JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
15 päivänä heinäkuuta 2010[1]

I Johdanto

1. Viinin käytöllä ruoanlaitossa on Euroopassa vuosituhansien pituinen perinne. Jo roomalaisen gastronomin Marcus Gavius Apiciuksen,[2] joka on tiettävästi kirjoittanut yhden vanhimmista keittokirjoista,[3] kerrotaan käyttäneen kastikkeissaan viiniä.[4]

2. Nyt käsiteltävässä asiassa ei myöskään kiistellä viinin oikeasta annostuksesta keittiössä. Pääasian asianosaiset ovat jopa nimenomaisesti yhtä mieltä siitä, että kun viiniä käytetään asianmukaisesti alkuperäisen reseptin mukaan – esimerkiksi BœufBourguignon-nimisen ruokalajin valmistamiseen – lopputuotteen alkoholipitoisuus on enintään 5 tilavuusprosenttia.

3. Tämän ennakkoratkaisumenettelyn kohteena on pikemminkin se kysymys, kannetaanko yksinomaan ruoanlaittoon tarkoitetusta viinistä, portviinistä tai konjakista unionin oikeudessa yhdenmukaistettua alkoholista ja alkoholijuomista kannettavaa valmisteveroa ja millä edellytyksillä ne on mahdollisesti vapautettava tästä valmisteverosta. Jäsenvaltioilla ei näytä olevan tältä osin yhtenäistä käytäntöä.

4. Nyt käsiteltävässä asiassa riidanalainen ruoanlaittoviini, -portviini ja -konjakki ovat alkoholijuomia, joihin valmistaja on lisännyt suolaa ja pippuria, joten niitä voidaan – käyttötarkoituksensa mukaisesti – käyttää ainoastaan ruoanvalmistukseen ja ne ovat juotavaksi kelpaamattomia. Yhdistyneen kuningaskunnan verohallinto[5] katsoo kuitenkin, että näistä tuotteista on kannettava alkoholin valmistevero. Tästä syystä se takavarikoi ruoanlaittoviiniä, -portviiniä ja -konjakkia (jäljempänä myös ruoanlaittoalkoholit) sisältäneen kuorma-autolastin, josta ei ollut kannettu veroa ja joka oli tarkoitettu

1 – Alkuperäinen kieli: saksa.

2 – Marcus Gavius Apiciuksen kerrotaan asuneen antiikin Roomassa ensimmäisellä vuosisadalla ajanlaskun alkamisen jälkeen. Plinius vanhempi kuvaa häntä teoksessaan *Naturalis historia* kaikkein aikojen suurimmaksi tuhlariksi ja huikentelijaksi (nepotum omnium altissimus gurges; ks. Plinius vanhemman *Naturalis historia*, s. 10, erityisesti s. 133), joka oli syntynyt kaikenlaista ylellisyyttä varten (ad omne luxus ingenium natus; ks. Plinius vanhemman *Naturalis historia*, s. 9, erityisesti s. 66).

3 – *De re coquinaria* (Keittotaito). Nykyisessä muodossaan reseptikokoelma lienee tosin peräisin 200- tai 300-luvulta, joten Apicius ei ole koonnut sitä itse.

4 – Ks. mm. Apiciuksen laatimaksi mainittu resepti ius in elixam omnem (kastike keitetylle kalalle) teoksessa *De re coquinaria*, 7. kirja, 6. jakso.

5 – The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Excise Duties).

lontoolaiselle Repertoire Culinaire Ltd -nimiselle elintarviketukkuliikkeelle, kun se tuotiin Ranskasta Yhdistyneeseen kuningaskuntaan. Repertoire Culinaire kiistelee nyt Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten kanssa näiden tavaroiden palauttamisesta.

5. Tämän tapauksen ratkaisu näyttää oikeastaan ilmeisen selvältä, koska yhteisöjen tuomioistuin on vastannut jo asiassa Gourmet Classic antamassaan tuomiossa [6] myöntävästi siihen kysymykseen, onko ruoanlaittoviinistä kannettava kulutusvero. Unionin tuomioistuinta pyydetään kuitenkin nyt käsiteltävässä asiassa nimenomaisesti harkitsemaan uudelleen tuolloista oikeudellista arviointiaan ja täydentämään sitä joidenkin kohtien osalta.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Unionin oikeus*

6. Nyt käsiteltävään asiaan sovellettavaa unionin lainsäädäntöä ovat valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25.2.1992 annettu neuvoston direktiivi 92/12/ETY [7] ja alkoholin ja alkoholijuomien valmisteverojen rakenteiden yhdenmukaistamisesta 19.10.1992 annettu neuvoston direktiivi 92/83/ETY. [8] Lisäksi niin sanotun yhdistetyn nimikkeistön tietyillä osilla on merkitystä nyt käsiteltävän asian ratkaisemisessa.

1. Direktiivi 92/12

7. Direktiivin 92/12 yleisissä säännöksistä säädetään muun muassa siitä, missä jäsenvaltiossa ja minä ajankohtana valmisteverollisista tavaroista on kannettava valmisteverо. Tästä säädetään direktiivin 92/12 6 artiklan 1 kohdassa seuraavaa:

”Valmisteverovaade tulee täytäntöönpanokelpoiseksi, kun tuote luovutetaan kulutukseen – –.”

8. Direktiivin 92/12 7 artiklassa säädetään muun muassa seuraavaa:

”1. Jos valmisteveron alaisia tuotteita, jotka on jo luovutettu kulutukseen yhdessä jäsenvaltiossa, pidetään hallussa kaupallisiin tarkoituksiin toisessa jäsenvaltiossa, valmisteverot on kannettava siinä jäsenvaltiossa, jossa näitä tuotteita pidetään hallussa.

6 – Asia C-458/06, tuomio 12.6.2008 (Kok., s. I-4207).

7 – EYVL L 76, s. 1.

8 – EYVL L 316, s. 21.

2. Kun yhdessä jäsenvaltiossa 6 artiklassa määriteltyyn kulutukseen luovutettuja tuotteita luovutetaan, aiotaan luovuttaa tai osoitetaan itsenäistä taloudellista toimintaa harjoittavan elinkeinonharjoittajan tai julkisoikeudellisen laitoksen tarpeisiin toisessa jäsenvaltiossa, valmistevero on kannettava tässä toisessa jäsenvaltiossa, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta 6 artiklan soveltamista.

10. Direktiivin 92/83 20 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Tässä direktiivissä ’etyylialkoholilla’ tarkoitetaan:

– kaikkia CN-koodeihin 2207 ja 2208 kuuluvia tuotteita, joiden todellinen alkoholipitoisuus on suurempi kuin 1,2 tilavuusprosenttia, mukaan lukien tuotteet, jotka muodostavat osan muuhun yhdistetyn nimikkeistön ryhmään kuuluvasta tuotteesta,

– –”

– CN-koodeihin 2204, 2205 ja 2206 kuuluvia tuotteita, joiden todellinen alkoholipitoisuus on suurempi kuin 22 tilavuusprosenttia,

2. Direktiivi 92/83

– tislattuja alkoholijuomia, jotka voivat sisältää näitä tuotteita liuenneina.”

9. Direktiivin 92/83 V jakson 19–23 artikla sisältää säännöksiä etyylialkoholista kannettavasta verosta. Direktiivin 19 artiklan 1 kohdassa säädetään tästä seuraavaa:

11. Direktiivin 92/83 27 artikla kuuluu valmisteverovapautuksia koskevan VII jakson säännöksiin, ja siinä säädetään muun muassa seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on kannettava etyylialkoholista valmisteveroa tämän direktiivin mukaisesti.”

”1. Jäsenvaltioiden on vapautettava tässä direktiivissä tarkoitetut tuotteet

yhdenmukaistetusta valmisteverosta edellytyksin, jotka niiden on vahvistettava näiden valmisteverovapautuksien oikean ja välittömän soveltamisen varmistamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen tai muiden väärinkäytösten torjumiseksi, kun nämä tuotteet on:

– –

e) tarkoitettu käytettäviksi elintarvikkeiden ja enintään 1,2 tilavuusprosenttia alkoholia sisältävien alkoholittomien juomien valmistukseen tarkoitettujen aromien valmistukseen;

f) tarkoitettu käytettäviksi sellaisinaan tai puolivalmisteiden ainesosina täytettyjen tai muiden elintarvikkeiden valmistukseen, jos alkoholipitoisuus on kulloinkin enintään 8,5 litraa puhdasta alkoholia 100 kilogrammassa suklaan valmistukseen tarkoitettua tuotetta ja enintään 5 litraa puhdasta alkoholia 100 kilogrammassa muiden tuotteiden valmistukseen tarkoitettua tuotetta.

– –

6. Jäsenvaltiot voivat toteuttaa edellä mainitut valmisteverovapautukset palauttamalla jo maksetun valmisteveron.”

3. Yhdistetty nimikkeistö

12. Yhdistetyn nimikkeistön (CN)[9] nimikkeet 2204–2208, joihin viitataan direktiivin 92/83 20 artiklassa, kuuluvat 22 ryhmään (”juomat, etyylialkoholi (etanoli) ja etikka”), ja niiden kohteena ovat seuraavat tavarat:

”2204	Tuoreista rypäleistä valmistettu viini – –
2204 10	– Kuohuviini
– –	
2204 21	– muu viini – – enintään 2 litraa vetävissä astioissa
– –	
	– – – – – todellinen alkoholipitoisuus enintään 15 tilavuusprosenttia – –
– –	
	– – – – – – – valkoviinit:

9 – Yhdistetty nimikkeistö vahvistetaan tariffi- ja tilastonimikkeistöstä ja yhteisestä tullitariffista 23.7.1987 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2658/87 (EYVL L 256, s. 1) liitteessä I. Merkityksellinen yhdistetyn nimikkeistön versio on se, joka oli voimassa direktiivin 92/83 hyväksymispäivänä eli 19.10.1992 (ks. direktiivin 92/83 johdanto-osan neljäs perustelukappale); tämä versio perustuu 26.7.1991 annettuun komission asetukseen (ETY) N:o 2587/91 (EYVL L 259, s. 1), ja se tuli voimaan 1.1.1992.

