YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO

12 päivänä joulukuuta 2002 *

Asiassa C-395/00,

jonka Tribunale di Trento (Italia) on saattanut EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Distillerie Fratelli Cipriani SpA

vastaan

Ministero delle Finanze

ennakkoratkaisun valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25 päivänä helmikuuta 1992 annetun neuvoston direktiivin 92/12/ETY (EYVL L 76, s. 1) 20 artiklan 2 ja 3 kohdan tulkinnasta,

* Oikeudenkäyntikieli: italia.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN,

toimien kokoonpanossa: kuudennen jaoston puheenjohtaja J.-P. Puissochet, joka hoitaa presidentin tehtäviä, jaostojen puheenjohtajat M. Wathelet, R. Schintgen ja C. W. A. Timmermans sekä tuomarit C. Gulmann, D. A. O. Edward, A. La Pergola, P. Jann, V. Skouris, F. Macken (esittelevä tuomari) ja N. Colneric,

julkisasiamies: J. Mischo,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies H. A. Rühl,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Distillerie Fratelli Cipriani SpA, edustajinaan avvocato N. Tonolli, avvocato W. Valentini ja avvocato W. Wielander,

— Portugalin hallitus, asiamiehinään L. Fernandes ja C. Pimentel Coelho,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään E. Traversa,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Distillerie Fratelli Cipriani SpA:n ja komission 29.1.2002 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 21.3.2002 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Tribunale di Trento on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 20.10.2000 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 26.10.2000, EY 234 artiklan nojalla kolme ennakkoratkaisukysymystä valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25 päivänä helmikuuta 1992 annetun neuvoston direktiivin 92/12/ETY (EYVL L 76, s. 1; jäljempänä direktiivi) 20 artiklan 2 ja 3 kohdan tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty Distillerie Fratelli Cipriani SpA:n (jäljempänä Cipriani) ja Ministero delle Finanzen (valtiovarainministeriö) välisessä asiassa, jossa on kyse useista päätöksistä, jotka Ministero delle Finanze oli antanut tiedoksi Ciprianille ja joiden mukaan Ciprianin on maksettava valmisteverot tietyistä alkoholilähetyksistä, jotka liikkuivat väliaikaisesti valmisteverottomina.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

3 Direktiiviä sovelletaan sen 3 artiklan 1 kohdan mukaan muun muassa alkoholiin ja alkoholijuomiin.

4 Direktiivin 4 artiklan a alakohdan mukaan "valtuutetulla varastonpitäjällä" tarkoitetaan luonnollista henkilöä tai oikeushenkilöä, jonka jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset ovat valtuuttaneet ansiotoiminnassaan verottomassa varastossa tuottamaan, valmistamaan, pitämään hallussaan, vastaanottamaan ja sieltä lähettämään valmisteveron alaisia tuotteita väliaikaisesti valmisteverottomina.

5 Direktiivin 4 artiklan c alakohdan mukaan "väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmällä" tarkoitetaan verojärjestelmää, jota sovelletaan tuotteiden tuotantoon, valmistukseen, hallussapitoon ja liikkumiseen väliaikaisesti valmisteverottomina.

6 Direktiivin 5 artiklan 1 kohdan mukaan 3 artiklan 1 kohdassa tarkoitetut tuotteet ovat valmisteveron alaisia niitä yhteisön alueella tuotettaessa tai niitä tälle alueelle tuotaessa.

7 Direktiivin 6 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Valmisteverovaade tulee täytäntöönpanokelpoiseksi, 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.

2. Valmistevero on kannettava niiden verovaateen täytäntöönpanokelpoisuutta koskevien edellytysten ja määrien mukaisina, jotka ovat voimassa täytäntöönpanokelpoisuuden alkaessa siinä jäsenvaltiossa, jossa tuote luovutetaan kulutukseen tai hävikit todetaan. Valmistevero on kannettava ja perittävä kunkin jäsenvaltion määräämien yksityiskohtaisten sääntöjen mukaisesti, jäsenvaltioiden soveltaessa samoja veron kantoa ja perintää koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä sekä kotimaisiin että muista jäsenvaltioista tuotaviin tuotteisiin."

