JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JEAN MISCHO
21 päivänä maaliskuuta 2002 [1]

Johdanto

1. Tribunale di Trento (Italia) on pyytänyt yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua asiassa, joka koskee väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän mukaan liikkuneita alkoholituotteita.

Sovellettavat yhteisön säännökset

2. Valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25 päivänä helmikuuta 1992 annetun neuvoston direktiivin 92/12/ETY [2] (jäljempänä direktiivi) 3 artiklan 1 kohdan mukaan direktiiviä sovelletaan alkoholiin ja alkoholipitoisiin juomiin.

3. Direktiivin 4 artiklan a alakohdan mukaan "valtuutetulla varastonpitäjällä" tarkoitetaan luonnollista henkilöä tai oikeushenkilöä, jonka jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset ovat valtuuttaneet ansiotoiminnassaan tuottamaan, valmistamaan, pitämään hallussaan ja vastaanottamaan verottomassa varastossa sekä lähettämään sieltä valmisteveron alaisia tuotteita väliaikaisesti valmisteverottomina. Direktiivin 4 artiklan c alakohdan mukaan "väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmällä" tarkoitetaan verojärjestelmää, jota sovelletaan tuotteiden tuotantoon, valmistukseen, hallussapitoon ja liikkumiseen väliaikaisesti valmisteverottomina.

4. Direktiivin 15 artiklan 3 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Yhteisön sisäiseen tuotteiden liikkumiseen liittyviin riskeihin on varauduttava tuotteen lähettäneen valtuutetun varastonpitäjän antamalla 13 artiklassa säädetyllä vakuudella tai tarvittaessa lähettäjän ja kuljettajan antamalla yhteisvastuullisella vakuudella. Tarvittaessa jäsenvaltiot voivat vaatia vakuutta vastaanottajalta. Jäsenvaltioiden on vahvistettava vakuuden antamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt. Vakuuden on oltava voimassa koko yhteisössä."

1 — Alkuperäinen kieli: ranska.
2 — EYVL L 76, s. 1.

5. Direktiivin 18 artiklan 1 kohdan mukaan on mahdollisten tietokoneavusteisten menettelyjen käytön estämättä kaikkiin eri jäsenvaltioiden alueiden välillä väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän mukaan liikkuviin valmisteveron alaisiin tuotteisiin liitettävä lähettäjän laatima asiakirja. Tämä asiakirja voi olla joko hallinnollinen tai kaupallinen asiakirja. Sen muoto ja sisältö on vahvistettava direktiivin 24 artiklassa säädettyä menettelyä noudattaen.

6. Direktiivin 19 artiklan 4 kohdassa säädetään seuraavaa: "Vietäessä maasta valmisteveron alaisia tuotteita, jotka liikkuvat 4 artiklan c alakohdassa määritellyn väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän mukaan, järjestelmän soveltaminen on lopetettava todistuksilla, joilla niiden yhteisöstä poistumisen käsitellyt tullitoimipaikka vahvistaa, että tuotteet on viety yhteisön alueelta. Tämän toimipaikan on palautettava lähettäjälle tälle tarkoitettu saateasiakirjan kappale varmennettuna." Direktiivin 19 artiklan 5 kohdassa säädetään näin: "Jos järjestelmän soveltamista ei lopeteta, lähettäjän on ilmoitettava asiasta jäsenvaltionsa veroviranomaisille näiden asettamassa määräajassa. Määräaika ei kuitenkaan saa olla pitempi kuin kolme kuukautta tavaroiden lähetyspäivästä."

7. Direktiivin 20 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Kun valmisteverosaatavan syntymistä edellyttävässä tavaroiden liikkumisessa on tapahtunut sääntöjenvastaisuus tai rikkomus, valmistevero on kannettava siinä jäsenvaltiossa, jossa sääntöjenvastaisuus tai rikkomus on tapahtunut, siltä luonnolliselta henkilöltä tai oikeushenkilöltä, joka on 15 artiklan 3 kohdan mukaisesti antanut vakuuden valmisteverojen maksamisesta, sanotun kuitenkaan rajoittamatta syytetoimiin ryhtymistä.

Kun valmistevero kannetaan muussa jäsenvaltiossa kuin lähtöjäsenvaltiossa, valmisteveron kantavan jäsenvaltion on ilmoitettava asiasta lähtöjäsenvaltion toimivaltaisille viranomaisille.

2. Kun tavaroiden liikkumisessa todetaan rikkomus tai sääntöjenvastaisuus voimatta todeta, missä se on tapahtunut, sen on katsottava tapahtuneen siinä jäsenvaltiossa, jossa se todettiin.

3. Jos valmisteveron alaiset tuotteet eivät saavu määräpaikkaan ja jos on mahdotonta todeta, missä rikkomus tai sääntöjenvastaisuus on tapahtunut, sen on katsottava tapahtuneen lähtöjäsenvaltiossa, jonka on kannettava valmisteverot tuotteiden lähetysajankohtana voimassa olleiden määrien mukaisina, jollei neljän kuukauden kuluessa tuotteiden lähetysajankohdasta osoiteta toimivaltaisten viranomaisten hyväksymällä tavalla lähetyksen tapahtuneen sääntöjenmukaisesti

taikka rikkomuksen tai sääntöjenvastaisuuden tosiasiallisesti tapahtuneen tietyssä paikassa, sanotun kuitenkaan rajoittamatta 6 artiklan 2 kohdan soveltamista.

4. Jos kolmen vuoden kuluessa saateasiakirjan laatimisajankohdasta todetaan, missä jäsenvaltiossa rikkomus tai sääntöjenvastaisuus on tosiasiallisesti tapahtunut, tämän jäsenvaltion on kannettava valmistevero tuotteiden lähetysajankohtana voimassa olleen valmisteveron määrän mukaisena. Tällöin alun perin kannettu valmistevero on palautettava, jos se osoitetaan kannetuksi."

