JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
9 päivänä marraskuuta 2000 [1]

I Johdanto

1. Alankomaiden Hoge Raad on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25 päivänä helmikuuta 1992 annetun neuvoston direktiivin 92/12/ETY [2] (jäljempänä direktiivi) 6 artiklan 1 kohdan tulkintaa koskevan ennakkoratkaisukysymyksen.

2. Hoge Raad haluaa ennen kaikkea tietää, voidaanko valmisteveron alaisten tuotteiden pelkkää hallussapitoa pitää direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna valmisteveron alaisten tuotteiden kulutukseen luovuttamisena, jos valmisteveroa ei ole maksettu, ja aiheuttaa näin veron erääntyminen ja täytäntöönpanokelpoisuus.

3. Yhteisöjen tuomioistuimen on Hoge Raadin esittämän ennakkoratkaisukysymyksen johdosta tulkittava kyseisessä direktiivin kohdassa mainittua "kulutukseen luovuttamisen" käsitettä ja siihen liittyvää kysymystä valmisteveron alaisten tuotteiden hallussapidosta tilanteessa, jossa veroa ei ole vielä maksettu. [3]

II Tosiseikat

4. Pääasiassa muutoksenhakijana oleva Van de Water osti kolmannelta henkilöltä tietyn määrän alkoholia [4] valmistaakseen siitä geneveriä (katajanmarjaviinaa). Valmistaminen tapahtui kolmen henkilön avustuksella Etelä-Hollannissa olevassa Barendrechtissä sijaitsevassa varastorakennuksessa.

5. Toimivaltaiset viranomaiset toimittivat asianomaisen läsnäollessa tässä varas-

1 — Alkuperäinen kieli: espanja.

2 — EYVL L 76, s. 1. Tämän asian kannalta merkitystä on sillä, että direktiiviä on sittemmin muutettu 14.12.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/108/ETY (EYVL L 390, s. 124) ja 22.12.1994 annetulla neuvoston direktiivillä 94/74/EY (EYVL L 365, s. 46).

3 — Yhteisöjen tuomioistuin on tarkastellut direktiiviä eri näkökulmista seuraavissa asioissa: asia C-408/95, Eurotunnel ym., tuomio 11.11.1997 (Kok. 1997, s. I-6315); asia C-296/95, EMU Tabac ym., tuomio 2.4.1998 (Kok. 1998, s. I-1605); asia C-434/97, komissio v. Ranska, tuomio 24.2.2000 (Kok. 2000, s. I-1129); asia C-437/97, Evangelischer Krankenhausverein Wien ym., tuomio 9.3.2000 (Kok. 2000, s. I-1157) ja asia C-455/98, Tullihallitus, tuomio 29.6.2000 (Kok. 2000, s. I-4993).

4 — Hankittu määrä oli noin 2000 litraa ja sen alkoholipitoisuus oli 96,2 prosenttia.

torakennuksessa 8.9.1995 kotietsinnän, jossa löydettiin 96,2 prosenttista alkoholia sisältäviä säiliöitä ja geneverillä täytettyjä kanistereita ja pulloja.

6. Kotietsinnän toimittaneet viranomaiset päättelivät, ettei kyseisiä alkoholipitoisia tuotteita vastaavaa valmisteveroa ollut maksettu, koska näitä tuotteita koskevia tulliasiakirjoja tai asiakirjoja, jotka olisivat osoittaneet niiden kuuluvan väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmään,[5] ei ollut, eikä varastorakennusta ollut hyväksytty käytettäväksi verottomana varastona.

7. Edellä mainituista syistä Van der Waterin maksettavaksi pantiin alkoholista kannettava valmistevero seuraavilla kahdella perusteella: hän oli valmistanut jalostamaansa geneveriä ja pitänyt hallussaan geneverin valmistuksessa tarvittavaa alkoholipitoista raaka-ainetta. Veroviranomainen hylkäsi Van der Waterin tästä maksuunpanosta tekemän valituksen.

5 — Kuten jäljempänä tullaan havaitsemaan, väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmällä tarkoitetaan verojärjestelmää, jota sovelletaan tuotteiden tuontiin, valmistukseen ja hallussapitoon sekä niiden liikkumiseen väliaikaisesti valmisteverottomina ja jonka mukaan veroa ei enää voida kantaa sen jälkeen, kun veronalainen tosiseikka on tapahtunut. Katso tämän suuntaisesti direktiivin 4 artiklan c kohta ja edellä alaviitteessä 3 mainitussa asiassa EMU Tabacs ym. 17.4.1997 esittämäni ratkaisuehdotus (Kok. 1998, s. I-1607 ja sitä seuraavat sivut), erityisesti s. 1611, 13 kohta, alaviite 3.

III Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymys

8. Van der Water haki muutosta Gerechtshof te 's-Gravenhagelta, joka 6.2.1998 antamallaan tuomiolla osittain hyväksyi muutoksenhaun. Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, Gerechtshof katsoi, ettei muutoksenhakijan harjoittama alkoholipitoisen raaka-aineen hallussapito ollut valmisteveron alaista, koska viimeksi mainittu ei ollut luovuttanut tätä ainetta direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun väliaikaisen valmisteverottomuutta koskevan järjestelmän ulkopuolelle.

9. Tämän jälkeen Van der Water teki kassaatiovalituksen Hoge Raadiin, mutta asianosaiset eivät käsittelyn kuluessa vedonneet niihin mahdollisiin vaikutuksiin, joita direktiivillä saattaisi olla riita-asiaan. Vasta Hoge Raad tuli harkinneeksi tällaista mahdollisuutta viran puolesta.