– –		2207	Denaturoimaton etyylialkoholi (etanoli), alkoholipitoisuus vähintään 80 tilavuusprosenttia; denaturoitu etyylialkoholi (etanoli) ja muut denaturoidut väkevät alkoholijuomat, väkevyydestä riippumatta:
	– – – – – – – muut:		
– –			
		2207 10 00	– denaturoimaton etyylialkoholi (etanoli), alkoholipitoisuus vähintään 80 tilavuusprosenttia
	– – – – – todellinen alkoholipitoisuus suurempi kuin 15 tilavuusprosenttia, mutta enintään 22 tilavuusprosenttia:	2207 20 00	– denaturoitu etyylialkoholi (etanoli) ja muu denaturoitu väkiviina, väkevyydestä riippumatta
2204 21 89	– – – – – – – portviini		
		2208	Denaturoimaton etyylialkoholi (etanoli), alkoholipitoisuus pienempi kuin 80 tilavuusprosenttia; väkevät alkoholijuomat, liköörit ja muut alkoholipitoiset juomat: alkoholipitoiset valmisteet (seokset), jollaisia käytetään juomien valmistukseen:
– –			
2205	Vermutti ja muu tuoreista viinirypäleistä valmistettu viini, joka on maustettu kasveilla tai aromaattisilla aineilla: – –		
		2208 20	– väkevät alkoholijuomat, rypäleviinistä tai viininvalmistuksen puristejäännöksestä tislaamalla valmistetut – –
– –			
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: – –		– – enintään 2 litraa vetävissä astioissa:
		2208 20 12	– – – konjakki
		– –	
			– – denaturoimaton etyylialkoholi (etanoli), alkoholipitoisuus pienempi kuin 80 tilavuusprosenttia:
– –			

2208 90 91	– – – enintään 2 litraa vetävissä astioissa
– –	
2209	Etikka – –
– –”	

13. Yhdistetyn nimikkeistön 22 ryhmän johdanto-osaan sisältyy otsikolla ”Huomautuksia” muun muassa seuraavia ohjeita:

”1. Tähän ryhmään eivät kuulu:

a) tässä ryhmässä mainitut tuotteet (muut kuin nimikkeeseen 2209 kuuluvat), jotka on valmistettu ruoanlaittoa varten ja eivät siten sovellu käytettäviksi juomina (yleensä nimike 2103); – –”

14. Lisäksi on viitattava CN-nimikkeeseen 2123, joka kuuluu yhdistetyn nimikkeistön 21 ryhmään (”Erinäiset elintarvikevalmisteet”) ja joka kuvaa seuraavia tavaroita:

”2103	Kastikkeet ja valmisteet niitä varten; maustamisvalmisteita olevat sekoitukset; sinappijauho ja valmistettu sinappi:
– –	

2103 90	– muut
– –	
2103 90 90	– – muut
– –”	

B *Kansallinen lainsäädäntö*

15. Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännössä merkityksellinen säännös on vuoden 1995 verolain (Finance Act 1995) [10] 4 jaksossa oleva 4 §. Tätä säännöstä, joka on oikeudenkäynnin osapuolten antamien tietojen mukaan annettu direktiivin 92/83 täytäntöön panemiseksi, sovelletaan alkoholijuomien valmisteveron palauttamista koskevaan menettelyyn. Sen sanamuoto on seuraava:

”Alkoholin ainesosien vapauttaminen verosta

1. Jos Commissionersille osoitetaan uskottavasti, että verolliset alkoholijuomat, joista vero kannettiin,

10 – Jäljempänä vuoden 1995 verolaki.

a) käytettiin ainesosina 2 momentissa tarkoitetun tuotteen valmistamisessa – –

– –

Commissionersilta on tämän pykälän seuraavien säännösten mukaisesti mahdollisuus vaatia suoritetun veron palauttamista.

2. Tässä momentissa tarkoitettuja tuotteita ovat

– –

c) – – ihmisten nautittavaksi tarkoitetut alkoholipitoiset elintarvikkeet, jotka sisältävät enintään 5 litraa alkoholia 100 kilogrammassa elintarviketta.

3. Alkoholia koskeva veronpalautus maksetaan tämän pykälän mukaan yksinomaan sellaiselle henkilölle, joka

a) käyttää alkoholia ainesosana 2 momentissa tarkoitetussa tuotteessa tai on muuttanut sen etikaksi;

b) toimii 2 momentin kuvauksen mukaisten tuotteiden tai etikan tukkukauppiaana;

c) valmistaa tai on valmistanut tuotteen tai etikan tätä toimintaa varten;

d) esittää hakemuksen tämän pykälän seuraavien säännösten mukaisesta palautuksesta ja

e) osoittaa Commissionersille, että a–c kohdassa mainitut edellytykset täyttyvät eikä vaadittu palautus koske veroa, joka on maksettu takaisin tai korvattu ennen hakemuksen esittämistä.

4. Tässä pykälässä tarkoitettu palautushakemus on esitettävä siinä muodossa, sen laatuisena, sillä tavoin ja sen sisältöisenä kuin Commissioners edellyttää kussakin yksittäistapauksessa antamissaan määräyksissä.

5. Siltä osin kuin Commissioners ei toisin määrää, tässä pykälässä tarkoitettu palautushakemus voidaan esittää vain, jos

a) hakemus koskee veroa, joka on suoritettu alkoholista, joka on käytetty ainesosana tai muutettu etikaksi sellaisen kolmen kuukauden ajanjakson aikana, joka päättyi viimeistään kuukausi ennen hakemuksen esittämistä, ja

b) haetun palautuksen määrä on vähintään 250 Englannin puntaa (GBP).

6. Commissioners voi korottaa 5 momentin b kohdassa mainittua summaa väliaikaisesti asetuksella – –

– –”

III Tosiseikat ja pääasian oikeudenkäynti

16. Repertoire Culinaire Ltd harjoittaa elintarvikkeiden tukkukauppaa Lontoossa.

17. Yhdistyneen kuningaskunnan tullihallinnon virkamiehet pysäyttivät 10.7.2002 tullivalvonta-alueellaan [11] Coquelles'ssa (Ranska) perävaunullisen ajoneuvon. Ajoneuvon tarkastuksessa ilmeni, että siihen oli lastattu useita kuormalavallisia valkoviiniä, punaviiniä, portviiniä ja konjakkia, joiden vastaanottajana oli Repertoire Culinaire. Tarkempi sisältö oli seuraava:

– viisi kuormalavaa, joista jokainen sisälsi 70 laatikkoa valkoviiniä (alkoholipitoisuus 11 tilavuusprosenttia), ja jokainen laatikko 8 litraa viiniä, joten valkoviiniä oli yhteensä 2 800 litraa

– viisi kuormalavaa, jotka sisälsivät saman määrän punaviiniä (alkoholipitoisuus 11 tilavuusprosenttia)

– yksi kuormalava, joka sisälsi 20 laatikkoa portviiniä (alkoholipitoisuus 19 tilavuusprosenttia), ja jokainen laatikko kahdeksan litraa portviiniä, joten portviiniä oli yhteensä 160 litraa, ja

– 10 laatikkoa, joista jokainen laatikko sisälsi kahdeksan litraa konjakkia (alkoholipitoisuus 40 tilavuusprosenttia), joten konjakkia oli yhteensä 80 litraa.

18. Lisäselvityksissä ilmeni seuraavaa: konjakin pakkauksessa oli merkintä ”juotavaksi kelpaamatonta”, ja siinä ilmoitettiin, että se sisälsi 1 prosentin verran ”lisäaineita”. Viini sisälsi 2 prosenttia lisäaineita. Portviinin

11 – United Kingdom Customs Control Zone.

päällysmerkinnöissä ei viitattu lisäaineisiin. Lisäksi Repertoire Culinairelle osoitetussa ranskalaisen toimittajan laskussa oli jokaisen yksittäisen tuotteen kohdalla merkintä ”salé – poivré” [12] ja tullikoodi 2103 90 90 89. [13]

19. Pääasian oikeudenkäynnin asianosaiset ovat yksimielisiä siitä, että lastatut tavarat ovat niin sanottua ruoanlaittoviiniä, -portviiniä tai -konjakkia eli viiniä, portviiniä tai konjakkia, joihin on niiden valmistamisen yhteydessä sekoitettu suolaa ja pippuria. Kun tuotteisiin lisätään suolaa ja pippuria, niistä tulee juotavaksi kelpaamattomia, [14] mutta niitä voidaan käyttää ruoanlaittoon. Suolaa ja pippuria ei voida poistaa taloudellisesti kannattavalla tavalla, eikä alkoholia voida täydellisesti erottaa tuotteista.

20. Ruoanlaittoviini on viiniä, jota valmistetaan yksinomaan käymismenetelmällä. Mikäli ruoanlaittoviiniä käytetään ainesosana hyväksytyn reseptin mukaisesti, tuloksena on asianosaisten yhteneväisen käsityksen mukaan aina lopputuote, jonka alkoholipitoisuus on vähemmän kuin 5 tilavuusprosenttia.

21. Yhdistyneen kuningaskunnan tullihallinto otti kaikki tavarat haltuunsa, koska niiden osalta ei ollut saatavilla saateasiakirjaa [15] eikä tositetta Yhdistyneen kuningaskunnan valmisteverojen maksamisesta. Ne takavarikoitiin 16.7.2002. Repertoire Culinairen vaatimus tavaroiden palauttamisesta hylättiin. Repertoire Culinaire teki oikaisuvaatimuksen, mutta hylkäävä päätös pidettiin voimassa tosiseikkojen uuden tutkimisen jälkeen 17.10.2002 tehdyllä päätöksellä. Oikaisuvaatimuksesta tehdyn päätöksen perusteluiksi esitettiin, että tavaroista oli kannettava Yhdistyneen kuningaskunnan valmistevero, koska ne olivat alkoholia. [16]

22. Repertoire Culinaire valitti oikaisuvaatimuksesta tehdystä päätöksestä 4.11.2002 päivätyllä kirjelmällä. Asia on tällä hetkellä vireillä First-tier Tribunal (Tax Chamber) -nimisessä tuomioistuimessa, [17] joka on esittänyt ennakkoratkaisupyynnön.

IV Ennakkoratkaisupyyntö ja asian käsittely unionin tuomioistuimessa

23. First-tier Tribunal (Tax Chamber) on lykännyt asian käsittelyä 24.4.2009 tekemällään välipäätöksellä, joka saapui unionin tuomioistuimeen 8.5.2009, ja esittänyt

12 – ”Lisätty suolaa ja pippuria”.

13 – Tästä poiketen huolitsijayhtiön työntekijä ilmoitti tullikoodiksi ”2103 90 90 59”, mutta kyseessä lienee virhe, koska tällaista koodia ei ole olemassa.

14 – Hallinnollisessa menettelyssä esitetyistä asiakirjoista ilmenee ennakkoratkaisupyynnön mukaan, että viinistä oli tehty juotavaksi kelpaamatonta lisäämällä siihen 10 grammaa suolaa ja 10 grammaa pippuria litraa kohti.

15 – Accompanying Administrative Document (AAD).

16 – 18.7.2002 tehtiin kaksi päätöstä valmisteveron kantamisesta: 53 853 GBP:n suuruinen vero varastomyynnistä ja toinen 5 884 GBP:n suuruinen vero varastossa olleesta tavarasta. Lontoossa valituksia ja oikaisuvaatimuksia käsittelevä lautakunta (London Appeals and Reconsiderations Team) pysytti voimassa nämä päätökset 27.9.2002.

17 – Veroasioita käsittelevä tuomioistuin.

unionin tuomioistuimelle seuraavat neljä ennakkoratkaisukysymystä:

”1) Onko ruoanlaittoviinistä ja -portviinistä kannettava direktiivin 92/83/ETY mukaan valmistevero tuontijäsenvaltiossa sillä perusteella, että ne vastaavat kyseisen direktiivin 20 artiklan ensimmäisessä luetelmakohdassa tarkoitettua etyylialkoholin määritelmää?

2) Vastaako se, että ruoanlaittoviinille, -portviinille ja -konjakille säädetty verovapautus rajoitetaan koskemaan tapauksia, joissa alkoholijuomia on käytetty ainesosana, ja että verovapautusta voivat hakea vain henkilöt, jotka ovat käyttäneet alkoholijuomia tuotteiden ainesosana, ja/tai henkilöt, jotka harjoittavat tällaisten tuotteiden tukkukauppaa ja/tai ovat tuottaneet tai valmistaneet tällaisia tuotteita tällaista liiketoimintaa varten, ja että lisäksi edellytetään, että vaatimus on esitettävä neljän kuukauden kuluessa valmisteveron maksamisesta ja että palautettavan summan on oltava vähintään 250 [Englannin puntaa] GBP, jäsenvaltion velvoitetta panna täytäntöön direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan f alakohdassa säädetty verovapautus, kun tätä alakohtaa tulkitaan yhdessä direktiivin 27 artiklan 6 kohdan ja/tai EY 28 artiklan kanssa ja/tai näiden velvoitteiden välittömän vaikutuksen ja/tai yhdenvertaisen kohtelun periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen kanssa?