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

8. Distillerie Fratelli Cipriani SpA -niminen yhtiö (jäljempänä Cipriani) on harjoittanut useita vuosia alkoholin tislaustoimintaa. Se teki joulukuun 1996 ja marraskuun 1997 välisenä aikana direktiivin 15 artiklan 3 kohdassa tarkoitettuna tuotteen lähettäneenä valtuutettuna varastonpitäjänä useita eri liiketoimia siten, että alkoholituotteet, jotka oli tarkoitettu vientiin yhteisön ulkopuolisiin maihin yhden tai useamman jäsenvaltion kautta, liikkuivat väliaikaisesti valmisteverottomina. Kyseisten tuotteiden mukana seurasi direktiivissä edellytetty hallinnollinen saateasiakirja (jäljempänä saateasiakirja).

9. Italian veroviranomainen pyysi, että Saksan viranomaiset tarkastaisivat valmisteveroja koskevan hallinnollisen yhteistyön puitteissa tietyn määrän saateasiakirjoja. Näissä tarkastuksissa ilmeni, että kyseisiin saateasiakirjoihin tehty leimamerkintä, jolla vahvistettiin tavaroiden poistuminen yhteisön alueelta, oli väärennetty. Koska tämä seikka merkitsi sovellettavissa kansallisissa säännöksissä tarkoitettua sääntöjenvastaisuutta, Ufficio Tecnico di Finanza di Trento (Trenton verovirasto) vaati 16.3.1998 tiedoksi annetulla päätöksellä Cipriania suorittamaan 6 448 573 296 Italian liiran (ITL) suuruisen summan (tuotteiden lähetysajankohtana voimassa olleen määrän mukaisena) valmisteverona niistä 20:stä puhdasta melassipohjaista alkoholia sisältäneestä lähetyksestä, jotka liikkuivat väliaikaisesti valmisteverottomina. Näistä samoista syistä Ciprianille annettiin 6.4.1998 tiedoksi kaksi muuta päätöstä, joissa sitä vaadittiin maksamaan 19 044 116 432 ITL:n ja 947 034 352 ITL:n suuruiset summat 62:sta puhdasta melassipohjaista alkoholia sisältäneestä lisälähetyksestä.

10. Asiakirja-aineistosta käy ilmi, että Cipriani sai tietää saateasiakirjoihin tehtyjen leimamerkintöjen väärentämisestä vasta sen jälkeen, kun Italian veroviranomainen oli antanut valmisteverojen maksuunpanoa koskevat päätökset sille tiedoksi. Tämä tiedoksianto tapahtui vasta direktiivin 20 artiklan 3 kohdassa vahvistetun tuotteiden lähetysajankohdasta laskettavan neljän kuukauden määräajan päättymisen jälkeen.

11. Cipriani nosti ennakkoratkaisupyynnön esittäneessä tuomioistuimessa kanteen, jossa se ensinnäkin kiisti valmis-

teverosaatavan syntymisen sillä perusteella, ettei ole näytetty toteen, että tuotteet olisi luovutettu kulutukseen lähtöjäsenvaltion alueella (nyt esillä olevassa tapauksessa Italiassa). Toiseksi Cipriani kiisti sen kansallisen säännöksen sovellettavuuden, jolla direktiivin 20 artikla oli pantu täytäntöön, koska Ciprianin mukaan valmisteveroja voidaan vaatia ainoastaan, jos sääntöjenvastaisuus tai rikkomus on syyksi luettavissa. Kolmanneksi Cipriani katsoi, ettei Italian viranomainen ole toimivaltainen kantamaan kyseisiä veroja, koska tämä viranomainen ei ole näyttänyt selvittäneensä — negatiivisin tuloksin — mikä on tuotteiden tosiasiallinen määräpaikka. Cipriani kiisti näihin samoihin syihin vedoten myös molemmat huhtikuussa 1998 sille tiedoksi annetut verojen maksuunpanoa koskevat päätökset.

12. Ministero delle Finanze (valtiovarainministeriö) väitti, että saateasiakirjojen väärentäminen vastasi tuotteiden luovuttamista kulutukseen jäsenvaltion alueella ja että kyse oli näin ollen tuotteiden sääntöjenvastaisesta poistumisesta väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmästä, minkä vuoksi valmisteverojen suorittamista voitiin vaatia. Se väitti myös, että Ciprianilla oli vakuuden antaneena lähettäjänä velvollisuus maksaa valmistevero ja että Italian tasavallalla oli toimivalta vaatia maksua. Lisäksi Ministero delle Finanze katsoi, että todistustaakka siitä, että lähetys oli sääntöjenmukainen, tai siitä, missä tuotteet luovutettiin kulutukseen, oli lähettäjällä ja tällä perusteella Italian viranomaisilla oli lähtöjäsenvaltiona ja jäsenvaltiona, jossa sääntöjenvastaisuus tai rikkomus todettiin neljän kuukauden määräajan päättyessä, toimivalta kantaa valmistevero. Lähettäjä ei Ministero delle Finanzen mukaan voi tämän määräajan päätyttyä esittää edellä tarkoitettua näyttöä kiistääkseen jäsenvaltion valmisteveron kantamista koskevan toimivallan.

