UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

17 päivänä kesäkuuta 2010 *

Asiassa C-550/08,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Finanzgericht München (Saksa) on esittänyt 13.11.2008 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 11.12.2008, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

British American Tobacco (Germany) GmbH

vastaan

Hauptzollamt Schweinfurt,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari) sekä tuomarit C. Toader, K. Schiemann, P. Kūris ja L. Bay Larsen,

julkisasiamies: V. Trstenjak,
kirjaaja: hallintovirkamies B. Fülöp,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 28.1.2010 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– British American Tobacco (Germany) GmbH, edustajinaan Rechtsanwalt T. Englert ja Rechtsanwalt H.-M. Pott,

– Hauptzollamt Schweinfurt, asiamiehenään J. Muhlert,

– Tšekin hallitus, asiamiehenään M. Smolek,

– Puolan hallitus, asiamiehenään M. Dowgielewicz,

– Euroopan komissio, asiamiehinään W. Mölls ja A. Sauka,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

Tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25.2.1992 annetun neuvoston direktiivin 92/12/ETY (EYVL L 76, s. 1), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin (jäljempänä direktiivi 92/12), 5 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan ensimmäisen luetelmakohdan ja 15 artiklan 4 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat British American Tobacco Germany (Germany) GmbH (jäljempänä BAT) ja Hauptzollamt Schweinfurt (Schweinfurtin päätullitoimisto) ja jossa on kyse kahdesta viimeksi mainitun tekemästä päätöksestä, joissa määrätään maksamaan tupakasta valmisteveroa lähetettäessä eriä leikattua tupakkaa Saksasta Ranskaan.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Direktiivi 92/12

3 Direktiivin 92/12 10. ja 15. perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”Siirtyminen yhden jäsenvaltion alueelta toiseen jäsenvaltioon ei saa aiheuttaa valvontaa, joka voisi estää vapaata liikkuvuutta yhteisössä; verosaatavan syntymiseen liittyvien tarpeiden vuoksi valmisteveron alaisten tuotteiden liikkumisen on kuitenkin oltava tiedossa; sen vuoksi olisi säädettävä näitä tuotteita koskevasta saateasiakirjasta,

– –

Saateasiakirjan käyttö ei ole tarpeen, kun valmisteveron alaiset tuotteet liikkuvat yhteisön muun tullimenettelyn kuin vapaaseen liikkeeseen luovutuksen mukaan – –”

4 Direktiivin 92/12 3 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tätä direktiiviä sovelletaan yhteisön tasolla seuraaviin asiaa koskevissa direktiiveissä määriteltyihin tuotteisiin:

–

– valmistettu tupakka.”

5 Saman direktiivin 4 artiklan c alakohdassa määritellään käsite ”väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmä” seuraavasti:

”Väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmällä [tarkoitetaan] verojärjestelmää, jota sovelletaan tuotteiden tuotantoon, valmistukseen ja hallussapitoon sekä niiden liikkumiseen väliaikaisesti valmisteverottomina.”

6 Direktiivin 92/12 5 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Edellä 3 artiklan 1 kohdassa tarkoitetut tuotteet ovat valmisteveron alaisia niitä 2 artiklassa määritellyllä yhteisön alueella tuotettaessa tai niitä tälle alueelle tuotaessa.

’Valmisteveron alaisen tuotteen tuontina’ on pidettävä tuotteen saapumista yhteisön alueelle – –

Jos tuote sen saapuessa yhteisön alueelle asetetaan yhteisön tullimenettelyyn, tuotteen tuonnin on kuitenkin katsottava tapahtuvan silloin, kun yhteisön tullimenettelyä lakataan soveltamasta tuotteeseen.

2. Valmisteveron alaisia tuotteita, jotka:

– tuodaan kolmansista maista – – taikka viedään näille alueille ja jotka on asetettu johonkin [yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 (EYVL L 302, s. 1; jäljempänä yhteisön tullikoodeksi)] 84 artiklan 1 [kohdan a alakohdassa] lueteltuun suspensiomenettelyyn – –,

–

on pidettävä väliaikaisesti valmisteverottomina, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta tullimenettelyjä koskevien kansallisten ja yhteisön säännösten soveltamista.