3) Onko kanteen kohteena olevaa ruoanlaittoviiniä ja -portviiniä, jos niistä on kannettava valmisteveroa direktiivin 92/83 20 artiklan ensimmäisen luetelmakohdan mukaan, ja/tai kanteen kohteena olevaa ruoanlaittokonjakkia pidettävä valmistushetkellä direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan f alakohdan tai vaihtoehtoisesti e alakohdan perusteella valmisteverosta vapautettuna?

4) Kun valmistusmaana oleva jäsenvaltio on luovuttanut ruoanlaittoviinin, portviinin ja -konjakin direktiivin 92/12/ETY mukaisesta valmisteverollisten tavaroiden liikkumiseen sovellettavasta järjestelmästä vapaaseen liikkeeseen Euroopan unionissa, mikä on EY 10 ja EY 28 artiklan valossa luovuttamisen mahdollinen vaikutus niihin velvoitteisiin, joita jäsenvaltioilla on direktiivin 92/83 20 artiklan sekä 27 artiklan 1 kohdan f alakohdan tai vaihtoehtoisesti e alakohdan perusteella?”

24. Kirjallisia ja suullisia huomautuksia ovat esittäneet unionin tuomioistuimen oikeudenkäynnissä Repertoire Culinaire ja Euroopan komissio. Tämän lisäksi Puolan ja Portugalin hallitukset ovat osallistuneet kirjalliseen käsittelyyn. Ranskan hallitus otti suullisesti kantaa asiaan 10.6.2006 pidetyssä istunnossa. [18]

18 – Tuolloin Ranskan hallitus otti kantaa ainoastaan ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen.

V Oikeudellinen arviointi

25. Osana yleistä valmisteverollisten tavaroiden järjestelmää, sellaisena kuin se otettiin käyttöön direktiivillä 92/12, jäsenvaltiot velvoitetaan direktiivillä 92/83 kantamaan alkoholista ja alkoholijuomista unionin oikeudessa yhdenmukaistetun valmisteveron. Verotettavia tuotteita ovat olut (direktiivin 92/83 I jakso), viinit (direktiivin 92/83 II jakso), muut käymistietä valmistetut juomat kuin viini ja olut (direktiivin 92/83 III jakso), välituotteet (direktiivin 92/83 IV jakso) ja etyylialkoholi (direktiivin 92/83 V jakso).

A *Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys: direktiivissä 92/83 tarkoitettu etyylialkoholin käsite*

26. Ensi arviolta voitaisiin olettaa, että ruoanlaittoviinistä kannetaan direktiivin 92/83 II jaksossa tarkoitettu viinivero samalla tavoin kuin kaikesta muustakin viinistä. Tämä olettamus pätee myös silloin, kun tuote on käyttöviini, joka ei miellytä maultaan kuluttajaa, mistä syystä sitä kuvataan käyttökielessä ruoanlaittoviiniksi. Tällainen viini on juoma ja pysyy juomana, sillä sitä pidetään ainoastaan kuluttajan subjektiivisen näkemyksen mukaan vähempiarvoisena ja käytetään siten muuhun tarkoitukseen.

27. Tämä ei kuitenkaan pidä paikkaansa nyt käsiteltävässä asiassa riidanalaisten ruoanlaittoalkoholien osalta. Koska niihin sekoitetaan suolaa ja pippuria, ne ovat ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen, joka on yksin toimivaltainen toteamaan tosiseikat ja arvioimaan niitä,[19] antamien tietojen mukaan *juotavaksi kelpaamattomia*. Tätä tilannetta on pidettävä lähtökohtana vastattaessa ennakkoratkaisupyyntöön, vaikka Puolan hallitus pitää näitä tuotteita juotavaksi kelpaavina. Myös pääasian asianosaiset ovat tässä yhteydessä yksimielisiä siitä, että riidanalaiset ruoanlaittoalkoholit saattavat kuulua direktiivin 92/83 V jakson (Etyylialkoholi) soveltamisalaan, mutta eivät sen minkään muun jakson soveltamisalaan.

28. Kansallinen tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään lähinnä sitä, voivatko ruoanlaittoviini ja -portviini, joihin lisätään suolaa ja pippuria ja jotka siten ovat juotavaksi kelpaamattomia, kuulua direktiivin 92/83 20 artiklassa tarkoitetun etyylialkoholin käsitteen soveltamisalaan, jolloin siitä on kannettava yhdenmukaistettu alkoholin valmistevero. Ruoanlaittokonjakki ei ole tämän ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen kohteena.

19 – Ks. vakiintunut oikeuskäytäntö, mm. asia 36/79, Denkavit Futtermittel, tuomio 15.11.1979 (Kok., s. 3439, 12 kohta); asia C-265/04, Bouanich, tuomio 19.1.2006 (Kok., s. I-923, 54 kohta) ja asia C-142/05, Mickelsson ja Roos, tuomio 4.6.2009 (Kok., s. I-4273, 41 kohta).

1. Alustava huomautus

29. Etyylialkoholin synonyymeinä käytetään arkikielessä toisinaan sanoja viina, väkijuoma tai vain alkoholi. Se, onko kyseessä valmistevero-oikeudessa tarkoitettu etyylialkoholi, ei kuitenkaan määräydy tämän käsitteen arkikielen mukaisen merkityksen perusteella vaan yksinomaan unionin lainsäätäjän direktiivin 92/83 20 artiklassa vahvistaman määritelmän perusteella, ja sen mukaan yhdenmukaistettu valmistevero kannetaan nimenomaan kolmelta etyylialkoholin tuoteryhmältä. Jokaisella näistä ryhmistä on oma luetelmakohtansa tässä säännöksessä.

30. Nyt käsiteltävässä asiassa riidanalaisen ruoanlaittoviinin ja -portviinin kaltaiset valmisteet eivät voi ensi arviolta kuulua etyylialkoholin käsitteen *tislatut alkoholijuomat* (direktiivin 92/83 20 artiklan kolmas luetelmakohta) piiriin, koska ne ovat suolan ja pippurin lisäämisen vuoksi juotavaksi kelpaamattomia.

31. Ruoanlaittoviiniä ja -portviiniä ei voida lukea myöskään CN-koodeihin 2204, 2205 ja 2206 kuuluviin tuotteisiin (direktiivin 92/83 20 artiklan toinen luetelmakohta) – yksinkertaisemmin ilmaistuina *tuoreista rypäleistä valmistettu viini*, *vermutti* ja *muut käymisen avulla valmistetut juomat* –, koska myös näille tuotteille on yhteistä se, että ne ovat juomia. Tästä riippumatta ruoanlaittoviinin alkoholipitoisuus on 11 tilavuusprosenttia ja ruoanlaittoportviinin 19 tilavuusprosenttia eli vähemmän kuin vaadittava vähimmäisalkoholipitoisuus (”suurempi kuin 22 tilavuusprosenttia”), jota edellytetään direktiivin 92/83 20 artiklan toisen luetelmakohdan mukaan, jotta tuotetta voitaisiin pitää valmistevero-oikeudellisessa mielessä etyylialkoholina.

32. On luonnollisesti tutkittava, kuuluvatko nyt käsiteltävässä asiassa takavarikoitu ruoanlaittoviini ja -portviini mahdollisesti direktiivin 92/83 20 artiklan ensimmäisen luetelmakohdan soveltamisalaan. Seuraavassa käsitellään tätä kysymystä.

2. Direktiivin 92/83 20 artiklan ensimmäisessä luetelmakohdassa tarkoitettu etyylialkoholi

33. Direktiivin 92/83 20 artiklan ensimmäisen luetelmakohdan mukaan etyylialkoholin käsitteellä tarkoitetaan ”kaikkia CN-koodeihin 2207 ja 2208 kuuluvia tuotteita, joiden todellinen alkoholipitoisuus on suurempi kuin 1,2 tilavuusprosenttia, mukaan lukien tuotteet, jotka muodostavat osan muuhun yhdistetyn nimikkeistön ryhmään kuuluvasta tuotteesta”.

34. Asiassa Gourmet Classic annetussa tuomiossa katsottiin, että tämä säännös on sovellettavissa ruoanlaittoviiniin.[20] Kansallinen tuomioistuin pyytää kuitenkin unionin

20 – Mainittu edellä alaviitteessä 6, tuomion 39 kohta.

tuomioistuinta tarkistamaan tuolloista arviointiaan. Yhdyn tähän näkemykseen.

35. Ruoanlaittoviini, jonka alkoholipitoisuus on 11 tilavuusprosenttia, samoin kuin ruoanlaittoportviini, jonka alkoholipitoisuus on 19 tilavuusprosenttia, täyttävät epäilyksettä direktiivin 92/83 20 artiklan ensimmäisessä luetelmakohdassa asetetun 1,2 tilavuusprosentin alkoholipitoisuuden vaatimuksen. Tarvitaan kuitenkin tarkempi tutkimus siitä, onko nämä kaksi ruoanlaittoalkoholia luokiteltava unionin lainsäätäjän vahvistamiin CN-nimikkeisiin 2207 tai 2208.

– CN-nimike 2207

36. CN-nimike 2207 käsittää ensinnäkin denaturoimattoman etyylialkoholin, jonka alkoholipitoisuus on vähintään 80 tilavuusprosenttia (alanimike 2207 10 00) ja toiseksi denaturoidun etyylialkoholin ja muut denaturoidut väkevät alkoholijuomat, väkevyydestä riippumatta (alanimike 2207 20 00). Riidanalaisia ruoanlaittoalkoholeja ei voida luokitella kumpaankaan alanimikkeeseen.

37. Alanimikettä 2207 10 00 ei voida ensi arviolta soveltaa nyt käsiteltävässä asiassa, koska takavarikoitujen ruoanlaittoalkoholien alkoholipitoisuus jää huomattavasti edellytettyä 80 prosentin vähimmäistilavuutta pienemmäksi.

38. Myöskään alanimike 2207 20 00 ei ole mahdollinen, koska ruoanlaittoalkoholit eivät sisällä denaturoitua alkoholia eivätkä väkevää alkoholijuomaa. Alkoholin denaturointi on menettely, jossa alkoholista tehdään myrkyllistä, joten sitä ei voida juoda eikä muuttaa elintarvikkeena käytettäväksi.[21] Nyt käsiteltävässä asiassa ruoanlaittoalkoholeista on kuitenkin tehty *juotavaksi kelpaamattomia*, mutta ne ovat edelleen käytettävissä elintarvikkeiden valmistuksessa. Tämän lisäksi niihin tätä tarkoitusta varten sekoitetut lisäaineet suola ja pippuri eivät ole denaturointiaineita, sellaisina kuin ne Euroopan unionissa tunnustetaan alkoholin denaturoinnin osalta.[22]

– CN-nimike 2208

39. Todettakoon seuraavaksi CN-nimikkeestä 2208, että se kattoi nyt käsiteltävän asian kannalta merkityksellisenä ajankohtana[23] kolmenlaisia alkoholijuomia tai alkoholipitoisia nesteitä: ”Denaturoimaton etyylialkoholi (etanoli), alkoholipitoisuus pienempi kuin 80 tilavuusprosenttia; väkevät alkoholijuomat, likööorit ja muut alkoholipitoiset juomat:

21 – Asia C-482/98, Italia v. komissio, tuomio 7.12.2000 (Kok., s. I-10861, 21 ja 22 kohta).

22 – Ks. tästä alkoholin täydellistä denaturointia koskevien menetelmien molemminpuolisesta tunnustamisesta valmisteverottomuutta varten 22.11.1993 annettu komission asetus (EY) N:o 3199/93 (EYVL L 288, s. 12). Tämän asetuksen mukaan denaturointi edellyttää Ranskassa, joka on ruoanlaittoalkoholien alkuperämaa, metyleenin ja isopropyylialkoholin lisäämistä. Yhdistyneessä kuningaskunnassa, joka on ruoanlaittoalkoholien määräpaikka, käytetään raakaa metanolia. Suolaa ja pippuria ei tämän asetuksen mukaan tunnusteta denaturointiaineeksi missään Euroopan unionin alueella.

