YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

13 päivänä joulukuuta 2007 *

Asiassa C-374/06,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Finanzgericht Düsseldorf (Saksa) on esittänyt 6.9.2006 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 14.9.2006, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

BATIG Gesellschaft für Beteiligungen mbH

vastaan

Hauptzollamt Bielefeld,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja P. Jann sekä tuomarit A. Tizzano, A. Borg Barthet, M. Ilešič (esittelevä tuomari) ja E. Levits,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

julkisasiamies: M. Poiares Maduro,
kirjaaja: hallintovirkamies J. Swedenborg,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 6.9.2007 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– BATIG Gesellschaft für Beteiligungen mbH, edustajanaan Rechtsanwalt M. Dettmeier,

– Saksan hallitus, asiamiehinään M. Lumma ja C. Blaschke,

– Portugalin hallitus, asiamiehinään L. Fernandes ja A. Simões,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään W. Mölls,

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 se on muutettuna kuulemismenettelyä (yksimielisyys) noudattaen annetuissa neuvoston säädöksissä säädetyn täytäntöönpanovallan käytössä komissiota avustavia komiteoita koskevien säännösten mukauttamisesta päätökseen 1999/468/EY 14.4.2003 annetulla neuvoston asetuksella (EY) N:o 807/2003 (EYVL L 122, s. 36; jäljempänä direktiivi 92/12), tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat BATIG Gesellschaft für Beteiligungen mbH (jäljempänä BATIG) ja Hauptzollamt Bielefeld (jäljempänä Hauptzollamt) ja joka koskee sitä, että viimeksi mainittu kieltäytyi palauttamasta sellaisten veromerkkien hankkimisen yhteydessä maksettua määrää, jotka oli tämän jälkeen kiinnitetty Saksan markkinoille tarkoitettuihin mutta Irlannissa lähetyksen aikana varastettuihin savukeaskeihin.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön säännöstö

3 Direktiivin 92/12 1 artiklan 1 kohdan mukaan tässä direktiivissä säädetään valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta järjestelmästä.

4 Direktiivin 92/12 3 artiklan 1 kohdassa täsmennetään, että direktiiviä sovelletaan yhteisön tasolla valmistettuun tupakkaan.

5 Saman 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 täytäntöönpano-

kelpoisuuden 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."

6 Direktiivin 92/12 20 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan silloin, "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".

7 Direktiivin 92/12 21 artiklan 1 kohdassa ja 2 kohdan toisessa alakohdassa säädetään seuraavaa:

"1. 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.

2. – –

Jäsenvaltiot valvovat, että tunnistemerkit eivät ole esteenä valmisteveron alaisten tuotteiden vapaalle liikkuvuudelle, sanotun kuitenkaan rajoittamatta niiden säännösten soveltamista, jotka jäsenvaltiot ovat vahvistaneet tämän artiklan asianmukaisen soveltamisen varmistamiseksi ja veropetosten, veronkiertojen ja väärinkäyttöjen estämiseksi."

8 Direktiivin 92/12 22 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

"1. Kulutukseen luovutetuista valmisteveron alaisista tuotteista maksetun valmisteveron voi tarvittaessa ja ansiotoimintaa harjoittavan elinkeinonharjoittajan pyynnöstä palauttaa sen jäsenvaltion veroviranomainen, jossa luovutus kulutukseen on tapahtunut, jos tuotteita ei ole tarkoitettu kulutettaviksi tässä jäsenvaltiossa.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin jättää palautuspyynnön täyttämättä, jollei se vastaa niiden asettamia oikeellisuusvaatimuksia.

2. Sovellettaessa 1 kohtaa on noudatettava seuraavia määräyksiä:

a) lähettäjän on ennen tavaroiden lähetystä esitettävä palautuspyyntö jäsenvaltionsa toimivaltaisille viranomaisille sekä osoitettava, että valmisteverot on maksettu. Toimivaltaiset viranomaiset eivät kuitenkaan saa evätä palautusta pelkästään sillä perusteella, että kyseisten viranomaisten laatimaa asiakirjaa, jolla osoitetaan alkuperäinen valmistevero maksetuksi, ei ole esitetty;

– –

d) 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."

9 Muista valmistetun tupakan kulutukseen kohdistuvista veroista kuin liikevaihtoveroista 27.11.1995 annetun neuvoston direktiivin 95/59/EY (EYVL L 291, s. 40) 2 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan savukkeita pidetään valmistettuna tupakkana.