10. Hoge Raad katsoo, että valmisteveron alaisuuteen kuuluvan sellaisen tuotteen pelkkää hallussapitoa, josta ei lain säännösten mukaisesti vielä ole kannettu veroa, ei voida pitää direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna kulutukseen luovuttamisena. Koska se tästä huolimatta on sitä mieltä, että tästä perusteesta olisi keskusteltava, se on päättänyt esittää yhteisöjen

tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisupyynnön:

"Voidaanko neuvoston direktiivin 92/12/ETY 3 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen valmisteveron alaisten tuotteiden pelkkää hallussapitoa pitää direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna valmisteveron alaisten tuotteiden kulutukseen luovuttamisena, jos ja siltä osin kuin kyseisestä tuotteesta ei ole vielä maksettu voimassa olevien yhteisön säännösten ja kansallisen lainsäädännön mukaista valmisteveroa?"

IV Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Yhteisön oikeussäännöt*

11. Direktiivin 3 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

— kivennäisöljyt, [6]

— alkoholi ja alkoholijuomat, [7]

— valmistettu tupakka." [8]

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

6 — Kivennäisöljyjen valmisteverojen rakenteiden yhdenmukaistamisesta 19 päivänä lokakuuta 1992 annettu neuvoston direktiivi 92/81/ETY (EYVL L 316, s. 12) ja kivennäisöljyjen valmisteverojen määrien lähentämisestä 19 päivänä lokakuuta 1992 annettu neuvoston direktiivi 92/82/ETY (EYVL L 316, s. 19).

7 — Alkoholin ja alkoholijuomien valmisteverojen rakenteiden yhdenmukaistamisesta 19 päivänä lokakuuta 1992 annettu neuvoston direktiivi 92/83/ETY (EYVL L 316, s. 21) ja alkoholin ja alkoholijuomien valmisteverojen määrien lähentämisestä 19 päivänä lokakuuta 1992 annettu neuvoston direktiivi 92/84/ETY (EYVL L 316, s. 29).

8 — Savukkeiden verojen lähentämisestä 19 päivänä lokakuuta 1992 annettu neuvoston direktiivi 92/79/ETY (EYVL L 316, s. 8) ja muun valmistetun tupakan kuin savukkeiden verojen lähentämisestä 19 päivänä lokakuuta 1992 annettu neuvoston direktiivi 92/80/ETY (EYVL L 316, s. 10).

13. Direktiivin 6 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Valmisteverovaade tulee täytäntöönpanokelpoiseksi, kun tuote luovutetaan kulutukseen — — .[9]

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.

— — "

Direktiivin 9 artiklassa puolestaan säädetään seuraavaa:

"1. Valmisteverosaatava syntyy, kun yhdessä jäsenvaltiossa kulutukseen luovutettuja tuotteita pidetään hallussa kaupallisiin tarkoituksiin toisessa jäsenvaltiossa, sanotun kuitenkaan rajoittamatta 6, 7 ja 8 artiklan soveltamista.[10] [11]

— — "

14. Direktiivin 11 artiklan 2 kohdassa säädetään lopuksi, että "valmisteveron alaiset tuotteet, joista valmisteveroa ei ole maksettu, on tuotettava, valmistettava ja pidettävä hallussa verottomassa varastossa".

B *Alankomaiden lainsäädäntö*

15. Alankomaissa valmisteveroa säännellään 31.10.1991 annetulla Wet op de accijns -nimisellä lailla (jäljempänä val-

9 — Valmisteverovaade tulee täytäntöönpanokelpoiseksi myös silloin, kun todetaan väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän piiriin kuuluvien tavaroiden hävikkejä, jotka johtuvat muista syistä kuin odottamattomista tapahtumista tai ylivoimaisista esteistä taikka tuotteen perusominaisuuksista, viimeksi mainitussa tapauksessa sillä edellytyksellä, etteivät kyseiset hävikit ole oikeuttaneet valmisteverovapautuksiin (direktiivin 6 artiklan 1 kohta yhdessä 14 artiklan 1 ja 3 kohdan säännösten kanssa).

10 — Kuten olen juuri todennut, 6 artiklan 1 kohdassa viitataan hetkeen, jona valmisteverovaade tulee täytäntöönpanokelpoiseksi. Jäsenvaltio, jossa tämä vero kannetaan, määritetään direktiivin 7 ja 8 artiklassa.

11 — Tämä alaviite koskee vain ratkaisuehdotuksen espanjankielistä versiota.

misteverolaki), joka tuli voimaan 1.1.1992.[12] Kun direktiiviä pantiin Alankomaiden oikeusjärjestyksessä täytäntöön, valmisteverolakia muutettiin huomattavasti 24.12.1992 annetulla lailla, joka tuli voimaan 1.1.1993.[13]

16. Valmisteverolain 1 §:n 1 momentissa mainitaan valmisteverotettavat tavarat; niihin kuuluvat viinin ja oluen lisäksi keskivahvat alkoholijuomat ja muut alkoholipitoiset tuotteet.

17. Valmisteverolain 1 §:n 2 momentin mukaan valmisteverovaade tulee täytäntöönpanokelpoiseksi, kun valmisteveron alaiset tuotteet luovutetaan kulutukseen,[14] eli kun tuotteet lähtevät verottomasta varastosta, toisin sanoen mistä tahansa Alankomaissa sijaitsevasta sellaisesta paikasta, jossa valmisteveron alaisia tuotteita voidaan lain mukaan valmistaa, jalostaa, pitää hallussa ja ottaa vastaan sekä josta niitä voidaan lähettää väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän mukaisesti (2 §:n 1 momentti yhdessä 1 a §:n d alakohdan kanssa).

18. Valmisteverolain mukaan kulutukseen luovuttamisena pidetään valmisteveron alaisten tuotteiden valmistusta ja hallussapitoa verottoman varaston ulkopuolella, jos veroa ei valmisteverolain säännösten mukaisesti ole vielä maksettu (2 f § yhdessä 5 §:n 1 momentin kanssa). Sääntöjenvastaisesta valmistamisesta tai hallussapidosta vastuussa olevan henkilön velvollisuus maksaa valmistevero syntyy tuotteen valmistushetkellä tai hallussapidon alkamishetkellä (51 a §:n f alakohta ja 52 a §:n d alakohta).