8 Direktiivin 13 artiklan a alakohdan mukaan valtuutettu varastonpitäjä on velvollinen antamaan tarvittaessa tuotantoa, valmistusta ja hallussapitoa koskevan vakuuden sekä tavaroiden liikkumista koskevan pakollisen vakuuden, joiden edellytykset verottoman varaston toiminnan sallineen jäsenvaltion veroviranomaisten on määrättävä.

9 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."

10 Direktiivin 18 artiklan 1 kohdassa säädetään, että mahdollisen tietokoneavusteisten menettelyjen käytön estämättä kaikkiin eri jäsenvaltioiden alueiden välillä väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän mukaan liikkuviin valmisteveron alaisiin tuotteisiin on liitettävä lähettäjän laatima asiakirja. Tämä asiakirja voi olla joko hallinnollinen tai kaupallinen asiakirja. Tämän asiakirjan muoto ja sisältö on vahvistettava tämän direktiivin 24 artiklassa säädettyä menettelyä noudattaen.

11 Direktiivin 19 artiklan 4 kohdassa säädetään, että 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.

12 Saman artiklan 5 kohdassa säädetään, että 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.

13 Direktiivin 20 artiklassa säädetään seuraavaa:

"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 sääntöjen mukaisesti

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."

14 Direktiivi on pantu täytäntöön Italian oikeudessa tuotannosta ja kulutuksesta kannettavista veroista sekä rikosoikeudellisista ja hallinnollisista seuraamuksista 26.10.1995 annetulla konsolidoivalla asetuksella (decreto legislativo) nro 504 (GURI nro 279, 29.11.1995, supplemento ordinario n° 143, s. 5), jonka 7 § vastaa direktiivin 20 artiklaa.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

15 Cipriani on harjoittanut useita vuosia alkoholin tislaustoimintaa.

16 Se lähetti joulukuun 1996 ja marraskuun 1997 välisenä aikana direktiivin 15 artiklan 3 kohdassa tarkoitettuna tuotteen lähettäneenä valtuutettuna varastonpitäjänä useita eri lähetyksiä niin, että alkoholituotteet, jotka oli tarkoitettu vientiin yhteisön ulkopuolisiin maihin yhden tai useamman jäsenvaltion kautta, liikkuivat väliaikaisesti valmisteverottomina.

17 Kyseisten tuotteiden mukana seurasi direktiivin 18 artiklan 1 kohdassa edellytetty hallinnollinen saateasiakirja (jäljempänä saateasiakirja).

18 Italian veroviranomaiset pyysivät, että Saksan viranomaiset tarkastaisivat valmisteveroja koskevassa hallinnollisessa yhteistyössä tiettyjä saateasiakirjoja. Näissä tarkastuksissa ilmeni, että kyseisiin saateasiakirjoihin tehty leimamerkintä, jolla vahvistettiin tavaroiden poistuminen yhteisön alueelta, oli väärennetty.

19 Koska tämä seikka merkitsi direktiivissä ja sovellettavissa kansallisissa säännöksissä tarkoitettua sääntöjenvastaisuutta, Ufficio Tecnico di Finanza di Trento (välillisten verojen kantamista hoitava Trenton verovirasto) vaati 16.3.1998 tiedoksi annetulla päätöksellä Cipriania, joka tuotteen lähettäneenä valtuutettuna varastonpitäjänä oli velvollinen takaamaan valmisteverojen maksamisen sääntöjenvastaisuuden tapahduttua, suorittamaan 6 448 573 296 Italian liiran (ITL) suuruisen summan niistä 20:stä puhdasta melassipohjaista alkoholia sisältäneestä lähetyksestä, jotka liikkuivat väliaikaisesti valmisteverottomina.