10 Direktiivin 95/59 10 artiklan 1 kohdassa säädetään erityisesti, että "valmisteveron kantamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt on yhdenmukaistettava viimeistään loppuvaiheessa" ja että "sitä edeltävien vaiheiden aikana valmistevero on kannettava periaatteessa veromerkkien avulla".

Kansallinen säännöstö

11 Saksan 21.12.1992 annetun tupakkaverolain (Tabaksteuergesetz, BGBl. 1992 I, s. 2150), sellaisena kuin se oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikana (jäljempänä TabStG), 1 §:ssä säädetään, että tupakan valmistevero koskee savukkeita, sikareja ja pikkusikareja sekä piippu- ja savuketupakkaa (valmistettu tupakka).

12 TabStG:n 12 §:n, jonka otsikkona on "Veromerkin käyttö, veroilmoitus", 1 ja 2 momentissa säädetään seuraavaa:

"1. Valmistetusta tupakasta vero peritään veromerkkien käytön avulla. Käyttöä on veromerkkien leimaaminen ja kiinnittäminen vähittäismyyntipakkauksiin. Veromerkkejä on käytettävä, kun verovelvollisuus syntyy.

2. Valmistajan tai maahantuojan on tilattava veromerkit virallislomakkeella, johon sen on itse laskettava veromerkkeihin perustuva verosaatava (veroilmoitus). – – Veromerkkeihin perustuva verosaatava syntyy, kun merkit hankitaan, ja se on veromerkkien arvon suuruinen. Jos veromerkit lähetetään, niiden hankintapäiväksi katsotaan toinen työpäivä niiden lähettämisestä lukien. Velallinen on veromerkkien hankkija – – "

13 TabStG:n 22 §:n, jonka otsikkona on "Verosta vapauttaminen tai veron palauttaminen", 1–3 momentissa täsmennetään seuraavaa:

"1. Verosta voidaan vapauttaa tai vero voidaan palauttaa hakemuksesta, jos valmistettu tupakka on otettu verovarastoon tai jos se verovalvonnassa siirretään tai viedään verotusalueelta toiseen jäsenvaltioon. Maahantuoja ja laillinen vastaanottaja, jotka eivät ole verovaraston haltijoita, vapautetaan verosta tai vero voidaan niille palauttaa, jos niiden maahantuomat tai vastaanottamat tupakkatuotteet on verovalvonnassa hävitetty tai tehty käyttökelvottomiksi.

2. Jos vero suoritetaan veromerkkien käytön avulla, siitä voidaan vapauttaa tai se voidaan palauttaa vain, jos veromerkit on verovalvonnassa hävitetty tai mitätöity ja pakkausten sisältö on edelleen täydellinen.

3. Veromerkkiin perustuvan verosaatavan osalta 1 momenttia sovelletaan vastaavasti, jos vielä leimaamattomat veromerkit on palautettu Hauptzollamtille tai jos leimatut veromerkit on verovalvonnassa hävitetty tai mitätöity ja vero ei vielä ole erääntynyt."

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

14 Tuxedo GmbH (jäljempänä Tuxedo), jolta BATIGin oikeudet ovat siirtyneet, hankki 1.4.2004 Hauptzollamtilta veromerkkejä yhteensä 184 170,46 euron arvosta P. J. Carroll & Co. Ltd:n (jäljempänä Carroll) Irlannissa valmistamia ja Saksan markkinoille tarkoitettuja savukkeita varten.

15 Tuxedo lähetti nämä veromerkit Carrollille, joka kiinnitti ne yksittäisiin savukepakkauksiin. Carroll lähetti tämän jälkeen kyseiset savukkeet yhteisön sisäisessä väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä Alankomaihin sijoittautuneelle kauppakumppanille. Kaikki savukkeet kuitenkin varastettiin Dublinin (Irlanti) satamasta 29.4.2004.

16 Carroll maksoi Irlannin tullihallinnolle 277 587,30 euron suuruisen valmisteveron sen vuoksi, että savukkeet joutuivat pois väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmästä Irlannissa.

17 Tuxedo vaati 18.8.2004 Hauptzollamtia palauttamaan 184 445,64 euron suuruisen summan, jonka se oli maksanut veromerkeistä, sillä perusteella, että kyseisiä merkkejä ei voitu enää käyttää Saksan tupakkaveron maksamiseen. Tuxedon mukaan voitiin nimittäin olettaa, että kaikki varastetut savukkeet myytäisiin Iso-Britannian laittomilla markkinoilla.