_”

7 Direktiivin 92/12 6 artiklan 1 kohdassa määritellään valmisteverosaatavan syntyedellytykset seuraavasti:

”Valmistevero[saatava syntyy], kun tuote luovutetaan kulutukseen tai kun todetaan hävikkejä, joista on kannettava valmisteveroa 14 artiklan 3 kohdan mukaisesti.

Valmisteveron alaisten tuotteiden kulutukseen luovuttamisena on pidettävä sitä, että:

a) niihin lakataan soveltamasta väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmää, myös sääntöjenvastaisesti;

b) niitä valmistetaan väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän ulkopuolella, myös sääntöjenvastaisesti;

c) ne tuodaan maahan muutoin kuin väliaikaisesti valmisteverottomina, myös sääntöjenvastaisesti."

8 Direktiivin 92/12 15 artiklan 4 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Lähettävä valtuutettu varastonpitäjä ja tarvittaessa kuljettaja voivat vapautua vastuusta ainoastaan osoittamalla, että tuotteet on luovutettu vastaanottajalle, erityisesti esittämällä 18 artiklassa tarkoitetun saateasiakirjan 19 artiklassa säädetyin edellytyksin – –"

9 Saman direktiivin 18 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Mahdollisen tietokoneavusteisten menettelyjen käytön estämättä kaikkiin väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä jäsenvaltioiden välillä – – liikkuviin valmisteveron alaisiin tuotteisiin on liitettävä lähettäjän laatima asiakirja. Tämä asiakirja voi olla joko hallinnollinen tai kaupallinen asiakirja. Tämän asiakirjan muoto ja sisältö sekä menettely, jota on sovellettava kyseisen asiakirjan käytön ollessa puolueettomasti arvioituna epätarkoituksenmukaista, on vahvistettava 24 artiklassa tarkoitettua menettelyä noudattaen.

–

4. Edellä olevaa 1 kohtaa ei sovelleta valmisteveron alaisten tuotteiden liikkumiseen 5 artiklan 2 kohdassa tarkoitetuissa tapauksissa.

_”

10 Direktiivin 92/12 19 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Elinkeinonharjoittajien on ilmoitettava jäsenvaltioiden veroviranomaisille luovutuksista, jotka on lähetetty ja vastaanotettu 18 artiklassa tarkoitetulla asiakirjalla tai viittauksella siihen. Tämä asiakirja on laadittava seuraavina neljänä kappaleena – –

– – –

Määräjäsenvaltio voi määrätä, että sen viranomaisten on varmennettava tai hyväksyttävä lähettäjälle palautettava kappale, jolla väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän soveltaminen lopetetaan. Tätä säännöstä soveltavien jäsenvaltioiden on ilmoitettava asiasta komissiolle, joka puolestaan ilmoittaa asiasta muille jäsenvaltioille.

–

2. Jos valmisteveron alaiset tuotteet siirtyvät väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän mukaan valtuutetulle varastonpitäjälle tai rekisteröidylle taikka rekisteröimättömälle elinkeinonharjoittajalle, vastaanottajan on väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän soveltamisen lopettamiseksi palautettava lähettäjälle kappale asianmukaisesti täytetystä hallinnollisesta saateasiakirjasta tai kaupallisesta asiakirjasta viidentoista päivän kuluessa sen kuukauden päättymisestä, jolloin tuotteet on luovutettu vastaanottajalle.

–

3. Edellä 4 artiklan c alakohdassa määritellyn väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän soveltaminen on lopetettava asettamalla valmisteveron alaiset tuotteet johonkin 5 artiklan 2 kohdassa tarkoitetuista menettelyistä kyseisen kohdan mukaisesti sen jälkeen, kun lähettäjä on saanut hallinnollisen saateasiakirjan tai kaupallisen asiakirjan palautettavan kappaleen, johon on asianmukaisesti merkitty tuotteet asetetuiksi tähän menettelyyn.

_”

Yhteisön tullikoodeksi

11 Yhteisön tullikoodeksin 59 artiklan 1 kohdassa säädetään, että kaikista johonkin tullimenettelyyn asetettaviksi aiotuista tavaroista on tehtävä kyseistä tullimenettelyä koskeva ilmoitus.

