YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

15 päivänä kesäkuuta 2006 *

Asiassa C-494/04,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä,

jonka Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat) on esittänyt 26.11.2004 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen samana päivänä, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Heintz van Landewijck SARL

vastaan

Staatssecretaris van Financiën,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas sekä tuomarit J.-P. Puissochet (esittelevä tuomari), S. von Bahr, U. Lõhmus ja A. Ó Caoimh,

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

julkisasiamies: M. Poiares Maduro,
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Heintz van Landewijck SARL, edustajinaan advocaat A. E. van der Voort Maarschalk ja advocaat R. Meijer,

– Alankomaiden hallitus, asiamiehinään H. G. Sevenster ja C. M. Wissels,

– Saksan hallitus, asiamiehinään M. Lumma ja C. Schulze-Bahr,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään K. Gross ja A. Weimar,

kuultuaan julkisasiamiehen 16.2.2006 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee 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 valmisteverodirektiivi) ja jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) ja erityisesti sen 27 artiklan 1 ja 5 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Heintz van Landewijck SARL -niminen yhtiö (jäljempänä Landewijck) ja Staatssecretaris van Financiën (valtiovarainministeriön valtiosihteeri). Yhtiö haki viimeksi mainitulta palautusta niistä summista, jotka se oli maksanut valmisteveromerkeistä, jotka olivat hävinneet ennen kuin ne oli kiinnitetty tupakkatuotteisiin, joihin ne oli tarkoitettu.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Valmisteverodirektiivin 6 artiklassa, jota direktiivin 3 artiklan 1 kohdan mukaan sovelletaan tupakkatuotteisiin, säädetään seuraavaa:

"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.

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."

4 Saman direktiivin 14 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Valtuutettu varastonpitäjä on vapautettava valmisteverosta sellaisten väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä tapahtuneiden hävikkien osalta, jotka johtuvat odottamattomista tapahtumista tai ylivoimaisista esteistä ja jotka kyseisen jäsenvaltion viranomaiset ovat todenneet. Varastonpitäjä on väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä vapautettava valmisteverosta myös tuotteiden perusominaisuuksista johtuvien hävikkien osalta, jotka tapahtuvat tuotannon, valmistuk-

sen, varastoinnin ja kuljetuksen aikana. Kunkin jäsenvaltion on määrättävä näiden valmisteverovapautuksien edellytykset. Nämä valmisteverovapautukset koskevat myös 16 artiklassa tarkoitettuja elinkeinonharjoittajia kuljetettaessa tuotteita väliaikaisesti valmisteverottomina."

5 Mainitun direktiivin 21 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot voivat säätää, että tuotteet, jotka on tarkoitettu luovutettaviksi kulutukseen niiden alueella, on varustettava veromerkeillä tai verotuksessa käytettävillä kansallisilla tunnistemerkeillä, sanotun kuitenkaan rajoittamatta 6 artiklan 1 kohdan soveltamista."

6 Saman direktiivin 22 artiklan 2 kohdan d alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Jos valmisteveron alaiset tuotteet on luovutettu kulutukseen jäsenvaltiossa ja sitä varten varustettu kyseisen jäsenvaltion veromerkillä tai tunnistemerkillä, niistä veromerkit tai tunnistemerkit antaneen jäsenvaltion veroviranomaisille maksettu valmistevero voidaan palauttaa, jos merkit antaneen jäsenvaltion veroviranomaiset toteavat nämä merkit hävitetyiksi."

7 Muista valmistetun tupakan kulutukseen kohdistuvista veroista kuin liikevaihtoveroista 27 päivänä marraskuuta 1995 annetun neuvoston direktiivin 95/59/EY (EYVL L 291, s. 40; jäljempänä valmistetusta tupakasta annettu direktiivi) 10 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Valmisteveron kantamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt on yhdenmukaistettava viimeistään loppuvaiheessa. Sitä edeltävien vaiheiden aikana valmistevero on

kannettava periaatteessa veromerkkien avulla. Jos jäsenvaltiot kantavat valmisteveron veromerkkien avulla, niiden on saatettava nämä merkit muiden jäsenvaltioiden valmistajien ja myyjien käyttöön. Jos jäsenvaltiot kantavat valmisteveron muilla keinoin, niiden on huolehdittava siitä, ettei tämän vuoksi mikään hallinnollinen eikä tekninen este vaikuta jäsenvaltioiden väliseen kauppaan.

2. Valmistetun tupakan maahantuojiin ja valmistajiin on sovellettava samaa valmisteveron kantamisessa ja maksamisessa noudatettavien yksityiskohtaisten sääntöjen järjestelmää."

8 Kuudennen direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta;

2. tavaroiden maahantuonnista."

9 Kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"'Tavaroiden luovutuksella' tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa."