18 Hauptzollamt kieltäytyi 30.8.2004 tekemällään päätöksellä, joka vahvistettiin Tuxedon oikaisuvaatimuksen johdosta 15.10.2004 tehdyllä päätöksellä, palautuksesta sillä perusteella, että veromerkkien hankkijan on kannettava riski veromerkkien katoamisesta. Hauptzollamt katsoi, ettei voitu sulkea pois sitä, että mainituilla merkeillä varustetut, varastetut savukepakkaukset tultaisiin myymään Saksan veroalueella. Se väitti lisäksi, että veromerkkejä ei ollut TabStG:n 22 §:n 2 momentissa vaadittavalla tavalla hävitetty eikä mitätöity.

19 Tuxedo nosti tämän jälkeen kanteen Finanzgericht Düsseldorfissa. Se väittää, että veromerkkien perusteella kannettava määrä, joka ei sulaudu myöhempään tai samanaikaiseen tupakkaveroon, on direktiivin 92/12 vastainen. Kyseisestä direktiivistä nimittäin seuraa, että valmisteveroa voidaan kantaa ainoastaan siinä jäsenvaltiossa, jossa väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmää koskeva rikkomus tai sääntöjenvastaisuus on tapahtunut, vaikka veromerkkien käytöstä säädettäisiinkin toisessa jäsenvaltiossa. Muussa tapauksessa valmisteverot moninkertaistuisivat, mikä vaikuttaisi yhteisön sisäiseen kauppaan direktiivin 92/12 21 artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitetulla tavalla.

20 Hauptzollamt väittää sitä vastoin, että saksalaisiin veromerkkeihin perustuva verovelka syntyy näiden merkkien vastaanottamisen perusteella. Sen mukaan tällä perusteella maksettua määrää ei ole mahdollista palauttaa, koska mainittuja merkkejä ei ole palautettu, hävitetty tai mitätöity. Irlannissa kannetun tupakkaveron ohella ei ole olemassa toista saksalaista tupakkaveroa, vaan verovelka syntyy saksalaisten veromerkkien vastaanottamisen perusteella, joten tapauksessa ei voida puhua kaksikertaisesta verotuksesta. Tosin kyse on kaksinkertaisesta rasituksesta,

mutta se liittyy erottamattomasti direktiiviin 92/12. Hauptzollamtin mukaan kysymys ei ole esteestä valmisteveron alaisten tavaroiden vapaalle liikkuvuudelle, sillä tällainen kaksinkertainen rasitus syntyy ainoastaan silloin, kun aikaisemmin on tapahtunut jokin sääntöjenvastaisuus.

21 Koska Finanzgericht Düsseldorf katsoi, että sen käsiteltävänä olevan asian ratkaisu edellyttää direktiivin 92/12 tulkintaa, se on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko – – direktiiviä 92/12 – – tulkittava siten, että jäsenvaltio, joka on kantanut valmistetusta tupakasta valmisteveron veromerkkejä käyttämällä, on velvollinen palauttamaan kyseisten veromerkkien hankkijalle tämän niistä suorittaman veron silloin, kun jossain toisessa jäsenvaltiossa näillä veromerkeillä varustetut tupakkatuotteet ovat sääntöjenvastaisesti joutuneet pois väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmästä sillä seurauksella, että tämä toinen jäsenvaltio kantaa kyseisestä valmistetusta tupakasta valmisteveron alueelleen sijoittautuneelta elinkeinonharjoittajalta, joka on lähettänyt valmistetun tupakan yhteisön sisäisessä väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä?"

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

22 Aivan aluksi on syytä todeta, että Tuxedon Saksan veroviranomaisilta tilaamat veromerkit kiinnitettiin tupakkatuotteisiin, vaikka nämä olivat edelleen väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän alaisia, eikä valmisteverovelvollisuus näin ollen ollut vielä syntynyt.

23 Lisäksi on riidatonta, että BATIG, jolle Tuxedon oikeudet ovat siirtyneet, ei ole kyennyt esittämään Saksan veroviranomaisille näyttöä siitä, ettei Irlannissa lähetyksen aikana varastettuja tupakkatuotteita levitettäisi Saksassa.