23 – Merkityksellinen yhdistetyn nimikkeistön versio on se, joka oli voimassa direktiivin 92/83 antamisen ajankohtana eli 19.10.1992 (direktiivin 92/83 johdanto-osan neljäs perustelukappale).

alkoholipitoiset valmisteet (seokset), jollaisia käytetään juomien valmistukseen." [24]

40. Ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen kohteena olevat ruoanlaittoalkoholit (ruoanlaittoviini ja -portviini) eivät ole väkeviä alkoholijuomia (CN-alanimike 2208 20) eivätkä likööriä (CN-alanimike 2208 70). Ruoanlaittoviiniä ja -portviiniä ei voida pitää myöskään "muina alkoholipitoisina juomina", sillä ne ovat niihin sekoitetun suolan ja pippurin vuoksi juotavaksi kelpaamattomia.

41. Ruoanlaittoviini ja -portviini eivät voi kuulua myöskään ryhmään "alkoholipitoiset valmisteet (seokset), jollaisia käytetään juomien valmistukseen". Näistä ruoanlaittoalkoholeista ei näet niiden yksiselitteisen käyttötarkoituksen mukaan nimenomaan valmisteta juomia vaan yksinomaan ruokaa.

42. Voitaisiin enintään ajatella, että riidanalainen ruoanlaittoviini ja -portviini olisi luokiteltava CN-alanimikkeeseen 2208 90 91 "Denaturoimaton etyylialkoholi (etanoli), alkoholipitoisuus pienempi kuin 80 tilavuusprosenttia, enintään 2 litraa vetävissä astioissa".

43. Luokiteltaessa tavaroita yhdistettyyn nimikkeistöön ei voida kuitenkaan ottaa huomioon yksinomaan yhdistetyn nimikkeistön yksittäisten nimikkeiden sanamuotoa. Ratkaisevia ovat pikemminkin jaksoja ja ryhmiä koskevat huomautukset. [25]

44. Yhdistetyn nimikkeistön 22 ryhmän johdannossa olevasta huomautuksesta 1 a seuraa, että tuotteet, jotka on valmistettu ruoanlaittoa varten ja jotka eivät siten sovellu käytettäviksi juomina, eivät kuulu yhdistetyn nimikkeistön 22 ryhmään [26] vaan ne on yleisinä elintarvikkeiden valmistusaineina luokiteltava CN-nimikkeeseen 2103. [27]

45. Myös asiassa Gourmet Classic annetussa tuomiossa todetaan nimenomaisesti, että

24 – CN-nimikkeessä 2208 ei nykyään voimassa olevan sanamuodon mukaan enää viitata käsitteeseen "alkoholipitoiset valmisteet (seokset), jollaisia käytetään juomien valmistukseen". Tämä CN-nimikkeen 2208 sanamuodon muutos perustuu 10.10.1995 annettuun komission asetukseen (EY) N:o 2448/95 (EYVL L 259, s. 1); ks. viimeksi yhdistetty nimikkeistö sellaisena kuin se on 30.9.2009 annetun komission asetuksen (EY) N:o 948/2009 liitteessä I (EUVL L 287, s. 1).

25 – Ks. yhdistetyn nimikkeistön ensimmäisessä osassa olevan I osaston yleissääntöjen A kohdan 1 alakohdan toinen virke.

26 – Ainoa poikkeus tästä on em. huomautuksen 1 a perusteella mauste-etikka, jolle on yhdistetyn nimikkeistön 22 ryhmässä oma nimike (CN-nimike 2209).

27 – Vielä selkeämpiä ovat Maailman tullijärjestön (WCO) harmonisoidun järjestelmän 21 ja 22 ryhmää, joita CN-nimikkeet vastaavat, koskevat huomautukset: nimikettä 2103 koskevissa huomautuksissa mainitaan ruoanlaittoviini ja -konjakki nimenomaisina esimerkkeinä siihen kuuluvista tuotteista, kun puolestaan nimikettä 2208 koskevissa huomautuksissa mainitaan ruoanlaittoviini ja -konjakki nimenomaisina esimerkkeinä sen ulkopuolelle jäävistä tuotteista. Nämä huomautukset ovat luettavissa internetissä osoitteessa http://harmonizedsystem.wcoomdpublications.org (tieto tarkistettu 6.5.2010). Ne auttavat vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan huomattavasti eri tullinimikkeiden sisällön tulkinnassa, vaikka ne eivät olekaan oikeudellisesti sitovia (asia C-370/08, Data I/O, tuomio 20.5.2010, Kok., s. I-4401, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

ruoanlaittoviini on elintarvikkeiden valmistusaine, joka ei sellaisena kuulu yhdistetyn nimikkeistön 22 ryhmään vaan 21 ryhmään. [28]

46. Ruoanlaittoviiniä ja -portviiniä ei näin ollen voida, kuten Repertoire Culinaire perustellusti huomauttaa, pitää CN-koodissa 2207 tarkoitettuina tuotteina eikä CN-koodissa 2208 tarkoitettuina tuotteina.

– ”Tuote tuotteessa”

47. Asiassa Gourmet Classic annetussa tuomiossa katsottiin kuitenkin, että sillä, että ruoanvalmistusviini on yhdistetyn nimikkeistön 21 ryhmässä tarkoitettu elintarvikevalmiste, ei ole ”merkitystä” valmisteverollisuuden arvioinnin kannalta. Se korosti, että direktiivin 92/83 20 artiklan ensimmäistä luetelmakohtaa on sovellettava myös silloin, kun tämän säännöksen soveltamisalaan kuuluvat tuotteet muodostavat *osan tuotteesta*, joka kuuluu muuhun yhdistetyn nimikkeistön ryhmään.

48. Yhteisöjen tuomioistuin esitti tämän perusteella, että ”ruoanlaittoviinin sisältämä alkoholi on direktiivin 92/83 20 artiklan ensimmäisessä luetelmakohdassa tarkoitettua etyylialkoholia, jos sen todellinen alkoholipitoisuus on suurempi kuin 1,2 tilavuusprosenttia, ja siitä kannetaan valmisteveroa, jollei tämän direktiivin 27 artiklan 1 kohdan f alakohdassa säädetystä vapautuksesta muuta johdu”. [29]

49. Yhteisöjen tuomioistuin käsitteli toisin sanoen tuolloin pelkkää alkoholipitoisuutta ruoanlaittoviinissä direktiivin 92/83 20 artiklan ensimmäisen luetelmakohdan toisessa lauseessa tarkoitettuna valmisteverollisena ”tuotteena tuotteessa”.

50. Myös komissio on edustanut samaa näkemystä. Se esitti, että direktiivin 92/83 20 artikla on yleinen kaatoluokka, jossa yleisesti säädetään yhdenmukaistetun valmisteveron alaiseksi alkoholipitoisia tuotteita, jos niitä ei ole vielä käsitelty muualla direktiivissä.

51. Tämä näkemys ei vakuuta. Se ei saa tukea direktiivin 92/83 20 artiklan sanamuodosta

28 – Mainittu edellä alaviitteessä 6, tuomion 35 kohta; ks. vastaavasti komission suuntaviivat, joihin valmisteverokomitea yhtyi lähes yksimielisesti 26. ja 27.11.2001 pidetyssä istunnossaan (asiakirja CED nro 372 lopullinen, 11.11.2002).

29 – Mainittu edellä alaviitteessä 6, tuomion 39 kohta; ks. vastaavasti komission suuntaviivat, joihin valmisteverokomitea yhtyi lähes yksimielisesti 26. ja 27.11.2001 pidetyssä istunnossaan (asiakirja CED nro 372 lopullinen, 11.11.2002).

eikä direktiivin tavoitteesta ja asiayhteydestä kokonaisuutena arvioituna.

52. Mikäli unionin lainsäätäjä olisi halunnut pitää valmisteverollisena etyylialkoholina *kaikkia tuotteita*, joissa osoitetaan olevan tietyt määrät alkoholia, se ei olisi tarvinnut niin monimutkaista sääntelyä kuin direktiivi 92/83. Ilmeisesti tarkoituksena oli kuitenkin määritellä vain tiettyjä alkoholijuomia ja tiettyjä alkoholipitoisia tuotteita, joista kaikkien jäsenvaltioiden oli kannettava yhdenmukaistettua valmisteveroa. [30] Direktiivissä 92/83 ei ole missään viitteitä siitä, että tuotteiden, jotka eivät kuulu direktiivin minkään muun säännöksen soveltamisalaan, pitäisi kuulua joka tapauksessa 20 artiklan soveltamisalaan. Myös 20 artikla perustuu ilmeisesti siihen lähtökohtaan, että *kaikesta alkoholista* ei tarvitse kantaa veroa etyylialkoholina vaan vain kolmesta siinä lähemmin määritellystä tuoteryhmästä, jotka sisältävät alkoholia. [31]

53. Pelkästään se, että ruoanlaittoviinin tai -portviinin kaltainen tuote sisältää alkoholia, on direktiivin 92/83 20 artiklan ensimmäisen luetelmakohdan mukaan välttämätön

30 – Ks. myös direktiivin 92/83 johdanto-osan kolmas perustelukappale (”olisi vahvistettava yhteiset määritelmät *kaikille näille tuotteille*”) ja neljäs perustelukappale (”näiden määritelmien olisi perustuttava – – voimassa olevan yhdistetyn nimikkeistön määritelmiin”); kursivointi tässä.

31 – Ks. myös direktiivin 92/83 johdanto-osan 15 perustelukappale (”kaikkeen *tässä direktiivissä määriteltyyn* etyylialkoholiin”). Kursivointi tässä.

(”todellinen alkoholipitoisuus on suurempi kuin 1,2 tilavuusprosenttia”) mutta ei riittävä edellytys valmisteveron kantamiseksi. Tämän säännöksen mukaan edellytetään lisäksi, että alkoholi on tietyn CN-koodeihin 2207 ja 2208 kuuluvan tuotteen tai tuotteen osan muodostavan tuotteen muodossa.

54. Alkoholin osuus ruoanlaittoviinistä tai -portviinistä ei ole kuitenkaan sellaisenaan itsenäinen (osa)tuote. Kaikkien käytettävissä olevien tietojen mukaan ruoanlaittoviiniä ja -portviiniä ei valmisteta synteettisesti kaavan ”(puhdasta) alkoholia plus vettä plus makuaineita” mukaan. Kyseessä on pikemminkin normaali viini tai portviini, joka syntyy käymismenetelmällä ja johon ainoastaan sekoitetaan suolaa ja pippuria. Tämän ovat myös kaikki asianosaiset vahvistaneet suullisessa käsittelyssä tätä koskevaan kysymykseen antamissaan vastauksissa.

55. ”Tuote tuotteessa” ei siis ylipäänsäkään ole pelkästään alkoholia vaan viiniä tai portviiniä. Viini tai portviini on perustana ruoanlaittoviinin tai -portviinin valmistuksessa. Vastaavasti myös vain viiniä tai portviiniä voidaan pitää (osa)tuotteina, jotka direktiivin 92/83 20 artiklan ensimmäisen luetelmakohdan toisen lauseen mukaisesti ”muodostavat osan muuhun yhdistetyn nimikkeistön

ryhmään kuuluvasta tuotteesta” eli ruoanlaittoviinistä tai -portviinistä.