10 Edellä mainitun direktiivin 10 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Tässä tarkoitetaan:

a) 'verotettavalla tapahtumalla' tapahtumaa, jonka johdosta verosaatavan syntymiselle välttämättömät oikeudelliset edellytykset täyttyvät;

b) 'verosaatavan syntymisellä' veroviranomaisille lain nojalla tietystä hetkestä alkaen annettua oikeutta vaatia veronmaksuvelvolliselta veron maksamista, vaikka maksua voitaisiinkin lykätä.

2. Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, silloin kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan.

– –"

11 Saman direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaan tavaroiden luovutusten osalta veron perusteeseen kuuluu kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen. Mainitun 11 artiklan C kohdan 1 alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Sopimuksen mitätöinnin, peruutuksen tai purkamisen taikka kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta on veron perustetta vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden määräämin edellytyksin.

– –"

12 Kyseisen direktiivin 27 artiklassa, jonka otsikkona on "Yksinkertaistamistoimenpiteet", säädetään seuraavaa:

"1. Neuvosto voi yksimielisesti komission ehdotuksesta antaa jäsenvaltioille luvan ottaa käyttöön tästä direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä veronkannon yksinkertaistamiseksi tai tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi. Veronkannon yksinkertaistamiseksi tarkoitetut toimenpiteet saavat vaikuttaa ainoastaan vähäisessä määrin lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavan veron määrään.

2. Jäsenvaltion, joka haluaa ottaa käyttöön 1 kohdassa tarkoitetut toimenpiteet, on ilmoitettava asiasta komissiolle ja annettava komissiolle kaikki asiaan liittyvät tiedot.

– –

5. Jäsenvaltiot, jotka 1 päivänä tammikuuta 1977 soveltavat 1 kohdassa tarkoitetun tyyppisiä erityistoimenpiteitä, voivat pysyttää ne voimassa, jos ne ilmoittavat niistä komissiolle ennen 1 päivää tammikuuta 1978 ja jos tällaiset veronkannon yksinkertaistamiseksi tarkoitetut toimenpiteet ovat 1 kohdan edellytysten mukaisia."

13 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 26 päivänä kesäkuuta 1978 annetun yhdeksännen neuvoston direktiivin 78/583/ETY (EYVL L 194, s. 16; jäljempänä yhdeksäs direktiivi) 1 artiklan nojalla eräille jäsenvaltioille annettiin lupa panna kuudes direktiivi täytäntöön viimeistään 1.1.1979.

Alankomaiden lainsäädäntö

14 Valmisteverosta 31.10.1991 annetun lain (Wet op de accijns, Stb. 1991, nro 561; jäljempänä valmisteverolaki) 1 §:ssä säädetään seuraavaa:

"1. Valmisteveroksi kutsuttua veroa kannetaan

– –

f. tupakkavalmisteista.

2. Valmisteverovelvollisuus syntyy, kun edellä 1 momentissa tarkoitetut tuotteet luovutetaan kulutukseen ja tuodaan maahan."

15 Saman lain 71 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"1. Yleisellä hallintotoimella määrättyjen edellytysten täyttyessä ja siinä määrätyin rajoituksin valmisteveron määrä palautetaan hakemuksesta valmisteveron alaisten tuotteiden osalta, [mikäli kyseiset tuotteet]:

a. ovat kadonneet;

b. on tuhottu viranomaisten valvonnassa;

c. on viety kolmanteen maahan tai asetettu yhteisön tullimenettelyyn, jonka määränpäänä on kolmas maa;

d. on asetettu varastoon, joka on tarkoitettu kyseisen tyyppisiä valmisteveron alaisia tuotteita varten;

– –"

16 Saman lain 73 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Tupakkavalmisteiden on kulutukseen luovuttamis- tai maahantuontihetkellä oltava varustettuja kyseiselle tupakkavalmisteelle tarkoitetuilla valmisteveromerkeillä."

17 Saman lain 75 §:n 1 momentin mukaan tupakkatuotteiden säilyttämiseen valtuutettu varastonpitäjä ja toimija, joka kiinnittää valmisteveromerkit kyseisiin tuotteisiin Alankomaiden alueen ulkopuolella, voivat hakea valmisteveromerkkejä verotoimiston tarkastajalta (jäljempänä tarkastaja).

18 Esillä olevan lain 76 §:ssä säädetään seuraavaa:

"1. Valmisteveromerkkeihin merkityn arvon mukainen valmistevero on maksettava merkkejä haettaessa.

2. Maksamista voidaan 1 momentista poiketen lykätä enintään joko sitä kuukautta, jona valmisteveromerkkejä koskeva hakemus tehtiin, seuraavan toisen kuukauden viimeiseen päivään, mikäli kyseiset merkit on tarkoitettu kiinnitettäviksi savukkeita tai poltettavaa tupakkaa sisältäviin pakkauksiin, tai sitä kuukautta, jona valmisteveromerkkejä koskeva hakemus tehtiin, seuraavan kolmannen kuukauden viimeiseen päivään, mikäli kyseiset merkit on tarkoitettu kiinnitettäviksi sikaripakkauksiin tai yksittäisiin sikareihin, edellyttäen, että tätä varten asetetaan vakuus.