12 Tullikoodeksin 64 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jollei 5 artiklasta muuta johdu, tulli-ilmoituksen voi tehdä henkilö, joka voi toimivaltaisessa tullitoimipaikassa esittää tai esityttää kyseisen tavaran tullille kaikkine asiakirjoineen, jotka tarvitaan tavaroille ilmoitettavaa tullimenettelyä koskevien säännösten soveltamiseksi.”

13 Tullikoodeksin 84 artiklan 1 kohdassa todetaan seuraavaa:

”Jäljempänä 85–90 artiklassa tarkoitetaan:

a) ’suspensiomenettelyllä’ muiden kuin yhteisötavaroiden osalta seuraavia menettelyjä:

–

– sisäinen jalostus suspensiojärjestelmää soveltaen,

– –

b) ’taloudellisesti vaikuttavalla tullimenettelyllä’ seuraavia menettelyjä:

–

– sisäinen jalostus,

–”

14 Yhteisön tullikoodeksin 85 artiklan mukaan taloudellisesti vaikuttavien tullimenettelyjen soveltaminen edellyttää tulliviranomaisten lupaa. Saman koodeksin 86 artiklassa täsmennetään edellytykset, joiden täyttyessä tämä lupa voidaan myöntää, seuraavasti:

”Sanotun rajoittamatta kyseistä menettelyä koskevien ylimääräisten erityisedellytysten soveltamista, 85 artiklassa – – tarkoitettu lupa voidaan myöntää ainoastaan:

– henkilöille, jotka antavat kaikki tarvittavat vakuudet toimintojen asianmukaisesta suorittamisesta,

– jos tulliviranomaiset voivat valvoa ja tarkastaa menettelyä ilman kyseisiin taloudellisiin tarpeisiin nähden suhteettomia hallinnollisia järjestelyjä.”

15 Yhteisön tullikoodeksin 87 artiklassa todetaan seuraavaa:

”1. Kyseisen menettelyn käyttämisen edellytykset on vahvistettava sitä koskevassa luvassa.

2. Luvanhaltijan on ilmoitettava tulliviranomaisille kaikista luvan myöntämisen jälkeen ilmenevistä seikoista, jotka ovat omiaan vaikuttamaan luvan voimassaoloon tai sisältöön.”

16 Saman koodeksin 88 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tulliviranomaiset voivat edellytyksenä tavaroiden asettamiselle suspensiomenettelyyn vaatia, että luvanhaltija antaa vakuuden tavaroista mahdollisesti syntyvän tullivelan maksamisesta.

– –”

17 Yhteisön tullikoodeksin 114 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Sisäisessä jalostusmenettelyssä seuraavia tavaroita voidaan käyttää yhteisön tullialueella yhden tai useamman jalostustoiminnon kohdistamiseksi niihin, sanotun kuitenkaan rajoittamatta 115 artiklan soveltamista:

a) yhteisön tullialueelta jalostettuina tuotteina jälleenvietäviksi tarkoitetut muut kuin yhteisötavarat, jolloin näihin ei sovelleta tuontitulleja eikä kauppapoliittisia toimenpiteitä;

–

2. Seuraavilla ilmaisuilla tarkoitetaan:

a) ’suspensiojärjestelmällä’ 1 kohdan a alakohdan mukaista sisäistä jalostusmenettelyä;

–

c) ’jalostustoiminnoilla’

– –

– tavaroiden valmistusta,

– –

d) ’jalostetuilla tuotteilla’ kaikkia jalostustoiminnoissa saatavia tuotteita;

–”

Kansallinen lainsäädäntö

18 Tupakkaverolain (Tabaksteuergesetz; Bundesgesetzblatt 1992 I, s. 2150) 18 §:n 3 momentissa säädetään, että jos tupakkatuotteet lähetetään yhteisönsisäisessä passitusmenettelyssä veroalueella sijaitsevasta verottomasta varastosta toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan verottomaan varastoon, toisessa jäsenvaltiossa olevalle valtuutetulle vastaanottajalle tai sellaiseen toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan tullitoimipaikkaan, jonka kautta tavarat poistuvat yhteisöstä, ja jos lähettäjä ei neljän kuukauden määräajassa passituksen alkamispäivästä esitä todistusta siitä, että tupakkatuotteet ovat saapuneet määräpaikkaan, niitä pidetään veroalueella väliaikaisen verottomuuden menettelystä poistettuina.