56. Viini ja portviini eivät puolestaan kuulu CN-nimikkeisiin 2207 tai 2208. Ne molemmat on pikemminkin luokiteltava CN-nimikkeeseen 2204. [32] Vaikka siis viiniä tai portviiniä haluttaisiin pitää ”tuotteena tuotteessa” eli ruoanlaittoviinissä tai -portviinissä, direktiivin 92/83 20 artiklan ensimmäistä luetelmakohtaa ei voida soveltaa, koska ”tuote tuotteessa” ei ole luokiteltavissa siinä tyhjentävästi lueteltuihin CN-koodeihin 2207 tai 2208. [33]

57. Se, kannetaanko CN-nimikkeeseen 2204 kuuluvista tuotteista (viini ja portviini) etyylialkoholina valmisteveroa ja millä edellytyksillä sitä kannetaan, ilmenee yksinomaan direktiivin 92/83 20 artiklan *toisesta luetelmakohdasta*, ei sen sijaan *ensimmäisestä luetelmakohdasta*.

58. On oikeusvarmuuden periaatteen vastaista soveltaa direktiivin 92/83 20 artiklan ensimmäisen luetelmakohdan säännöstä sen sanamuodon vastaisesti myös CN-nimikkeeseen 2204 kuuluviin tuotteisiin kuten viiniin ja portviiniin. Oikeusvarmuuden periaate, joka kuuluu unionin oikeuden perusperiaatteisiin, [34] edellyttää sitä, että oikeussäännökset ovat selviä ja täsmällisiä ja että oikeussubjektit kykenevät ennakoimaan, miten niitä sovelletaan. Tämä edellytys pätee erityisesti silloin, kun kyseessä on sääntely, jolla on kielteisiä seurauksia yksityisille, ja varsinkin silloin, kun tästä sääntelystä voi aiheutua taloudellisia rasitteita, sillä asianomaisten täytyy voida tuntea tarkasti heille asetettujen velvoitteiden laajuus. [35]

59. Teen siis kaiken kaikkiaan sen päätelmän, että yhteisöjen tuomioistuin teki virheen, kun se totesi asiassa Gourmet Classic antamassaan tuomiossa, että ”ruoanlaittoviinin sisältämä alkoholi” on ”direktiivin 92/83 20 artiklan ensimmäisessä luetelmakohdassa tarkoitettua etyylialkoholia”. [36] Unionin tuomioistuimen ei pitäisi pysyttää tuolloista arviointia.

32 – Viini, joka on enintään kahden litran astioissa ja joka on valmistettu Euroopan unionissa ja jonka alkoholipitoisuus on enintään 15 tilavuusprosenttia, kuuluu CN-alanimikkeisiin 2204 21 11–2204 21 84 ja portviini, jonka alkoholipitoisuus on yli 15 mutta enintään 22 tilavuusprosenttia, kuuluu CN-alanimikkeeseen 2204 21 89.

33 – Enintään konjakki, joka käytetään perustana ruoanlaittokonjakkia valmistettaessa, kuuluisi väkevänä alkoholijuomana CN-nimikkeeseen 2208 20 12. Kuten edellä on jo mainittu, ruoanlaittokonjakki ei kuitenkaan ole tämän ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen kohteena.

34 – AsiaC-110/03, Belgia v. komissio, tuomio 14.4.2005 (Kok., s. I-2801, 30 kohta) ja asia C-344/04, IATa ja ELFAA, tuomio 10.1.2006 (Kok., s. I-403, 68 kohta).

35 – Ks. tästä yleisesti asia C-158/07, Förster, tuomio 18.11.2008 (Kok., s. I-8507, 67 kohta) ja asia C-226/08, Stadt Papenburg, tuomio 14.1.2010 (Kok., s. I-131, 45 kohta) sekä erityisesti taloudellisia rasitteita aiheuttavista säännöksistä asia 326/85, Alankomaat v. komissio, tuomio 15.12.1987 (Kok., s. 5091, 24 kohta); asia C-288/07, Isle of Wight Council ym., tuomio 16.9.2008 (Kok., s. I-7203, 47 kohta) ja asia C-201/08, Plantanol, tuomio 10.9.2009 (Kok., s. I-8343, 46 kohta).

36 – Mainittu edellä alaviitteessä 6, tuomion 39 kohta.

60. Asiassa Gourmet Classic annetun tuomion merkitystä lieventää kuitenkin se, että ennakkoratkaisukysymyksen tutkittavaksi ottamisen edellytysten täyttyminen oli aikanaan mielenkiinnon pääkohteena; julkisasiamies käsitteli ratkaisuehdotuksessaan jopa yksinomaan tutkimisedellytysten täyttymistä koskenutta kysymystä. [37] Yhteisöjen tuomioistuimessa ei ainakaan käsitelty niitä lukuisia perusteluja, joita kansallinen tuomioistuin ja asianosaiset, erityisesti Repertoire Culinaire, ovat *nyt käsiteltävässä asiassa* intensiivisesti vertailleet. Jo tämän seikan pitäisi antaa aihetta olla yliarvioimatta asiassa Gourmet Classic annettua tuomiota. [38]

61. Unionin oikeudessa unionin tuomioistuimen tuomiot eivät ole muutoinkaan ”sitovia ennakkotapauksia”. [39] Vaikka unionin tuomioistuin luonnollisesti epäröi poikkeamista olemassa olevista tuomioista, [40] on aiemmin useissa tärkeissä tapauksissa käynyt niin, että se on tarkistanut aikaisempaa oikeuskäytäntöään ja tarvittaessa nimenomaisesti muuttanut tai selventänyt sitä. [41] Tätä menettelytapaa suosittelen myös nyt käsiteltävässä asiassa.

62. Mikäli unionin tuomioistuin päättäisi nyt käsiteltävässä asiassa ehdotukseni mukaisesti poiketa asiassa Gourmet Classic annetusta tuomiosta, en pidä välttämättömänä sitä, että sen tuomion vaikutukset rajoittuvat tulevaisuuteen. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tällainen tuomion vaikutusten rajoittaminen on ehdoton poikkeustapaus; se on perusteltavissa vain silloin, kun se vaikuttaa pakottavan välttämättömältä oikeusvarmuuteen ja luottamuksensuojaan liittyvistä syistä. [42] Tilanne ei ole tässä tapauksessa tällainen. Mahdolliset palautusvaatimukset, jotka koskevat ruoanlaittoviinistä tai -portviinistä aiemmin maksettua valmisteveroa, pysynevät varsin kohtuullisina. Sitä paitsi myös jo asiassa Gourmet Classic annetun tuomion perusteella oli mahdollista hakea verovapautusta tai veron palauttamista direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan f alakohdan nojalla. Jäsenvaltioiden veroviranomaisten olisi siis myös jo tähän mennessä pitänyt monissa tapauksissa osata odottaa, että ruoanlaittoviinistä ja -portviinistä kannettavaa valmisteveroa ei viime kädessä voida kantaa tai se on palautettava.

3. Välipäätelmä

63. Kaiken kaikkiaan ehdotan, että ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen annetaan

37 – Julkisasiamies Botin kyseisessä asiassa 3.4.2008 antama ratkaisuehdotus.

38 – Ks. vastaavasti asia C-388/95, Belgia v. Espanja, tuomio 16.5.2000, ns. ”Rioja-tapaus” (Kok., s. I-3123, erityisesti 51 ja 52 kohta).

39 – Julkisasiamies Trstenjakin asiassa C-331/05 P, Internationaler Hilfsfonds v. komissio, 28.3.2007 antama ratkaisuehdotus (tuomio 28.6.2007, Kok., s. I-5475, 85 kohta).

40 – Julkisasiamies Lagrangen yhdistetyissä asioissa 28/62–30/62, Da Costa ym., 13.3.1963 antama ratkaisuehdotus (tuomio 27.3.1963, Kok., s. 63 ja 91, Kok. Ep. I, s. 173) ja julkisasiamies Poiares Maduron yhdistetyissä asioissa C-94/04 ja C-202/04, Cipolla ym., antama ratkaisuehdotus (tuomio 1.2.2006, Kok., s. I-11421, 28 ja 29 kohta).

41 – Yhdistetyt asiat C-267/91 ja C-268/91, Keck ja Mithouard, tuomio 24.11.1993 (Kok., s. I-6097, Kok. Ep. XIV, s. I-477, 14 kohta) ja asia C-127/08, Metock ym., tuomio 25.7.2008 (Kok., s. I-6241, 58 kohta).

42 – Asia 24/86, Blaizot ym., tuomio 2.2.1988 (Kok., s. 379, Kok. Ep. IX, s. 339, 28 kohta); asia C-209/03, Bidar, 15.3.2005 (Kok., s. I-2119, 67 kohta) ja asia C-73/08, Bressol ym. ja Chaverot ym., tuomio 13.4.2010 (Kok., s. I-2735, 91 kohta).

seuraava vastaus: Viini ja portviini, joihin on niiden käyttämiseksi ruoanlaittoviininä ja -portviininä sekoitettu niin paljon suolaa ja pippuria, että ne ovat juotavaksi kelpaamattomia, eivät kuulu direktiivin 92/83 20 artiklan ensimmäisessä luetelmakohdassa tarkoitetun etyylialkoholin käsitteen piiriin.

92/83 20 artiklan ensimmäisen luetelmakohdan mukaan valmisteverollinen. [44]

1. Kysymykseen tulevat verovapautustilanteet (kolmas ennakkoratkaisukysymys)

66. Kansallinen tuomioistuin tiedustelee kolmannessa ennakkoratkaisukysymyksellään aluksi, mikä on oikeudellinen perusta, jonka nojalla ruoanlaittoalkoholeille on myönnettävä vapautus direktiivissä 92/83 tarkoitetusta yhdenmukaistetusta valmisteverosta. [45]

B *Toinen, kolmas ja neljäs ennakkoratkaisukysymys: ruoanlaittoon käytettävien alkoholien osalta kyseeseen tulevat verovapautustilanteet ja niihin liittyvät säännökset*

64. Toinen, kolmas ja neljäs ennakkoratkaisukysymys koskevat ruoanlaittoalkoholien osalta kyseeseen tulevia verovapautustilanteita ja niihin liittyviä säännöksiä.

67. Kaksi vapautustilannetta tulee kysymykseen: ensinnäkin direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan e alakohdan mukaan valmisteverovapautus myönnetään alkoholille ja alkoholijuomille, jotka on tarkoitettu käytettäväksi aromien valmistamiseksi muun muassa sellaisia elintarvikkeita tuotettaessa, joiden alkoholipitoisuus on enintään 1,2 tilavuusprosenttia. Toiseksi direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan f alakohdan mukaan valmisteverovapautus myönnetään muun muassa silloin, kun alkoholi tai alkoholituotteet on tarkoitettu elintarvikkeiden valmistukseen, sikäli kuin alkoholipitoisuus on enintään 5 litraa puhdasta alkoholia 100 kilogrammassa tuotetta.

65. Ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen ehdottamani ratkaisun mukaan [43] takavarikoitu ruoanlaittoviini ja -portviini eivät ole valmisteverollisia, joten siltä osin ei tule esiin mahdollista verovapautusta koskevaa ongelmaa. Toinen, kolmas ja neljäs kysymys ovat kuitenkin joka tapauksessa edelleen merkityksellisiä takavarikoidun konjakin kannalta, koska se on direktiivin

43 – Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 28–63 kohta.

44 – Ruoanlaittokonjakissa on konjakkia eli CN-nimikkeeseen 2208 kuuluvaa väkevää alkoholijuomaa, joten se on etyylialkoholia, johon sovelletaan direktiivin 92/83 20 artiklan ensimmäisen luetelmakohdan mukaisesti alkoholista kannettavaa yhdenmukaistettua valmisteveroa.

