuksen N:o 3649/92 1 artiklan nojalla – olisi tarkastettava niiden edellytysten täyttyminen, joilla tällainen vastaava henkilö voi laatia ja toimittaa tavarantoimittajalle mainitun yksinkertaistetun saateasiakirjan sen säilyttämistä varten.

Lisäksi direktiivin 92/12 7 artiklan 3 kohdan mukaan 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. Tästä johtuu ensiksi, ettei sellaista toimijaa, kuten tavarantoimittaja, joka ei huolehdi myytyjen tuotteiden luovutuksesta, voida katsoa mainitun 7 artiklan 3 kohdassa tarkoitetuksi ”henkilöksi”, joka luovuttaa tuotteet. Tällaista toimijaa ei myöskään voida katsoa mainitun 7 artiklan 3 kohdassa tarkoitetuksi henkilöksi, joka ”pitää hallussaan luovutukseen tarkoitettuja tavaroita”, koska se ei voi noutotukkukauppatoiminnassaan taata toisesta jäsenvaltiosta tuleville asiakkaille myytyjen tuotteiden kaupallista käyttöä tai näiden tuotteiden todellista toimittamista tällaiseen toiseen jäsenvaltioon.

Unionin tuomioistuin totesi lisäksi, että direktiivin 2008/118 32–34 artiklaa on tulkittava siten, että niissä ei tehdä direktiivin 92/12, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 92/108, 7-9 artiklaan huomattavia muutoksia, vaan niissä toistetaan kyseisten artiklojen sisältö selventäen niitä.

Unionin tuomioistuin totesi vielä, että direktiivin 92/12, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 92/108, 8 artiklaa on tulkittava siten, että se voi kattaa valmisteveron alaisten tuotteiden ostamisen silloin, kun yksityishenkilöt ovat ostaneet nämä tuotteet omiin tarpeisiinsa ja kuljettavat ne itse, mikä toimivaltaisten kansallisten viranomaisten on tarkistettava tapauskohtaisesti.

2. Valmisteverojen maksaminen

Tuomio 15.6.2006, Heintz van Landewijck (C-494/04, [EU:C:2006:407](#))

Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Direktiivi 92/12/ETY – Valmistevero – Veromerkit – Kuudes arvonlisäverodirektiivi – 2 ja 27 artikla – Valmisteveromerkkien häviäminen

Landewijck harjoitti Luxemburgissa valmistetun tupakan tukkumyyntiä, mitä varten sillä oli lupa toimia valtuutettuna varastonpitäjänä. Kyseinen yritys teki Alankomaiden valmisteverolainsäädännön mukaisesti Belastingdienst/Douane te Amsterdamille (Amsterdamin vero- ja tullivirasto, Alankomaat) kaksi valmistetun tupakan valmisteveromerkkejä koskevaa hakemusta ja antoi Securicor Omega -yhtiön tehtäväksi toimittaa ne sille. Veromerkit kuitenkin katosivat toimituksen aikana.

Landewijck ilmoitti verotarkastajalle (jäljempänä tarkastaja), että se ei ollut saanut veromerkkejä eikä niitä siten voitu käyttää ja että Securicor Omega oli kiistänyt vastuunsa niiden katoamisesta. Tarkastaja hylkäsi kaikki puuttuvien veromerkkeistä maksettavien tai maksettujen määrien korvaamista tai palauttamista koskevat vaatimukset. Tarkastaja hylkäsi myös kyseisestä päätöksestä tehdyn oikaisuvaatimuksen. Gerechtshof te Amsterdamille (Amsterdamin muutoksenhakutuomioistuin, Alankomaat) tehty valitus todettiin perusteettomaksi. Asia

saatettiin kassaatiovalituksella vireille Hoge Raad der Nederlandenissa (Alankomaiden ylin tuomioistuin), joka oli ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin.

Se esitti yhteisöjen tuomioistuimelle useita ennakkoratkaisukysymyksiä, joilla se halusi erityisesti selvittää, voiko jäsenvaltio direktiiviä 92/12 rikkomatta olla palauttamatta kantajayhtiön veromerkkejä ostamalla maksamien valmisteverojen määrää, kun kyseiset veromerkit ovat hävinneet ennen kuin ne on voitu kiinnittää kansallisella alueella kulutettavaksi tarkoitettuihin tupakkatuotteisiin, vaikka ei olekaan mahdotonta, että ulkopuoliset ovat käyttäneet tai käyttävät veromerkkejä kiinnittämällä ne lainvastaisesti markkinoille saatettuun valmistettuun tupakkaan.

Yhteisöjen tuomioistuin selitti, että direktiivi 92/12 tai suhteellisuusperiaate ei estä sitä, että jäsenvaltiot, jotka ovat käyttäneet mahdollisuutta säätää, että tuotteet, jotka on tarkoitettu luovutettaviksi kulutukseen niiden alueella, on varustettava veromerkeillä, antavat säännöksiä, joissa ei säädetä maksettujen valmisteverojen määrän palauttamisesta, jos valmisteveromerkit ovat hävinneet ennen kuin ne on kiinnitetty tupakkatuotteisiin, mikäli häviäminen ei johtunut ylivoimaisesta esteestä tai onnettomuudesta ja mikäli asiassa ei ole osoitettu, että veromerkit on tuhottu tai tehty lopullisesti käyttökelvottomiksi, ja joissa näin ollen asetetaan taloudellinen vastuu veromerkkien katoamisesta niiden hankkijalle.

Kansallinen lainsäädäntö, jossa sallittaisiin valmisteveromerkkien hankkijan saavan palautuksen väittämällä yksinkertaisesti niiden kadonneen, helpottaisi väärinkäytöksiä ja petoksia. Väärinkäytösten ja petosten estäminen on kuitenkin nimenomaisesti yksi yhteisön lainsäädännöllä tavoitelluista päämääristä. Niinpä kansallisilla säännöksillä, joilla asetetaan veromerkkien häviämisen sattuessa taloudellinen vastuu merkkien katoamisesta niiden hankkijalle, myötävaikutetaan kyseisten merkkien väärinkäytösten estämistä koskevan päämäärän toteutumiseen.