V Oikeudenkäynti yhteisöjen tuomioistuimessa

19. Alankomaiden hallitus ja komissio ovat esittäneet nyt esillä olevaa asiaa koskevat kirjalliset huomautuksensa EY:n tuomioistuimen perussäännön 20 artiklassa määrätyssä määräajassa.

20. Koska asianosaiset eivät ole halunneet esittää suullisia huomautuksia, yhteisöjen tuomioistuin on työjärjestyksensä[15] 104 artiklan 4 kohdan mukaisesti päättänyt olla aloittamatta suullista käsittelyä.

12 — Staatsblad 1991, s. 561.
13 — Staatsblad 1992, s. 711.
14 — Tai tuodaan maahan.

15 — Konsolidoitu teksti julkaistu *Euroopan yhteisöjen virallisessa lehdessä* C 65, s. 1, yhdessä yhteisöjen tuomioistuimen 16.5.2000 tekemien muutosten kanssa (EYVL L 122, s. 43).

VI Hoge Raadissa vireillä olevan asian erityispiirteet

21. Kuten olen todennut, Gerechtshof te 's Gravenhage on osittain hyväksynyt Van de Waterin tekemän valituksen. Katsottuaan, että geneverin valmistus on sellaista toimintaa, josta valmisteverolain 2 f §:n säännöksen mukaan on kannettava alkoholia koskeva valmistevero, se hylkäsi valituksen siltä osin kuin siinä riitautettiin geneverin valmistuksen perusteella suoritettu maksuunpano. Sitä vastoin se hyväksyi valituksen alkoholipitoisen raaka-aineen osalta, sillä se katsoi, ettei kantajan harjoittama tämän raaka-aineen hallussapito ollut valmisteveron alaista toimintaa.

22. Van de Water teki tässä tilanteessa kassaatiovalituksen. Tässä valituksessaan hän luonnollisestikin vaati kumoamaan alemman tuomioistuimen tuomion siltä osin kuin sillä pysytettiin voimassa 96,2-prosenttisesta alkoholista valmistetun geneverin valmistuksen perusteella suoritettu maksuunpano, mutta ei millään tavoin riitauttanut Gerechtshofin esittämää alkoholipitoisen raaka-aineen hallussapitoa koskevaa arviointia. Valittaja ei ole ottanut tätä kysymystä esille Hoge Raadissa, ja koska muut riidan asianosaiset eivät ole riitauttaneet valituksenalaista tuomiota, tämä kysymys jäi alun perin kassaatioasiaa käsiteltäessä keskustelun ulkopuolelle. Hoge Raad otti tämän kysymyksen kuitenkin esille viran puolesta.[16] Se toimi näin, koska se piti mahdollisena, että sen kanta tulisi poikkeamaan tältä osin alemman tuomioistuimen kannasta ja että asiassa olisi katsottava myös alkoholipitoisen raaka-aineen hallussapidon kuuluvan valmisteveron alaisuuteen.

23. Minä en tiedä — eikä yhteisöjen tuomioistuimenkaan ole tarpeen tietää — mikä merkitys tällaisella päätöksellä voi olla. En tiedä, voiko se aiheuttaa sen, että valituksenalainen tuomio kumotaan ja että maksuunpanon täydet oikeusvaikutukset palautetaan alkoholipitoisen raaka-aineen hallussapitoa koskevin osin, mikä vastaisi *reformatio in pejus*ta. En tiedä myöskään, onko päätös päinvastoin puhtaasti toteava ja *pro futuro* siten, että sillä pyrittäisiin selvittämään tilannetta tulevien tapausten varalle ilman, että se vaikuttaisi Gerechtshofin päätöksessä kuvattuun yksittäiseen oikeudelliseen tilanteeseen.[17]

24. Olipa asian laita miten tahansa, Hoge Raadin asiassa antaman päätöksen ulottuvuudella ei kuitenkaan ole merkitystä vastattaessa ennakkoratkaisukysymykseen. Tämä ulottuvuus on ratkaistava Alanko-

16 — Hoge Raadin julkisasiamies itse asiassa pohti tätä kysymystä ratkaisuehdotuksessaan käsitellessään muissa samanlaisissa asioissa annettuja ratkaisuehdotuksia.

17 — Espanjan oikeudessa tuomio, joka on annettu lain soveltamisen kannalta merkityksellisen kassaatiovalituksen johdosta, ei vaikuta valituksenalaisessa tuomiossa yksilöityyn oikeudelliseen tilanteeseen; sen tehtävänä on ainoastaan oikeustiereessä vallitsevien säännönmukaisuuksien vahvistaminen (ks. esim. 7.1.2000 annetun Ley de enjuiciamiento civilin (siviiliprosessilaki) nro 1/2000 (BOE nro 7, 8.1.2000) 493 § ja 13.7.1998 annetun ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativan (laki hallintotuomioistuimista) nro 29/1998 (BOE nro 167, 14.7.1998) 100 §:n 7 momentti.

maiden prosessioikeudellisten säännösten perusteella eikä asia kuulu yhteisöjen tuomioistuimelle,[18] ja halusin tuoda asian esille vain esittääkseni asian selkeämmin viimeksi mainitulle, joka tarvitsee täydellisen kuvan kaikista asiaan liittyvistä tosiseikoista ja oikeudellisista seikoista, jotta se voisi vastata kansalliselle tuomioistuimelle.