20 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 valmisteveroina, jotka liittyivät 62:een puhdasta melassipohjaista alkoholia sisältäneeseen lisälähetykseen, jotka myöskin liikkuivat väliaikaisesti valmisteverottomina.

21 Nämä päätökset annettiin tiedoksi direktiivin 20 artiklan 3 kohdassa säädetyn tuotteiden lähetysajankohdasta laskettavan neljän kuukauden määräajan päättymisen jälkeen.

22 Pääasian asiakirja-aineistosta ilmenee, että Cipriani sai tietää tai että se olisi voinut saada tietää saateasiakirjoihin tehtyjen leimamerkintöjen väärentämisestä vasta silloin, kun Italian veroviranomaiset antoivat valmisteverojen maksuunpanoa koskevat päätökset sille tiedoksi.

23 Ministero delle Finanzelle 30.3.1998 tiedoksiannetulla haastella Cipriani saattoi asian vireille Tribunale di Trentossa, jossa se ensinnäkin riitautti valmisteverosaatavien syntymisen sillä perusteella, ettei ole näytetty toteen, että tuotteet olisi luovutettu kulutukseen Italiassa, ja toiseksi direktiivin 20 artiklan kansallisen täytäntöönpanosäännöksen sovellettavuuden sillä perusteella, että valmisteveroja voidaan vaatia siltä ainoastaan, jos sääntöjenvastaisuus tai rikkomus voidaan lukea sen syyksi, ja kolmanneksi se riitautti Italian veroviranomaisten toimivallan kantaa valmisteverot, koska kyseiset veroviranomaiset eivät olleet näyttäneet selvittäneensä negatiivisin tuloksin, mikä tuotteiden tosiasiallinen määräpaikka oli.

24 Cipriani riitautti näillä samoilla perusteilla myös molemmat 6.4.1998 tiedoksi annetut maksuunpanoa koskevat päätökset.

25 Ministero delle Finanze väittää, että saateasiakirjojen väärentäminen vastaa tuotteiden luovuttamista kulutukseen Italiassa, joten kyse oli tuotteiden sääntöjenvastaisesta poistumisesta väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmästä, mikä johtaa valmisteverosaatavan syntymiseen.

26 Ministero delle Finanze väittää myös, että Ciprianilla oli tuotteet lähettäneenä valtuutettuna varastonpitäjänä velvollisuus maksaa kyseiset verot ja että lähtöjäsenvaltio eli tässä tapauksessa Italian tasavalta on toimivaltainen vaatimaan niiden maksamista.

27 Lisäksi Ministero delle Finanze katsoo, että todistustaakka lähetyksen sääntöjenmukaisuudesta tai siitä, missä tuotteet on luovutettu kulutukseen, on lähettäjällä, minkä perusteella direktiivin 20 artiklan 3 kohdassa säädetyn neljän kuukauden määräajan päätyttyä toimivalta valmisteverojen kantamiseen on Italian viranomaisilla, koska Italia on lähtöjäsenvaltio ja jäsenvaltio, jossa sääntöjenvastaisuuden tai rikkomuksen tällaisessa tilanteessa katsotaan tapahtuneen. Lähettäjä ei Ministero delle Finanzen mukaan voi tämän määräajan päätyttyä esittää edellä tarkoitettua näyttöä kiistääkseen jäsenvaltion valmisteveron kantamista koskevan toimivallan.

28 Koska Tribunale di Trento on katsonut sen käsiteltävänä olevan asian ratkaisun edellyttävän direktiivin 20 artiklan 2 ja 3 kohdan tulkintaa, se on päättänyt 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 on todettu, 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 mak-

samisesta 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?"