– –"

19 Saman lain 77 §:n 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Tietyltä ajanjaksolta ilmoituksen perusteella maksettavana olevan valmisteveron määrästä vähennetään määrä, joka on maksettu tai joka on maksettava jätettäessä hakemus sellaisten valmisteveromerkkien saamiseksi, jotka on kiinnitetty tupakkatuotteisiin, joiden osalta kyseiseltä ajanjaksolta on tehty valmisteverovarastosta poissiirtämistä koskeva ilmoitus."

20 Saman lain 79 §:n 3 momentissa todetaan seuraavaa:

"Ministeri voi määrääminsä edellytyksin ja rajoituksin antaa säännöt, jotka koskevat sellaisia valmisteveromerkkejä koskevan hakemuksen nojalla maksetun tai maksettavan määrän korvaamista tai palauttamista,

a. jotka ne hakenut toimija on lähettänyt takaisin

b. jotka ovat kadonneet onnettomuudessa tai ylivoimaisen esteen vuoksi ja joita ei ollut kiinnitetty niihin tupakkavalmisteisiin, jotka on myyty tai tuotu maahan;

c. jotka on tuhottu viranomaisen valvonnassa."

21 Viimeksi mainittu säännös on pantu täytäntöön valmisteverolain täytäntöönpanosta annetun asetuksen (uitvoeringsregeling accijns) 52 §:llä.

22 Edellä mainitun 52 §:n nojalla toimija, joka on hakenut valmisteveromerkkejä, voi saada palautuksena sellaisia merkkejä vastaavan veron määrän, jotka ovat kadonneet onnettomuudessa tai ylivoimaisen esteen vuoksi, sillä edellytyksellä, että se esittää palautushakemuksen kuukauden kuluessa katoamispäivästä ja että se ilmoittaa viipymättä katoamisesta tarkastajalle mainiten katoamisajan, -paikan ja -syyn. Saman pykälän 6 momentissa säädetään, että kadonneiden veromerkkien johdosta voidaan myöntää palautusta "ainoastaan sikäli kuin valmisteveron määrä voidaan varmuudella määrittää".

23 Liikevaihtoveroista 28.6.1968 annetun lain (Wet op de omzetbelasting, Stb. 1968, nro 329; jäljempänä arvonlisäverolaki) 28 §:ssä säädetään tupakkatuotteisiin kohdistuvan arvonlisäveron kantamistavasta, joka on vastaavanlainen kuin valmisteveron kantamisen osalta. Kyseisessä pykälässä täsmennetään, että kyseisiin tuotteisiin sovellettava arvonlisäverokanta on 19/119 valmisteveron laskennassa huomioon otetusta vähittäismyyntihinnasta ja että arvonlisäverosta ei voida tehdä vähennyksiä.

24 Alankomaiden hallituksen mukaan edellä mainitussa 28 §:ssä säädetty erityisjärjestelmä on poikkeus yhteisön arvonlisäjärjestelmään. Alankomaiden järjestelmän tarkoituksena on yhtäältä yksinkertaistaa arvonlisäveron perimistä, koska vero kannetaan ainoastaan yhdessä tupakkatuotteiden myyntiketjun vaiheessa, eli valmisteveroihin sovellettavan järjestelmän kaltaisesti varastosta poistumisen tai tuonnin yhteydessä, ja toisaalta pyrkiä estämään väärinkäytöksiä, koska vähittäismyynti on jätetty veron kantamisprosessin ulkopuolelle.

25 Kyseinen järjestelmä oli olemassa 1.1.1977. Kuudennen direktiivin 27 artiklan 5 kohdan mukaisesti Alankomaiden hallitus ilmoitti asiasta komissiolle 12.6.1979.

Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymykset

26 Landewijck harjoittaa Luxemburgissa valmistetun tupakan tukkumyyntiä, mitä varten sillä on valtuutetun varastonpitäjän lupa.

27 Landewijck teki 6.10.1998 Belastingdienst/Douane te Amsterdamille (Amsterdamin vero- ja tullivirasto) kaksi valmisteveromerkkihakemusta valmistetulle tupakalle valmisteverolain 75 §:n mukaisesti. Se antoi Securicor Omega -nimisen yhtiön tehtäväksi toimittaa sille nämä merkit.

28 Tarkastaja kirjasi 9.10.1998 tileihin Landewijckin edellä mainittujen kahden toimenpiteen nojalla maksettavat määrät, jotka olivat 177 809,10 Alankomaiden guldenia (NLG) (140 575 NLG valmisteveroja ja 37 234,10 NLG arvonlisäveroa) ja 2 711 474,60 NLG (2 202 857,50 NLG valmisteveroja ja 508 617,10 NLG arvonlisäveroa).

29 Securicor Omegan nimissä toiminut Smit Koerier -niminen kuriiriyritys nouti 12.10.1998 haetut merkit PTT Post Filateliesta, josta on tullut Geldnet Services BV.