VII Ennakkoratkaisukysymyksen tutkiminen

A *Direktiivin yleinen rakenne*

25. Valmisteverot ovat välillisiä kulutusveroja,[19] joilla, kuten komissio toteaa kirjallisissa huomautuksissaan, voidaan pyrkiä kahteen tavoitteeseen, eli yhtäältä kasvattamaan valtion verotuloja ja toisaalta vaikuttamaan tiettyjen tuotteiden kulutukseen, mikä on yhtä tärkeä tavoite. Nämä kaksi tavoitetta ilmenevät myös itse direktiivistä,[20] ja yhteisöjen tuomioistuin on tähdentänyt niitä asiassa komissio vastaan Ranska[21] antamassaan tuomiossa, jossa se on todennut, että direktiivillä pyritään mahdollistamaan se, että jäsenvaltiot voisivat ottaa käyttöön muita kuin budjettiin liittyviä erityisiä välillisiä veroja.

26. Vaikka edellä mainittu onkin totta, direktiivin koko kuva on paljon laajempi. Sillä pyritään myötävaikuttamaan yhteismarkkinoiden toteutumiseen edistämällä valmisteveron alaisten tavaroiden vapaata liikkuvuutta.[22] Tässä tarkoituksessa siinä säädetään, että jäsenvaltioiden tätä alaa koskeva verolainsäädäntö on yhdenmukaistettava, jotta "valmisteverosaatava on sama kaikissa" niissä.[23]

27. Toisaalta näiden sisämarkkinoiden toteuttaminen ja niiden toiminta on valmisteveron alaisten tavaroiden vapaan liikkuvuuden osalta varmistettava siten, ettei tällä varmistamisella estetä jäsenval-

18 — Tältä osin yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan sen ja kansallisten tuomioistuinten välisestä toimivallanjaosta seuraa, ettei ensin mainitun tehtäviin kuulu tarkistaa, onko sen käsiteltäväksi saatettu päätös tehty siten kuin järjestäytymistä ja oikeudenkäyntimenettelyä koskevassa kansallisessa lainsäädännössä määrätään (ks. asia C-65/81, Reina, tuomio 14.1.1982, Kok. 1982, s. 33, 7 kohta; yhdistetyt asiat C-332/92, C-333/92 ja C-335/92, Eurico Italia ym., tuomio 3.3.1994, Kok. 1994, s. I-711, 13 kohta; asia C-472/93, Spano ym., tuomio 7.12.1995, Kok. 1995, s. I-4321, 16 kohta ja asia C-435/97, WWF ym., tuomio 16.9.1999, Kok. 1999, s. I-5613, 33 kohta).

19 — Ks. edellä alaviitteessä 3 mainitussa asiassa EMU Tabac antamani ratkaisuehdotuksen 11 kohta.

20 — Direktiivin kolmannessa perustelukappaleessa todetaan, että niistä tuotteista, joihin sitä sovelletaan, "voidaan erityistarkoituksiin kantaa myös muita välillisiä veroja", ja sen 3 artiklan 2 kohdassa todetaan, että näistä tuotteista (kivennäisöljyt, alkoholi ja alkoholijuomat sekä valmistettu tupakka) " — — voidaan erityistarkoituksiin kantaa myös muita välillisiä veroja".

21 — Mainittu edellä alaviitteessä 3.

22 — Direktiivin ensimmäisessä perustelukappaleessa todetaan, että "sisämarkkinoiden toteuttaminen ja toiminta edellyttävät tavaroiden vapaata liikkuvuutta, valmisteveron alaiset tavarat mukaan luettuina".

23 — Edellä alaviitteessä 3 mainittu asia EMU Tabac ym., tuomion 22 kohta.

tioita kantamasta näitä veroja. Tämä tasapaino on taattava siten, että kaikki nämä tavoitteet toteutuvat toisiaan haittaamatta. [24]

28. Näin ollen yhteisöjen lainsäätäjä on laatinut järjestelmän, jossa tavaroiden vapaasta liikkuvuudesta luopumatta taataan niitä rasittavan valmisteveron kantaminen. Tämän järjestelmän mukaan 1) valmisteverovaateen täytäntöönpanokelpoisuus määräytyy yhteisten sääntöjen perusteella (verotettavan tapahtuman samanlaisuus ja täytäntöönpanokelpoisuuden yhdenmukaisuus) ja 2) valmisteveron alaisten tavaroiden liikkumiseen yhteisön sisällä sovelletaan sellaisia edellytyksiä ja takeita, joiden avulla tavarat, joiden osalta verosaatava ei vielä verotettavan tapahtuman toteutumisesta huolimatta ole syntynyt, voidaan niiden liikkumista haittaamatta yksilöidä ja paikantaa yhteisön alueella.

29. Direktiivissä luetellaan ne tavarat, joihin sitä sovelletaan ja joihin yhteisön säännöksiä voidaan soveltaa (kivennäisöljyt, alkoholi ja alkoholijuomat sekä valmistettu tupakka), [25] ja tämän jälkeen siinä määrätään, että edellä mainittujen tuotteiden valmistaminen yhteisön alueella ja niiden tuonti sinne on valmisteveron alaista. Tämä on ainoa menettelytapa, sillä jos järjestelmän halutaan olevan tehokas, verovelvollisuuden on alettava siitä hetkestä, jona valmisteveron alainen tuote tai tavara tulee yhteisön markkinoille, olipa kyse sitten maahantuonnista, valmistuksesta taikka jalostuksesta.