19 Mainitun lain 21 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan tullimenettelyyn asetettuun valmistettuun tupakkaan sovelletaan veronmaksuvelvollisuuden syntymisen ja lakkaamisen osalta soveltuvin osin tullia koskevia säännöksiä.

20 Edellä mainitun lain täytäntöönpanoasetuksen (Verordnung zur Duchführung des Tabaksteuergesetzes; Bundesgesetzblatt 1993 I, s. 1738) 23 §:n 2 momentissa täsmennetään, että edellä mainittua kyseisen lain 21 §:ää ei sovelleta valmistetun tupakan tuottamiseen sisäisessä jalostusmenettelyssä suspensiojärjestelmää soveltaen.

Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymykset

21 BAT tuo Saksaan sisäisessä jalostusmenettelyssä suspensiojärjestelmää soveltamalla kolmansista maista peräisin olevaa raakatupakkaa, josta se valmistaa leikattua tupakkaa.

22 Tämä raakatupakka on tuote, joka ei ole valmisteveron alainen, ja BAT:lla on raakatupakkaa varten 1.7.2002 voimaan tullut Yhdistyneen kuningaskunnan tulliviranomaisten myöntämä ja kaikissa jäsenvaltioissa voimassa oleva lupa, jolla sen sallitaan käyttävän sisäistä jalostusmenettelyä suspensiojärjestelmää soveltamalla. Tämän luvan johdosta lähettäessään eriä leikattua tupakkaa Saksasta muihin jäsenvaltioihin BAT voi käyttää kuormakirjoja (IPR-Delivery Document) niiden saateasiakirjojen sijasta, joita direktiivin 92/12 18 artiklan 1 kohdan mukaisesti lähtökohtaisesti edellytetään suspensiojärjestelmään asetettujen valmisteveron alaisten tuotteiden liikkuessa jäsenvaltioiden välillä.

23 Tammikuun 2003 ja huhtikuun 2003 välisenä aikana BAT lähetti Saksassa sijaitsevasta tehtaastaan eriä leikattua tupakkaa Ranskaan sijoittautuneen yhtiön verottomaan varastoon. Viimeksi mainittu yhtiö merkitsi edellä mainittuihin kuormakirjoihin vahvistuksen siitä, että se oli vastaanottanut kyseiset tuotteet, ja samaisissa asiakirjoissa mainittiin, että niitä käytettiin myös saateasiakirjoina.

24 Saksan viranomaiset vaativat 27.5.2003 ja 20.8.2003 tekemillään päätöksillä BAT:a maksamaan näistä tupakkaeristä valmisteveroa 144 550 euroa sillä perusteella, että koska BAT ei ollut esittänyt Ranskan tulliviranomaisten vahvistamaa saateasiakirjaa, se ei ollut osoittanut, että kyseiset tupakkaerät olivat saapuneet verottomaan varastoon Ranskaan.

25 BAT:n oikaisuvaatimusten tultua hylätyiksi se nosti Finanzgericht Münchenissä (Münchenin finanssiasioita käsittelevä tuomioistuin) kanteen edellä mainituista päätöksistä.

26 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että sen käsiteltävänä olevan asian ratkaiseminen edellyttää ensinnäkin sen selvittämistä, liikkuvatko kyseessä olevat tuotteet direktiivin 92/12 5 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa tarkoitetuissa olosuhteissa, koska jos asianlaita on näin, kyseisen direktiivin 18 artiklan 4 kohdassa sallitaan poikkeuksellisesti tuotteiden liikkuminen

jäsenvaltioiden välillä ilman saateasiakirjaa. Mainittu tuomioistuin pohtii erityisesti sitä, voidaanko pääasiassa kyseessä olevan kaltaisia valmisteveron alaisia tuotteita, jotka on valmistettu jäsenvaltiossa sisäisessä jalostusmenettelyssä sellaisista tuotteista, jotka eivät olleet valmisteveron alaisia tuotaessa ne yhteisöön mainitussa tullimenettelyssä, pitää direktiivin 92/12 5 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa tarkoitettuina kolmansista valtioista tuotuina valmisteveron alaisina tuotteina.