24 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelee siten ennakkoratkaisukysymyksellään, onko direktiivi 92/12 esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka nojalla ei ole mahdollista palauttaa tämän jäsenvaltion antamien veromerkkien hankkimisen yhteydessä maksettua määrää silloin, kun nämä merkit on kiinnitetty valmisteveron alaisiin tuotteisiin ennen näiden tuotteiden luovuttamista kulutukseen mainitussa jäsenvaltiossa, kun nämä tuotteet on varastettu toisessa jäsenvaltiossa, mikä johtaa valmisteveron maksamiseen tässä toisessa jäsenvaltiossa, ja kun ei ole esitetty näyttöä siitä, ettei varastettuja tuotteita levitetä mainitut merkit antaneessa jäsenvaltiossa.

25 Direktiivin 92/12 6 artiklassa täsmennetään, että valmisteverovaade tulee täytäntöönpanokelpoiseksi, kun tuote luovutetaan kulutukseen, niiden verovaateen täytäntöönpanokelpoisuutta koskevien edellytysten ja määrien mukaisina, jotka ovat voimassa täytäntöönpanokelpoisuuden alkaessa siinä jäsenvaltiossa, jossa tuote luovutetaan kulutukseen. Direktiivin 92/12 21 artiklan 1 kohdassa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus varustaa tuotteet, jotka on tarkoitettu luovutettaviksi kulutukseen niiden alueella, veromerkeillä. Lopuksi direktiivin 95/59 10 artiklan 1 kohdassa säädetään, että valmisteveron kantamista koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen yhdenmukaistamista edeltävien vaiheiden aikana valmistevero on kannettava periaatteessa veromerkkien avulla.

26 Näiden säännösten valossa on ilmeistä, että kun jäsenvaltio antaa taloudelliselle toimijalle veromerkkejä, kyse on tämän valtion osalta sellaisten tuotteiden valmisteveroa koskevasta ennakoidusta veronkantotavasta, jotka toimijan on tarkoitus luovuttaa kulutukseen mainitussa jäsenvaltiossa.

27 Lisäksi on selvää, että veromerkkiä, joka on kerran kiinnitetty pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen yksittäiseen savukepakkaukseen, ei voida irrottaa sitä tuhoamatta. Näin ollen silloin, kun taloudellinen toimija kiinnittää jäsenvaltion antamat veromerkit tällaisiin tuotteisiin, jotka se aikoo luovuttaa kulutukseen kyseisessä jäsenvaltiossa, on katsottava, että mainittu jäsenvaltio kantaa valmisteveron ennakolta juuri näistä tuotteista.

28 Nyt esillä olevassa asiassa BATIG on siten ennakolta maksanut varastetuista tuotteista Saksan valmisteveron.

29 Lisäksi silloin, kuten nyt käsiteltävänä olevassa asiassa, kun tupakkatuotteet, jotka liikkuvat väliaikaisesti verovapaasti, varastetaan, niiden varastamisessa on kyse direktiivin 92/12 6 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetusta joutumisesta sääntöjenvastaisesti pois väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmästä, joten valmisteverosaatava syntyy saman direktiivin 20 artiklan 1 kohdan mukaisesti siinä jäsenvaltiossa, jossa varkaus on tapahtunut.

30 Siten esillä olevassa asiassa valmisteverot varastetuista tuotteista on kannettava Irlannissa.

31 Kuitenkaan se seikka, ettei valmisteveroja ole voitu maksaa veromerkein, ei välttämättä merkitse asianomaisille toimijoille oikeutta mainittujen merkkien hankkimisen yhteydessä maksetun määrän palautukseen.

32 Nimittäin, kuten julkisasiamies on aivan oikein korostanut asiassa C-494/04, Heintz van Landewijck, tuomio 15.6.2006 (Kok. 2006, s. I-5381) antamansa ratkaisuehdotuksen 33–35 kohdassa,veromerkeillä on sellainen oma, niille ominainen arvo, joka erottaa ne sellaisista pelkistä kuiteista, jotka osoittavat tietyn rahasumman maksua kyseiset merkit antaneen jäsenvaltion veroviranomaisille.

33 Mikäli tällaiset merkit katoavat, niitä voidaan käyttää laittomiin tarkoituksiin, sillä pelkästään se, että merkit on kiinnitetty valmisteveron alaisiin tuotteisiin, luo olettaman, että vero on maksettu merkit antaneessa jäsenvaltiossa, ja näin ollen oikeuttaa niiden myynnin kyseisessä jäsenvaltiossa.