30. Koska kyse on kulutusveroista, verosaatavan on synnyttävä mahdollisimman lähellä loppukuluttajaa. Tästä syystä direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa säädetään, että valmisteverovaade tulee täytäntöönpanokelpoiseksi, kun tuote luovutetaan kulutukseen tai muissa tähän rinnastettavissa tilanteissa. Lainsäätäjä pitää olennaisen tärkeänä sitä, että näin olisi kaikissa jäsenvaltioissa. [26]

31. Tästä seuraa, että verotettavalla tapahtumalla tarkoitetaan valmisteveron alaisten tavaroiden valmistamista yhteisön alueella tai niiden tuontia sinne ja että valmisteverovaade tulee täytäntöönpanokelpoiseksi, kun nämä tavarat luovutetaan

24 — Edellä alaviitteessä 3 mainitussa asiassa EMU Tabac ym. antamassani ratkaisuehdotuksessa olen jo todennut, että "direktiivin on täytettävä kaksi ehdotonta edellytystä, kuten sen perusteluista voidaan lukea: toisaalta 'siirtyminen yhden jäsenvaltion alueelta toiseen jäsenvaltioon ei saa aiheuttaa valvontaa, joka voisi estää vapaata liikkuvuutta yhteisössä', toisaalta jokaiselle valtiolle on taattava, että se kantaa veron vahvistamansa verokannan ja verosaatavan syntymistä koskevien yhteisten sääntöjen mukaisesti, joten näiden sääntöjen vuoksi 'valmisteveron alaisten tuotteiden liikkumisen on oltava tiedossa'".

25 — Ks. direktiivin 3 artiklan 1 kohta. Johdanto-osan kolmannessa perustelukappaleessa todetaan, että "valmisteveron alaisten tuotteiden käsite on määriteltävä; yhteisön säännökset voivat koskea ainoastaan tavaroita, joita kohdellaan valmisteveron alaisina kaikissa jäsenvaltioissa".

26 — " — — sisämarkkinoiden toteuttamisen ja toiminnan varmistamiseksi näiden [tuotteiden] valmisteverosaatavan syntymisen on oltava sama kaikissa jäsenvaltioissa" (neljäs perustelukappale).

kulutukseen. Yleensä näiden vaiheiden välillä kuluu tietty aika, ja mikä on vielä tärkeämpää, se jäsenvaltio, jossa valmisteverovaade on täytäntöönpanokelpoinen, voi vaihdella sen mukaan, miten tuotteet liikkuvat yhteisössä. [27]

32. Tällainen järjestelmä pakottaa päättelemään, että verosaatavan syntyminen ja verovaateen täytäntöönpanokelpoisuus liittyvät kiinteästi toisiinsa, ja tätä varten on luotu erityinen oikeudellinen käsite, eli väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmä.

B *Väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmä ja valmisteveron alaisten tuotteiden liikkuminen yhteisössä*

33. Direktiivin 4 artiklan c kohdassa määritellään väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmä verojärjestelmäksi, "jota sovelletaan tuotteiden tuotantoon, valmistukseen ja hallussapitoon sekä niiden liikkumiseen väliaikaisesti valmisteverottomina". Sitä sovelletaan sellaisiin tuotteisiin, joiden valmistevero ei vielä ole tullut täytäntöönpanokelpoiseksi, vaikka verotettava tapahtuma (tuonti tai valmistus) onkin jo tapahtunut. Olipa näitä valmisteveron alaisia tavaroita koskeva toimenpide mikä tahansa, tässä tilanteessa verovaade ei ole täytäntöönpanokelpoinen.

34. Väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmä edellyttää tiukkaa valvontaa "veronkierron" välttämiseksi. Toisin sanoen "veronkannon varmistamiseksi määräaikana on valmistus- ja säilytystiloja voitava valvoa". [28]

35. Tässä tarkoituksessa on säädetty, että väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän piiriin kuuluvat valmisteveron alaiset tuotteet on tuotettava, valmistettava ja pidettävä hallussa sellaisessa verottomassa varastossa, jolle on saatu sen sijaintivaltion lupa. [29] Tämän varaston haltijalla, jota kutsutaan "valtuutetuksi varastonpitäjäksi", [30] on velvollisuus noudattaa

27 — Valmisteverovaade voi olla täytäntöönpanokelpoinen siinä valtiossa, jossa tavarat luovutetaan kulutukseen tai jossa niitä pidetään hallussa kaupallisiin tarkoituksiin (direktiivin 6 artiklan 2 kohta ja 7, 8 ja 9 artikla). Kyseeseen voi myös tulla valtio, jossa 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitetut hävikit todetaan (direktiivin 6 artiklan 2 kohta yhdessä 14 artiklan 3 kohdan kanssa).

28 — Direktiivin yhdeksäs perustelukappale.

29 — Ks. direktiivin 11 artiklan 2 kohta ja 12 artikla.

30 — Valtuutetun varastonpitäjän käsitteen lisäksi direktiivillä on luotu käsitteet "rekisteröity elinkeinonharjoittaja" ja "rekisteröimätön elinkeinonharjoittaja", jotka eroavat toisistaan toiminnan satunnaisuuden perusteella. Rekisteröitynä elinkeinonharjoittajana pidetään "luonnollista henkilöä tai oikeushenkilöä, joka ei ole valtuutettu varastonpitäjä, mutta jonka jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset ovat valtuuttaneet ansiotoiminnassaan vastaanottamaan toisesta jäsenvaltiosta tuotavia valmisteveron alaisia tuotteita väliaikaisesti valmisteverottomina — — ." (4 artiklan d kohta). Rekisteröimättömänä elinkeinonharjoittajana pidetään puolestaan "luonnollista henkilöä tai oikeushenkilöä, joka ei ole valtuutettu varastonpitäjä, mutta joka saa ansiotoiminnassaan satunnaisesti vastaanottaa toisesta jäsenvaltiosta tuotavia valmisteveron alaisia tuotteita väliaikaisesti valmisteverottomina — — " (4 artiklan e kohta).

tiettyjä tarkoin määritettyjä velvollisuuksia ja hänen on alistuttava tiukkoihin tarkastuksiin,[31] jotta voitaisiin taata velallisen maksavan verovelkansa ajallaan.