13. Koska ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin katsoi, että sen käsiteltävänä olevan asian ratkaisu riippui direktiivin tulkinnasta, se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko 25.2.1992 annetun neuvoston direktiivin 92/12/ETY 20 artiklan 3 kohtaa tulkittava siten, että jos tämän direktiivin 4 artiklan c alakohdassa tarkoitetun väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän mukaan liikkuvat tuotteet, jotka on tarkoitettu vientiin yhden tai useamman jäsenvaltion kautta, eivät ole saapuneet määräpaikkaan ja jos on mahdotonta todeta, missä sääntöjenvastaisuus tai rikkomus on tapahtunut, lähtöjäsenvaltio voi kantaa valmisteverot ainoastaan, jos maksun suorittamisesta vakuuden antaneella toimijalla on ollut mahdollisuus saada ajoissa tieto siitä, ettei väliaikaisen järjestelmän soveltamista ole lopetettu, jotta se voi tuotteiden lähetysajankohdasta laskettavan neljän kuukauden kuluessa osoittaa viranomaista tyydyttävällä tavalla lähetyksen tapahtuneen sääntöjenmukaisesti tai sääntöjenvastaisuuden tai rikkomuksen tosiasiallisesti tapahtuneen tietyssä paikassa?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, päteekö tämä sama tulkinta — tilanteen ollessa muutoin samanlainen — myös, jos lähtöjäsenvaltio on sama kuin se jäsenvaltio, jossa sääntöjenvastaisuus tai rikkomus todettiin, vai sovelletaanko tällöin kuitenkin direktiivin 20 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua olettamaa?

Mikäli tätä olettamaa sovelletaan, onko näytön esittäminen siitä, että lähetys on tapahtunut sääntöjenmukaisesti tai että sääntöjenvastaisuus tai rikkomus on tosiasiallisesti tapahtunut tietyssä paikassa, sallittua, ja onko tämän näytön esittämiseen sovellettava direktiivin 20 artiklan 3 kohdassa säädettyä määräaikaa?

3) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, onko 25.2.1992 annetun neuvoston direktiivin 92/12/ETY 20 artiklan 3 kohtaa tulkittava — tilanteen ollessa muutoin samanlainen — siten, että valmisteverojen maksamisesta vakuuden antanut toimija, jolla ei ole ollut mahdollisuutta saada ajoissa tietää siitä, ettei väliaikaisen järjestelmän soveltamista ole lopetettu, voi osoittaa lähetyksen tapahtuneen sääntöjenmukaisesti tai sääntöjenvastaisuuden tai rikkomuksen tosiasiallisesti tapahtuneen tietyssä paikassa, vaikka tuotteiden lähetysajankohdasta laskettava neljän kuukauden määräaika on päättynyt?"

Arviointi

Ensimmäinen kysymys

14. Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin haluaa ennen kaikkea tietää, onko — jos liiketointa ei ole saatettu asianmukaiseen päätökseen — toimivaltaisen viranomaisen, jolla on oikeus periä valmisteverot, ilmoitettava lähettäjälle etukäteen, ettei väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän soveltamista ole lopetettu, jotta lähettäjä voisi direktiivin 20 artiklan 3 kohdassa vahvistetun neljän kuukauden määräajan kuluessa osoittaa lähetyksen tapahtuneen sääntöjenmukaisesti tai sääntöjenvastaisuuden tai rikkomuksen tosiasiallisesti tapahtuneen tietyssä paikassa.

15. Cipriani katsoo, että lähettäjälle on lähetettävä tällainen ilmoitus. Se tukeutuu tältä osin yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Lensing & Brockhausen 21.10.1999 antamaan tuomioon,[3] jossa yhteisöjen tuomioistuin tulkitsi säännöksiä, joita sovelletaan yhteisön passitukseen, jos tavaroita ei esitetä määrätoimipaikassa. Cipriani vetoaa komission tavoin siihen, että yhteisön passitusmenettely on rinnastettavissa siihen järjestelmään, jota sovelletaan tavaroiden liikkumiseen väliaikaisesti valmisteverottomina.

16. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi tässä tuomiossa, että yhteisön passitusmenettelyyn sovellettavia säännöksiä on tulkittava siten, että jäsenvaltiolla, johon lähtötoimipaikka kuuluu, on toimivalta kantaa tuontitulleja vain, jos se on ilmoittanut passituksesta vastaavalle, että tämä voi esittää kolmen kuukauden määräajan

3 — Asia C-233/98, Lensing & Brockhausen, tuomio 21.10.1999 (Kok. 1999, s. I-7349). Ks. yhteisön passitusmenettelyn soveltamista koskevista säännöksistä ja yksinkertaistamistoimenpiteistä annetun asetuksen (ETY) N:o 1062/87 muuttamisesta 29 päivänä toukokuuta 1990 annetun komission asetuksen (ETY) N:o 1429/90 (EYVL L 137, s. 21) 11 b artikla.

kuluessa todisteet passituksen sääntöjenmukaisuudesta tai rikkomuksen taikka sääntöjenvastaisuuden tosiasiallisesta tapahtumapaikasta.

17. Sekä Cipriani että komissio katsovat, että edellä mainitun periaatteen soveltaminen on ulotettava väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmään, kun otetaan huomioon tämän järjestelmän ja yhteisön passitusmenettelyn välinen samankaltaisuus.

18. On kuitenkin syytä huomata, että yhteisön passitusmenettely poikkeaa kahdessa tärkeässä suhteessa direktiivin mukaisesta valmisteveroja koskevasta järjestelmästä.

19. Ensinnäkin yhteisön passitusmenettelyn osalta säädetään, että jos lähetystä ei ole esitetty määrätoimipaikassa, tämän toimipaikan on ilmoitettava asiasta lähtötoimipaikalle. Viimeksi mainitun toimipaikan tehtävänä on antaa tällöin tästä tieto passituksesta vastaavalle.

20. Direktiivin 19 artiklan 4 kohdassa säädetään päinvastoin, että tullitoimipaikan, joka on käsitellyt tuotteiden yhteisöstä poistumisen, on palautettava saateasiakirjan kappale varmennettuna suoraan lähettäjälle eikä lähtöjäsenvaltion toimivaltaiselle toimipaikalle.

