HEINTZ VAN LANDEWIJCK

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

M. POIARES MADURO

16 päivänä helmikuuta 2006 [1]

1. Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat) esittää tällä ennakkoratkaisupyynnöllä 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] ja jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY [3] tulkintaa koskevia kysymyksiä.

2. Tämä asia koskee sellaisten tupakkavalmisteiden verotusta, jotka ovat yhtäältä arvonlisäverotettavia ja toisaalta valmisteverotettavia – viimeksi mainitulla verolla on sellainen maine, että se tuo tuloja valtion kassaan ja että tupakoitsijat saadaan sillä, paradoksaalista kyllä, luopumaan tupakanpoltosta.

3. Tässä asiassa on tarkemmin ottaen kyse siitä, onko tupakkavalmisteita markkinoille saattavalla yhtiöllä oikeus saada palautetuiksi tai korvatuiksi ne määrät, jotka se on maksanut ostaessaan veromerkit, jotka vastaavat valmisteverona ja arvonlisäverona maksettavia määriä, kun nämä merkit katoavat ennen niiden kiinnittämistä näihin valmisteisiin.

I Sovellettavat oikeussäännöt, pääasia ja yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt ennakkoratkaisukysymykset

A *Tämän asian kannalta merkitykselliset yhteisön oikeuden säännökset*

4. Valmisteverodirektiivin 6 artiklassa, jota saman direktiivin 3 artiklan 1 kohdan nojalla sovelletaan valmistettuun tupakkaan, säädetään seuraavaa:

"1. Valmisteverovaade tulee täytäntöönpanokelpoiseksi, kun tuote luovutetaan kulutuk-

1 – Alkuperäinen kieli: portugali.

2 – EYVL L 76, s. 1, jäljempänä direktiivi 92/12/ETY tai valmisteverodirektiivi.

3 – EYVL L 145, s. 1, jäljempänä kuudes direktiivi.

seen tai kun todetaan hävikkejä, joista on kannettava valmisteveroa 14 artiklan 3 kohdan mukaisesti.

Valmisteveron alaisten tuotteiden kulutukseen luovuttamisena on pidettävä sitä, että:

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

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

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

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

5. Saman direktiivin 14 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

6. Kyseisen direktiivin 21 artiklan 1 kohdassa säädetään, että "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".

7. Saman direktiivin 22 artiklan 2 kohdan d alakohdassa säädetään, että "jos valmisteveron alaiset tuotteet on luovutettu kulutukseen jäsenvaltiossa ja sitä varten varustettu kyseisen jäsenvaltion veromerkillä tai tunnistemerkillä, niistä veromerkit tai tunnistemer-

kit antaneen jäsenvaltion veroviranomaisille maksettu valmistevero voidaan palauttaa, jos merkit antaneen jäsenvaltion veroviranomaiset toteavat nämä merkit hävitetyiksi".

8. Muista valmistetun tupakan kulutukseen kohdistuvista veroista kuin liikevaihtoveroista 27 päivänä marraskuuta 1995 annetun neuvoston direktiivin 95/59/EY [4] 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."

4 - EYVL L 291, s. 40; jäljempänä valmistettua tupakkaa koskeva direktiivi.

9. 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."

10. Kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa säädetään lisäksi, että "tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa".

11. Saman 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. – –

– –"

12. Saman direktiivin 11 artiklan mukaan veron peruste sisältää tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen. Kyseisen artiklan C kohdan 1 alakohdan ensimmäisessä 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."

13. Kuudennen direktiivin 27 artiklassa,[5] joka koskee "yksinkertaistamistoimenpiteitä", 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

5 – Sellaisena kuin se oli voimassa ennen 20.1.2004 annetulla neuvoston direktiivillä 2004/7/EY (EYVL L 27, s. 44) siihen tehtyjä muutoksia.

tällaiset veronkannon yksinkertaistamiseksi tarkoitetut toimenpiteet ovat 1 kohdan edellytysten mukaisia."

14. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 26 päivänä kesäkuuta 1978 annetun yhdeksännen neuvoston direktiivin 78/583/ETY [6] 1 artiklan nojalla muutamille jäsenvaltioille annettiin lupa panna kuudes direktiivi täytäntöön viimeistään 1.1.1979.

B *Alankomaiden lainsäädäntö, pääasian tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset*

15. Valmisteverolain (31.10.1991 annettu Wet op de accijns, Staatsblad 1991, 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."