45 – Siltä osin kuin kolmannessa ennakkoratkaisukysymyksessä otetaan huomioon valmisteverovapauden syntymisen ajankohta (”pidettävä valmistushetkellä –– valmisteverosta vapautettuna”), se on päällekkäinen neljännen kysymyksen kanssa, joten siihen otetaan kantaa neljännen kysymyksen yhteydessä (ks. jäljempänä tämän ratkaisuehdotuksen 81–93 kohta).

68. Direktiivin 27 artiklan 1 kohdan e alakohdan soveltamisen osalta ei ole ensi arviolta mahdotonta, että ruoanlaittoalkoholit käytetään aromien valmistukseen elintarvikkeita tuotettaessa. Kaikkien unionin tuomioistuimen käytettävissä olevien tietojen perusteella tämä ei ole kuitenkaan nyt käsiteltävässä asiassa ruoanlaittoalkoholien käyttötarkoitus tai ainakaan niiden ensisijainen käyttötarkoitus.

69. Riidanalaiset ruoanlaittoalkoholit on näet tarkoitus käyttää suoraan elintarvikkeiden valmistukseen, ei ruoanlaittoa edeltävässä prosessissa, jossa valmistetaan ainoastaan aromeja. Myöskään kastikkeet, joita valmistetaan ruoanlaittoalkoholien avulla, eivät ole direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitettuja aromeja. Nämä kastikkeet ovat pikemminkin itse elintarvikkeita, jotka joko kulutetaan ruokalajien ainesosana tai tarjotaan niiden kanssa.

70. Nyt käsiteltävän kaltaisten ruoanlaittoalkoholien verovapautusta varten ei siis sovelleta direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan e alakohtaa vaan 27 artiklan 1 kohdan f alakohtaa. Tätä puoltaa myös se, että viiniä, portviiniä ja konjakkia ei käytetä keittiössä yksinomaan makua antavana lisäaineena, vaan sillä on pidemmälle meneviä tehtäviä, esimerkiksi lihan valmistamisessa tai ruokalajien liekittämisessä. Komissio on perustellusti viitannut tähän. [46]

71. Myös asiassa Gourmet Classic annetussa tuomiossa myönnettiin, että ruoanlaittoalkoholit on vapautettu valmisteverosta direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan f alakohdan nojalla. [47] Tämä vapautus riippuu kolmesta edellytyksestä.

72. Ensinnäkin kyseessä on oltava direktiivissä 92/83 tarkoitettu alkoholi tai alkoholipitoinen tuote. Tämä koskee joka tapauksessa nyt käsiteltävässä asiassa riidanalaista ruoanlaittokonjakkia, koska sitä on, kuten jo mainitsin, pidettävä direktiivin 92/83 20 artiklan ensimmäisen luetelmakohdan mukaisesti valmisteverollisena etyylialkoholina. [48]

73. Toiseksi ruoanlaittoalkoholit on käytettävä elintarvikkeiden valmistukseen. Tilanne on tässä tapauksessa kiistatta myös tällainen. Elintarvikkeiden valmistus on jopa takavarikoitujen ruoanlaittoalkoholien ainoa käyttötarkoitus, koska ne ovat juotavaksi kelpaamattomia.

74. Kolmanneksi alkoholipitoisuus ei saa olla enintään ”5 litraa puhdasta alkoholia 100 kilogrammassa” tuotetta.

46 – Komissio esittää, että ruoanlaittoalkoholia käytettiin lihan mureuttamiseen (”tenderising meat”).

47 – Mainittu edellä alaviitteessä 6, tuomion 39 kohta; tuomio liittyi ruoanlaittoviiniin.

48 – Ks. samoin edellä alaviite 44. Tämä olettamus pätee riidanalaiseen ruoanlaittoviiniin ja -portviiniin sitä vastoin ainoastaan silloin, kun unionin tuomioistuin pysyttää ehdotukseni vastaisesti asiassa Gourmet Classic annettuun tuomioon (mainittu edellä alaviitteessä 6) liittyvän oikeuskäytännön.

75. Tältä osin direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan f alakohdan sanamuoto saattaa antaa aihetta väärinkäsityksiin, koska ei ole selvää, onko kyseessä *käytettyjen ruoanvalmistusalkoholien* alkoholipitoisuuden enimmäisraja vai *valmistetun elintarvikkeen* alkoholipitoisuuden enimmäisraja. Jälkimmäinen tarkastelutapa on asetettava etusijalle.

76. Direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan f alakohdan tavoitteena ei näet ole elintarvikkeiden tiettyjen valmistusmenetelmien suosiminen siten, että vain ainesosat, joissa on verrattain vähäinen alkoholipitoisuus, johtavat vapautukseen valmisteverosta. Valmisteveron vaikutukset pyritään päinvastoin neutralisoimaan, jos alkoholi on vain muiden kaupallisten tai teollisten tuotteiden ainesosana oleva välituote. [49]

77. Lisäksi pitää varmistaa, että valmistevero kannetaan alkoholin todellisesta kulutuksesta nauttimistavasta riippumatta. Verovapautus pitäisi antaa vain silloin, kun loppukäyttäjän elintarvikkeissa kuluttama alkoholijäämä jää unionin lainsäätäjän vahvistamaa vähimmäisrajaa pienemmäksi eli on vähemmän kuin 5 litraa puhdasta alkoholia 100 kilogrammassa *lopputuotetta*.

49 – Asia C-63/06, Profisa, tuomio 19.4.2007 (Kok., s. I-3239, 17 kohta).

78. Verovapautuksen kannalta ratkaisevaa on siis se, mikä on ruoanlaittoalkoholeja käyttämällä valmistetun elintarvikkeen alkoholipitoisuus, ei sen sijaan se, mikä oli ruoanlaittoalkoholien oma alkoholipitoisuus. [50]

79. Pääasian oikeudenkäynnin asianosaiset ovat nyt käsiteltävässä asiassa yksimielisiä siitä, että kun ruoanlaittoviiniä käytetään ainesosana hyväksytyn reseptin mukaisesti, lopputuotteen alkoholipitoisuus on aina pienempi kuin 5 tilavuusprosenttia, joten direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan f alakohdan soveltaminen on mahdollista.

80. Siten välipäätelmänä on todettava seuraavaa:

Ruoanlaittoalkoholit, joihin sovelletaan alkoholista ja alkoholijuomista kannettavaa yhdenmukaistettua valmisteveroa, on vapautettava kyseisestä verosta direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan f alakohdan perusteella.

50 – Ainesosan alkoholipitoisuudella on merkitystä vain ennakkokysymyksenä direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan f alakohdan ensimmäisen edellytyksen yhteydessä (edellä tämän ratkaisuehdotuksen 72 kohta) ja silloin kun on määritettävä, onko kyseessä ylipäänsä alkoholi, josta on kannettava valmisteveroa (ks. mm. direktiivin 92/83 20 artiklan ensimmäinen tai toinen luetelmakohta).

palautetaan.[52] Tällä tavoin varmistetaan, että tavarasta, johon sovelletaan yhdenmukaistettua valmisteveroa, kannetaan vero aina siinä jäsenvaltiossa, jossa se todellisuudessa kulutetaan, ja siellä voimassa olevan verokannan mukaan.[53]

2. Seuraukset siitä, että valmisteverosta vapautettu tavara saatetaan vero-oikeudellisesti vapaaseen liikkeeseen valmistusmaassa (neljäs ennakkoratkaisukysymys)

81. Kansallinen tuomioistuin tiedustelee neljännellä kysymyksellään lähinnä sitä, mitä velvoitteita tuontimaana olevalle jäsenvaltiolle aiheutuu siitä, että ruoanlaittoalkoholit olivat jo vero-oikeudellisesti vapaassa liikkeessä valmistusmaana olevassa jäsenvaltiossa. Sama ongelma liittyy myös kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen.[51]

82. Tätä aihepiiriä käsiteltäessä on välttämätöntä tehdä ero sen mukaan, miksi tavara oli valmistusmaana olevassa jäsenvaltiossa vero-oikeudellisesti vapaassa liikkeessä.

83. Normaalitapauksessa tavara saatetaan vero-oikeudellisesti vapaaseen liikkeeseen, kun valmistusmaana olevassa jäsenvaltiossa suoritettava valmistevero maksetaan (direktiivin 92/12 6 artiklan 1 kohdan ensimmäinen alakohta). Jos kyseinen tavara tuodaan kaupallisessa tarkoituksessa toiseen jäsenvaltioon, syntyy valmisteverovaade uudelleen tässä toisessa jäsenvaltiossa (direktiivin 92/12 7 artiklan 1 ja 2 kohta), kun puolestaan lähtöjäsenvaltiossa jo suoritettu valmistevero

84. Nyt käsiteltävässä asiassa riidanalaiset ruoanlaittoalkoholit ovat sitä vastoin tavaroita, joita valmistusmaana olevan jäsenvaltion (Ranska) veroviranomaiset eivät pidä lainkaan valmisteverollisina. Repertoire Culinaire ja Ranskan hallitus ovat vahvistaneet tämän unionin tuomioistuimen suullisessa käsittelyssä vastauksena tätä koskevaan kysymykseen. Ruoanlaittoalkoholit olivat myös niiden valmistusvaiheessa juuri tästä syystä alusta alkaen vero-oikeudellisesti vapaassa liikkeessä, koska niistä ei Ranskan viranomaisten mielestä ylipäänsä tarvinnut kantaa valmisteveroa.

85. Kuten komissio perustellusti korostaa, tällaisessa tapauksessa ei ole mitään intressiä varmistaa, että tavaroista kannetaan vero jäsenvaltiossa (tässä tapauksessa Yhdistyneessä kuningaskunnassa), jossa ne kulutetaan. Niistä ei pitäisi kantaa lainkaan veroa.

86. Sitä vastoin on olemassa erityinen unionin oikeuteen perustuva intressi siihen, että alkoholin ja alkoholijuomien

51 – Kansallinen tuomioistuin tiedustelee kolmannella ennakkoratkaisukysymyksellään, onko valmisteverollisia ruoanlaittoalkoholeja pidettävä sillä perusteella, että ne on tarkoitettu elintarvikkeiden valmistukseen, ”vapautettuna valmisteverosta [jo] valmistuspaikassa”.

52 – Direktiivin 92/12 22 artikla, luettuna yhdessä 7 artiklan kanssa; ks. myös kyseisen direktiivin johdanto-osan 18 perustelukappale ja asia C-5/05, Joustra, tuomio 23.11.2006 (Kok., s. I-11075, 30 kohta).

53 – Nämä verokannat voivat vaihdella jäsenvaltiosta toiseen.

valmisteverollisuutta ja myös valmisteverovapautusta käsitellään kaikissa jäsenvaltioissa ja siten yhteisillä sisämarkkinoilla yhtenäisesti [54] sisämarkkinoiden sääntöjenmukaisen toiminnan varmistamiseksi. [55]

87. Sisämarkkinoiden toiminta edellyttää kaikkien tavaroiden vapaata liikkuvuutta (SEUT 26 artiklan 2 kohta ja SEUT 28–37 artikla [56]), myös valmisteverollisten tavaroiden. [57] Tähän kuuluu vastavuoroisen tunnustamisen periaatteen [58] mukaan se, että määränpäämaan veroviranomaiset tunnustavat alkuperämaan toimivaltaisten viranomaisten tekemän luokittelun, jonka mukaan tavara on valmisteverollinen, ei-valmisteverollinen tai valmistusverosta vapautettu. [59] Vaikka näet alkoholin ja alkoholijuomien kansalliset verokannat saattavat vaihdella voimakkaasti, verovaade sellaisenaan on yhdenmukaistettu ja sitä koskevat kaikissa jäsenvaltioissa samat edellytykset. [60]

88. Vapaata liikkuvuutta sisämarkkinoilla vaikeutettaisiin tarpeettomasti, jos Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset nyt käsiteltävän kaltaisessa tapauksessa käyttämänsä palautusmallin (ks. vuoden 1995 verolain 4 §:n 1 momentin a kohta) [61] yhteydessä aluksi vaatisivat valmisteveron suorittamista Ranskasta tuoduista ruoanlaittoalkoholeista, mutta pian taas palauttaisivat veron.