34 Tältä osin on syytä muistuttaa, että, kuten yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut, savukemarkkinat ovat erityisen otollisia laittoman kaupan kehittymiselle (asia C-491/01, British American Tobacco (Investments) ja Imperial Tobacco, tuomio 10.12.2002, Kok. 2002, s. I-11453, 87 kohta ja asia C-222/01, British American Tobacco, tuomio 29.4.2004, Kok. 2004, s. I-4683, 72 kohta).

35 Siten silloin, kun veromerkit hankkinut taloudellinen toimija ei kykene esittämään näyttöä siitä, ettei näitä merkkejä käytetä valmisteveron alaisten tuotteiden levittämiseksi mainitut merkit antaneessa jäsenvaltiossa, kyseisellä valtiolla on laillinen intressi kieltäytyä palauttamasta maksettua määrää.

36 Yhteisöjen tuomioistuin on ratkaissut vastaavasti edellä mainitun asian Heintz van Landewijck, jossa kysymys oli siitä, onko direktiivi 92/12 esteenä jäsenvaltion sellaiselle lainsäädännölle, jossa ei säädetä veromerkein maksettujen valmisteverojen määrän palauttamisesta silloin, kun nämä veromerkit ovat hävinneet ennen niiden kiinnittämistä.

37 Tuossa asiassa Heintz van Landewijck SARL -niminen yhtiö oli hankkinut Alankomaiden viranomaisilta veromerkkejä tupakkatuotteita varten, mutta kyseiset merkit olivat kadonneet ennen niiden kiinnittämistä. Kyseinen yhtiö, joka vaati näistä merkeistä maksetun määrän palauttamista, väitti muun muassa, ettei valmisteveron alaisia tuotteita ollut luovutettu kulutukseen Alankomaissa.

38 Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, ettei direktiivi 92/12 ole esteenä sille, että jäsenvaltiot säätävät kansallisia säännöksiä, joissa taloudellinen vastuu veromerkkien katoamisesta asetetaan häviämistapausten osalta merkkien hankkijalle (em. asia Heintz van Landewijck, tuomion 41 kohta).

39 Yhteisöjen tuomioistuin katsoi myös, ettei tällaisten kansallisten säännösten voida katsoa olevan suhteellisuusperiaatteen vastaisia. Se totesi nimittäin, että kansallinen lainsäädäntö, jossa sallittaisiin veromerkkien hankkijan saavan palautuksen väittämällä yksinkertaisesti niiden kadonneen, helpottaisi väärinkäytöksiä ja petoksia, joiden estäminen muodostaa kuitenkin nimenomaisesti erään yhteisön lainsäädännöllä tavoitellun päämäärän (em. asia Heintz van Landewijck, tuomion 42 ja 43 kohta).

40 Niinpä se katsoi, että kansallisilla säännöksillä, joilla taloudellinen vastuu veromerkkien katoamisesta asetetaan häviämistilanteiden osalta merkkien hankkijalle, myötävaikutetaan kyseisten merkkien väärinkäytön ehkäisemistä koskevan päämäärän toteutumiseen eikä niillä ylitetä sitä, mikä on tarpeen näiden tavoitteiden saavuttamiseksi, koska niillä ei täysin evätä mahdollisuutta palautuksen tai vähennyksen saamiseen muissa tilanteissa, kuten valmisteveromerkkien kadotessa onnettomuudessa tai ylivoimaisen esteen vuoksi (em. asia Heintz van Landewijck, tuomion 44 kohta).

41 Yhteisöjen tuomioistuin on nimenomaisesti hylännyt väitteen, jonka mukaan hävinneiden veromerkkien väärinkäytön vaara on minimaalinen, toteamalla, että tämä väärinkäytön vaara oli kuitenkin olemassa (em. asia Heintz van Landewijck, tuomion 45 kohta).

42 Erotuksena edellä mainittuun asiaan Heintz van Landewijck nyt käsiteltävänä olevassa asiassa kyseessä olevat veromerkit oli jo kiinnitetty Saksan markkinoille tarkoitettuihin tupakkatuotteisiin, ja nämä ovat ne tuotteet, jotka katosivat varkauden johdosta. Nämä tosiseikkoihin liittyvät erot eivät kuitenkaan voi johtaa erilaiseen lopputulokseen sen ratkaisun kanssa, johon yhteisöjen tuomioistuin on päätynyt tuossa asiassa.