16. Saman lain 73 §:n 1 momentin mukaan "tupakkavalmisteiden on kulutukseen luovuttamis- tai maahantuontihetkellä oltava varustettuja kyseiselle tupakkavalmisteelle tarkoitetuilla valmisteveromerkeillä".

17. Tuon lain 76 §:n 1 ja 2 momentissa säädetään seuraavaa:

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

2. Maksamista voidaan 1 momentista poiketen lykätä enintään sitä kuukautta, jona valmisteveromerkkejä koskeva hakemus tehtiin, seuraavan kolmannen kuukauden viimeiseen päivään, edellyttäen, että siitä asetetaan vakuus."

6 – EYVL L 194, s. 16, jäljempänä yhdeksäs direktiivi.

18. Heintz van Landewijck SARL -niminen yhtiö (jäljempänä van Landewijck) harjoittaa Luxemburgissa valtuutettuna varastonpitäjänä valmistetun tupakan tukkumyyntiä.

19. Van Landewijck teki 6.10.1998 Belastingdienst/Douane te Amsterdamille (Amsterdamin tullikamarin verotoimisto; jäljempänä tarkastaja) kaksi valmisteveromerkkihakemusta valmistetulle tupakalle valmisteverolain 75 §:n mukaisesti.[7] Se antoi Securicor Omegan tehtäväksi toimittaa sille nämä merkit.

20. Tarkastaja kirjasi 9.10.1998 tileihin van Landewijckin noiden kahden veromerkkihakemuksen nojalla maksettavat määrät, jotka olivat 177 809 Alankomaiden guldenia (NLG) (140 575 NLG valmisteveroja ja 37 234 NLG arvonlisäveroa) ja 2 711 474 NLG (2 202 857 NLG valmisteveroja ja 508 617 NLG arvonlisäveroa).

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

22. 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 Utrechtissä (Alankomaat) sijaitsevaan Securicor Omegan toimipisteeseen ja että Securicor Omega totesi 14.10.1998 kello 10.00 näiden pakettien kadonneen.

23. Van Landewijck ilmoitti 23.11.1998 päivätyllä kirjeellä tarkastajalle, ettei se ollut vieläkään saanut Smit Koerierille luovutettuja merkkejä, etteivät ne olleet valmiita käytettäviksi ja että Securicor Omega kiisti vastuunsa niiden katoamisesta. Van Landewijck vaati samassa kirjeessä tarkastajaa "ottamaan huomioon tähän asiaan liittyvät erityiset seikat ennen viimeistä maksupäivää, joka on 31.1.1999".

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

7 – Tuossa pykälässä säädetään, että valmisteveromerkkihakemuksen voivat tehdä tarkastajalle muun muassa tupakkatuotteiden valtuutettu varastonpitäjä ja toimija, joka Alankomaiden alueen ulkopuolella kiinnittää valmisteveromerkit tupakkavalmisteisiin.

25. Valmisteverolain 79 §:n 3 momentissa säädetään 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 ylivoimaisen esteen vuoksi tai onnettomuudessa ja joita ei ollut kiinnitetty niihin tupakkavalmisteisiin, jotka on myyty tai tuotu maahan;

c. jotka on tuhottu viranomaisen valvonnassa."

26. Kyseinen 79 §:n 3 momentti on täytäntöönpantu valmisteverolain täytäntöönpanoasetuksen (annettu 20.12.1991 Uitvoeringsregeling accijns, nro WV 91/440, Nederlandse Staatscourant 1991, 252; jäljempänä täytäntöönpanoasetus) 52 §:llä, jonka mukaan valmisteveromerkkejä hakeneelle toimijalle voidaan palauttaa sellaisia merkkejä vastaava veron määrä, "jotka ovat kadonneet ylivoimaisen esteen vuoksi tai onnettomuudessa", edellyttäen muun muassa, että palauttamishakemus esitetään kuukauden kuluessa katoamisajankohdasta ja että tästä katoamisesta on ilmoitettu tarkastajalle välittömästi ilmoittaen katoamisen ajankohta, paikka ja syy. Saman pykälän 6 momentissa säädetään, että kadonneiden merkkien osalta palauttaminen voidaan suorittaa "vain, jos valmisteverojen määrä voidaan varmuudella näyttää toteen".