Ensimmäinen ja kolmas ennakkoratkaisukysymys

29 Ensimmäisellä ja kolmannella kysymyksellään, joita on syytä tarkastella yhdessä, kansallinen tuomioistuin tiedustelee, onko direktiivin 20 artiklan 3 kohtaa tulkittava siten, että kyseisessä kohdassa säädettyyn neljän kuukauden määräaikaan, jossa näyttö siitä, että lähetys on tapahtunut sääntöjen mukaisesti, tai siitä, että rikkomus tai sääntöjenvastaisuus on tosiasiallisesti tapahtunut tietyssä paikassa, on esitettävä, voidaan vedota sellaista toimijaa vastaan, joka on antanut vakuuden valmisteverojen maksamisesta mutta joka ei ole voinut ajoissa saada tietoonsa, ettei väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän soveltamista ole lopetettu.

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

30 Cipriani väittää, että direktiivin 20 artiklan 3 kohdassa säädetty määräaika voi alkaa kulua vasta siitä hetkestä, jona asianomainen toimija on saanut tietää tai olisi voinut saada tietää rikkomuksesta tai sääntöjenvastaisuudesta, eikä se ala kulua valmisteveron alaisten tuotteiden lähetysajankohdasta. Päinvastaisessa tapauksessa toimijalta evättäisiin puolustautumismahdollisuus silloin, kun mahdolliset sääntöjenvastaisuudet havaitaan kyseisen määräajan päättymisen jälkeen.

31 Cipriani väittää, että joko määräaika, jossa se voi esittää puolustautumisperusteensa, ei ole vielä päättynyt, tai päätöksessä, joka on annettu sille tiedoksi, on virhe, koska siinä ei mainita tätä määräaikaa.

32 Portugalin hallitus esittää, että direktiivissä säädettyyn järjestelmään, jossa tuotteet liikkuvat yhteisön sisällä väliaikaisesti valmisteverottomina, kuuluu, että kyseiseen liikkumiseen liittyvät riskit katetaan lähettäjänä olevan valtuutetun varastonpitäjän antamalla vakuudella tai tarvittaessa lähettäjän ja kuljettajan antamalla yhteisvastuullisella vakuudella. Direktiivin 15 artiklan 4 kohdan mukaan nämä viimeksi mainitut tahot voivat vapautua vastuusta ainoastaan osoittamalla, että tuotteet on luovutettu vastaanottajalle, erityisesti esittämällä saateasiakirjan 19 artiklassa säädetyin edellytyksin.

33 Portugalin hallitus myöntää kuitenkin, että pääasiassa kyseessä olevan toimijan olisi ollut vaikea noudattaa direktiivin 20 artiklan 3 kohdassa säädettyä neljän kuukauden määräaikaa, sillä vasta tämän määräajan päätyttyä voitiin todeta, että lähetysten liikkumisessa oli tapahtunut sääntöjenvastaisuus, koska leimamerkintä, jolla vahvistettiin tavaroiden poistuminen yhteisön alueelta, oli väärennetty.

34 Koska siinä tapauksessa, että todetaan sääntöjenvastaisuus, valtio voi aina kantaa asianomaiset valmisteverot, kunhan määräajat, joiden päättyessä oikeus määrätä ne maksettaviksi menetetään, eivät ole päättyneet, Portugalin hallitus katsoo, että direktiivin 20 artiklan 3 kohdassa säädetty neljän kuukauden pituinen määräaika ei muodosta ehdotonta määräaikaa, jossa valmisteverot olisi kannettava.

35 Komission mukaan direktiivin 20 artiklan 3 kohdan sanamuodosta ilmenee, että kansallisilla veroviranomaisilla ei ole velvollisuutta ilmoittaa lähettäjälle siitä, ettei valmisteverojen alaisia tuotteita ole esitetty niiden määräpaikassa. Niinpä

lähettäjälle annettu neljän kuukauden määräaika, jossa se voi osoittaa lähetyksen tapahtuneen sääntöjenmukaisesti ja sääntöjenvastaisuuden tapahtuneen tietyssä paikassa, ei voi alkaa kulua tiedoksiantamisesta, josta ei säädetä direktiivissä, vaan kyseisen määräajan on katsottava alkavan kulua tuotteiden lähetysajankohdasta, kuten direktiivin 20 artiklan 3 kohdassa nimenomaisesti säädetään.