43 Yhtäältä direktiivissä 92/12 ei säädetä sen enempää tapauksesta, jossa jäsenvaltion veromerkeillä jo varustetut tavarat katoavat ennen niiden luovuttamista kulutukseen tässä valtiossa – kuten pääasiassa – kuin tapauksesta, jossa tällaiset merkit katoavat ennen niiden kiinnittämistä tuotteisiin – kuten edellä mainitussa asiassa Heintz van Landewijck.

44 Tosin, kuten Euroopan yhteisöjen komissio väittää, direktiivin 92/12 20 artiklassa määritetään se jäsenvaltio, joka on yksin toimivaltainen kantamaan valmisteveron siinä tapauksessa, että tavaroiden liikkuessa on tapahtunut sääntöjenvastaisuus tai rikkomus, eli esimerkiksi siinä tapauksessa, että ne ovat joutuneet sääntöjenvastaisesti pois väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmästä.

45 Sitä vastoin kyseisessä artiklassa, jota voidaan soveltaa sekä silloin, kun sääntöjenvastaisuuden tai rikkomuksen kohteeksi joutuneet tuotteet on ennakolta varustettu veromerkein, että silloin, kun näin ei ole tehty, ei täsmennetä lainkaan, kenen – kyseisen taloudellisen toimijan vai kyseisen jäsenvaltion – on kannettava mainittuihin tuotteisiin jo kiinnitettyjen veromerkkien katoamiseen liittyvä riski.

46 Toisaalta mahdollisuus saada veromerkkien arvon palautus vetoamalla pelkästään niiden tuotteiden katoamiseen, joihin merkit oli kiinnitetty, voisi myös helpottaa väärinkäytöksiä ja petoksia.

47 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa on nimittäin olemassa merkittävä vaara siitä, että varastetut tuotteet levitetään veromerkit antaneessa jäsenvaltiossa. Koska kyseiset tuotteet on varustettu tästä valtiosta peräisin olevilla veromerkeillä, ne voidaan vaikeuksitta saattaa mainitun valtion tupakkatuotteita koskeville laillisille markkinoille.

48 Pitää paikkansa, että varastetut tuotteet antavat joka tapauksessa aiheen valmisteveron kantamiselle siinä jäsenvaltiossa, jossa tuotteen sääntöjenvastainen joutuminen pois väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmästä on todettu. Kuitenkaan kaikkea petosten vaaraa ei voida poistaa siinä tapauksessa, että veromerkit antaneessa jäsenvaltiossa voimassa oleva valmisteveron määrä on suurempi kuin määrä, joka on voimassa siinä jäsenvaltiossa, jossa tuotteen joutuminen sääntöjenvastaisesti pois väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmästä on todettu. Tällaisessa tilanteessa nimittäin ei voida sulkea pois sitä, että epärehellinen toimija vetoaa viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa tapahtuneeseen tavaroihinsa kohdistuneeseen varkauteen, maksaa sinne valmisteveron, joka on määrältään pienempi kuin ensin mainitusta jäsenvaltiosta saatujen veromerkkien palautettu arvo, ja levittää sitten lopuksi näitä tavaroita, jotka on edelleen varustettu mainituilla merkeillä, tämän jäsenvaltion markkinoilla.

49 Joka tapauksessa jopa silloin, kun ennen varkautta tavaroiden haltijana ollut taloudellinen toimija ei toiminut mitenkään petollisesti, se, että valmistevero on maksettu toisessa jäsenvaltiossa, ei poista vaaraa siitä, että varkauteen syyllistynyt levittää varastamiaan tavaroita veromerkit antaneen jäsenvaltion laillisilla markkinoilla, millä siten estetään kyseistä jäsenvaltiota saamasta verotuloja, joihin sillä on oikeus.

50 Komissio väittää kuitenkin, että kun veromerkit on kerran kiinnitetty myyntipakkauksiin, on määritettävä itse tuotteiden katoamisen eikä pelkästään veromerkkien katoamisen seuraukset.