27. Tarkastaja hylkäsi van Landewijckin tarkastajan päätöksestä tekemän oikaisuvaatimuksen. Tuosta hylkäävästä päätöksestä Gerechtshof te Amsterdamissa nostettu kanne katsottiin perusteettomaksi. Tuo 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 alakohdassa tarkoitetuin tavoin kadonneina.

28. Toiseksi Gerechtshof katsoi arvonlisäverolain (annettu 28.6.1968 Wet op de omzetbelasting 1968, Staatsblad 1968, s. 329; jäljempänä arvonlisäverolaki) 28 §:n nojalla, että arvonlisäveron palauttamishakemus piti hylätä niistä samoista syistä, joiden vuoksi

valmisteveron palauttamisvaatimuksen hylkääminen oli perusteltua. [8]

29. Van Landewijck teki näin ollen kassaatiovalituksen Hoge Raadiin, joka päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko valmisteverodirektiiviä tulkittava siten, että jäsenvaltioiden on annettava säännökset, joiden perusteella ne 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 laillisesti käyttää näitä veromerkkejä, vaikka ei olekaan mahdotonta, että ulkopuoliset ovat käyttäneet tai käyttävät veromerkkejä kiinnittämälle ne lainvastaisesti markkinoille saatettuihin tupakkavalmisteisiin?

2) a) Onko kuudetta direktiiviä, 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 Alankomaiden 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 arvon-

8 – Arvonlisäverolain 28 §:ssä säädetty, tupakkavalmisteista kannettavan arvonlisäveron kantamistapa on samanlainen kuin valmisteveroihin sovellettava tapa. Siinä säädetään, että näihin valmisteisiin sovellettava arvonlisäverokanta on 19/119 osaa siitä vähittäismyyntihinnasta, jota käytetään valmisteveroa laskettaessa, ja että tästä arvonlisäverosta ei voida tehdä vähennyksiä.

lisäveron palauttamatta jättäminen on kysymyksessä 1 tarkoitetuissa olosuhteissa näiden säännösten vastaista?"

II Asian tarkastelu

30. Tämä asia aiheuttaa aluksi tiettyä epätietoisuutta. Van Landewijckin on tupakkavalmisteiden valtuutettuna varastonpitäjänä Alankomaiden oikeuden nojalla osallistuttava siihen menettelyketjuun, jossa viime kädessä kuluttajille vyörytettävät tupakkavalmisteiden valmiste- ja arvonlisäverot kannetaan. Sillä on tässä yhteydessä velvollisuus hakea ja maksaa veromerkit ja kiinnittää ne tupakkavalmisteisiin, ennen kun ne siirretään pois sen varastoista.

31. Vaikka se maksoikin Alankomaiden veroviranomaisille valmisteveron ja arvonlisäveron niistä tupakkavalmisteista, joita ei ollut siirretty pois varastosta, sitä kehotettiin maksamaan toisen kerran sama verovelka. Van Landewijckille on itse asiassa asetettu velvollisuus maksaa uudelleen valmistevero ja arvonlisävero, jotta se voisi saattaa tuotteensa markkinoille.

32. Voitaisiin ajatella, että kyse on tilanteesta, johon soveltuu sananlasku "joka väärin maksaa, maksaa kaksi kertaa". Mutta näin ei ole asian laita. Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, minkäänlaista epäilystä ei ole siitä, että van Landewijck on hyvinkin maksanut valmisteveron ja arvonlisäveron, jotka sen oli sovellettavan Alankomaiden oikeuden nojalla maksettava saattaakseen kyseiset tupakkavalmisteet markkinoille. Kaksinkertainen verottaminen on tässä aiheutunut siitä, että koska veromerkit, joilla valmisteveron ja arvonlisäveron maksaminen osoitetaan, olivat kadonneet kuljetuksen aikana jäljettömiin, van Landewijckin on pakko maksaa toisen kerran saadakseen uudet veromerkit, joiden avulla se voi siirtää kyseiset tupakkavalmisteet pois varastosta.

33. Sen selvittämiseksi, onko tällainen velvollisuus hyväksyttävissä valmisteveroja ja arvonlisäveroa koskevien direktiivien valossa, on olennaisen tärkeää tietää, onko veromerkeillä sellainen oma, niille ominainen arvo, joka erottaa ne sellaisista pelkistä papereista, jotka osoittavat van Landewijckin maksaneen tarkastajalle määrätyn rahasumman.