Tuomio 13.12.2007, BATIG (C-374/06, [EU:C:2007:788](#))

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Direktiivi 92/12/ETY – Valmisteveron alaiset tuotteet – Veromerkit – Tuotteen joutuminen sääntöjenvastaisesti pois väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmästä – Varkaus – Luovuttaminen kulutukseen siinä jäsenvaltiossa, jossa varkaus on tapahtunut – Toisen jäsenvaltion antamien, varastettuihin tuotteisiin jo kiinnitettyjen veromerkkien arvon palauttamatta jättäminen

Tuxedo GmbH -niminen yritys hankki Hauptzollamtilta (päätullitoimipaikka, Saksa, jäljempänä Hauptzollamt) veromerkit P. J. Carroll & Co:n (jäljempänä Carroll) Irlannissa valmistamia ja Saksan markkinoille tarkoitettuja savukkeita varten. Tuxedo lähetti nämä veromerkit Carrollille, joka kiinnitti ne yksittäisiin savukepakkauksiin. Tämän jälkeen pakkaukset lähetettiin Alankomaihin sijoittautuneelle kauppakumppanille yhteisön sisäisessä väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä. Kaikki savukkeet varastettiin Dublinin (Irlanti) satamassa.

Koska savukkeet joutuivat pois väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmästä Irlannissa, Carroll maksoi valmisteverot Irlannin tullihallinnolle yhteisön lainsäädännön mukaisesti.

Tuxedo vaati tämän jälkeen Hauptzollamtilta hankituista veromerkeistä maksetun määrän palauttamista. Hauptzollamt hylkäsi vaatimuksen ja vahvisti hylkäyksen. Niinpä asia saatettiin vireille Finanzgericht Düsseldorfissa (Düsseldorfin verotuomioistuim, Saksa), joka oli ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin.

Kysymys oli siitä, onko direktiivi 92/12 esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan kyseisen jäsenvaltion antamien veromerkkien hankkimisen yhteydessä maksettua määrää ei ollut mahdollista palauttaa tilanteessa, jossa merkit oli kiinnitetty valmisteveron alaisiin tuotteisiin ennen tuotteiden luovuttamista kulutukseen mainitussa jäsenvaltiossa ja tuotteet oli varastettu toisessa jäsenvaltiossa – mistä seurasi valmisteveron maksaminen tässä toisessa jäsenvaltiossa –, kun asiassa ei ollut esitetty näyttöä siitä, ettei varastettuja tuotteita ollut levitetty mainitut merkit antaneessa jäsenvaltiossa.

Yhteisöjen tuomioistuin korosti aluksi, että tupakkatuotteiden, jotka liikkuvat väliaikaisesti valmisteverovapaasti, varastamisessa on kyse direktiivin 92/12 6 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetusta tavaroiden joutumisesta sääntöjenvastaisesti pois väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmästä, joten valmisteverosaatava syntyy kyseisen direktiivin 20 artiklan 1 kohdan mukaisesti siinä jäsenvaltiossa, jossa varkaus on tapahtunut.

Tämän jälkeen se päätteli, että direktiivi 92/12, sellaisena kuin se on muutettuna asetuksella N:o 807/2003¹³, ei ole esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan kyseisen jäsenvaltion antamien veromerkkien hankkimisen yhteydessä maksettua määrää ei ollut mahdollista palauttaa tilanteessa, jossa merkit oli kiinnitetty valmisteveron alaisiin tuotteisiin ennen tuotteiden luovuttamista kulutukseen mainitussa jäsenvaltiossa ja tuotteet oli varastettu toisessa jäsenvaltiossa – mistä seurasi valmisteveron maksaminen tässä toisessa jäsenvaltiossa –, kun asiassa ei ollut esitetty näyttöä siitä, ettei varastettuja tuotteita ollut levitetty mainitut merkit antaneessa jäsenvaltiossa.

Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan mahdollisuus saada veromerkkien arvo palautetuksi vetoamalla pelkästään niiden tuotteiden katoamiseen, joihin merkit oli kiinnitetty, voisi helpottaa väärinkäytöksiä ja petoksia. Mainitun lainsäädännön kaltaisessa tilanteessa on nimittäin olemassa merkittävä vaara siitä, että varastetut tuotteet levitetään veromerkit antaneessa jäsenvaltiossa. Koska kyseiset tuotteet on varustettu tästä valtiosta peräisin olevilla veromerkeillä, ne voidaan vaikeuksitta saattaa mainitun valtion laillisille tupakkatuotteiden markkinoille, millä siten estetään kyseistä jäsenvaltiota saamasta

¹³ Kuulemismenettelyä (yksimielisyys) noudattaen annetuissa neuvoston säädöksissä säädetyn täytäntöönpanovallan käytössä komissiota avustavia komiteoita koskevien säännösten mukauttamisesta päätökseen 1999/468/EY 14.4.2003 annettu neuvoston asetus (EY) N:o 807/2003 (EUVL 2003, L 122, s. 36).

verotuloja, joihin sillä on oikeus. Vaikka tavaroiden haltijana ollut taloudellinen toimija ei olisi toiminut mitenkään petollisesti, se, että valmistevero on maksettu toisessa jäsenvaltiossa, ei poista kyseistä vaaraa.