27 Kansallinen tuomioistuin pohtii myös sitä, onko siinä tilanteessa, että unionin tuomioistuin katsoo, että direktiivin 92/12 5 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa tarkoitetut edellytykset eivät täyty, kyseisen direktiivin 15 artiklan 4 kohtaa tulkittava siten, että siinä sallitaan näytön esittäminen siitä, että valmisteveron alaiset tuotteet on luovutettu vastaanottajalle, muulla tavoin kuin saateasiakirjalla.

28 Tässä tilanteessa Finanzgericht München päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [direktiivin 92/12] 5 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan ensimmäistä luetelmakohtaa tulkittava siten, että valmisteveron alaiset sellaiset muut kuin yhteisötavarat, joihin sovelletaan [yhteisön tullikoodeksin] 84 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaista sisäistä jalostusmenettelyä, ovat myös silloin väliaikaisesti valmisteverottomia, kun ne vasta valmisteverottomien tuotteiden tuonnin jälkeen valmistetaan sisäisessä jalostusmenettelyssä näistä tuotteista, siten että niiden liikkumisen yhteydessä ei direktiivin [92/12] johdanto-osan 15. perustelukappaleessa sanotun mukaisesti ole tarpeen käyttää direktiivin [92/12] 18 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua saateasiakirjaa?

2) Jos vastaus ensimmäiseen kysymykseen on kieltävä: Onko direktiivin [92/12] 15 artiklan 4 kohtaa tulkittava siten, että sen osoittaminen, että valmisteveron alaiset tuotteet on luovutettu vastaanottajalle, voi tapahtua myös muulla tavalla kuin direktiivin [92/12] 18 artiklassa mainitun saateasiakirjan avulla?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

29 Ensimmäisellä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin pyrkii selvittämään, onko direktiivin 92/12 5 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan ensimmäistä luetelmakohtaa tulkittava siten, että valmisteveron alaisia tavaroita (kuten valmistettua tupakkaa), jotka on valmistettu valmisteverottomista tuotteista (kuten raakatupakasta), jotka on tuotu yhteisöön sisäisessä jalostusmenettelyssä, pidetään tässä säännöksessä tarkoitetulla tavalla väliaikaisesti valmisteverottomina, kun niistä on tullut valmisteveron alaisia tuotteita ainoastaan siitä syystä, että ne on valmistettu yhteisön alueella, ja ne voivat täten liikkua jäsenvaltioiden välillä ilman, että viranomaiset voivat edellyttää direktiivin 92/12 18 artiklan 1 kohdassa säädettyä hallinnollista tai kaupallista asiakirjaa.

30 On syytä muistaa, että direktiivin 92/12 18 artiklan 1 kohdassa säädetään, että kaikkiin eri jäsenvaltioiden välillä väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän mukaan liikkuviin valmisteveron alaisiin tuotteisiin on liitettävä saateasiakirja.

31 Mainitun artiklan 4 kohdan mukaan tämä velvollisuus kuitenkin väistyy, jos tuote liikkuu samaisen direktiivin 5 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa tarkoitetulla tavalla.

32 Direktiivin 92/12 5 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan ensimmäinen luetelmakohta koskee muun muassa tilannetta, jossa on kyse valmisteveron alaisista tuotteista, jotka tuodaan kolmansista maista taikka viedään näihin maihin ja jotka on asetettu johonkin yhteisön tullikoodeksin 84 artiklan 1 kohdan a alakohdassa lueteltuun suspensiomenettelyyn. Tätä tilannetta varten mainitussa 5 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa täsmennetään, että näitä tuotteita pidetään väliaikaisesti valmisteverottomina.

33 Pääasiassa ei ole kiistetty yhtäältä sitä, että kyseessä olevat tuotteet ovat direktiivin 92/12 3 artiklan nojalla valmisteveron alaista valmistettua tupakkaa, eikä toisaalta sitä, että nämä tuotteet liikkuvat yhteisön tullikoodeksin 84 artiklan 1 kohdan a alakohdan kolmannessa luetelmakohdassa tarkoitetussa sisäisessä jalostusmenettelyssä suspensiojärjestelmää soveltamalla.

34 Kansallisen tuomioistuimen esittämä ensimmäinen kysymys edellyttää kuitenkin sen arvioimista, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltaisia tuotteita pidettävä direktiivin 92/12 5 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa tarkoitettuina valmisteveron alaisina tuotteina, jotka on tuotu kolmansista maista tai jotka viedään näihin maihin, vaikka niistä on tullut valmisteveron alaisia tuotteita vain sitä syystä, että ne on valmistettu jäsenvaltiossa.