30 Luxemburgilaisen vakuutusyhtiön Le Foyer'n toimeksiannosta toimineen asiantuntijan 17.12.1998 laatimasta pöytäkirjasta ilmenee, että Smit Koerier toimitti 13.10.1998 kello 19.40 kolme merkkipakettia Utrechtissa (Alankomaat) sijaitsevaan Securicor Omegan toimipisteeseen ja että Securicor Omega totesi 14.10.1998 klo 10.00 näiden pakettien kadonneen.

31 Landewijck ilmoitti 23.11.1998 päivätyllä kirjeellä tarkastajalle, ettei se ollut vieläkään saanut Smit Koerierille luovutettuja merkkejä, ettei niitä näin ollen voitu käyttää ja että Securicor Omega kiisti vastuunsa niiden katoamisesta. Landewijck vaati samassa kirjeessä tarkastajaa "ottamaan huomioon tähän asiaan liittyvät erityiset seikat ennen viimeistä maksupäivää, joka on 31.1.1999".

32 Tarkastaja piti tuota kirjettä hakemuksena, jolla Landewijck valmisteverolain 79 §:n 3 kohdan ja kyseisen lain täytäntöönpanoasetuksen 52 §:n nojalla pyysi riidanalaisista merkeistä maksettavan tai maksetun määrän korvaamista tai palauttamista. Hän hylkäsi tuon hakemuksen 30.1.2001 tekemällään päätöksellä.

33 Tarkastaja myös hylkäsi Landewijckin tästä päätöksestä tekemän oikaisuvaatimuksen.

34 Tästä hylkäävästä päätöksestä Gerechtshof te Amsterdamissa (Amsterdamin muutoksenhakutuomioistuin) nostettu kanne katsottiin perusteettomaksi. Tuomioistuin katsoi ensinnäkin, ettei kantaja ollut riittävän varmasti näyttänyt toteen sitä, ettei merkkejä enää ollut olemassa, eikä sitä, että vaara siitä, että niitä vielä käytettäisiin, oli vähäinen, ja että näin ollen näitä merkkejä ei voitu pitää valmisteverolain 79 §:n 3 momentin b kohdassa tarkoitetuin tavoin kadonneina. Toiseksi Gerechtshof katsoi arvonlisäverolain 28 §:n – jonka mukaan valmistetun tupakan arvonlisävero kannetaan valmisteveroon sovellettavien säännösten mukaisesti – nojalla, että arvonlisäveron palauttamishakemus piti hylätä niistä samoista syistä, joiden vuoksi valmisteveron palauttamisvaatimuksen hylkääminen oli perusteltua.

35 Tämän jälkeen Landewijck teki kassaatiovalituksen Hoge Raad der Nederlandeniin (Alankomaiden korkein oikeus). Mainittu tuomioistuin totesi, että Gerechtshof oli soveltanut oikein valmisteverolain 79 §:n 3 momentin b kohtaa. Se pohti kuitenkin, oliko Landewijckin pääasiassa vaatimasta korvaamisesta tai palauttamisesta kieltäytyminen yhteensoveltuva eräiden valmisteverodirektiivin säännösten ja erityisesti sen 6 artiklan 1 kohdan sekä 14 ja 22 artiklan kanssa.

36 Lisäksi Hoge Raad der Nederlanden pohti arvonlisäverolain 28 §:n sovellettavuutta. Landewijck nimittäin väitti, että kyseisellä pykälällä luotua arvonlisäveron erityistä kantojärjestelmää ei ollut ilmoitettu komissiolle kuudennen direktiivin 27 artiklan 5 kohdassa säädetyssä määräajassa ja että järjestelmä on täten ristiriidassa mainitun direktiivin kanssa.

37 Hoge Raad der Nederlanden pohti tältä osin erityisesti asiassa C-74/91, komissio vastaan Saksa, 27.10.1992 annetun tuomion (Kok. 1992, s. I-5437) valossa, että oliko siitä, että kyseisestä järjestelmästä ilmoitettiin komissiolle liian myöhään, katsottava

aiheutuvan samat seuraamukset kuin ilmoittamatta jättämisestä, eli se, että kyseistä järjestelmää ei voitu soveltaa yksityisiin, jotka vetosivat tähän virheellisyyteen. Hoge Raad der Nederlanden lisää, että vaikka oletettaisiin, että myöhässä tehty ilmoitus ei johda mainitun järjestelmän soveltamatta jättämiseen, asiassa on vielä varmistuttava siitä, onko järjestelmä yhteensoveltuva kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa säädettyjen vaatimusten kanssa.

38 Tässä tilanteessa Hoge Raad der Nederlanden on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko valmisteverodirektiiviä tulkittava siten, että jäsenvaltioiden on annettava säännökset, joiden perusteella ne pääasiassa esillä olevan tilanteen kaltaisissa tapauksissa palauttavat tai vähentävät veromerkkien antamista koskevan vaatimuksen esittämisen yhteydessä maksetut tai maksettavaksi tulleet valmisteveromäärät sellaisessa tapauksessa, jossa veromerkkien hakija (valtuutettu varastonpitäjä) ei ole käyttänyt ja ei voi käyttää veromerkkejä, jotka ovat hävinneet ennen kuin ne on kiinnitetty valmisteveron alaisiin tuotteisiin, ja jossa ulkopuoliset eivät ole voineet eivätkä voi lailliseesti käyttää näitä veromerkkejä, vaikka ei olekaan mahdotonta, että ulkopuoliset ovat käyttäneet tai käyttävät veromerkkejä kiinnittämällä ne lainvastaisesti markkinoille saatettuun valmistettuun tupakkaan?