Direktiivin 92/12 22 artiklan 1 ja 2 kohdan mukaan on niin, että silloin, kun ensimmäisessä jäsenvaltiossa kulutukseen luovutetut tuotteet, jotka on tämän perusteella varustettu kyseisen jäsenvaltion veromerkillä, on tarkoitettu kulutettaviksi toisessa jäsenvaltiossa ja kun ne lähetetään sinne, edellytetään, että ensimmäisen jäsenvaltion veroviranomaiset toteavat, että tämän jäsenvaltion antamat veromerkit on hävitetty. Mainitulla säännöksellä unionin lainsäätäjä asettaa etusijalle väärinkäytösten ja petosten ehkäisemisen yhdessä ainoassa valtiossa tapahtuvan verotuksen periaatteeseen nähden. Olisi paradoksaalista, jos valmisteveron alaisiin tuotteisiin kiinnitettyjen veromerkkien arvon palauttaminen olisi sallittua kyseisessä lainsäädännössä tarkoitetussa tilanteessa, jossa minkäänlainen varastettujen tavaroiden määränpään kontrollointi ei ole mahdollista, vaikka direktiivin 92/12 22 artiklan 2 kohdan d alakohdassa edellytetään valmisteveron palauttamiseksi sen maksamista osoittavien merkkien hävittämistä olosuhteissa, joissa väärinkäytöksen ja petoksen vaara on vähäisempi.

Tuomio 2.6.2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, [EU:C:2016:398](#))

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Valmisteveroja koskeva yleinen järjestelmä – Direktiivi 92/12/ETY – Väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä liikkuva valmistettu tupakka – Valtuutetun varastonpitäjän vastuu – Jäsenvaltioiden mahdollisuus määrätä valtuutettu varastonpitäjä maksamaan yhteisvastuullisesti salakuljetusrikoksen tekijöille määrättyjä taloudellisia seuraamuksia vastaavat summat – Suhteellisuusperiaate ja oikeusvarmuuden periaate

Tupakkatuotteita valmistaneen kreikkalaisen Karelia-yhtiön oli määrä viedä väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmään asetettuja savukkeita Bulgariaan (ennen sen liittymistä unioniin). Savukkeet eivät kuitenkaan koskaan saapuneet määränpäähänsä, ja myös ostajayrityksen olemassaolo asetettiin kyseenalaiseksi. Koska lastin lähtemistä satamasta ei kyetty näyttämään toteen, valmisteveron määrä veloitettiin Karelian niiden maksamiseksi antamasta vakuudesta. Lisäksi tulliviranomaiset antoivat salakuljetusta koskevan maksuunpanopäätöksen, minkä seurauksena ne vahvistivat maksettavaksi lisäveroja ja korottivat valmisteveroja.

Karelian todettiin olevan siviilioikeudellisesti yhteisvastuussa kyseisten määrien maksamisesta. Karelia katsoi kuitenkin, että sen ja salakuljetuksen toteuttajan välillä ei ollut oikeudellista yhteyttä. Kreikan lainsäädännössä vastuu ulotetaan kaikkiin niihin, joiden on osoitettu osallistuneen tullisääntöjen rikkomiseen, eikä se, että siviilioikeudellisessa yhteisvastuussa olevat henkilöt eivät olleet tietoisia varsinaisina tekijöinä pidettyjen henkilöiden aikomuksesta syyllistyä rikkomiseen, vapauta tällaisia henkilöitä niiden vastuusta.

Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämä kysymys koski direktiivissä 92/12, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 92/108, säädetyn varastonpitäjän vastuun laajuutta eli sitä, voiko tällainen toimija, joka voi olla vastuussa valmisteverosta, olla vastuussa myös muista taloudellisista seurauksista, erityisesti salakuljetuksen toteuttajille määrätystä rahamääräisistä seuraamuksista, vaikka se ei ole kyseessä olevien tavaroiden omistaja eikä sillä ole minkäänlaista sopimussuhdetta rikkomiseen syyllistyneiden kanssa.

Unionin tuomioistuin totesi ensinnäkin, että direktiivin 92/12, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 92/108, systematiikasta ja erityisesti sen 13 artiklasta, 15 artiklan 3 ja 4 kohdasta ja 20 artiklan 1 kohdasta ilmenee, että lainsäätäjä on antanut valtuutetulle varastonpitäjälle keskeisen tehtävän menettelyssä, jota sovelletaan valmisteveron alaisten ja väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmään asetettujen tavaroiden liikkeessä.

Direktiivissä 92/12 sovelletaan valtuutettuun varastonpitäjään järjestelmää, jonka nojalla varastonpitäjä on vastuussa kaikista niistä riskeistä, joita liittyy valmisteveron alaisten ja väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmään asetettujen tavaroiden liikkumiseen, ja kyseisen varastonpitäjän katsotaan siten olevan velvollinen maksamaan valmisteveron, jos näiden tavaroiden liikkumisen aikana on tapahtunut sääntöjenvastaisuus tai rikkomus, joka aiheuttaa valmisteverosaatavan syntymisen. Vastuu on siten ankara eikä perustu varastonpitäjän todistettuun tai oletettuun tuottamukseen vaan sen osallistumiseen elinkeinotoimintaan.

Direktiivin 92/12 20 artiklan 3 kohdasta, jossa säädetään, että jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet rikkomusten tai sääntöjenvastaisuuksien oikaisemiseksi ja tehokkaiden seuraamusten määräämiseksi, ei kuitenkaan käy ilmi, että jäsenvaltioilla olisi velvollisuus säätää täydentävästä valtuutetun varastonpitäjän rikosoikeudellisesta vastuusta, joka koskisi kaikkia sääntöjenvastaisuuksia, joihin on syyllistytty valmisteveron alaisten tavaroiden liikkeelle laskemisen aikana.

Kyseisessä säännöksessä ei nimittäin ensinnäkään täsmennetä asianmukaisia seuraamuksia eikä niitä henkilöryhmiä, joiden on katsottava olevan vastuussa näistä seuraamuksista.