36 Komissio kuitenkin myöntää, että valmisteveron alaisten tuotteiden lähettämisestä laskettava neljän kuukauden pituinen ajanjakso on liike-elämässä usein liian lyhyt tuotteiden liikkumisessa tapahtuvien sääntöjenvastaisuuksien selville saamiseksi, ja kyseistä määräaikaa, joka käytännössä on lähes aina päättynyt jo ennen kuin toimijalle annetaan tilaisuus esittää tehokkaasti kantansa, on komission mukaan vaikea pitää "kohtuullisena".

37 Komissio muistuttaa tältä osin sellaisen yleisen periaatteen olemassaolosta, jonka mukaan puolustautumisoikeuksia on kunnioitettava yhteisön toimielinten toteuttamien toimien yhteydessä ja siten myös sellaisen verotuspäätöksen yhteydessä, jonka kansallinen veroviranomainen tekee direktiivin 20 artiklan 3 kohdan kaltaisen yhteisön oikeuden säännöksen nojalla.

38 Niinpä komissio katsoo, että tapauksessa, jossa lähettäjä on tietoinen tai jossa sille on tavalla tai toisella ilmoitettu valmisteveron alaisten tuotteiden liikkumisessa mahdollisesti tehdystä sääntöjenvastaisuudesta tai rikkomuksesta, direktiivin 20 artiklan 3 kohtaa ei ole mitään syytä olla tulkitsematta sanatarkasti siten, että neljän kuukauden pituisen määräajan katsotaan alkavan kulua tuotteiden lähetysajankohdasta.

39 Sen sijaan silloin, kun kyse on lähettäjästä, joka vilpittömässä mielessä ja virheisiin syyllistymättä ei tiennyt eikä olisi voinut tietää valmisteveron alaisten

tuotteiden liikkumisessa todetusta sääntöjenvastaisuudesta, neljän kuukauden pituinen määräaika alkaa kulua vasta siitä päivästä, jona kyseinen lähettäjä tosiasiallisesti on saanut tiedon mahdollisesta sääntöjenvastaisuudesta tai rikkomuksesta.

40 Komission mukaan tämä viimeksi mainittu direktiivin 20 artiklan 3 kohdan tulkinta on puolustautumisoikeuksien kunnioittamisen yleisen periaatteen ja kyseinen säännöksen tehokkaan vaikutuksen mukainen.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

41 On muistutettava, että direktiivillä on tarkoitus antaa joukko oikeussääntöjä valmisteveron alaisten tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta (ks. asia C-296/95, EMU Tabac ym., tuomio 2.4.1998, Kok. 1998, s. I-1605, 22 kohta).

42 Direktiivin 4 artiklan c alakohdassa määritelty väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmä on verojärjestelmä, jota sovelletaan tuotteiden tuotantoon, valmistukseen, hallussapitoon ja liikkumiseen väliaikaisesti valmisteverottomina. Tällaiselle järjestelmälle tunnusomaista on, että siihen kuuluviin tuotteisiin liittyvät valmisteverosaatavat eivät vielä ole syntyneet, vaikka verotettava tapahtuma on jo toteutunut.

43 Direktiivin 6 artiklan 1 kohdan mukaan valmisteverojen alaisia tuotteita, kuten alkoholia, koskeva valmisteverosaatava syntyy erityisesti silloin, kun tuote luovutetaan kulutukseen. Kulutukseen luovuttamisena pidetään paitsi valmisteveron alaisten tuotteiden valmistamista tai maahantuontia väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän ulkopuolella, myös sitä, että tällaiset tuotteet poistuvat väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmästä, myös sääntöjenvastaisesti (ks. asia C-325/99, Van de Water, tuomio 5.4.2001, Kok. 2001, s. I-2729, 35 kohta).

44 Direktiivin 19 artiklan 4 kohdasta ilmenee, että vietäessä maasta valmisteveron alaisia tuotteita, jotka liikkuvat 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 direktiivin 18 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu saateasiakirjan kappale varmennettuna.