2) a) Onko kuudetta direktiiviä ja erityisesti sen 27 artiklan 1 ja 5 kohtaa tulkittava siten, että siitä, että Alankomaiden hallitus on vasta kuudennen direktiivin 27 artiklan 5 kohdassa säädetyn määräajan, sellaisena kuin sitä on jatkettu yhdeksännellä direktiivillä, päättymisen jälkeen ilmoittanut komissiolle, että se haluaa pysyttää voimassa valmistettua tupakkaa koskevan erityisen veronkantotavan, seuraa, että silloin kun ilmoittaminen on tapahtunut ja yksityinen oikeussubjekti vetoaa ilmoittamiselle asetetun määräajan ylittämiseen, tätä erityistä veronkantotapaa ei saada soveltaa myöskään ilmoittamispäivän jälkeen?

b) Jos kysymykseen 2 a vastataan kieltävästi, onko kuudetta direktiiviä ja erityisesti sen 27 artiklan 1 ja 5 kohtaa tulkittava siten, että arvolisäverolain 28 §:ssä tarkoitettua valmistettua tupakkaa koskevaa erityistä veronkantotapaa ei voida soveltaa, koska se ei sovellu yhteen direktiivin edellä mainituissa säännöksissä asetettujen vaatimusten kanssa?

c) Jos kysymykseen 2 b vastataan kieltävästi, onko kuudetta direktiiviä ja erityisesti sen 27 artiklan 1 ja 5 kohtaa tulkittava siten, että arvonlisäveron palauttamatta jättäminen on kysymyksessä 1 tarkoitetuissa olosuhteissa näiden säännösten vastaista?"

Ennakkoratkaisukysymykset

Ensimmäinen kysymys

39 Valmisteverodirektiivin 21 artiklan 1 kohdassa myönnetään jäsenvaltioille mahdollisuus säätää, että tuotteet, jotka on tarkoitettu luovutettaviksi kulutukseen niiden alueella, on varustettava veromerkeillä. Vastaavasti valmistetusta tupakasta annetun direktiivin 10 artiklan 1 kohdassa säädetään, että valmisteveron kantamista koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen yhdenmukaistamista edeltävässä vaiheessa valmistevero on kannettava periaatteessa veromerkkien avulla.

40 Valmisteverodirektiivin 22 artiklan 2 kohdan d alakohdassa säädetään lisäksi mahdollisuudesta saada veromerkit antaneen jäsenvaltion veroviranomaisilta valmisteveron palautus siinä erityistapauksessa, että merkit antaneen jäsenvaltion veroviranomaiset toteavat nämä merkit hävitetyiksi.

41 Sitä vastoin valmisteverodirektiivissä ei ole mitään säännöksiä, jotka koskevat kyseisten merkkien mahdollista häviämistä. Direktiivillä on täten katsottava jätetyksi jäsenvaltioille mahdollisuus määrittää mainitunlaisen häviämisen vaikutukset. Tätä direktiiviä ei siten voida tulkita siten, että sillä estetään se, että jäsenvaltiot säätävät kansallisia säännöksiä, joissa asetetaan veromerkkien häviämisen sattuessa taloudellinen vastuu merkkien häviämisestä niiden hankkijalle.

42 Tällaisten kansallisten säännösten ei voida myöskään katsoa olevan suhteellisuusperiaatteen vastaisia.

43 Kansallinen lainsäädäntö, jossa sallittaisiin valmisteveromerkkien hankkijan saavan palautuksen väittämällä yksinkertaisesti niiden kadonneen, helpottaisi väärinkäytöksiä ja petoksia. Näiden väärinkäytösten ja petosten estäminen muodostaa kuitenkin nimenomaisesti erään yhteisön lainsäädännöllä tavoitellun päämäärän.

44 Niinpä pääasiassa kyseessä olevan kaltaisilla kansallisilla säännöksillä, joilla asetetaan veromerkkien häviämisen sattuessa taloudellinen vastuu merkkien katoamisesta niiden hankkijalle, myötävaikutetaan kyseisten merkkien väärinkäytösten estämistä koskevan päämäärän toteutumiseen. Lisäksi mainituilla kansallisilla säännöksillä ei ylitetä sitä, mikä on tarpeen näiden tavoitteiden saavuttamiseksi, koska niissä ei evätä kaikkia mahdollisuuksia palautuksen tai vähennyksen saamiseen muissa tilanteissa, kuten valmisteveromerkkien kadotessa onnettomuudessa tai ylivoimaisen esteen vuoksi.