89. Jäsenvaltioilla on luonnollisesti oikeus toteuttaa asianmukaisia toimia veropetosten, veron kiertämisen tai muiden väärinkäytösten torjumiseksi valmisteverovapautusten yhteydessä. [62] Tällaiset toimenpiteet edellyttävät kuitenkin, että jäsenvaltio, jota asia koskee, vetoaa sellaisiin seikkoihin, jotka ovat konkreettisia ja tukevat käsitystä siitä, että veropetoksen, veron kiertämisen tai

54 – Direktiivin 92/12 johdanto-osan neljäs perustelukappale (”sisämarkkinoiden toteuttamisen ja toiminnan varmistamiseksi näiden valmisteverosaatavan syntymisen on oltava sama kaikissa jäsenvaltioissa”); ks. vastaavasti myös asia C-296/95, EMU Tabac ym., tuomio 2.4.1998 (Kok., s. I-1605, 22 kohta); asia C-325/99, Van de Water, tuomio 5.4.2001 (Kok., s. I-2729, 39 kohta) ja edellä alaviitteessä 52 mainittu asia Joustra, tuomion 27 kohta.

55 – Direktiivin 92/12 johdanto-osan ensimmäinen perustelukappale ja direktiivin 92/83 johdanto-osan kolmas perustelukappale.

56 – Tuolloin EY 14 artiklan 2 kohta ja EY 23–EY 31 artikla.

57 – Direktiivin 92/12 johdanto-osan ensimmäinen perustelukappale.

58 – Tämä periaate on vakiintunut tiukasti asiassa 120/78, Rewe-Zentral, ns. Cassis de Dijon -tapaus, 20.2.1979 annetusta tuomiosta (Kok., s. 649, Kok. Ep. IV, s. 403, 14 kohta) lähtien tavaroiden vapaata liikkuvuutta koskevassa oikeuskäytännössä; ks. mm. asia C-184/96, komissio v. Ranska, ns. hanhenmaksa-tapaus, tuomio 22.10.1998 (Kok., s. I-6197, 28 kohta).

59 – Vastavuoroinen tunnustaminen oli taustalla myös edellä alaviitteessä 21 mainitussa asiassa Italia v. komissio annetussa tuomiossa. Sen kohteena oli kysymys siitä, millä edellytyksillä jäsenvaltio voi poikkeuksellisesti kieltäytyä muiden jäsenvaltioiden myöntämien verovapautusten – lähtökohtaisesti välttämättömästä – tunnustamisesta.

60 – Ks. vielä direktiivin 92/12 johdanto-osan neljäs perustelukappale.

61 – Tämä palautusmalli perustuu direktiivin 92/83 27 artiklan 6 kohdassa annettuun mahdollisuuteen, ja sen mukaan alkoholin valmistevero ensin maksetaan ja tämän jälkeen tietyin edellytyksin palautetaan. Ruoanlaittoalkoholien osalta palautus on mahdollinen vasta sitten, kun alkoholi on tosiasiallisesti käytetty elintarvikkeiden valmistukseen.

62 – Ks. tästä direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan johtokappale sekä johdanto-osan 22 perustelukappale.

muun väärinkäytöksen todellinen riski on olemassa,[63] sillä direktiivin 92/83 27 artiklan soveltamisalalla verovapautus on sääntö ja sen epääminen poikkeus.[64]

90. Yleiset väittämät, joiden mukaan tietyn tuotteen osalta voisi olla olemassa veropetoksen, veron kiertämisen tai muun väärinkäytöksen riski, eivät anna tuontijäsenvaltiolle oikeutta evätä valmistusmaana olevan jäsenvaltion myöntämän valmisteverovapautuksen tunnustamista ennakolta.[65] Tämä olisi ristiriidassa tavaroiden vapaan liikkuvuuden ja myös jäsenvaltioiden välisen lojaalin yhteistyön periaatteen kanssa.

91. Nyt käsiteltävässä asiassa on kansallisen tuomioistuimen toteamien tosiseikkojen perusteella selvää, että takavarikoidut ruoanlaittoalkoholit ovat suolan ja pippurin lisäämisen vuoksi juotavaksi kelpaamattomia. Suolan ja pippurin lisäämistä ei voida taloudellisesti kannattavalla tavalla peruuttaa, eikä alkoholia voida täydellisesti erottaa tuotteista. Kuten kansallinen tuomioistuin lisäksi esittää, ei ole olemassa mitään viitteitä siitä, että nyt käsiteltävässä asiassa riidanalaisten ruoanlaittoalkoholien yhteydessä olisi ollut väärinkäytöksiä. Voidaan siis varmuutta lähellä olevalla todennäköisyydellä pitää lähtökohtana sitä, että takavarikoidut ruoanlaittoalkoholit myös tosiasiallisesti käytetään direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitetulla tavalla elintarvikkeiden valmistukseen.

92. Nyt käsiteltävän kaltaisessa asiassa puuttuvat siten konkreettiset ja objektiivisesti tarkistettavissa olevat viitteet siitä, että kyseisiä tuotteita olisi pidetty valmistusmaana olevassa jäsenvaltiossa perusteettomasti valmisteverovapaina tai valmisteverosta vapautettuina tai että kyseiset tuotteet voitaisiin käyttää verovapautuksen tarkoituksen vastaisesti. Tällaisessa tilanteessa Yhdistyneen kuningaskunnan verohallinnon vaatimus valmisteveron suorittamisesta riidanalaisista ruoanlaittoalkoholeista osoittautuu pelkäksi muodollisuudeksi, jota ei voida perustella asiallisesti.

93. Neljänteen ennakkoratkaisukysymykseen on siten kaiken kaikkiaan vastattava seuraavasti:Tuotteisiin, jotka ovat valmistusmaana olevassa jäsenvaltiossa valmisteverovapaasti tai valmisteverosta vapautettuina vero-oikeudellisesti vapaassa liikkeessä, ei saa myöskään jossain toisessa jäsenvaltiossa, jossa ne saatetaan liikkeeseen kaupallisiin tarkoituksiin, soveltaa yhdenmukaistetusta valmisteverosta annettuja säännöksiä, ellei

63 – Edellä alaviitteessä 21 mainittu asia Italia v. komissio, tuomion 52 kohta; ks. vastaavasti – joskin asiayhteys on toinen – asia C-255/02, Halifax ym., tuomio 21.2.2006 (Kok., s. I-1609, 75 kohta) ja asia C-147/03, komissio v. Itävalta, tuomio 7.7.2005 (Kok., s. I-5969, 68 kohta).

64 – Ks. vastaavasti – direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdan osalta – edellä alaviitteessä 21 mainittu asia Italia v. komissio, tuomion 50 kohta ja edellä alaviitteessä 49 mainittu asia Profisa, tuomion 18 kohta.

65 – Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan väärinkäytön olemassaoloa ei voida päätellä pelkästään siitä, että asianomainen on käyttänyt oikeussääntöjä tai verotuksellisia toimenpiteitä hyväkseen; ks. mm. asia C-196/04, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomio 12.9.2006 (Kok., s. I-7995, 36 ja 37 kohta); asia C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, tuomio 14.9.2006 (Kok., s. I-8203, 61 kohta) ja asia C-150/04, komissio v. Tanska, tuomio 30.1.2007 (Kok., s. I-1163, 58 kohta).

ole konkreettisia ja objektiivisesti todennettavissa olevia viitteitä siitä,

– että verovapaus tai verovapautus myönnettiin valmistusmaana olevassa jäsenvaltiossa perusteettomasti

– tai

– että tuotteet, jotka oli vapautettu verosta valmistusmaana olevassa jäsenvaltiossa direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan f alakohdan nojalla, voitaisiin käyttää muuhun kuin siinä mainittuun tarkoitukseen.

3. Unionin oikeudessa valmisteverovapautuksen myöntämiselle palautuksen muodossa asetetut edellytykset (toinen ennakkoratkaisukysymys)

94. Kansallinen tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellään lähinnä sitä, mitä edellytyksiä unionin oikeudessa asetetaan direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitetulle valmisteverovapautukselle kansallisessa lainsäädännössä, jos asianomainen jäsenvaltio on valinnut direktiivin 92/83 27 artiklan 6 kohdassa tarkoitetun palautusmallin.

95. Tämän kysymyksen taustalla on se, että ruoanlaittoalkoholien valmisteveron palautus on Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännön mukaan mahdollista vain hyvin tiukoin, vuoden 1995 verolain 4 §:ssä asetetuin edellytyksin, joiden osalta kansallinen tuomioistuin korostaa toisen ennakkoratkaisukysymyksen yhteydessä seuraavaa:

– Ruoanlaittoalkoholit on tosiasiallisesti pitänyt käyttää ainesosina elintarvikkeiden valmistuksessa (vuoden 1995 verolain 4 §:n 1 momentin a kohta, luettuna yhdessä 2 momentin c kohdan kanssa).

– Palautushakemuksen voivat esittää vain henkilöt, jotka ovat käyttäneet ruoanlaittoalkoholeja itse ainesosina elintarvikkeissa tai markkinoivat tällaisia elintarvikkeita tukkukauppiaina (vuoden 1995 verolain 4 §:n 3 momentin a ja b kohta).

– Palautusvaateen esittämistä varten sovelletaan enintään neljän kuukauden määräaikaa ruoanlaittoalkoholien käyttämisestä (vuoden 1995 verolain 4 §:n 5 momentin a kohta).

– Palautettavan summan on oltava vähintään 250 GBP (vuoden 1995 verolain 4 §:n 5 momentin b kohta).

96. Aluksi on muistutettava siitä, että direktiivin 92/83 27 artiklan 6 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat vapaasti toteuttaa yhdenmukaistetun valmisteveron vapautukset palautusteitse. [66]

97. Jäsenvaltioiden tehtävänä on vahvistaa valmisteveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt. Tämä ilmenee ensinnäkin prosessiautonomian periaatteesta, toiseksi direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan johdantolauseesta (”Jäsenvaltioiden on vapautettava –– edellytyksin, jotka niiden on vahvistettava”). Siinä yhteydessä on kuitenkin otettava huomioon, kuten aina, vastaavuusperiaate (yhdenvertaisuus) ja tehokkuusperiaate. [67]

98. Nyt käsiteltävässä asiassa ei ole viitteitä siitä, että valmisteveron palautusta kohdeltaisiin epäedullisemmin unionin oikeudessa yhdenmukaistetuissa tapauksissa verrattuna muiden, täysin valtionsisäisesti säänneltyjen valmisteverojen palautukseen. *Vastaavuusperiaatetta* koskevia ongelmia ei siten synny.

99. Tarvitaan kuitenkin tarkempaa selvitystä siitä, ovatko vuoden 1995 verolain 4 §:ssä vahvistetut palautuksen edellytykset yhteensopivia *tehokkuusperiaatteen* kanssa. Tämän periaatteen mukaisesti edellytetään, että valmisteveron palauttamista ei ole tehty käytännössä mahdottomaksi tai ylivoimaisen vaikeaksi. [68] Tähän on lisättävä direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan mukaisesti, että palauttamisen edellytykset täyttyvät valmisteverovapautusten ”oikean ja välittömän soveltamisen varmistamiseksi” sekä ”veropetosten, veron kiertämisen tai muiden väärinkäytösten torjumiseksi”.