35 Tästä on muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhteisön oikeuden säännöksen tai määräyksen tulkitsemisessa on otettava huomioon paitsi sen sanamuoto myös asiayhteys ja sillä lainsäädännöllä tavoitellut päämäärät, jonka osa säännös tai määräys on (ks. mm. asia C-19/08, Petrosian ym., tuomio 29.1.2009, Kok., s. I-495, 34 kohta).

36 Esillä olevassa asiassa direktiivin 92/12 5 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan ensimmäisen luetelmakohdan sanamuodosta ei saada hyödyllisiä vihjeitä esitettyyn kysymykseen vastaamiseksi, joten tätä säännöstä on tulkittava suhteessa sen asiayhteyteen ja mainitulla direktiivillä tavoiteltuihin tavoitteisiin ja erityisesti niihin tavoitteisiin, joita tavoitellaan sen 18 artiklan 4 kohdalla, jonka mukaan saateasiakirjaa koskeva velvollisuus väistyy, jos samaisen direktiivin 5 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa säädetyt edellytykset täyttyvät.

37 Tämän osalta on korostettava, että direktiivin 92/12 kymmenennessä perustelukappaleessa täsmennetään, että vaikka direktiivillä pyritään estämään se, että tuotteiden siirtyminen yhden jäsenvaltion alueelta toiseen jäsenvaltioon aiheuttaa valvontaa, joka voisi estää vapaata liikkuvuutta yhteisössä, verosaatavan syntymiseen liittyvien tarpeiden vuoksi valmisteveron alaisten tuotteiden liikkumisen on kuitenkin oltava tiedossa, mikä oikeuttaa vaatimaan saateasiakirjan näiltä tuotteilta. Saman direktiivin 15. perustelukappaleessa todetaan kuitenkin, että tällainen vaatimus ei ole perusteltu, kun mainitut tuotteet liikkuvat eräiden yhteisön tullimenettelyjen mukaan, kuten esimerkiksi sisäisessä jalostusmenettelyssä suspensiojärjestelmää soveltamalla.

38 Direktiivillä 92/12 pyritään täten rajoittamaan saateasiakirjaa koskeva vaatimus ainoastaan niihin tilanteisiin, joissa tämä muodollisuus on todella tarpeen valmisteveron alaisten tuotteiden liikkumisen valvonnan ja valmisteverosaatavan syntymistä koskevien sääntöjen noudattamisen varmistamiseksi.

39 Tämän seurauksena on todettava, että direktiivin 92/12 18 artiklan 4 kohdassa olevalla viittauksella sen 5 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan ensimmäisen luetelmakohdan säännöksiin on vapautettu lähettäjä saateasiakirjaa koskevasta vaatimuksesta niissä tilanteissa, joissa valmisteveron alaiset tuotteet ovat yhteisön tullimenettelyssä, sikäli kuin tällainen menettely mahdollistaa sille ominaisten sääntöjen johdosta sen, että kyseessä olevien tuotteiden liikkumisen valvonta voidaan varmistaa vastaavalla tavalla kuin saateasiakirjan ansiosta, ja näin voidaan taata valmisteveron kantamista koskevien sääntöjen noudattaminen.

40 Tässä tilanteessa sen määrittämiseksi, kuuluvatko pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset tuotteet direktiivin 92/12 5 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan ensimmäisen luetelmakohdan soveltamisalan piiriin ja voivatko ne täten liikkua ilman valmisteveron alaisiin tuotteisiin liittyvää saateasiakirjaa, on selvitettävä, varmistetaanko oikeudellisella järjestelmällä, jota sovelletaan sellaisiin valmisteverottomiin muihin kuin yhteisötavaroihin, jotka on tuotu yhteisöön sisäisessä jalostusmenettelyssä suspensiojärjestelmää soveltaen, näiden tuotteiden liikkumisen osalta valvonta, joka vastaa saateasiakirjaa koskevaan vaatimukseen perustuvaa valvontaa, siinä tilanteessa, että näille tuotteille yhteisön alueella suoritetut jalostustoimet tekevät niistä valmisteveron alaisia tuotteita.