45 Tältä osin väitteellä, jonka mukaan hävinneiden veromerkkien väärinkäytön vaara on minimaalinen pääasiassa kyseessä olevissa erityisolosuhteissa, ei ole merkitystä ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle annettavan vastauksen kannalta, koska mainittu väärinkäytöksen vaara on kuitenkin olemassa.

46 Täten ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että valmisteverodirektiivi tai suhteellisuusperiaate ei estä sitä, että jäsenvaltiot antavat säännöksiä, joissa ei säädetä pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa maksettujen valmisteverojen määrän palauttamisesta ja näin ollen asetetaan taloudellinen vastuu veromerkkien katoamisesta niiden hankkijalle.

Toisen kysymyksen a kohta

47 Tällä kysymyksellä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee pääpiirteissään, seuraako siitä, että jäsenvaltio on ilmoittanut komissiolle kuudennen direktiivin 27 artiklan 5 kohdassa säädetyn määräajan, sellaisena kuin sitä on jatkettu yhdeksännellä direktiivillä, päättymisen jälkeen, että se haluaa pysyttää voimassa valmistettua tupakkaa koskevan erityisen veronkantotavan, se, että tätä erityistä veronkantotapaa ei saada soveltaa myöskään ilmoittamispäivän jälkeen.

48 Pitää paikkansa, että yhteisöjen tuomioistuin on jo katsonut, että kuudennen direktiivin 27 artiklan 2 kohdassa jäsenvaltioille asetetun tiedonantovelvollisuuden vastaisesti toteutettuun mainitusta direktiivistä poikkeavaan toimenpiteeseen ei voida vedota verovelvollista vastaan (ks. mm. asia 5/84, Direct Cosmetics, tuomio 13.2.1985, Kok. 1985, s. 617, 37 kohta ja asia C-97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991, Kok. 1991, s. I-3795, Kok. Ep. XI, s. I-311, 33 kohta). Mikäli ilmoitusta ei ole tehty, neuvosto ei kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdan mukaisesti voi hyväksyä toimenpidettä.

49 Nyt esillä olevassa asiassa ei kuitenkaan ole kyse uudesta poikkeavasta toimenpiteestä, johon on saatava neuvoston hyväksyntä, vaan 1.1.1977 olemassa olleesta erityistoimenpiteestä, jonka jäsenvaltio halusi pitää voimassa kuudennen direktiivin 27 artiklan 5 kohdan nojalla direktiivin täytäntöönpanosta huolimatta. Alankomaiden hallitus ilmoitti täten komissiolle 12.6.1979 haluavansa pitää edelleen voimassa arvonlisäverolain 28 §:n mukaisen järjestelmän. Lisäksi kuudennen direktiivin

34 artiklan nojalla yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnasta neuvostolle 14.9.1983 antamassaan ensimmäisessä kertomuksessa (KOM(83) 426 lopullinen) komissio ei katsonut, että kyseinen järjestelmä oli vastoin kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa määriteltyjä edellytyksiä, eli että se vaikuttaa ainoastaan vähäisessä määrin lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavan veron määrään.

50 Poikkeavan toimenpiteen liian myöhään toteutetusta ilmoituksesta ei voi aiheutua samoja seurauksia kuin ilmoittamatta jättämisestä. Kuudennen direktiivin 27 artiklan 5 kohdassa ei mainita mistään seuraamuksista ilmoittamiselle varatun määräajan noudattamatta jättämisen varalta. Lisäksi säädetyn ilmoittamisen tarkoituksena ei ole saada komission hyväksyntää vaan ainoastaan mahdollistaa se, että komissio saa tiedon kyseisestä toimenpiteestä ja voi arvioida sitä. Tässä tilanteessa ilmoittamiselle varatun määräajan noudattamatta jättämistä ei voida pitää sellaisena olennaisten menettelymääräysten rikkomisena, jonka johdosta myöhässä ilmoitettua poikkeavaa toimenpidettä ei voida soveltaa.

51 Täten toisen kysymyksen a kohtaan on vastattava, että kuudennen direktiivin 27 artiklan 5 kohtaa on tulkittava siten, että ilmoittamiselle varatun määräajan noudattamatta jättäminen ei muodosta sellaista olennaisten menettelymääräysten rikkomista, jonka johdosta myöhässä ilmoitettua poikkeavaa toimenpidettä ei voida soveltaa.

Toisen kysymyksen b kohta

52 Toisen kysymyksen b kohdassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko pääasian oikeudenkäynnissä sovellettavassa Alankomaiden lainsäädännössä säädetyn kaltainen arvonlisäveron erityinen kantotapa veromerkkien avulla yhteensoveltuva kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 ja 5 kohdassa säädettyjen vaatimusten kanssa ja ylitetäänkö sillä se, mikä on tarpeen veronkannon yksinkertaistamiseksi ja veropetosten ja veron kiertämisen ehkäisemiseksi.