21. Tämän palauttamisen on tapahduttava viimeistään viidentoista päivän kuluessa sen kuukauden päättymisestä, jolloin yhteisöstä poistumisen käsitellyt tullitoimipaikka on vastaanottanut saateasiakirjan. Mikäli tässä määräajassa ei toimita — mikä merkitsee sitä, ettei liiketointa ole lopetettu — lähettäjän on ilmoitettava asiasta jäsenvaltionsa veroviranomaisille näiden asettamassa määräajassa. Direktiivin 19 artiklan 5 kohdan mukaan tämä määräaika ei saa olla pitempi kuin kolme kuukautta tavaroiden lähetyspäivästä.

22. Näin ollen lähettäjä saa ensimmäiseksi tietää, ettei väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän soveltamista ole lopetettu, ja lähettäjän on toimitettava tästä tieto jäsenvaltionsa toimivaltaisille veroviranomaisille. Tämän vuoksi on tämän järjestelmän logiikan vastaista, että toimivaltaisen veroviranomaisen olisi tarpeen ilmoittaa tieto taloudelliselle toimijalle.

23. Toiseksi yhteisön passitusmenettelyn osalta säädetään asiaa koskevassa säädöstekstissä eli komission asetuksen N:o 1062/87 11 b artiklassa, että jos lähtötoimipaikka ilmoittaa passituksesta vastaavalle, että lähetystä ei ole esitetty määrätoimipaikassa, ja jos rikkomuksen tai sääntöjenvastaisuuden tapahtumapaikkaa ei voida todeta, lähtötoimipaikan on samalla ilmoitettava määräaika, jonka kuluessa kyseisessä lähtötoimipaikassa voidaan esittää todisteita passituksen sääntöjenmukaisuudesta tai rikkomuksen tai sääntöjenvastaisuuden tapahtumapaikasta.

24. Koska direktiivillä perustetun järjestelmän osalta direktiivissä ei säädetä kyseisenlaisen määräajan asettamisesta ja koska tällaisen määräajan asettaminen ei ole direktiivillä säädetyn, poistumistoimipaikan ja lähettäjän välittömään yhteyteen perustuvan järjestelmän logiikan mukaista, lähtöjäsenvaltion toimivaltaisen veroviranomaisen ei ole ilmoitettava lähettäjälle tai asetettava tälle määräaikaa, joka alkaisi kulua kyseisestä ilmoituksesta.

25. Voidaanko tätä sääntöä kuitenkaan soveltaa Tribunale di Trenton ensimmäisessä kysymyksessä tarkoitetussa tilanteessa eli silloin, kun säädetty järjestelmä ei ole toiminut asianmukaisesti, koska lähettäjälle palautettu saateasiakirjan kappale oli väärennetty eikä lähettäjä ollut voinut sitä havaita? Tämä johtaa minut tarkastelemaan kolmatta kysymystä, joka liittyy niin läheisesti ensimmäiseen kysymykseen, että katson aiheelliseksi käsitellä sitä ennen toista kysymystä ja vastata samanaikaisesti ensimmäiseen ja kolmanteen kysymykseen.

Kolmas kysymys

26. Kolmannella kysymyksellään ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin haluaa ennen kaikkea tietää, voidaanko neljän kuukauden määräaikaan, jonka kuluessa toimijan on osoitettava lähetyksen tapahtuneen sääntöjenmukaisesti taikka rikkomuksen tai sääntöjenvastaisuuden tapahtuneen tietyssä paikassa, vedota sellaista toimijaa vastaan, joka ei ole saanut ajoissa tietää, ettei väliaikaisen järjestelmän soveltamista ollut lopetettu sääntöjenmukaisesti.

27. Aluksi on syytä palauttaa uudelleen mieliin, että lähettäjä saa yleensä tietää rikkomuksesta tai sääntöjenvastaisuudesta, kun tullitoimipaikka, jonka käsiteltäväksi tavaroiden yhteisöstä poistuminen kuuluu, ei palauta lähettäjälle tälle tarkoitettua saateasiakirjan kappaletta.

28. Jos kyseinen asiakirja ei palaudu lähettäjälle, tämän on pakostakin päätteltävä, että tavarat eivät ole saapuneet määräpaikkaan, ja ryhdyttävä välittömästi selvittämään tilannetta. Koska lähettäjä on tällöin neljän kuukauden kuluessa tuotteiden lähetysajankohdasta tietoinen siitä, että on todennäköisesti tapahtunut rikkomus, direktiivissä säädetään, että lähettäjän on myös tämän määräajan kuluessa osoitettava lähetyksen tapahtuneen sääntöjenmukaisesti taikka rikkomuksen tai sääntöjenvastaisuuden tosiasiallisesta tapahtuneen tietyssä paikassa.

29. Nyt esillä oleva tapaus on kuitenkin täysin toisenlainen. Kyseessä oleva toimija sai nimittäin saateasiakirjan varustettuna sellaisin leimoin ja allekirjoituksin, joiden siinä yleensä tulee olla. Se saattoi näin ollen olettaa, että asia oli kunnossa ja ettei sen tarvinnut ryhtyä mihinkään toimenpiteisiin.

30. Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevassa päätöksessä korostetaan tältä osin, että Ciprianilla ei ollut mitään syytä epäillä asiakirjan aitoutta. Päätöksessä todetaan, että oli mahdotonta, että lähettäjä olisi objektiivisesti arvioiden havainnut sääntöjenvastaisuuden eli sen, että saateasiakirjassa olevat leimat olivat väärennettyjä.

31. Tästä seuraa, ettei toimija ole nyt käsiteltävänä olevassa tapauksessa mitenkään vastuussa siitä, että se havaitsi sääntöjenvastaisuuden vasta neljän kuukauden määräajan päättymisen jälkeen toimivaltaisen kansallisen viranomaisen ilmoitettua sille veron kantamisesta, mikä tapahtui vasta kyseisen määräajan päättymisen jälkeen.

32. Tässä yhteydessä voitaisiin tosin väittää, että yhteisöjen tuomioistuimen tulleja koskevan oikeuskäytännön [4] mukaan taloudellisen toimijan, eikä yhteiskunnan, on kannettava ne seuraukset, joita tämän toimijan sopimusosapuolten mahdollisista laiminlyönneistä aiheutuu. Näin olisi myös silloin, kun kyseistä toimijaa on väärillä todistusmerkinnöillä erehdytetty.