36. Valmisteveron alaiset tuotteet voivat, tiettyjä poikkeuksia lukuun ottamatta,[32] liikkua yhteisössä väliaikaisesti valmisteverottomina vain verottomien varastojen välillä.[33] Tuotteisiin on kaikissa tapauksissa liitettävä lähettäjän laatima asiakirja, jossa lähetettävät tavarat yksilöidään, ja siihen on tarvittaessa liitettävä toinen asiakirja todisteeksi siitä, että valmisteverot on maksettu määräjäsenvaltiossa tai että muita yksityiskohtaisia sääntöjä, joilla varmistetaan näiden valmisteverojen kanto tässä valtiossa, on noudatettu.[34] Valvontaa on vielä tehostettu säätämällä, että kaikkien jäsenvaltioiden elinkeinonharjoittajilla on yleinen velvollisuus antaa veroviranomaisille tietoja lähettämistään ja vastaanottamistaan tavaroista,[35] mikä velvollisuus täytetään edellä mainitulla asiakirjalla.

37. Kuten voidaan havaita, sinä aikana, joka kuluu veronalaisen tapahtuman toteutumishetken ja valmisteverovaateen täytäntöönpanokelpoiseksi tulon välillä, valmisteveron alaiset tuotteet ovat "eristettyinä" ulkomaailmasta ja niitä voidaan käsitellä, jalostaa, pitää hallussa ja kuljettaa yhteisön alueella ilman että valmisteverosaatava syntyisi.

38. Suoja päättyy ja verosaatava syntyy, jos väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmää ei noudateta tai jos valmisteveron alaisten tavaroiden liikkumisessa yhteisön alueella esiintyy sääntöjenvastaisuuksia tai rikkomuksia. Jos toiminta, jonka perusteella valmisteverovelvollisuus syntyy (maahantuonti ja valmistus), tapahtuu väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän ulkopuolella tai jos tätä järjestelmää lakataan soveltamasta muuna kuin kulutukseen luovuttamisajankohtana, yhteisön lainsäätäjä pitää näitä tilanteita kulutukseen luovuttamisina ja katsoo tästä syystä niiden aiheuttavan valmisteverovaateen täytäntöönpanokelpoisuuden, jotta voitaisiin estää se, etteivät valmisteveron alaiset tavarat välty verotukselta.[36]

31 — Direktiivin 13 artiklan mukaan valtuutettu varastonpitäjä on velvollinen:
"a) antamaan tarvittaessa tuotantoa, valmistusta ja hallussapitoa koskevan vakuuden sekä tavaroiden liikkumista koskevan pakollisen vakuuden, joiden edellytykset verottoman varaston toiminnan sallineen jäsenvaltion veroviranomaisten on määrättävä [sellaisena kuin se on alaviitteessä 2 mainitussa direktiivissä 94/74/EY];
b) noudattamaan sen jäsenvaltion määräämiä velvoitteita, jonka alueella veroton varasto sijaitsee;
c) pitämään kirjaa kussakin verottomassa varastossa olevien tuotteiden varastoista ja liikkumisesta;
d) esittämään tuotteet vaadittaessa;
e) suostumaan varaston valvontaan tai inventointiin."

32 — Poikkeukset säädetään 5 artiklan 2 kohdassa (sellaisena kuin se on edellä alaviitteessä 1 mainitussa direktiivissä 94/74/EY), 16 artiklassa, 19 artiklan 4 kohdassa (sellaisena kuin se on edellä alaviitteessä 2 mainitussa direktiivissä 94/74/EY) ja 23 artiklan 1 a kohdassa (joka on lisätty asetukseen samalla direktiivillä 94/74/EY).

33 — Ks. direktiivin 15 artiklan 1 kohta, sellaisena kuin se on edellä alaviitteessä 2 mainitussa direktiivissä 94/74/EY.

34 — Ks. direktiivin 7 artiklan 4 kohta ja 18 artiklan 1 (sellaisena kuin se on muutettuna edellä alaviitteessä 2 mainitulla direktiivillä 92/108/ETY), 2 ja 3 kohta.

35 — Ks. direktiivin 19 artiklan 1 kohta.

36 — Ks. direktiivin 6 artiklan 1 kohta ja 20 artiklan 1 kohta.

39. Väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän soveltaminen päättyy silloin kun valmisteverovaade tulee täytäntöönpanokelpoiseksi,[37] tapahtuipa se millä tahansa seuraavalla perusteella: kulutukseen luovuttaminen suppeassa merkityksessä, kulutukseen luovuttamiseen rinnastettavissa olevan toimenpiteen toteuttaminen ja syyllistyminen sääntöjenvastaisuuksiin tai rikkomuksiin tavaroiden liikkuessa yhteisössä. Tuolla hetkellä "ovi" avautuu, sillä tuotteiden valvonta ei enää kiinnosta, koska verosäännöksiä on noudatettu.

C *Valmisteveron alaisten tuotteiden hallussapito väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän ulkopuolella, kun veroa ei ole vielä maksettu*

40. Yhteisön lainsäätäjän tahto on, että valmisteveron alainen tuote ei yhteisön alueella välty väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmältä, jos valmisteveroa ei ole maksettu. Tästä seuraa, että pelkästään se seikka, ettei veroa ole maksettu, aiheuttaa direktiivin systematiikan mukaan sen, että verovaade tulee täytäntöönpanokelpoiseksi.

41. Tämän verojärjestelmän mukaan valmisteveron alaisia tuotteita koskevia toimia voidaan nimittäin suorittaa ainoastaan verottomissa varastoissa ja tuotteet voivat liikkuva ainoastaan näiden varastojen välillä. Tavaraa voidaan pitää hallussa kyseisen järjestelmän ulkopuolella, jos täytäntöönpanokelpoiseksi tullut vero on kannettu ja maksettu. Jos tavara sitä vastoin ei ole verottomassa varastossa tai se ei liiku niiden välillä, ja jos se tästä syystä on jäänyt väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän ulkopuolelle ilman, että siitä olisi aiemmin maksettu sitä rasittava vero, tämän on aiheuttanut se, että kyseinen tavara on aiheettomasti jäänyt kyseisen järjestelmän ulkopuolelle tai ei ole tullut sen soveltamispiiriin siitä syystä, että se on tuotu tai valmistettu direktiivillä säädetyn järjestelmän ulkopuolella. Juuri nämä tilanteet rinnastetaan direktiivissä sen 6 artiklan 1 kohdassa säädettyyn kulutukseen luovuttamiseen.