53 Kuten yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut, kuudennen direktiivin 27 artiklan 5 kohdassa tarkoitettuja kansallisia poikkeavia toimenpiteitä, jotka ovat sallittuja veronkannon yksinkertaistamiseksi tai tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi, on tulkittava suppeasti (ks. vastaavasti asia 324/82, komissio v. Belgia, tuomio 10.4.1984, Kok. 1984, s. 1861, 29 kohta). Kyseisissä toimenpiteissä voidaan olla noudattamatta direktiivin 11 artiklan sisältämää arvonlisäveron perustetta koskevaa sääntöä ainoastaan siltä osin kuin se on tämän tavoitteen saavuttamiseksi ehdottoman välttämätöntä (asia C-63/96, Skripalle, tuomio 29.5.1997, Kok. 1997, s. I-2847, 24 kohta). Toimenpiteiden on lisäksi oltava tarpeellisia niillä tavoitellun erityisen päämäärän toteuttamiseksi ja tähän soveltuvia, ja niillä on haitattava mahdollisimman vähän kuudennen direktiivin tavoitteiden ja periaatteiden toteutumista (yhdistetyt asiat C-177/99 ja C-181/99, Ampafrance ja Sanofi, tuomio 19.9.2000, Kok. 2000, s. I-7013, 60 kohta).

54 Nyt esillä olevan asian poikkeusjärjestelmän, jossa mahdollistetaan arvonlisäveron kantaminen veromerkkien välityksellä, päämääränä ja vaikutuksena on yksinkertaistaa veronkantoa, joka toteutetaan kyseisen poikkeusjärjestelmän johdosta tuotteiden myyntiketjun yhdessä ainoassa vaiheessa.

55 Lisäksi mainitussa järjestelmässä maksettavan arvonlisäveron määrä liitetään tuotteiden hintaan lopullisessa kulutusvaiheessa, mikä vastaa kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa asetettuja edellytyksiä.

56 Pitää paikkansa, että eräissä tilanteissa – kuten tuotteiden kadotessa, myytäessä niitä tappiolla tai myytäessä niitä poikkeuksellisesti veromerkissä mainitusta vähittäismyyntihinnasta eroavalla hinnalla – valmistaja saattaa joutua maksamaan arvonlisäveron, jonka määrä on suurempi kuin määrä, johon olisi päädytty soveltamalla yhteisön järjestelmän mukaista tavanomaista arvonlisäveron kantotapaa.

57 Pelkkä mahdollisuus mainitunlaisten tilanteiden toteutumiseen ei kuitenkaan riitä siihen, että poikkeusjärjestelmän, jossa arvonlisävero kannetaan veromerkkien välityksellä, katsottaisiin olevan kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa

säädettyjen edellytysten vastainen. Mainitussa artiklassa nimittäin kielletään ainoastaan toimenpiteet, jotka saattavat vaikuttaa vähäistä enemmässä määrin lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavan veron määrään.

58 Ne tilanteet, joissa järjestelmä, jossa vero kannetaan veromerkkien välityksellä, saattaa johtaa lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavan veron määrän vaihteluun, eivät ole luonteeltaan sellaisia, että tästä syystä voitaisiin katsoa, että mainittu järjestelmä saattaa vaikuttaa vähäistä enemmässä määrin lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavan veron määrään. Tällainen järjestelmä ei näin ollen ole kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa säädettyjen edellytysten vastainen.

59 Samoista syistä järjestelmällä ei myöskään ylitetä sitä, mikä on tarpeen arvonlisäveron kantamisen yksinkertaistamiseksi.

60 Tästä syystä ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle on vastattava, että kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 ja 5 kohtaa on tulkittava siten, että arvonlisäverolain 28 §:llä luodun kaltainen poikkeusjärjestelmä, jossa arvonlisävero kannetaan veromerkkien välityksellä, on yhteensoveltuva direktiivin mainittujen säännösten kanssa eikä sillä ylitetä sitä, mikä on tarpeen veronkannon yksinkertaistamiseksi.

Toisen kysymyksen c kohta

61 Tällä viimeisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee yhteisöjen tuomioistuimelta, onko kuudetta direktiiviä ja erityisesti sen 27 artiklan 1 ja 5 kohtaa tulkittava siten, että arvonlisäveron palauttamatta jättäminen on pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa mainittujen säännösten vastaista.

62 Kuten edellä 44 kohdassa on todettu, kansallisilla säännöksillä, joilla asetetaan veromerkkien häviämisen sattuessa taloudellinen vastuu merkkien katoamisesta niiden hankkijalle, myötävaikutetaan kyseisten merkkien väärinkäytösten estämistä koskevan päämäärän toteutumiseen. Lisäksi mainituilla kansallisilla säännöksillä ei ylitetä sitä, mikä on tarpeen näiden tavoitteiden saavuttamiseksi, koska niissä ei evätä kaikkia mahdollisuuksia palautuksen tai vähennyksen saamiseen muissa tilanteissa, kuten valmisteveromerkkien kadotessa onnettomuudessa tai ylivoimaisen esteen vuoksi.