51 Komission mukaan nämä seuraukset on määritettävä valmisteveron kantamiseen liittyvien, yhdenmukaistamista koskevien sääntöjen valossa. Yhtäältä direktiivistä 92/12 seuraa, että oikeus valmisteveron kantamiseen pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa kuuluu yksinomaan sille jäsenvaltiolle, jossa varkaus on tapahtunut. Toisaalta tavoite kaksinkertaisen verotukseen ehkäisemisestä, johon kyseisellä direktiivillä pyritään, jäisi toteutumatta, mikäli pääasiassa Irlannissa maksettavan veron ohella ennakkoon suoritettu maksu jäisi lopullisesti Saksan veroviranomaisille.

52 Nämä väitteet on hylättävä.

53 Yhtäältä veromerkit säilyttävät niille luontaisen arvonsa jopa sen jälkeen, kun ne on kiinnitetty tuotteisiin. Siten, kuten tämän tuomion 46–49 kohdassa on korostettu, jo se, että ne ovat varastettujen tuotteiden myyntipakkauksissa, on omiaan helpottamaan näiden tavaroiden petollista levittämistä mainitut merkit antaneen jäsenvaltion laillisilla markkinoilla kyseisen valtion etujen vastaisesti.

54 Tämä vaara eroaa siitä vaarasta, joka yleensä aiheutuu kaikille jäsenvaltioille tupakkatuotteiden salakuljetukseen liittyvästä vaarasta. Nimittäin tupakkatuotteita, joita ei ole varustettu jäsenvaltion veromerkeillä, voidaan levittää ainoastaan kyseisen jäsenvaltion laittomilla markkinoilla.

55 Toisaalta, vaikka direktiivin 92/12 tarkoituksena on todellakin yhdenmukaistaa valmisteveron kantamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt sen kaksiosaisen tavoitteen täyttymisellä, joka koskee valmisteveron tosiasiallista kantamista yhdessä ainoassa jäsenvaltiossa, joka on se valtio, jossa tavara luovutetaan kulutukseen, on todettava, että yhteisön lainsäätäjä ei ole korottanut kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemistä ehdottomaksi periaatteeksi.

56 Direktiivin 92/12 22 artiklan 1 ja 2 kohdan mukaan nimittäin silloin, kun ensimmäisessä jäsenvaltiossa kulutukseen luovutetut tuotteet, jotka on tämän perusteella varustettu kyseisen jäsenvaltion veromerkillä, on tarkoitettu kulutettaviksi toisessa jäsenvaltiossa ja kun ne lähetetään sinne, ensimmäisessä jäsenvaltiossa maksetun valmisteveron palauttamiseen ei riitä osoitus valmisteveron maksamisesta kulutusjäsenvaltiossa, vaan lisäksi edellytetään, että ensimmäisen jäsenvaltion veroviranomaiset toteavat, että tämän jäsenvaltion antamat veromerkit on hävitetty.

57 Kyseisestä säännöksestä seuraa, että mikäli veromerkit antaneen jäsenvaltion veroviranomaiset eivät voi todeta, että mainitut merkit on hävitetty, tuotteet, joihin nämä merkit on kiinnitetty, antavat aiheen valmisteveron maksamiseen samalla kertaa siinä jäsenvaltiossa, jossa ne on luovutettu kulutukseen, ja siinä jäsenvaltiossa, jossa ne on tarkoitettu kulutettaviksi. Mainitulla säännöksellä yhteisön lainsäätäjä asettaa etusijalle väärinkäytösten ja petosten ehkäisemisen yhdessä ainoassa valtiossa tapahtuvan verotuksen periaatteeseen nähden.

58 Tosin, kuten komissio toteaa, direktiivin 92/12 22 artiklan 1 ja 2 kohdalla säännellyissä tilanteissa valmistevero, jonka palauttamista vaaditaan yhdessä jäsenvaltiossa, voitiin kantaa tässä valtiossa, vaikka pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa valmisteveroa ei ole koskaan voitu kantaa Saksassa.

59 Olisi kuitenkin paradoksaalista, jos valmisteveron alaisiin tuotteisiin kiinnitettyjen veromerkkien arvon palauttaminen olisi sallittua pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa minkäänlainen varastettujen tavaroiden määränpään kontrollointi ei ole mahdollista, vaikka direktiivin 92/12 22 artiklan 2 kohdan d alakohdassa edellytetään valmisteveron palauttamiseksi sen maksua osoittavien merkkien hävittämistä olosuhteissa, joissa väärinkäytöksen ja petoksen vaara on vähäisempi.