42. Nämä seikat huomioon ottaen uskon, ettei direktiivissä ole sellaisia seikkoja, jotka estäisivät pitämästä valmisteveron alaisen tuotteen pelkkää hallussapitoa kulutukseen luovuttamisena, jos tästä tuotteesta ei ole vielä maksettu valmisteveroa. Tämä on juuri valmisteverolain 2 §:n f kohdassa tarkoitettu esimerkkitapaus, jossa — kuten olen edellä todennut — kulutukseen luovuttamiseen rinnastetaan tilanne, jossa sellaisia valmisteveron alaisia tuotteita, joista ei ole vielä maksettu valmisteveroa edellä mainitun valmisteverolain "säännösten", toisin sanoen valmistusta, maahantuontia ja hallussapitoa koskevan lainsäädännön "mukaisesti", pidetään hallussa väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän ulkopuolella.

43. On totta, että on olemassa tilanteita, joissa tiettyä tuotetta voidaan pitää hallussa ilman, että tätä hallussapitoa olisi pidettävä kulutukseen luovuttamisena ja että sen katsottaisiin aiheuttavan verovaateen tulemisen täytäntöönpanokelpoiseksi, mutta kyse on aina sellaisista hallussapitotapauksista, jotka tapahtuvat väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän suljetussa ja tiiviissä piirissä. Direktiivissä olevassa valtuutettua varastonpitäjää koskevassa määritelmässä tode-

37 — Tai kun tuotteet poistuvat yhteisöstä tai ne asetetaan tullisuspensiojärjestelmän alaisuuteen (19 artiklan 3 ja 4 kohta (viimeksi mainittu kohta sellaisena kuin se on edellä alaviitteessä 2 mainitussa direktiivissä 94/74/EY) yhdessä 5 artiklan 2 kohdan kanssa (sellaisena kuin se on viimeksi mainitussa direktiivissä).

taan, että kyse on henkilöstä, joka on valtuutettu "tuottamaan, valmistamaan, *pitämään hallussaan,* vastaanottamaan ja — — lähettämään valmisteveron alaisia tuotteita *väliaikaisesti valmisteverottomina*" (4 artiklan a kohta). Veroton varasto määritetään paikaksi, "jossa valtuutettu varastonpitäjä — — *pitää hallussaan* — — valmisteveron alaisia tuotteita väliaikaisesti valmisteverottomina — — " (4 artiklan b kohta) siten, että tämä varasto on ainoa paikka, jossa "valmisteveron alai[sia] tuotte[ita], joista valmisteveroa ei ole maksettu," voidaan "[*pitää hallussa*]" (11 artiklan 2 kohta). Väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmä määritellään vihdoin " — — verojärjestelmä[ksi], jota sovelletaan tuotteiden tuotantoon, valmistukseen ja *hallussapitoon* sekä niiden liikkumiseen väliaikaisesti valmisteverottomina — — ".[38]

44. Kuten voidaan havaita, kaikissa näissä tapauksissa on kyse sellaisten tuotteiden hallussapidosta, joista valmisteveroa ei ole vielä maksettu, mutta jotka kuuluvat väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän piiriin eli jotka toisin sanoen ovat verottomassa varastossa tai jotka liikkuvat kahden verottoman varaston välillä.[39] Jos veroa ei kuitenkaan ole maksettu, tuotteen hallussapito verottoman varaston ulkopuolella, mistä on kyse Van de Waterin kohdalla, edellyttää, että tuotteeseen on tätä ennen lakattu soveltamasta väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmää tai että tuote ei ole koskaan joutunut sen alaisuuteen taikka että kyseessä on jokin direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa säädetyistä tilanteista.

45. Komissio toteaa kirjallisissa huomautuksissaan, että Hoge Raadin esittämän kysymyksen taustalla näyttää olevan huoli siitä, että alkoholipitoisen raaka-aineen hallussapidon perusteella suoritettu maksuunpano on kohdistettu Van de Wateriin eikä raaka-aineen hänelle myyneeseen henkilöön, joka loppujen lopuksi on se, joka on sääntöjenvastaisesti ottanut tämän raaka-aineen väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän piiristä. Yhteisöjen tuomioistuin ei kuitenkaan voi tutkia tätä Alankomaiden veroviranomaisten valmisteverolain[40] nojalla tekemää päätöstä koskevaa kysymystä, koska sitä ei ole sille esitetty.

46. Katson, ettei siitä päättäminen, kenellä on velvollisuus maksaa valmistevero, ole tarpeen vastattaessa Hoge Raadin kysymykseen.

47. Tältä osin ei pidä unohtaa, että — kuten yhteisöjen tuomioistuin on edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Ranska jo todennut — valmisteverodirektiivillä on toteutettu ainoastaan osittainen yhdenmukaistaminen,[41] jolla tyydytään lähinnä luokittelemaan tuotteet, perustamaan valmisteveron alaisten tuotteiden liikkumista koskeva järjestelmä ja määrittelemään valmisteverosaatavan syntymisen edellytykset.

38 — Kursivointi tässä.

39 — Muissa kuin nyt mainituissa tapauksissa sellaisten valmisteveron alaisten tuotteiden hallussapito, joista veroa ei ole maksettu, on kielletty, ja niiden varastoinnin voi suorittaa ainoastaan valtuutettu varastonpitäjä verottomassa varastossa. Elinkeinonharjoittajat, olivatpa ne rekisteröityjä tai eivät, eivät voi varastoida väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän piiriin kuuluvia tavaroita (ks. direktiivin 4 artiklan d ja e kohta, 11 artiklan 2 kohta ja 16 artiklan 1 kohta).