63 Lisäksi veromerkit eivät täsmällisesti ilmaistuna muodosta niiden hankkijan verovelkaa vaan niillä on arvoa itsessään. Täten on perusteltua, että merkkien hankkija varautuu riskiin niiden häviämisestä ja häviämisen sattuessa kantaa siitä aiheutuvat taloudelliset seuraukset, vaikka tämä voi eräissä tilanteissa johtaa samoista tuotteista kannettavaan kaksinkertaiseen arvonlisäveroon.

64 Lopuksi – toisin kuin komissio ja Landewijck ovat väittäneet – on todettava, että esillä olevaan kysymykseen annettavaa vastausta ei voida johtaa ratkaisusta, johon yhteisöjen tuomioistuin päätyi asiassa C-435/03, British American Tobacco ja Newman Shipping, 14.7.2005 antamassaan tuomiossa (Kok. 2005, s. I-7077). Mainitussa asiassa yhteisöjen tuomioistuin katsoi muun muassa, että tavaroiden varkaus ei ole kuudennen direktiivin 2 artiklassa tarkoitettu tavaroiden vastikkeellinen luovutus eikä siitä näin ollen voida kantaa arvonlisäveroa ja että sillä seikalla, että tavarat ovat valmisteveron alaisia, ei ole vaikutusta tähän lopputulokseen.

65 Toisin kuin tavaroiden varkaudella, veromerkkien häviämisellä ei ole mitään vaikutusta itse veron perusteeseen. Ne valmistetut tupakat, joita varten veromerkit hankittiin, voidaan edelleen asettaa kaupan, ja arvonlisäverovelka, samoin kuin valmisteverovelka, voi edelleen syntyä. Lisäksi, kuten edellä on todettu, on perusteltua kannustaa veromerkkien hankkijaa varautumaan riskiin niiden häviämisestä, kun taas tavaroiden omistajaa on ilmeisen tarpeetonta kannustaa huolehtimaan tavaroistaan ja varautumaan riskiin niiden varastamisesta.

66 Komissio ja Landewijck eivät täten voi perustellusti väittää, että edellä mainitussa asiassa American Tobacco ja Newman Shipping annetusta tuomiosta seuraa, että oikeus arvonlisäverona maksettujen määrien palautukseen tai vähennykseen on sitä suuremmalla syyllä olemassa tilanteessa, jossa on kyse veromerkkien katoamisesta.

67 Viimeiseen kysymykseen on täten vastattava, että arvonlisäveroa vastaavien valmisteveromerkkien hankkimiseksi maksettujen määrien palauttamisvelvollisuuden puuttuminen pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa ei ole ristiriidassa kuudennen direktiivin ja erityisesti sen 27 artiklan 1 ja 5 kohdan kanssa.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25 päivänä helmikuuta 1992 annettu neuvoston direktiivi 92/12/ETY tai suhteellisuusperiaate ei estä sitä, että jäsenvaltiot antavat säännöksiä, joissa ei säädetä maksettujen valmisteverojen määrän palauttamisesta, jos valmisteveromerkit ovat hävinneet ennen kuin ne on kiinnitetty tupakkatuotteisiin, mikäli häviäminen ei johtunut ylivoimaisesta esteestä tai onnettomuudesta ja mikäli asiassa ei ole osoitettu, että veromerkit on tuhottu tai tehty lopullisesti käyttökelvottomiksi, ja joissa näin ollen asetetaan taloudellinen vastuu veromerkkien katoamisesta niiden hankkijalle.**

2) **Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 27 artiklan 5 kohtaa on tulkittava siten, että ilmoittamiselle**

varatun määräajan noudattamatta jättäminen ei muodosta sellaista olennaisten menettelymääräysten rikkomista, jonka johdosta myöhässä ilmoitettua poikkeavaa toimenpidettä ei voida soveltaa.

3) **Kuudennen direktiivin 77/388 27 artiklan 1 ja 5 kohtaa on tulkittava siten, että liikevaihtoveroista 28.6.1968 annetun lain (Wet op de omzetbelasting) 28 §:llä luodun kaltainen poikkeusjärjestelmä, jossa arvonlisävero kannetaan veromerkkien välityksellä, on yhteensoveltuva direktiivin mainittujen säännösten kanssa eikä sillä ylitetä sitä, mikä on tarpeen veronkannon yksinkertaistamiseksi.**

4) **Arvonlisäveroa vastaavien valmisteveromerkkien hankkimiseksi maksettujen määrien palauttamisvelvollisuuden puuttuminen tilanteessa, jossa mainitut veromerkit ovat hävinneet ennen kuin ne on kiinnitetty tupakkatuotteisiin, mikäli häviäminen ei johtunut ylivoimaisesta esteestä tai onnettomuudesta ja mikäli asiassa ei ole osoitettu, että veromerkit on tuhottu tai tehty lopullisesti käyttökelvottomiksi, ei ole ristiriidassa kuudennen direktiivin 77/388 ja erityisesti sen 27 artiklan 1 ja 5 kohdan kanssa.**

Allekirjoitukset