60 Komissio väittää vielä, että jäsenvaltiolla ei ole oikeutta edellyttää veromerkkien arvon palauttamiseksi näyttöä, joka osoittaa, että ne on hävitetty tai että varastettuja tuotteita ei levitetä mainitut merkit antaneen jäsenvaltion markkinoilla, koska tällaisen näytön esittäminen on mahdotonta.

61 Vaikka oletettaisiin, että tilanne olisi tällainen, tätä väitettä ei kuitenkaan voida hyväksyä, sillä juuri tämä mahdottomuus osoittaa, että on olemassa todellinen vaara siitä, että kyseiset tavarat levitetään veromerkit antaneessa jäsenvaltiossa ja että näitä merkkejä näin käytetään, ja juuri tämä mahdottomuus oikeuttaa jäsenvaltion kieltäytymään maksun palauttamisesta.

62 Lisäksi varkauden ohella on olemassa muita tapauksia – esimerkiksi silloin, kun taloudellinen toimija muuttaa tuotteiden määränpäätä – joissa valmistevero maksetaan ennakkoon jäsenvaltion antamien veromerkkien kiinnittämisellä, mutta tavaroita ei sitten luovuteta kulutukseen tässä jäsenvaltiossa. Tällaisessa tilanteessa toimija kykenee esittämään näyttöä siitä, että tavaroihin jo kiinnitetyt merkit on hävitetty, ja saamaan palautuksena mainitut merkit antaneelta jäsenvaltiolta niiden hankkimisen yhteydessä maksetun määrän.

63 On syytä lisätä, ettei ole olemassa minkäänlaista lakisääteistä velvollisuutta kiinnittää veromerkit valmisteveron alaisten tuotteiden pakkauksiin, ennen kuin ne otetaan mainitut merkit antaneessa jäsenvaltiossa pois väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmästä, sillä määritelmänsä mukaisesti mainituista tuotteista ei voida vielä kantaa valmisteveroa. Vaikka käytännön tarpeista johtuen on perusteltua, että toimija kiinnittää veromerkit valmisteveron alaisten tuotteiden pakkausprosessin aikana huolimatta siitä, että nämä tuotteet kuuluvat väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmään, kuten Tuxedo on tehnyt nyt esillä olevassa asiassa, kyseessä on kuitenkin vapaasti tehty valinta, jonka seurauksista toimijan on vastattava siinä tapauksessa, että mainitut tuotteet varastetaan.

64 Ennakkoratkaisukysymykseen on siten vastattava, että direktiivi 92/12 ei ole esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka nojalla ei ole mahdollista palauttaa tämän jäsenvaltion antamien veromerkkien hankkimisen yhteydessä maksettua määrää silloin, kun nämä merkit on kiinnitetty valmisteveron alaisiin tuotteisiin ennen niiden luovuttamista kulutukseen mainitussa jäsenvaltiossa, kun nämä tuotteet on varastettu toisessa jäsenvaltiossa, mikä johtaa valmisteveron maksamiseen tässä toisessa jäsenvaltiossa, ja kun ei ole esitetty näyttöä siitä, ettei varastettuja tuotteita levitetä mainitut merkit antaneessa jäsenvaltiossa.

Oikeudenkäyntikulut

65 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen 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 yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

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

Valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25.2.1992 annettu neuvoston direktiivi 92/12/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna kuulemismenettelyä (yksimielisyys) noudattaen annetuissa neuvoston säädöksissä säädetyn täytäntöönpanovallan käytössä komissiota avustavia komiteoita koskevien säännösten mukauttamisesta päätökseen 1999/468/EY 14.4.2003 annetulla neuvoston asetuksella (EY) N:o 807/2003, ei ole esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka nojalla ei ole mahdollista palauttaa tämän jäsenvaltion antamien veromerkkien hankkimisen yhteydessä maksettua määrää silloin, kun nämä merkit on kiinnitetty valmisteveron alaisiin tuotteisiin ennen niiden luovuttamista kulutukseen mainitussa jäsenvaltiossa, kun nämä tuotteet on varastettu toisessa jäsenvaltiossa, mikä johtaa valmisteveron maksamiseen tässä toisessa jäsenvaltiossa, ja kun ei ole esitetty näyttöä siitä, ettei varastettuja tuotteita levitetä mainitut merkit antaneessa jäsenvaltiossa.

Allekirjoitukset