Toiseksi direktiivissä 92/12 säädetyn ankaran vastuun järjestelmän soveltaminen päättyy, kun valtuutettu varastonpitäjä ottaa vastatakseen valmisteveroista. Näin ollen kyseisessä direktiivissä ei edellytetä sellaista yhteisvastuun järjestelmää, jossa valtuutettu varastonpitäjä asetettaisiin vastuuseen salakuljetusrikoksen tekijöille määrättyjä taloudellisia seuraamuksia vastaavien summien maksamisesta.

Tämän jälkeen unionin tuomioistuin täsmensi, että direktiiviä 92/12, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 92/108, kun sitä luetaan unionin yleisten oikeusperiaatteiden ja erityisesti oikeusvarmuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen valossa, on tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa mahdollistetaan se, että muun muassa tavaroiden omistajat määrätään maksamaan yhteisvastuullisesti

rikoksesta, joka on tapahtunut tavaroiden liikkua väliaikaisesti valmisteverottomina, määrättyjä taloudellisia seuraamuksia vastaavat summat, kun kyseisten omistajien ja rikoksentekijöiden välillä on sopimussuhde, jonka perusteella rikoksentekijät ovat kyseisten omistajien valtuuttamia, ja jonka nojalla valtuutettu varastonpitäjä määrätään maksamaan mainitut summat yhteisvastuullisesti, vaikka kyseinen varastonpitäjä ei ollut kansallisen oikeuden mukaan mainittujen tavaroiden omistaja rikoksen tekohetkellä eikä sen ja rikoksentekijöiden välillä ollut sopimussuhdetta, jonka perusteella rikoksentekijät olisivat olleet sen valtuuttamia, ilman, että kyseinen varastonpitäjä voi vapautua tästä vastuusta osoittamalla, että sillä ei ole mitään tekemistä rikoksentekijöiden menettelyn kanssa.

Koska valtuutetun varastonpitäjän, joka ei ole säilyttänyt omistusoikeutta rikkomisen kohteena oleviin tavaroihin ja joka ei ole sellaisessa sopimussuhteessa rikoksentekijöihin, jonka perusteella rikoksentekijät olisivat valtuutetun varastonpitäjän valtuuttamia, kovenetusta vastuusta ei ole nimenomaisesti säädetty direktiivissä 92/12 eikä kansallisen oikeuden säännöksissä, seuraamukset, joita tällaiseen valtuutettuun varastonpitäjän saatetaan soveltaa tällaisen lainsäädännön nojalla, eivät nimittäin vaikuta olevan asianomaisille henkilöille riittävän selviä ja riittävästi asianomaisten henkilöiden ennakoitavissa, jotta voitaisiin katsoa, että ne täyttävät oikeusvarmuuden vaatimukset, mikä kansallisen tuomioistuimen on kuitenkin tarkistettava.

Lisäksi arvonlisäverotukseen liittyvässä asiassa on jo todettu toimenpiteistä, joilla pyritään torjumaan veropetoksia, että se, miten riskit jaetaan sellaisen petoksen johdosta, johon kolmas osapuoli on syylistynyt, ei sovi yhteen suhteellisuusperiaatteen kanssa, jos verotusjärjestelmässä asetetaan kaikki vastuu maksamisesta luovuttajalle riippumatta siitä, onko se osallisena ostajan tekemässä petoksessa.

Lisäksi kansalliset toimenpiteet, jotka de facto johtavat ankaran yhteisvastuun järjestelmään, menevät pidemmälle kuin veronsaajan oikeuksien säilyttämisen kannalta on tarpeen. Arvonlisäveron maksamisvelvollisuuden siirtämistä muulle henkilölle kuin veronmaksuvelvolliselle – vaikka tämä henkilö olisi valtuutettu verottoman varastonpitäjä, jonka on noudatettava direktiivin 92/12 mukaisia erityisvelvoitteita – siten, ettei henkilöä vapauteta maksuvelvollisuudesta, vaikka hän osoittaisi, ettei hänellä ole mitään tekemistä veronmaksuvelvollisen menettelyn kanssa, on pidettävä suhteellisuusperiaatteen vastaisena. Olisi selvästi suhteetonta pitää tällaista henkilöä ehdottomasti vastuullisena verotulojen menetyksestä, joka aiheutuu sellaisen kolmannen verovelvollisen menettelystä, johon henkilöllä ei ole mitään vaikutusvaltaa.

Samoja vaatimuksia on noudatettava, kun kyse on sellaisesta toimenpiteestä, jossa valtuutetun varastonpitäjän katsotaan olevan vastuussa salakuljetusrikosten taloudellisista seurauksista.

III. Muut välillisen verotuksen muodot kuin valmisteverotuksen alaisista tuotteista kannettavat valmisteverot

Tuomio 24.2.2000, komissio v. Ranska (C-434/97, [EU:C:2000:98](#))

Jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva kanne – Direktiivi 92/12/ETY – Vahvoista alkoholijuomista kannettava erityinen vero

Ranskan lainsäädännössä säädettiin tupakasta ja alkoholijuomista niiden liiallisen käytön aiheuttamien terveysriskien vuoksi kannettavasta maksusta, joka tunnettiin nimellä "sosiaaliturvavero". Sitä sovellettiin muun muassa juomiin, joiden alkoholipitoisuus oli suurempi kuin 25 tilavuusprosenttia. Alkoholijuomista kannettavan erityisveron määrä oli yksi frangi (noin 0,15 euroa) desilitralta tai desilitran osalta. Komissio nosti Ranskan tasavaltaa vastaan jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen, koska se katsoi, että "sosiaaliturvavero" ei soveltamisalansa ja veron perusteensa vuoksi ollut sopusoinnussa alkoholin ja alkoholijuomien valmisteverojen rakenteen, sellaisina kuin siitä säädetään direktiivissä 92/12, kanssa.