41 Tästä on todettava, että velvollisuuksia, jotka liittyvät sisäiseen jalostusmenettelyyn suspensiojärjestelmää soveltamalla ja joilla on tarkoitus varmistaa tähän tullimenettelyyn kuuluvien tuotteiden valvonta, sovelletaan täysin samalla tavoin riippumatta siitä, olivatko kyseiset tuotteet valmisteveron alaisia jo tuotaessa ne yhteisöön tämän menettelyn mukaisesti vai tuliko niistä valmisteveron alaisia vasta sen jälkeen, kun ne valmistettiin yhteisössä valmisteverottomista tuotteista, jotka oli tuotu Euroopan unioniin mainitun tullimenettelyn mukaisesti.

42 Tämä pätee erityisesti siltä osin kuin kyse on velvollisuuksista, joista säädetään yhteisön tullikoodeksin 59 ja 64 artiklassa, joissa edellytetään, että tullimenettelyyn asetettaviksi aiotuista tavaroista on tehtävä ilmoitus, jonka hyväksyminen johtaa tullivalvonnan käynnistymiseen.

43 Sama pätee velvollisuuksiin, joista säädetään tullikoodeksin 85–88 artiklassa, joissa edellytetään lupaa taloudellisesti vaikuttavien tullimenettelyjen soveltamiselle ja sallitaan toimivaltaisten viranomaisten asettavan tässä luvassa kaikki merkitykselliset edellytykset kyseisen menettelyn sääntöjenmukaiselle toteuttamiselle, erityisesti siltä osin kuin kyse on ”toimintojen asianmukaisesta suorittamisesta”, menettelyn valvonnasta ja tarkastamisesta ja vakuuden asettamisesta.

44 Täten on katsottava, että direktiivin 92/12 5 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan ensimmäistä luetelmakohtaa sovelletaan kolmansista maista tuotujen valmisteveron alaisten tuotteiden lisäksi myös pääasiassa kyseessä olevan kaltaisiin tuotteisiin, jotka on valmistettu sellaisista valmisteverottomista tuotteista, jotka eivät ole yhteisötavaroita, ja jotka on tuotu yhteisöön sisäisessä jalostusmenettelyssä suspensiojärjestelmää soveltaen.

45 Tässä tilanteessa ei ole tarpeen määrittää, onko tällaisia tuotteita pidettävä myös direktiivin 92/12 5 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa tarkoitettuina tuotteina, jotka on tarkoitettu vietäviksi kolmansiin maihin.

46 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 92/12 5 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan ensimmäistä luetelmakohtaa on tulkittava siten, että valmisteveron alaisia tuotteita (kuten valmistettua tupakkaa), jotka on valmistettu valmisteverottomista tuotteista (kuten raakatupakasta), jotka on tuotu yhteisöön sisäisessä jalostusmenettelyssä, pidetään tässä säännöksessä tarkoitetulla tavalla väliaikaisesti valmisteverottomina, kun niistä on tullut valmisteveron alaisia tuotteita ainoastaan siitä syystä, että ne on valmistettu yhteisön alueella, ja ne voivat täten liikkua jäsenvaltioiden välillä ilman, että viranomaiset voivat edellyttää tämän direktiivin 18 artiklan 1 kohdassa säädettyä hallinnollista tai kaupallista asiakirjaa.

Toinen kysymys

47 Kun otetaan huomioon ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus, toiseen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

48 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25.2.1992 annetun neuvoston direktiivin 92/12/ETY 5 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan ensimmäistä luetelmakohtaa on tulkittava siten, että valmisteveron alaisia tuotteita (kuten valmistettua tupakkaa), jotka on valmistettu valmisteverottomista tuotteista (kuten raakatupakasta), jotka on tuotu yhteisöön sisäisessä jalostusmenettelyssä, pidetään tässä säännöksessä tarkoitetulla tavalla väliaikaisesti valmisteverottomina, kun niistä on tullut valmisteveron alaisia tuotteita ainoastaan siitä syystä, että ne on valmistettu yhteisön alueella, ja ne voivat täten liikkua jäsenvaltioiden välillä ilman, että viranomaiset voivat edellyttää tämän direktiivin 18 artiklan 1 kohdassa säädettyä hallinnollista tai kaupallista asiakirjaa.

Allekirjoitukset