100. Se, että ruoanlaittoalkoholit on tosiasiallisesti käytettävä vuoden 1995 verolain 4 §:n mukaisesti elintarvikkeiden valmistukseen, ei sellaisenaan vielä ole ristiriidassa unionin oikeudessa vahvistettujen vaatimusten kanssa. Direktiivin 92/83 27 artiklan 6 kohdassa tarkoitetussa palautusmallissa on jopa luonnollista, että palautettava valmistevero koskee alkoholia, joka on jo käytetty ainesosana ruoanlaitossa.

66 – Ks. myös direktiivin 92/83 johdanto-osan 18 perustelukappale.

67 – Ks. vakiintunut oikeuskäytäntö, mm. erilaisissa tilanteissa annetut tuomiot asiassa 61/79, Denkavit italiana, tuomio 27.3.1980 (Kok., s. 1205, Kok. Ep. V, s. 149, 22–25 kohta); asiassa 199/82, San Giorgio, tuomio 9.11.1983 (Kok., s. 3595, Kok. Ep. VII, s. 373, 12 kohta); asiassa C-231/96, Edis, tuomio 15.9.1998 (Kok., s. I-4951, 34 kohta); asiassa C-291/03, MyTravel, tuomio 6.10.2005 (Kok., s. I-8477, 17 kohta) ja asiassa C-118/08, Transportes Urbanos y Servicios Generales, tuomio 26.1.2010 (Kok., s. I-635, 31 kohta).

68 – Ks. vielä edellä alaviitteessä 67 mainitut asia San Giorgio, tuomion 12 kohta; asia Edis, tuomion 34 kohta ja asia MyTravel, tuomion 17 kohta; ks. vastaavasti asia C-268/06, Impact, tuomio 15.4.2008 (Kok., s. I-2483, 46 kohta) ja asia C-63/08, Pontin, tuomio 29.10.2009 (Kok., s. I-10467, 43 kohta).

101. Ainoastaan silloin, kun kyseessä ovat maahan tuodut ruoanlaittoalkoholit, tuontijäsenvaltion viranomaisten on, kuten edellä on mainittu,[69] tunnustettava valmistusmaana oleva jäsenvaltion jo myöntämä verovapautus. Ne eivät voi tässä yhteydessä vaatia, että ensin suoritetaan valmistevero ja myöhemmin – ruoanlaiton jälkeen – haetaan sen palautusta.

102. Vuoden 1995 verolain 4 §:n kaltaisen säännöksen yhteydessä on tosin ongelmallista, että siinä suljetaan pois valmisteveron palautukset siltä osin kuin palautettava määrä on pienempi kuin 250 GBP. Verohallinto voi jopa vielä korottaa tätä vähimmäissummaa (vuoden 1995 verolain 4 §:n 5 momentin b kohta ja 6 momentti).

103. Unionin oikeuden perusteella ei ole tosin lähtökohtaisesti mahdotonta, että jäsenvaltio jättää erittäin pienet summat palautusmahdollisuuden ulkopuolelle. Toisin kuin arvonlisäveron osalta,[70] direktiivissä 92/83 ei kuitenkaan säädetä tällaisesta mahdollisuudesta. Vaikka katsottaisiin, että direktiivissä sallitaan myös ilman nimenomaista valtuutusta erittäin pieniä summia koskevien rajoitusten käyttöönotto kansallisessa oikeudessa, 250 GBP:n suuruista summaa ei voida missään tapauksessa pitää asianmukaisena.[71] Kyseessä on pikemminkin summa, joka on selvästi kaikkia kuviteltavissa olevia vähimmäisrajoituksia suurempi.

104. Lisättäköön, että erittäin pieniä summia koskeva rajoitus liittyy vuoden 1995 verolain 4 §:n kaltaisessa säännöksessä hakemuksen tekemiseen oikeutettujen piirin rajaamiseen sekä verrattain lyhyeen hakemusaikaan. Nämä sääntelyn osat – vähimmäissumma, hakemuksen määräaika ja hakemuksen tekemiseen oikeutettujen rajoitettu piiri – vahvistavat vastavuoroisesti toistensa vaikutusta.

105. Kuten Repertoire Culinaire on unionin tuomioistuimen oikeudenkäynnissä kuvaavasti esittänyt, jos vuonna 2002 Yhdistyneessä kuningaskunnassa voimassa ollut valmisteverokanta otettaisiin perustaksi,[72] olisi edellytetty vähintään 215 ruoanlaittoviinipullon käyttöä kolmen kuukauden kuluessa, jotta olisi saavutettu vuoden 1995 verolain 4 §:n mukainen valmisteveron palautuksen vähimmäissumma 250 GBP. Yksikään oikeudenkäynnin asianosaisista ei ole kiistänyt tätä.

69 – Ks. neljännestä ennakkoratkaisukysymyksestä esittämäni lausumat (edellä tämän ratkaisuehdotuksen 81–93 kohta).

70 – Ks. yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1) 183 artiklan 2 kohta, joka koskee ostoihin sisältyvän veron siirtämistä tai palauttamista.

71 – Riidanalaisten ruoanlaittoalkoholien takavarikointipäivänä 16.7.2002 tätä summaa vastaava euromääräinen summa oli arvoltaan noin 388 euroa; nyt käsiteltävässä ennakkoratkaisumenettelyssä järjestetyn suullisen käsittelyn päivänä 10.6.2010 se oli noin 302 euroa.

72 – Repertoire Culinaire viittaa ajanjaksoon ennen päivämäärää 27.4.2002, jolta on tämän yrityksen antamien tietojen mukaan peräisin suuri osa sen valmisteveron palautusta koskevista hakemuksista.

106. Ottamatta kantaa näiden tietojen oikeellisuuteen, jonka kansallinen tuomioistuin tutkii, niistä on helppo päätellä, että Yhdistyneessä kuningaskunnassa enintään ruoanlaittoalkoholien suurkuluttajat voivat saada 27 artiklan 1 kohdan f alakohdassa mukaisesti voimassa olevan valmisteverovapautuksen. Suurimmalla osalla ravintoloista ja muista yrityksistä, jotka käyttävät ruoanlaittoalkoholeja vain toisinaan ja joka tapauksessa pienempinä määrinä ruoanlaitossa, ei Yhdistyneen kuningaskunnan palautussäännön ankaruuden vuoksi ole käytännössä mahdollisuutta turvautua valmisteverovapautukseen.

107. Lisättäköön, että vuoden 1995 verolain 4 §:n 3 momentissa myönnetään oikeus hakea valmisteveron palautusta yksinomaan henkilöille, jotka ovat käyttäneet ruoanlaittoalkoholit itse ainesosina elintarvikkeisiin tai markkinoivat tällaisia elintarvikkeita tukkukauppiaina. Repertoire Culinairen kaltaisella tukkukauppiaalla, joka markkinoi vain ruoanlaittoalkoholeja sellaisenaan eikä niistä valmistettuja elintarvikkeita, ei siten ole minkäänlaista palautuksen hakemista koskevaa oikeutta.

108. Vuoden 1995 verolain 4 §:n kaltainen säännös johtaa kaiken kaikkiaan viime kädessä siihen, että – velvoittavaksi säädetty – direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitettu valmisteverovapautus tehdään pitkälti tyhjäksi. Se on ristiriidassa unionin oikeuden säännöksen kanssa, sillä sen mukaan jäsenvaltioiden vahvistamilla edellytyksillä pitää mahdollistaa verovapautusten oikea ja yksinkertainen soveltaminen (direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohta). Myös periaate, jonka mukaan direktiivin 92/83 27 artiklan soveltamisalalla verovapautus on sääntö ja sen epääminen poikkeus,[73] muutetaan tällä tavoin päinvastaiseksi.

109. Jäsenvaltiot saavat tosin ottaa huomioon valmisteverovapautusta tai valmisteveron palautusta koskevia kansallisia sääntöjä antaessaan myös veropetosten, veron kiertämisen tai muiden väärinkäytösten torjumisen välttämättömyyden.[74] Kuten edellä on kuitenkin jo huomautettu, valmisteverovapautuksen tai valmisteveron palautuksen epäämiseksi on oltava konkreettisia ja objektiivisia todistettavissa olevia viitteitä väärinkäytöksestä.

73 – Ks. vielä – direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdan osalta – edellä alaviitteessä 21 mainittu asia Italia v. komissio, tuomion 50 kohta ja edellä alaviitteessä 49 mainittu asia Profisa, tuomion 18 kohta.

74 – Ks. tästä direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan johdantolause ja johdanto-osan 22 perustelukappale.

Kaikkien unionin tuomioistuimen käytettävissä olevien tietojen perusteella tilanne ei ole tällainen riidanalaisten ruoanlaittoalkoholien osalta. Säännös, jossa säädetään verrattain lyhyestä vanhentumisajasta palautushakemusten osalta, jätetään 250 GBP:aa pienemmät summat kokonaan palautusmahdollisuuden ulkopuolelle ja lisäksi evätään ruoanlaittoalkoholien tukkukauppiailta yleisesti oikeus hakea valmisteveron palautusta, ylittää yksiselitteisesti väärinkäytösten torjumista koskevan laillisen tavoitteen.

110. Toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on siten vastattava kaiken kaikkiaan seuraavaa:Kansallinen säännös, jossa säädetään ruoanlaittoalkoholien valmisteveron palautuksen osalta neljän kuukauden vanhentumisajasta ja 250 GBP:n vähimmäispalautussummasta sekä jätetään ruoanlaittoalkoholien tukkukauppiaat hakemuksen esittämiseen oikeutettujen ulkopuolelle, on ristiriidassa direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan ja tehokkuusperiaatteen kanssa.

VI Ratkaisuehdotus

111. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Yhdistyneen kuningaskunnan First-tier Tribunalin (Tax Chamber) ennakkoratkaisupyyntöön seuraavasti:

”1) Viini ja portviini, joihin on niiden käyttämiseksi ruoanlaittoviininä ja -portviininä sekoitettu niin paljon suolaa ja pippuria, että ne ovat juotavaksi kelpaamattomia, eivät kuulu direktiivin 92/83 20 artiklan ensimmäisessä luetelmakohdassa tarkoitetun etyylialkoholin käsitteen piiriin.

2) Ruoanlaittoalkoholit, joihin sovelletaan alkoholista ja alkoholijuomista kannettavaa yhdenmukaistettua valmisteveroa, on vapautettava kyseisestä verosta direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan f alakohdan perusteella.

3) Tuotteisiin, jotka ovat valmistusmaana olevassa jäsenvaltiossa valmisteverovapaasti tai valmisteverosta vapautettuina vero-oikeudellisesti vapaassa liikkeessä, ei saa myöskään jossain toisessa jäsenvaltiossa, jossa ne saatetaan liikkeeseen kaupallisiin tarkoituksiin, soveltaa yhdenmukaistetusta valmisteverosta annettuja säännöksiä, ellei ole konkreettisia ja objektiivisesti todennettavissa olevia viitteitä siitä,

– että verovapaus tai verovapautus myönnettiin valmistusmaana olevassa jäsenvaltiossa perusteettomasti

– tai

– että tuotteet, jotka oli vapautettu verosta valmistusmaana olevassa jäsenvaltiossa direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan f alakohdan nojalla, voitaisiin käyttää muuhun kuin siinä mainittuun tarkoitukseen.

4) Kansallinen säännös, jossa säädetään ruoanlaittoalkoholien valmisteveron palautuksen osalta neljän kuukauden vanhentumisajasta ja 250 GBP:n vähimmäispalautussummasta sekä jätetään ruoanlaittoalkoholien tukkukauppiaat hakemuksen esittämiseen oikeutettujen ulkopuolelle, on ristiriidassa direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan ja tehokkuusperiaatteen kanssa.”