Komission mukaan "sosiaaliturvavero" yhtäältä kannettiin juomista, joiden alkoholipitoisuus oli suurempi kuin 25 tilavuusprosenttia. Direktiivin 92/83 20 artiklassa annetaan "etyylialkoholin" määritelmä, joka sisältää muun muassa kaikki CN-koodeihin 2204 (viinit), 2205 (vermutit) ja 2206 (muut käymisteitse valmistetut juomat) kuuluvat alkoholijuomat, joiden todellinen alkoholipitoisuus on suurempi kuin 22 tilavuusprosenttia. Toisaalta direktiivin 92/83 21 artiklan mukaan etyylialkoholista kannettavan valmisteveron perusteena on puhtaan alkoholin määrä hehtolitraa kohti, kun taas "sosiaaliturvavero" määritetään juoman tilavuuden perusteella.

Yhteisöjen tuomioistuin totesi, että direktiivin 92/12 3 artiklan 2 kohdassa, jossa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus säätää paitsi direktiivissä 92/83 säädetystä vähimmäismääräisestä valmisteverosta myös muista välillisistä veroista, joilla on erityistarkoitus eli muu kuin julkistaloudellinen tarkoitus, ei edellytetä, että jäsenvaltiot noudattaisivat kaikkia valmistevero- tai arvonlisäverosäännöksiä veron perusteen määrittämisen ja laskemisen sekä verosaatavan syntymisen ja valvonnan osalta. Riittää, jos välillinen vero, jolla on erityistarkoitus, on näiltä osin jommankumman yhteisön lainsäädännössä säädetyn verotustekniikan systematiikan mukainen.

Tuomio 9.3.2000, EKW ja Wein & Co (C-437/97, [EU:C:2000:110](#))

Välillinen verotus – Kunnallinen juomavero – Kuudes arvonlisäverodirektiivi – Direktiivi 92/12/ETY

Evangelischer Krankenhausverein Wien (jäljempänä EKW) piti kahvilaa eräässä sairaalassa. Abgabenbehörde Wien (Wienin veronkantoviranomainen) vaati 6.12.1996

sitä maksamaan Wienin verolainsäädännön perusteella 309 995 Itävallan shillingin (ATS) (noin 22 500 euroa) juomaveron tammikuun 1992 ja lokakuun 1996 välisenä aikana toteutuneesta myynnistä. EKW nosti itävaltalaisessa tuomioistuimessa kanteen ja riitautti kyseisen veron kantamisen.

Wein & Co. oli Leondingiin Ylä-Itävaltaan sijoittautunut viinejä myyvä yhtiö, jota kunnan viranomaiset olivat vaatineet Ylä-Itävallan verolainsäädännön perusteella maksamaan 417 628 ATS:n (noin 30 350 euroa) juomaveron ajanjaksolta 1.12.1994–31.3.1995. Myös Wein & Co. nosti kanteen itävaltalaisessa tuomioistuimessa.

Verwaltungsgerichtshof (hallintotuomioistuin, Itävalta) kysyi yhteisöjen tuomioistuimelta, olivatko tällaiset juomaveroa koskevat kunnalliset säännökset yhteisön oikeuden ja erityisesti kuudennen direktiivin 77/388 ja direktiivin 92/12 mukaisia.

Yhteisöjen tuomioistuin vastasi yhtäältä, että alkoholittomien juomien ja jäätelön vero oli kuudennen direktiivin 77/388 ja direktiivin 92/12 mukainen, ja toisaalta, että direktiivi 92/12 oli esteenä Itävallan alkoholijuomista kannettavan veron voimassa pysyttämiselle.

Tähän päätelmään päätyäkseen yhteisöjen tuomioistuin katsoi ensinnäkin, että vaikka kuudennen direktiivin 77/388 33 artiklan vastaista on pitää voimassa tai ottaa käyttöön rekisteröintimaksuja tai muuntyyppisiä veroja, tulleja tai maksuja, jos ne ovat keskeisiltä ominaispiirteiltään arvonnäisäveron kaltaisia, se ei ole esteenä sellaisen veron voimassapitämiselle tai käyttöönottamiselle, jolla ei ole tällaisia ominaispiirteitä. Tämän artiklan vastaista ei siis ole pitää voimassa jäsenvaltion lainsäädännössä säädettyä veroa, joka kannetaan juomien ja jäätelön vastikkeellisesta toimittamisesta, mukaan lukien jäätelön sisältämät hedelmäjalosteet tai sen lisukkeena olevat hedelmät, ja näissä kahdessa tapauksessa myös tuotteiden mukana myydyistä pakkauksista ja tarvikkeista. Kyseistä veroa nimittäin kannetaan ainoastaan tietyistä tavaroista, joten se ei ole yleisluonteinen, koska sen tarkoituksena ei ole kattaa kaikkia kyseisessä jäsenvaltiossa suoritettavia liiketoimia.

Toiseksi se totesi, että direktiivin 92/12 3 artiklan 2 kohta, jonka mukaan saman artiklan 1 kohdassa mainituista tuotteista voidaan kantaa muita välillisiä veroja kuin valmisteveroa, jos kyseisillä veroilla yhtäältä pyritään yhteen tai useampaan kyseisessä säännöksessä tarkoitettuun erityistarkoitukseen ja jos toisaalta ne ovat valmisteverojen ja arvonnäisäverojen veron perusteen määrittämistä ja laskemista sekä verosaatavan syntymistä ja valvontaa koskevien verotussääntöjen mukaisia, on esteenä sellaisen jäsenvaltion lainsäädännössä säädetyn veron voimassa pitämiseksi, jota kannetaan alkoholijuomien vastikkeellisesta toimittamisesta ja jolla yhtäältä ei pyritä muuhun kuin pelkästään julkistaloudelliseen tarkoitukseen ja joka toisaalta ei ole alkoholijuomista kannettavan valmisteveron systematiikan eikä sitä koskevien sääntöjen mukainen, koska sen määrä perustuu tuotteen arvoon eikä tuotteen painoon, määrään tai sen alkoholipitoisuuteen, eikä arvonnäisäveron osalta sovellettavien sääntöjen systematiikan mukainen veron laskemisen ja verosaatavan syntymisen osalta.

Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että kunnallisen itsehallinnon vahvistaminen antamalla toimivalta verojen kantamiseen on pelkästään budjettiin liittyvä tavoite. Sen mukaan verolla ei myöskään ole mitään yhteyttä matkailualan infrastruktuuriin tai matkailun kehittämiseen, sillä kyseinen vero kannetaan juomista riippumatta siitä paikasta, jossa ne kulutetaan, joten se kannetaan myös muilla kuin turistialueilla. Koska viinin suoramyynti on Itävallassa vapautettu juomaverosta, on kyseenalaista, voiko kyseisen veron tavoitteena olla alkoholijuomien kulutuksen vähentäminen ja pyritäänkö sillä kansanterveyden suojaamista koskevaan päämäärään.

Koska kyseessä olevalla alkoholijuomista kannettavalla verolla ei ole erityistarkoitusta ja koska se ei lisäksi ole alkoholijuomista kannettavaa valmisteveroa eikä myöskään arvonlisäveroa koskevien sääntöjen systematiikan mukainen, se on unionin oikeuden vastainen.

Tuomio 10.3.2005, Hermann (C-491/03, [EU:C:2005:157](#))

Välillinen verotus – Direktiivi 92/12/ETY – Kunnallinen vero, joka kannetaan välittömästi paikan päällä kulutettaviksi tarkoitettujen alkoholijuomien tarjoamisesta

Volkswirst Weinschänken GmbH piti Frankfurt am Mainissa (Saksa) ravintolaa, jossa se myi muun muassa juomia, jotka oli tarkoitettu nautittavaksi välittömästi paikan päällä. Ravintola sai Satzung über die Erhebung einer Getränkesteuer im Gebiet der Stadt Frankfurt am Main -nimisen asetuksen (asetus juomaveron kantamisesta Frankfurt am Mainin kaupungin alueella), jossa säädettiin kaupungin kantamasta juomaverosta, perusteella verotuspäätöksen, jonka se riitautti Verwaltungsgericht Frankfurt am Mainissa (Frankfurt am Mainin hallintotuomioistuin, Saksa), joka kumosi sen. Ratkaisusta valitettiin Hessischer Verwaltungsgerichtshofiin (Hessenin osavaltion ylempi hallintotuomioistuin, Saksa) eli ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen.

Kysymys oli verotuspäätöksessä tarkoitetun toiminnan eli välittömästi paikan päällä kulutettaviksi tarkoitettujen alkoholijuomien ravintolatoiminnan yhteydessä tapahtuvan vastikkeellisen tarjoamisen luokittelusta direktiivin 92/12 kannalta.

Ennakkoratkaisukysymys koski juuri sitä, onko tällainen vero direktiivin 92/12 3 artiklan 1 ja 2 kohdassa tarkoitettu "valmisteveron alaisista tuotteista kannettava muu välillinen vero" vai saman direktiivin 3 artiklan 3 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettu valmisteveron alaisiin tuotteisiin kohdistuvista palvelujen suorituksista kannettava vero.

Siltä varalta, että kyse on jälkimmäisestä, se kysyi, onko valmisteveron alaisiin tuotteisiin liittyvien palvelujen tarjoamisesta kannettavan veron täytettävä yhtä aikaa sekä edellytys, jonka mukaan vero ei saa aiheuttaa rajojen ylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa (direktiivin 92/12/ETY 3 artiklan 3 kohdan ensimmäinen alakohta), että edellytys, jonka mukaan verolla on oltava "erityistarkoitus" (kyseisen direktiivin 3 artiklan 2 kohta).

Yhteisöjen tuomioistuin totesi, että veroa, joka kannetaan välittömästi paikan päällä kulutettaviksi tarkoitettujen alkoholijuomien ravintolatoiminnan yhteydessä tapahtuvasta vastikkeellisesta tarjoamisesta, on pidettävä sellaisena direktiivin 92/12 3 artiklan 3 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuna verona, joka kannetaan valmisteveron alaisiin tuotteisiin kohdistuvista palvelujen suorituksista ja joka ei ole liikevaihtoveron luonteinen.

Sen selvittämiseksi, kannetaanko vero direktiivin 92/12 3 artiklan 2 kohdassa tarkoitetuista valmisteveron alaisista tuotteista vai pikemminkin kyseisen 3 artiklan 3 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitetuista tällaisiin tuotteisiin kohdistuvista palvelujen suorituksista, on nimittäin otettava huomioon verotettavan liiketoimen hallitseva seikka. Ravintolatoiminnan yhteydessä tapahtuvalle alkoholijuomien luovutukselle on ominaista sellaisten seikkojen ja toimien kokonaisuus, joista itse tavaran luovutus on vain yksi tekijä ja joiden joukossa palvelut ovat hallitsevia.

Yhteisöjen tuomioistuin täsmensi lisäksi, että kyseisen direktiivin 3 artiklan 3 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettun valmisteveron alaisiin tuotteisiin liittyvien palvelujen suorituksista kannettavan veron on täytettävä pelkästään se kyseisen kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetty ehto, että se "ei aiheuta rajojen ylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa". Mainitussa direktiivissä ei siis edellytetä, että kyseisten verojen kantaminen täyttää saman artiklan 2 kohdassa säädetyn ehdon, jonka mukaan tällaisia veroja voidaan kantaa vain erityistarkoitukseen.