33. On kuitenkin korostettava, että kyseinen oikeuskäytäntö koski eri kysymystä eli sitä, voiko kyseinen toimija edellä kuvantunlaisten olosuhteiden vallitessa välttää tullien maksamisen.

34. Nyt esillä olevassa tapauksessa on sitä vastoin kysymys siitä, säilyttääkö taloudellinen toimija tällaisessa tilanteessa perustavanlaatuiset menettelylliset oikeutensa. Kysymys toimijan maksuvelvollisuudesta tulee esille vasta tämän jälkeen. Edellä tarkoitetun oikeuskäytännön soveltamista ei näin ollen ole syytä ulottaa nyt käsiteltävänä olevaan tapaukseen. Sillä, että toimija näiden tuomioiden mukaan kantaa edelleen kyseessä oleviin liiketoimiin liittyvän taloudellisen riskin, ei nimittäin ole minkäänlaista vaikutusta toimijan menettelyllisiin oikeuksiin.

35. Asetun näin ollen samalle kannalle kuin komissio, Portugalin hallitus ja Cipriani, jotka ovat kaikki katsoneet, että on vaikea pitää kohtuullisena määräaikaa, joka on jo päättynyt, kun toimijalle, jonka huolellisuus ja hyvä usko eivät vaikuta asiaan, ilmoitetaan sääntöjenvastaisuudesta tai rikkomuksesta.

36. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä nimittäin ilmenee, että puolustautumisoikeuksien kunnioittamisen perustavanlaatuinen periaate edellyttää, että henkilölle, jota vastaan on ryhdyttävä tälle henkilölle vahinkoa aiheuttavaan toimenpiteeseen, on annettava mahdollisuus ilmaista tehokkaasti kantansa silloinkin, kun menettelyä koskevia erityissääntöjä ei ole. [5]

37. Asianlaita on näin myös, jos kansallinen viranomainen, joka soveltaa yhteisön oikeutta rajoitetun toimivallan puitteissa, ryhtyy kyseiseen toimenpiteeseen, kuten komissio perustellusti korostaa.

4 — Ks. esim. yhdistetyt asiat 98/83 ja 230/83, Van Gend & Loos, tuomio 13.11.1984 (Kok. 1984, s. 3763) ja asia C-446/93, SEIM, tuomio 18.1.1996 (Kok. 1996, s. I-73).

5 — Asia C-462/98 P, Mediocurso v. komissio, tuomio 21.9.2000 (Kok. 2000, s. I-7183).

38. Tästä seuraa, että mikäli objektiivisesti arvioiden oli mahdotonta, että valmisteverojen maksamisesta vakuuden antanut toimija olisi voinut ottaa ajoissa huomioon oletettua sääntöjenvastaisuutta tai rikkomusta, direktiivin 20 artiklan 3 kohdassa säädettyyn määräaikaan ei voida vedota tätä toimijaa vastaan.

39. Tämän vuoksi tällaisen toimijan on saatava uusi määräaika, joka alkaa kulua siitä, kun veroviranomainen on ilmoittanut tälle virallisesti, ettei väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän soveltamista ole lopetettu sääntöjenmukaisesti.

40. Tältä osin on komission tavoin korostettava, että itse määräajan olemassaolo ei aiheuta ongelmia. Sekä vero-oikeuden tehokkuus että oikeusvarmuus edellyttävät, että toimijalla, joka ei ole pystynyt esittämään säännöksissä edellytettyä näyttöä, ei kohtuullisen määräajan jälkeen enää ole oikeutta kieltäytyä maksamasta valmisteveroja. Päinvastaisessa tapauksessa näiden verojen kantamisesta tulisi nimittäin näennäistä.

41. Vaikeutena ei myöskään ole määräajan pituus. Kuten edellä on esitetty ja kuten komissiokin on muissa yhteyksissä korostanut, neljän kuukauden määräaika vaaditun näytön esittämiseksi ei ole kohtuuton, vaikka tältä osin on syytä huomata, että käytännössä toimijalla on käytettävissään lyhyempi ajanjakso, koska toimijan on vähennettävä tästä ajasta tuotteiden vastaanottajalle kuljettamiseen tarvittava aika ja otettava huomioon se, että direktiivissä annetaan vastaanottajalle tietty määräaika saateasiakirjan palauttamista varten.

42. Tästä seuraa, että direktiivin 20 artiklan 3 kohdasta aiheutuva varsinainen ongelma koskee neljän kuukauden määräajan alkamispäivää.

43. Komission mukaan kyseinen ongelma voidaan ratkaista direktiiviä tulkitsemalla. Se katsoo tarkemmin sanoen, ettei direktiiviä ole syytä pitää pätemättömänä, vaan ainoastaan tietyllä tavalla epätäydellisenä ja näin ollen sellaisena, että sitä voidaan tulkita siten, että se on yhteensoveltuva puolustautumisoikeuksien kunnioittamista koskevan perustavanlaatuisen periaatteen kanssa.

44. Komissio esittää tässä yhteydessä kaksi perustelua.

45. Ensinnäkin komissio korostaa, että direktiivin kirjaimellinen soveltaminen merkitsee sellaisen määräajan asettamista, joka — kun otetaan huomioon liikeelämässä vallitseva todellisuus — olisi useimmissa tapauksissa päättynyt, ennen kuin toimijalla olisi ollut mahdollisuutta vedota sen kuluessa. Tästä seuraa, että tällaisella tulkinnalla saatettaisiin direktiivin 20 artiklan 3 kohdan tehokas vaikutus kyseenalaiseksi.

46. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan nimittäin yhtenä yhteisön oikeuden tulkintasääntönä on oikeussäännön tehokkaan vaikutuksen kanssa yhteensoveltuva tulkinta. Oikeussääntöä olisi komission mukaan näin ollen tulkittava siten, että varmistutaan sen tehokkaasta vaikutuksesta.

47. Toiseksi komissio toteaa lisäksi, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan oikeussääntöä on tulkittava myös siten, että se on yhteensoveltuva perustamissopimuksen kanssa ja näin ollen erityisesti (a fortiori) yhteisön oikeuden perustavanlaatuisten periaatteiden kanssa, joihin puolustautumisoikeuksien kunnioittaminen kuuluu.

48. Olivatpa edellä esitetyt perustelut miten houkuttelevia tahansa, ne ovat kuitenkin vain näennäisesti kiistattomia. Niissä nimittäin ilmaistaan selvästi se, mitä voitaisiin pitää toivottavana, muttei välttämättä sitä, mikä on mahdollista.

49. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä,[6] johon komissio vetoaa, ilmenee nimittäin, että oikeussääntöä on tulkittava siten, että se on yhteensoveltuva tehokasta vaikutusta koskevan periaatteen ja perusoikeuksien kanssa silloin, kun se on mahdollista.

6 — Asia 15/81, Schul, tuomio 5.5.1982 (Kok. 1982, s. 1409, Kok. Ep. VI, s. 389) ja asia C-135/93, Espanja v. komissio, tuomio 29.6.1995 (Kok. 1995, s. I-1651).

50. Kyseisestä oikeuskäytännöstä, joka koskee tapauksia, joissa riidanalainen oikeussääntö ei ollut yhtä selvä kuin nyt käsiteltävänä olevassa asiassa, ei sitä vastoin ilmene, milloin asianlaidan on katsottava olevan näin.

51. Komission perustelut herättävät kuitenkin jo sinänsä epäilyjä tässä suhteessa.

52. Komissio vetoaa nimittäin keskenään ristiriitaisiin seikkoihin, kun se väittää, ettei normaalitapauksessa ole mitään estettä direktiivin 20 artiklan 3 kohdan kirjaimelliselle soveltamiselle, mutta esittää samalla tehokasta vaikutusta koskevaan perusteluunsa tukeutuen, että kirjaimellisesta tulkinnasta seuraisi se, että kyseinen säännös jäisi useissa tapauksissa "kuolleeksi kirjaimeksi".

53. Mielestäni sillä, että säännöksiä voidaan soveltaa tiettyyn määrään tapauksia, ei ole asian kannalta kuitenkaan merkitystä, olipa tämä määrä suuruudeltaan sitten mikä tahansa. Se, että säännökset eivät ole yhteensoveltuvia perusoikeuksien kanssa säännösten epätäydellisyyden vuoksi tai jostain muusta syystä, ei poista yhteensoveltumattomuutta tai tee siitä vähemmän vakavaa. Yhteensoveltumattomuuden ulottuvuus ei riipu siitä, loukataanko perusoikeuksia sen vuoksi, mitä säännösten sanamuotoon sisältyy tai ei sisälly.

54. Perusoikeuksien vakava loukkaaminen voi siten hyvinkin johtua siitä, että lainsäätäjä on vain jättänyt säätämättä tietystä tapauksesta, vaikka tämä onkin harvinaista. Niinpä yhteisöjen tuomioistuin on jo katsonut, että säännös oli pätemätön sellaisen seikan vuoksi, josta säännöksessä ei ollut säädetty, eikä niinkään säännöksen sanamuodon jonkin osan perusteella. [7]

55. Lisäksi on syytä korostaa, että komission edellä tarkasteltujen perustelujen nojalla ehdottama ratkaisu on kaukana sellaisesta ratkaisusta, jota ei voitaisi perusoikeuksien kunnioittamisen kannalta arvostella. Komissio näet ehdottaa, että olisi sovellettava tavanomaista oikeussääntöä eli tuotteiden lähettämisestä laskettavan neljän kuukauden määräaikaa, jos toimija on tavalla tai toisella saanut tietää rikkomuksesta tai sääntöjenvastaisuudesta ennen tämän määräajan päättymistä. Jos toimija sitä vastoin on saanut tietää tällaisesta seikasta vasta kyseisen määräajan päättymisen jälkeen, sen käytettävissä tulisi komission mukaan olla neljän kuukauden määräaika alkaen siitä, kun kyseinen toimija on tosiasiallisesti saanut tietää rikkomuksesta tai sääntöjenvastaisuudesta.

56. On ilman muuta selvää, että tämä ratkaisu johtaa toimijoiden hyvin erilaiseen kohteluun sillä perusteella, mikä on se ajankohta, jolloin ne ovat saaneet tietää sääntöjenvastaisuudesta tai rikkomuksesta. Tällainen erilainen kohtelu ei mielestäni kuitenkaan ole perusteltavissa.

7 — Yhdistetyt asiat 117/76 ja 16/77, Ruckdeschel, tuomio 19.10.1977 (Kok. 1977, s. 1753, Kok. Ep. III, s. 449).

57. Niinpä toimijalla, jolle olisi ilmoitettu sääntöjenvastaisuudesta tai rikkomuksesta viikkoa ennen tavaroiden lähetyspäivästä laskettavan neljän kuukauden määräajan päättymistä, olisi käytettävissään kaiken kaikkiaan viikko säännösten edellyttämän näytön esittämiseksi. Sitä vastoin toimijalla, joka olisi saanut tämän tiedon viikkoa myöhemmin eli juuri määräajan päättymisen jälkeen, olisi käytettävissään neljän kuukauden määräaika saman näytön esittämiseksi.

58. Komissio ei vetoa yhteenkään perusteluun osoittaakseen, että edellä mainittu erilainen kohtelu on perusteltua, ja tällaisten perustelujen löytäminen olisikin vaikeaa.