45 Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevasta päätöksestä ilmenee, että pääasiassa kyseessä oleva rikkomus muodostuu siitä, että väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän soveltamista ei ole lopetettu direktiivin 19 artiklan 4 kohdan mukaisesti, koska maasta vietäviin tuotteisiin liittyvä saateasiakirja, jonka Cipriani on saanut tämän säännöksen nojalla, on väärennetty siten, että siihen on pantu väärennetty leima.

46 Koska kansallisten viranomaisten tehtävänä on huolehtia siitä, että verovelka tosiasiallisesti kannetaan sen jälkeen, kun valmisteverosaatava on syntynyt (ks. em. asia Van de Water, tuomion 41 kohta), direktiivin 20 artiklalla pyritään erityisesti määrittämään, mikä jäsenvaltio on toimivaltainen kantamaan valmisteverot tuotteista, kun niiden liikkeellä ollessa on tapahtunut rikkomus tai sääntöjenvastaisuus.

47 Silloin, kun valmisteveron alaiset tuotteet eivät saavu määräpaikkaan ja kun ei ole mahdollista osoittaa rikkomuksen tai sääntöjenvastaisuuden tapahtumispaikkaa, direktiivin 20 artiklan 3 kohdassa säädetään erityisesti, että rikkomuksen tai sääntöjenvastaisuuden katsotaan tapahtuneen lähtöjäsenvaltiossa, joka siis on toimivaltainen kantamaan valmisteverot.

48 Direktiivin tässä säännöksessä säädetään kuitenkin, että asianomaiset voivat neljän kuukauden kuluessa tuotteiden lähetysajankohdasta osoittaa toimivaltaisten viranomaisten hyväksymällä tavalla lähetyksen tapahtuneen sääntöjen mukaisesti taikka rikkomuksen tai sääntöjenvastaisuuden tosiasiallisesti tapahtuneen tietyssä paikassa.

49 Lähettäjä saa yleensä tiedon rikkomuksen tai sääntöjenvastaisuuden olemassaolosta silloin, kun yhteisöstä poistumisen osalta toimivaltainen tullitoimipaikka ei palauta direktiivin 19 artiklan 4 kohdassa tarkoitettua saateasiakirjan kappaletta sille. Jos järjestelmän soveltamista ei lakkauteta tämän säännöksen mukaisesti, kyseisen lähettäjän on tämän saman artiklan 5 kohdan mukaisesti ilmoitettava siitä jäsenvaltionsa veroviranomaisille.

50 Kun kyse on pääasiassa kyseessä olevan lähettäjän kaltaisesta lähettäjästä, joka on saanut saateasiakirjan varmennetun kappaleen ja joka on saanut ja olisi voinut saada tietää saateasiakirjan väärentämisestä vasta silloin, kun kansalliset veroviranomaiset antoivat sille tiedoksi valmisteverojen maksuunpanoa koskevat päätökset direktiivin 20 artiklan 3 kohdassa säädetyn määräajan päätyttyä, on ratkaistava, onko kyseisen määräajan soveltaminen sopusoinnussa yhteisön oikeuden yleisten periaatteiden kuten puolustautumisoikeuksien kunnioittamisen periaatteen kanssa. Kuten komissio on perustellusti huomauttanut, tällaisella määräajalla pyritään antamaan lähettäjälle tai tarvittaessa sille henkilölle, joka on direktiivin 15 artiklan 3 kohdan mukaisesti antanut vakuuden valmisteverojen maksamisesta, tietyssä määrin suojaa kyseisten valmisteverojen kantamista koskevassa menettelyssä.