Tuomio 27.2.2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, [EU:C:2014:108](#))

Välilliset verot – Valmisteverot – Direktiivi 92/12/ETY – 3 artiklan 2 kohta – Kivennäisöljyt – Vähittäiskaupasta kannettava vero – Erityistarkoituksen käsite – Toimivallan siirtäminen itsehallintoalueille – Rahoittaminen – Verotuottojen kohdentaminen ennalta määrättyyn tarkoitukseen – Terveystieteiden ja ympäristöön liittyvien menojen rahoittaminen

Espanja oli ottanut käyttöön tiettyjen kivennäisöljyjen vähittäiskaupasta kannettavan veron (jäljempänä IVMDH). Verolla oli tarkoitus rahoittaa Espanjan itsehallintoalueille mahdollisten ympäristöön liittyvien menojen lisäksi terveyden alalla siirretyn uuden toimivallan käyttö. IVMDH oli voimassa Espanjassa 1.1.2002–1.1.2013, jolloin se sisällytettiin kivennäisöljyjen yhdenmukaistettuun valmisteveroon. Transportes Jordi Besora SL, joka oli Katalonian itsehallintoalueelle sijoittautunut tavarankuljetustoimintaa harjoittanut yritys, maksoi loppukuluttajana 45 632,38 euroa IVMDH-veroa verovuosilta 2005–2008. Yhtiö katsoi, että vero oli direktiivin 92/12 vastainen, ja vaati näin maksetun määrän palauttamista.

Tässä tilanteessa Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Katalonian itsehallintoalueen ylin tuomioistuin, Espanja) tiedusteli unionin tuomioistuimelta, onko tiettyjen kivennäisöljyjen vähittäiskaupasta kannettava välillinen erityisvero, joka kohdistuu

näiden tuotteiden kulutukseen, sopusoinnussa direktiivin 92/12 3 artiklan 2 kohdan kanssa.

Unionin tuomioistuin totesi, että direktiivin 92/12 3 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa otetaan käyttöön kivennäisöljyjen vähittäiskaupasta kannettava vero, sillä ei voida katsoa, että tällaisella verolla olisi mainitussa säännöksessä tarkoitettu erityistarkoitus, koska tämän veron, jolla on tarkoitus rahoittaa kyseisillä alueellisilla julkisyhteisöillä terveyden ja ympäristön alalla olevan toimivallan käyttö, tarkoituksena ei ole itsessään taata terveyden ja ympäristön suojelua.

Direktiivin 92/12 3 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu erityistarkoitus on näet muu kuin pelkästään julkistaloudellinen tarkoitus. Lisäksi oikeuskäytännössä on jo katsottu, että alueellisen julkisyhteisön itsehallinnon vahvistaminen antamalla toimivalta verojen kantamiseen on pelkästään julkistaloudellinen tavoite, joka ei yksinään voi olla direktiivin 92/12 3 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu erityistarkoitus.

Koska kuitenkin kaikilla veroilla on välttämättä julkistaloudellinen tarkoitus, pelkästään se seikka, että kyseisellä verolla on julkistaloudellinen tavoite, ei voi itsessään riittää sulkemaan pois sitä, että tällä verolla voitaisiin katsoa olevan myös mainitussa säännöksessä tarkoitettu erityistarkoitus, tai muuten direktiivin 92/12 3 artiklan 2 kohdan sisältö tehtäisiin täysin merkityksettömäksi. Kyseisestä verosta saatavien tulojen ennalta määrätty kohdentaminen aluehallintoviranomaisille terveyden ja ympäristön alalla siirretyn toimivallan käytön rahoittamiseen saattaa olla seikka, joka on otettava huomioon selvitetessä, onko kyseessä erityistarkoitus. Tällainen kohdentaminen, joka on pelkästään jäsenvaltion talousarvion sisäisen organisoinnin tapa, ei kuitenkaan voi olla sellaisenaan tässä yhteydessä riittävä edellytys, koska tavoitellusta tarkoituksesta riippumatta kaikki jäsenvaltiot voivat päättää määrätä verosta saatavien tulojen kohdentamisesta tiettyjen menojen rahoittamiseen.

Jotta voitaisiin katsoa, että verolla on direktiivin 92/12 3 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu erityistarkoitus, verolla itsellään on pyrittävä terveyden ja ympäristön suojelun takaamiseen. Näin on erityisesti silloin, kun verosta saatavat tulot on käytettävä mainitun veron kohteena olevien kivennäisöljyjen käyttöön erityisesti liittyvien yhteiskunnallisten ja ympäristökustannusten vähentämiseen siten, että tulojen käytön ja mainitun veron tarkoituksen välillä on suora yhteys.

Tuomio 25.7.2018, Messer France (C-103/17, [EU:C:2018:587](#))

Ennakoratkaisupyyntö – Verolainsäädännön yhdenmukaistaminen – Direktiivi 92/12/ETY – 3 artiklan 2 kohta – Direktiivi 2003/96/EY – 3 ja 18 artikla – Energiatuotteiden ja sähkön verotus – Valmisteverot – Muun välillisen veron olemassaolo – Edellytykset – Julkisesta sähköpalvelusta kannettavaa maksua koskeva kansallinen lainsäädäntö – Erityistarkoituksen käsite – Vähimmäisverotasojen noudattaminen

Messer France -yhtiö, aikaisemmalta nimeltään Praxair, maksoi vuosina 2005–2009 julkisesta sähköpalvelusta kannettavan maksun (jäljempänä CSPE-maksu).

Ranskassa vuosina 2003–2010 sovellettu CSPE-maksu oli maksu, jonka loppukäyttäjät maksoivat laskuissaan ja sähköntoimittajat kantoivat ja jonka määrä oli tarkoitettu sellaisten lisäkustannusten rahoittamiseen, joista sähköntoimittajien oli lakisääteisesti vastattava, ja jonka tarkoitukset olivat monimuotoisia, koska sillä kannustettiin tuottamaan sähköä uusiutuvista energialähteistä tai korvattiin sähköntuotannosta aiheutuvat lisäkustannukset suurkaupunkien ulkopuolisilla alueilla, minkä lisäksi sillä oli sosiaalisia tarkoituksia, kuten tällaisen energian erityishinnoittelu välttämättömänä perushyödykkeenä sekä heikossa asemassa olevien henkilöiden tukeminen.