59. Merkitseekö edellä esitetty siis sitä, että nyt käsiteltävänä olevaa asiaa ei voida ratkaista tulkinnalla ja että yhteisöjen tuomioistuin voi vain todeta, että direktiivin 20 artiklan 3 kohta on pätemätön? Käsitykseni mukaan asianlaita on näin.

60. On todettava, että komission ehdottama menettelytapa on rinnastettavissa siihen, että tähän säännökseen lisättäisiin uusi kohta, johon sisällytettävä poikkeus pääsäännöstä kattaisi sen tilanteen, jota nyt käsiteltävänä oleva asia koskee.

61. Tällainen menettelytapa menee mielestäni kuitenkin selvästi yli sen, mitä tulkin-

nan käsitteellä tarkoitetaan. Tältä osin on muistettava, että kyseessä olevan säännöksen sanamuoto on äärimmäisen selvä. Itse sanojen merkityskään ei nyt käsiteltävänä olevassa tapauksessa jätä sijaa minkäänlaiselle epäilylle. Lainsäätäjä ei ole tehnyt eroa, jota komissio ehdottaa, eikä ole olemassa ainuttakaan seikkaa, joka viittaisi siihen, että sillä olisi ollut tarkoitus tehdä tällainen ero.

62. Tilanne olisi toinen, jos lainsäätäjä olisi tehnyt eron, jota olisi syytä selventää. Tällöin olisimme epäilemättä tulkinnan alueella. Sitä vastoin tuomioistuimen tehtävänä ei ole tulkintaa verukkeenaan käyttäen asettua lainsäätäjän asemaan sisällyttämällä riidanalaiseen oikeussääntöön eroja, joita lainsäätäjä ei ole siinä tehnyt.

63. Vanha roomalainen sanontatapa "Ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus" (kun laki ei tee eroa, ei meidänkään pidä sitä tehdä) ei ole menettänyt mitään osuvuudestaan.

64. Katson näin ollen, että komission yritys "tulkita" kyseistä tekstiä sen pätemättömäksi toteamisen asemesta on tuomittu epäonnistumaan.

65. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin viittaa tosin ainoastaan oikeussäännön tulkintaan eikä sen pätemättömyyteen. Yhteisöjen tuomioistuimella on vakiintuneen oikeuskäytäntönsä mukaan kuitenkin oikeus luonnehtia kysymys uudelleen, jotta se voi antaa kansalliselle tuomioistuimelle sellaisen vastauksen, josta on hyötyä riidan ratkaisemiseksi. Tällainen vastaus voidaan nyt käsiteltävänä olevassa tapauksessa antaa vain tutkimalla, onko kyseessä oleva oikeussääntö pätevä, vaikka ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin viittaakin vain sen tulkintaan.

66. Koska yhteisöjen tuomioistuimen asiana on selvittää ne yhteisön oikeuden alaan kuuluvat seikat, jotka ovat tarpeen hyödyllisen vastauksen antamiseksi kansalliselle tuomioistuimelle, se ei voi tältä osin olla sidottu kansallisen tuomioistuimen päätökseen esittää mieluummin tulkintaa kuin pätevyyden arviointia koskeva kysymys. [8]

67. Edellä esitetystä seuraa, ettei ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen tule soveltaa direktiivin 20 artiklan 3 kohtaa, koska se ei ole yhteensoveltuva puolustautumisoikeuksien kunnioittamista koskevan perustavanlaatuisen periaatteen kanssa eikä tätä yhteensoveltumattomuutta voida poistaa komission ehdottamalla yhteisön oikeuteen perustuvalla tulkinnalla.

68. Koska tämä yhteensoveltumattomuus ei riipu määräajan vahvistamisesta sinänsä, vaan siitä, mikä on tämän määräajan

8 — Ks. vastaavasti asia 16/65, Schwarze, tuomio 1.12.1965 (Kok. 1965, s. 1081, Kok. Ep. I, s. 227) ja asia 145/79, Roquette, tuomio 15.10.1980 (Kok. 1980, s. 2917, Kok. Ep. V, s. 335).

alkamispäivä, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on näin ollen vahvistettava ajankohdaksi, josta direktiivissä toimijalle vaaditun näytön esittämistä varten varattu määräaika alkaa kulua, se päivä, jolloin veroviranomainen ilmoitti — esimerkiksi verottamista koskevalla päätöksellä — kyseiselle toimijalle, ettei järjestelmän soveltamista ole lopetettu sääntöjenmukaisesti.

69. On vielä syytä huomata, että yhteisön lainsäätäjän asiana on tarvittaessa tehdä päätelmät yhteisöjen tuomioistuimen tuomion perusteella ongelman ratkaisemiseksi tulevaisuudessa.

70. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että ensimmäiseen ja kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan seuraavasti:

Puolustautumisoikeuksien kunnioittamista koskeva perustavanlaatuinen periaate edellyttää, että toimivaltainen veranomainen antaa valmisteverojen maksamisesta vakuuden antaneelle toimijalle, jolla ei neljän kuukauden kuluessa tavaroiden lähetysajankohdasta ole ollut mahdollisuutta saada tietää siitä, ettei väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän soveltamista ole lopetettu sääntöjenmukaisesti, tästä virallisesti tiedon ja että neljän kuukauden määräaika sen osoittamiseksi, että lähetys on tapahtunut sääntöjenmukaisesti tai rikkomus tai sääntöjenvastaisuus on tosiasiallisesti tapahtunut tietyssä paikassa, alkaa kulua vasta siitä, kun tämä tieto on annettu. Valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25 päivänä helmikuuta 1992 annetun neuvoston direktiivin 92/12/ETY 20 artiklan 3 kohta on pätemätön siltä osin kuin siinä ei säädetä tällaiselle toimijalle annettavasta mahdollisuudesta edellä tarkoitetun näytön esittämiseen.