51 Puolustautumisoikeuksien kunnioittaminen missä tahansa menettelyssä, jota käydään tiettyä henkilöä vastaan ja joka voi päätyä hänelle vastaiseen päätökseen, ja erityisesti menettelyssä, jossa voidaan määrätä seuraamuksia, on yhteisön oikeuden perusperiaate, kuten yhteisöjen tuomioistuin on useasti todennut. Tämä periaate edellyttää, että henkilöillä, joille päätökset on osoitettu ja joiden etuihin ne merkittävästi vaikuttavat, on mahdollisuus ilmaista tehokkaasti kantansa (ks. asia C-32/95 P, komissio v. Lisrestal ym., tuomio 24.10.1996, Kok. 1996, s. I-5373, 21 kohta ja asia C-462/98 P, Mediocurso v. komissio, tuomio 21.9.2000, Kok. 2000, s. I-7183, 36 kohta).

52 On selvää, että direktiivin 20 artiklan 3 kohdassa säädettyä neljän kuukauden pituista määräaikaa, jossa voidaan osoittaa lähetyksen tapahtuneen sääntöjen mukaisesti taikka rikkomuksen tai sääntöjenvastaisuuden tosiasiallisesti tapah-

tuneen tietyssä paikassa, ei voida pitää kohtuullisena, jos se on jo päättynyt sinä hetkenä, jona lähettäjä on saanut tietää tai olisi voinut saada tietää tapahtuneesta sääntöjenvastaisuudesta tai rikkomuksesta.

53 Tällaisissa olosuhteissa kyseisten tuotteiden lähetysajankohdasta alkavan neljän kuukauden pituisen määräajan soveltaminen ei nimittäin ole puolustautumisoikeuksien kunnioittamista koskevan periaatteen mukaista, koska valmisteverojen maksamisesta vakuuden antanut toimija ei ole voinut ajoissa saada tietää siitä, että väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän soveltamista ei ole lopetettu. Päinvastoin kuin tämä periaate edellyttää, toimija ei näin ollen voi esittää tehokkaasti kantaansa eikä varsinkaan esittää näyttöä siitä, että lähetys on tapahtunut sääntöjen mukaisesti, tai siitä, että sääntöjenvastaisuus tai rikkomus on tosiasiallisesti tapahtunut tietyssä paikassa.

54 Kaikki edellä esitetyt seikat huomioon ottaen ensimmäiseen ja kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että direktiivin 20 artiklan 3 kohta on pätemätön siltä osin kuin sen mukaan siinä säädettyyn neljän kuukauden määräaikaan, jossa voidaan osoittaa lähetyksen tapahtuneen sääntöjen mukaisesti taikka rikkomuksen tai sääntöjenvastaisuuden tosiasiallisesti tapahtuneen tietyssä paikassa, voidaan vedota sellaista toimijaa vastaan, joka on antanut vakuuden valmisteverojen maksamisesta mutta joka ei ajoissa ole voinut tietää, että väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän soveltamista ei ole lopetettu.

Toinen kysymys

55 Kun otetaan huomioon ensimmäiseen ja kolmanteen kysymykseen annettu vastaus ja erityisesti se seikka, että pääasiassa on kyse sellaisista direktiivin 20 artiklan 3 kohdassa tarkoitetuista valmisteverojen alaisista tuotteista, jotka eivät ole saapuneet määräpaikkaan, toiseen kysymykseen, joka koskee kyseisen artiklan 2 kohdan tulkintaa, ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

56 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Portugalin hallitukselle ja komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN

on ratkaissut Tribunale di Trenton 20.10.2000 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

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 sen mukaan siinä säädettyyn neljän kuukauden määräaikaan, jossa voidaan osoittaa lähetyksen tapahtuneen sääntöjen mukaisesti taikka rikkomuksen tai sääntöjenvastaisuuden tosiasiallisesti tapahtuneen tietyssä paikassa, voidaan vedota sellaista toimijaa vastaan, joka on antanut vakuuden valmisteverojen maksamisesta mutta joka ei ajoissa ole voinut tietää, että väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän soveltamista ei ole lopetettu.

Puissochet Wathelet Schintgen

Timmermans Gulmann Edward

La Pergola Jann Skouris

Macken Colneric

Julistettiin Luxemburgissa 12 päivänä joulukuuta 2002.

R. Grass G. C. Rodríguez Iglesias

kirjaaja presidentti