Koska yhtiö katsoi, että kyseinen maksu oli direktiivin 92/12 3 artiklan 2 kohdan vastainen, koska sillä ei ollut kyseisessä säännöksessä tarkoitettua erityistarkoitusta, se vaati toimivaltaista ministeriötä palauttamaan CSPE-maksun mutta sen vaatimus hylättiin implisiittisesti. Tribunal administratif de Paris (Pariisin hallintotuomioistuin, Ranska) ja cour administrative de Paris (ylempi hallintotuomioistuin, Ranska) hylkäsivät sen valitukset.

Yhtiö teki tämän seurauksena kassaatiovalituksen Conseil d'État'ille (ylin hallintotuomioistuin, Ranska) ja vetosi useisiin CSPE-maksun yhteensopivuutta unionin oikeuden, erityisesti direktiivin 92/12, kanssa koskeviin valitusperusteisiin. Conseil d'État esitti unionin tuomioistuimelle useita kysymyksiä direktiivin 92/12 3 artiklan 2 kohdan sekä direktiivin 2003/96 3 ja 18 artiklan tulkinnasta. Tarkemmin sanottuna ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteli ensinnäkin sitä, onko direktiivin 92/12 3 artiklan 2 kohtaa tulkittava siten, että muun välillisen veron säilyttäminen edellyttää yhdenmukaistetun valmisteveron käyttöön ottamista, ja edelleen, voidaanko pääasiassa kyseessä olevan kaltaista veroa pitää tällaisena valmisteverona vai onko sen yhteensoveltuvuutta direktiivin 92/12 ja direktiivin 2003/96 kanssa tarvittaessa arvioitava niiden edellytysten perusteella, jotka direktiivin 92/12 3 artiklan 2 kohdassa asetetaan sellaisten muiden välillisten verojen olemassaololle, joilla pyritään erityistarkoituksiin. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohti edelleen, voidaanko tällainen vero luokitella direktiivin 92/12 3 artiklan 2 kohdassa tarkoitetuksi "muuksi välilliseksi veroksi", ja lopuksi, miltä osin tällainen vero on palautettava, jos vain tietyt tarkoitukset, joihin riidanalaisella verolla pyritään, voidaan luokitella kyseisen säännöksen mukaisiksi erityistarkoituksiksi.

Unionin tuomioistuin vastasi aluksi, että direktiivin 92/12 3 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, ettei sähköä koskevan muun välillisen veron käyttöönoton edellytyksenä ole yhdenmukaistetun valmisteveron käyttöön ottaminen ja että koska pääasiassa kyseessä olevan kaltainen vero ei ole tällainen valmistevero, sen yhteensoveltuvuutta direktiivin 92/12 ja direktiivin 2003/96 kanssa on arvioitava niiden edellytysten perusteella, jotka direktiivin 92/12 3 artiklan 2 kohdassa asetetaan sellaisten muiden välillisten verojen olemassaololle, joilla on erityistarkoituksia.

Lisäksi direktiivin 92/12 3 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaista veroa voidaan pitää ”muuna välillisenä verona” sen ympäristöön liittyvän tarkoituksen, joka on vihreän energian ostovelvoitteesta aiheutuneiden lisäkustannusten rahoittaminen, perusteella mutta ei kyseisellä verolla olevien, alueelliseen ja sosiaaliseen koheesioon, kuten tariffien maantieteellisen tasaamisen ja sähkön hintojen alentamisen toteuttamiseen yhteiskunnallisesti heikossa asemassa olevien kotitalouksien osalta, liittyvien tarkoitusten ja erityisesti sen médiateur national de l’énergien ja Caisse des dépôts’n kaltaisten viranomaisten tai julkisten laitosten hallintotoiminnan kustannusten rahoittamiseen liittyvien puhtaasti hallinnollisten tarkoitusten perusteella, sillä varauksella, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava, onko valmisteveroja koskevia verotussääntöjä noudatettu..

Tähän toteamukseen päätyäkseen unionin tuomioistuin muistutti, että direktiivin 92/12 3 artiklan 2 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat ottaa käyttöön tai pitää voimassa muita välillisiä veroja kuin kyseisessä direktiivissä säädetty valmisteverot, jos ensinnäkin tällä verotuksella on erityistarkoitus ja toiseksi sen kantamisessa noudatetaan valmisteverojen ja arvonlisäverojen veron perusteen määrittämistä, laskentaa, verosaatavan syntymistä ja valvontaa koskevia verotussääntöjä.

Se huomautti myös, että kyseisessä säännöksessä ei edellytetä, että jäsenvaltiot noudattaisivat kaikkia valmisteveroa tai arvonlisäveroa koskevia sääntöjä veron perusteen määrittämisen, laskemisen, verosaatavan syntymisen ja valvonnan osalta. On nimittäin riittävää, että välillinen vero, jolla on erityistarkoitus, on näiltä osin jommankumman unionin lainsäädännössä säädetyn verotustekniikan systematiikan mukainen.

Lisäksi unionin tuomioistuin muistutti ensimmäisen edellytyksen osalta oikeuskäytäntöönsä viitaten, että direktiivin 92/12 3 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu erityistarkoitus on muu kuin pelkästään julkistaloudellinen tarkoitus.

Unionin tuomioistuin katsoi vielä, että unionin oikeutta on tulkittava siten, että verovelvolliset voivat vaatia pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen veron osittaista palauttamista kyseisestä verosta saatujen tulojen sen osan mukaisessa suhteessa, joka on kohdennettu muihin kuin erityistarkoituksiin, edellyttäen, etteivät kyseiset verovelvolliset ole vyöryttäneet mainittua veroa omille asiakkailleen, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen oli tarkistettava.



EUROOPAN UNIONIN
TUOMIOISTUIN

Tutkimus ja dokumentaatio-osasto

Toukokuu 2024