Toinen kysymys

71. Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin haluaa ennen kaikkea tietää, onko direktiivin 20 artiklan 3 kohdan mukainen toimijan mahdollisuus osoittaa lähetyksen tapahtuneen sääntöjenmukaisesti tai näyttää toteen, missä rikkomus tai sääntöjenvastaisuus on tapahtunut, olemassa myös sovellettaessa tämän säännöksen 2 kohtaa.

72. Voidaan todeta myös, että kyseessä on tavallaan direktiivin 20 artiklan 2 ja 3 kohdan kumulatiivinen soveltaminen nyt käsiteltävänä olevassa tapauksessa.

73. Tältä osin on syytä tarkastella järjestelmällisesti direktiivin 20 artiklaa.

74. Direktiivin 20 artiklassa pyritään ehkäisemään niiden jäsenvaltioiden väliset

toimivaltaristiriidat, jotka haluavat verottaa rikkomuksen kohteena olleita tuotteita. Tässä säännöksessä määritetään näin ollen toimivaltainen jäsenvaltio kutakin siinä tarkoitettua tilannetta varten.

75. Niinpä jos rikkomus tai sääntöjenvastaisuus todetaan, mutta ei voida todeta, missä se on tapahtunut, direktiivin 20 artiklan 2 kohdassa ilmaistaan tässä tapauksessa sovellettava yleinen sääntö eli todetaan toimivaltaiseksi se jäsenvaltio, jonka alueella rikkomus todettiin.

76. Sitä vastoin direktiivin 20 artiklan 3 kohtaa sovelletaan vain, jos eräs toinen ehto täyttyy eli jos kyseessä olevat tuotteet eivät saavu määräpaikkaan. Tällöin todetaan toimivaltaiseksi lähtöjäsenvaltio.

77. Jos näitä molempia säännöksiä sovellettaisiin samaan tapaukseen, määritettäisiin kaksi verojen kantamiseen toimivaltaista jäsenvaltiota, kuten komissio korostaa. Tästä olisi seurauksena toimivaltaristiriita, jos jäsenvaltio, jossa rikkomus todetaan, ei ole sama kuin tuotteiden lähtöjäsenvaltio, vaikka molemmilla direktiivin 20 artiklan 2 ja 3 kohdassa säädetyillä toimivallan jakoa koskevilla oikeussäännöillä on juuri tarkoitus estää ja joka tapauksessa ratkaista kyseisenlaiset ristiriidat.

78. Se seikka, että nyt käsiteltävänä olevassa tapauksessa sama jäsenvaltio eli Italia olisi toimivaltainen näiden molempien säännösten mukaan, ei merkitse sitä, että näitä säännöksiä voitaisiin soveltaa sekä niiden sanamuodosta että direktiivin systematiikasta poiketen kumulatiivisesti.

79. Näin ollen on määritettävä, kumpaa edellä mainituista säännöksistä on yksin sovellettava kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevaan riitaan.

80. Kansallinen tuomioistuin on ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevassa päätöksessään todennut, että kyseessä olevat tuotteet eivät saapuneet direktiivin 20 artiklan 3 kohdassa tarkoitettuun määräpaikkaan. Näin ollen edellytykset tämän säännöksen soveltamiselle täyttyvät, eikä direktiivin 20 artiklan 2 artiklaa voida tämän vuoksi soveltaa esillä olevassa tapauksessa.

81. Niinpä esitänkin seuraavat näkemykseni vain asian täydellisyyden vuoksi.

82. Direktiivin 20 artiklan 1 ja 2 kohta koskevat molemmat tilannetta, jossa rikkomus tai sääntöjenvastaisuus on tapahtunut tavaroiden liikkuessa. Näistä 1 kohdan säännös koskee tilannetta, jossa rikkomuksen tai sääntöjenvastaisuuden tapah-

tumapaikka on tiedossa, ja 2 kohta tilannetta, jossa sitä ei tiedetä.

83. Näin ollen itse näiden kohtien logiikka sulkee pois mahdollisuuden osoittaa lähetyksen tapahtuneen sääntöjenmukaisesti ja siis tästä esitettävää näyttöä koskevien direktiivin 20 artiklan 3 kohdan säännösten soveltamisen. Ratkaiseva edellytyshän direktiivin 20 artiklan 1 ja 2 kohdan soveltamiselle on, että on tapahtunut sääntöjenvastaisuus tai loukkaus.

84. Edellä esitetystä seuraa, että toiseen kysymykseen on vastattava seuraavasti:

Direktiivin 20 artiklan 2 kohtaa ei sovelleta, jos kyseessä olevat tuotteet eivät ole saapuneet määräpaikkaan.

Ratkaisuehdotus

85. Näillä perusteilla ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Tribunale di Trenton esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

Ensimmäinen ja kolmas kysymys

Puolustautumisoikeuksien kunnioittamista koskeva perustavanlaatuinen periaate edellyttää, että toimivaltainen viranomainen antaa valmisteverojen maksamisesta vakuuden antaneelle toimijalle, jolla ei neljän kuukauden kuluessa tavaroiden lähetysajankohdasta ole ollut mahdollisuutta saada tietää siitä, ettei väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän soveltamista ole lopetettu sääntöjenmukai-

sesti, tästä seikasta virallisesti tiedon ja että neljän kuukauden määräaika sen osoittamiseksi, että lähetys on tapahtunut sääntöjenmukaisesti tai rikkomus tai sääntöjenvastaisuus on tosiasiallisesti tapahtunut tietyssä paikassa, alkaa kulua vasta siitä, kun tämä tieto on annettu. Valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25 päivänä helmikuuta 1992 annetun neuvoston direktiivin 92/12/ETY 20 artiklan 3 kohta on pätemätön siltä osin kuin siinä ei säädetä tällaiselle toimijalle annettavasta mahdollisuudesta edellä tarkoitetun näytön esittämiseen.

Toinen kysymys

Direktiivin 20 artiklan 2 kohtaa ei sovelleta, jos kyseessä olevat tuotteet eivät ole saapuneet määräpaikkaan.