40 — Erityisesti 51 a §:n f kohta ja 52 a §:n d kohta.

41 — Nyt esillä olevassa asiassa käsitellyn direktiivin lisäksi tuossa asiassa oli kyse edellä alaviitteessä 7 mainitusta alkoholin ja alkoholijuomien valmisteverojen rakenteiden yhdenmukaistamisesta annetusta direktiivistä 92/83/ETY.

48. Direktiivissä mainitaan ne tuotteet, jotka yhteisön oikeuden mukaan ovat valmisteveron alaisia,[42] määrätään veronalaisen tapahtuman toteutumishetki[43] ja ajankohta, jona verosaatava syntyy.[44] Edelleen siinä määrätään se valtio, jossa valmistevero on kannettava[45] ja, tietyissä tapauksissa (van de Waterin tapaus ei kuulu niihin), henkilö, joka on velvollinen maksamaan veron.[46]

49. Yhteisön lainsäätäjä on halunnut, että verosaatavan muut syntymisedellytykset, veron määrä ja valmisteveron maksuunpano- ja maksamismenettely määrätään niiden edellytysten ja määrien mukaisesti, jotka olivat voimassa kyseisessä jäsenvaltiossa täytäntöönpanokelpoisuuden alkaessa.[47] Toisin sanoen jäsenvaltioiden on aina vahvistettava nämä edellytykset, määrät ja menettelyt noudattaen valmisteverojen rakenteiden ja määrien lähentämisestä annetuissa direktiiveissä säädettyjä perusteita.[48]

50. Se, minkä Hoge Raad loppujen lopuksi haluaa selvittää, on kysymys siitä, voidaanko sitä seikkaa, että Van de Water on valmisteverolain 2 f §:ssä säädetyin tavoin pitänyt hallussaan alkoholipitoista raaka-ainetta, pitää direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna kulutukseen luovuttamisena. Jos tähän kysymykseen vastataan myöntävästi, Hoge Raadin tehtäviin kuuluu riita-asiaan sovellettavissa olevat säännökset valittuaan ja niitä sovellettuaan päättää, kuka on velvollinen maksamaan veron (toisin sanoen kuuluuko sen maksaminen Van de Waterille vai ei).

51. Katson, ettei yhteisöjen tuomioistuin voi vastata sellaiseen kysymykseen, jota kansallinen tuomioistuin ei ole sille esittänyt, ja ettei siihen kysymykseen, joka sille tosiasiassa on esitetty, ole tarpeen vastata.[49]

42 — Direktiivin 3 artiklan 1 kohta.

43 — Direktiivin 5 artiklan 1 kohta.

44 — Direktiivin 6 artiklan 1 kohta.

45 — Direktiivin 7 artiklan 1 kohta ja 8 sekä 9 artikla.

46 — Kyse voi olla henkilöstä, joka pitää hallussaan tuotteita luovutustarkoituksessa muussa kuin siinä jäsenvaltiossa, jossa nämä tuotteet on luovutettu kulutukseen, tai henkilöstä, joka luovuttaa tai osoittaa näitä tuotteita itsenäistä taloudellista toimintaa harjoittavan elinkeinonharjoittajan tai julkisoikeudellisen laitoksen tarpeisiin. Valmisteveron maksamisesta voivat joskus olla vastuussa myös tämä taloudellista toimintaa harjoittava elinkeinonharjoittaja ja julkisoikeudellinen laitos (direktiivin 7 artiklan 2 kohta yhdessä 3 kohdan kanssa).
Veron maksamisesta voi olla vastuussa myös henkilö, joka pitää hallussaan kaupallisiin tarkoituksiin valmisteveron alaisia tuotteita muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, jossa tuotteet on luovutettu kulutukseen (direktiivin 9 artiklan 1 kohdan toinen alakohta).
Kun valmisteveron alaisten tuotteiden liikkumisessa yhteisössä on tapahtunut sääntöjenvastaisuus tai rikkomus, valmistevero on kannettava siltä luonnolliselta henkilöltä tai oikeushenkilöltä, joka on antanut vakuuden valmisteverojen maksamisesta (direktiivin 20 artiklan 1 kohta).

47 — Direktiivin 6 artiklan 2 kohdassa säädetään, että "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 — — ".

48 — Alkoholin ja alkoholijuomien osalta viittaan edellä alaviitteessä 7 mainittuihin direktiiveihin 92/84/ETY ja 92/83/ETY.

49 — Ei pidä unohtaa, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yksinomaan kansallisen tuomioistuimen, jossa asia on vireillä ja joka vastaa annettavasta ratkaisusta, tehtävänä on kunkin asian erityispiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi ja onko sen yhteisöjen tuomioistuimelle esittämillä kysymyksillä merkitystä asian kannalta (ks. erityisesti asia C-254/98, TK-Heimdienst, tuomio 13.1.2000, Kok. 2000, s. I-151, 13 kohta ja asia C-302/98, Sehrer, tuomio 15.6.2000, Kok. 2000, s. I-4585, 20 kohta).

VIII Ratkaisuehdotus

52. Edellä esitettyjen seikkojen nojalla ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Hoge Raadin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25 päivänä helmikuuta 1992 annetun neuvoston direktiivin 92/12/ETY 6 artiklan 1 kohta ei estä pitämästä kulutukseen luovuttamisena direktiivin 3 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen valmisteveron alaisten tuotteiden pelkkää hallussapitoa, jos kyseisten tuotteiden hallussapito tapahtuu väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän ulkopuolella ja jos valmisteveroa ei sovellettavien yhteisön säännösten ja kansallisen lainsäädännön mukaisesti ole vielä maksettu.