34. Alankomaiden hallitus, Saksan hallitus, Euroopan yhteisöjen komissio ja jopa van Landewijckin ovat yhtä mieltä sellaisen vaaran – joka van Landewijckin mukaan on hyvin vähäinen mutta kuitenkin mahdollinen – olemassaolosta, että kadonneet veromerkit anastaneet ulkopuoliset käyttävät niitä vilpillisesti. Nuo ulkopuoliset voivat nimittäin kiinnittää ne tupakkavalmisteisiin, jotka on esimerkiksi salakuljetettu tai jotka on vero-

merkittöminä varastettu varastosta, [9] antaakseen vaikutelman siitä, että valmisteverot ja arvonlisävero on maksettu. Se, että veromerkeillä on oma, niille ominainen arvonsa, johtuu nimenomaan siitä, että katoamistilanteessa ne anastaneet ulkopuoliset saattavat käyttää niitä hyvinkin konkreettisiin laittomiin tarkoituksiin. Tällaista vaaraa ei olisi olemassa, jos veromerkit olisivat pelkkiä tositteita jokaiseen merkkiin tarkasti yksilöidyn kahden henkilön välisen tietyn velan maksamisesta. Näin ei kuitenkaan ole, sillä merkeissä on vain kolme erillistä mainintaa, jotka kuvaavat kyseisen tupakkavalmisteen tyyppiä tai luonnetta (savukkeet tai sikarit, esimerkiksi), lukumäärää tai määrää ja vähittäismyyntihintaa.

35. Siitä syystä, että veromerkeillä on oma, niille ominainen arvonsa, niiden katoaminen (ilman varmuutta siitä, että ne on tuhottu) aiheuttaa väkisinkin ongelman siitä, miten riski niiden väärinkäytöstä jaetaan van Landewijckin ja Alankomaiden veroviranomaisen kesken. Alankomaiden oikeudessa tämä ongelma ratkaistaan samalla tavalla, olipa kyse sitten valmisteveroja tai arvonlisäveroa koskevasta järjestelmästä. Kummassakaan tapauksessa yksikään säännös ei salli sitä, että van Landewijckille palautettaisiin tai korvattaisiin sen valmisteveroina ja arvonlisäverona maksamat määrät kyseisessä tilanteessa.

9 – Asiassa C-435/03, British American Tobacco ja Newman Shipping, tuomio 14.7.2005 (Kok. 2005, s. I-7077), on nimenomaan kyse tilanteesta, jossa veromerkittömiä tupakkavalmisteita varastettiin varastosta.

36. Siinä samassa järjestyksessä, jossa Hoge Raad on esittänyt kysymyksensä, aloitan tarkastelun tutkimalla valmisteverojen palauttamatta jättämistä koskevaa kysymystä. Sen jälkeen tarkastelen arvonlisäveron palauttamatta jättämistä koskevaa ongelmaa.

A *Ensimmäinen kysymys*

37. Valmisteveroja ja valmistettua tupakkaa koskevissa direktiiveissä ei käsitellä veromerkkien katoamisesta aiheutuvan riskin jakamista koskevaa ongelmaa. Valmisteverodirektiivin 21 artiklassa ja valmistettua tupakkaa koskevan direktiivin 10 artiklan 1 kohdassa rajoitutaan antamaan jäsenvaltioille mahdollisuus käyttää veromerkkejä keinona kantaa valmistetun tupakan valmisteverot.

38. Mikään ei lähtökohtaisesti estä jäsenvaltiota antamasta sääntöjä, joita sovelletaan veromerkkien katoamisesta ja katoamisen jälkeisestä myöhemmästä väärinkäytöstä aiheutuvan riskin jakamiseen. Alankomaiden oikeudessa säädetään, että valmisteverolain 79 §:n 3 momentissa ja täytäntöönpanoasetuksen 52 §:ssä säädettyjä tilanteita lukuun ottamatta [10] veromerkkien katoamisesta ja

10 – Jos asiassa olisi näytetty toteen, että kyseiset veromerkit oli tuhottu Alankomaiden valmisteverolain 79 §:n mukaisesti, van Landewijckillä olisi oikeus saada maksetut valmisteverot palautetuiksi tai vähennetyiksi. Tämä on ymmärrettävää siitä syystä, että tuollaisessa tapauksessa, toisin kuin pelkän katoamisen ollessa kyseessä, riski veromerkkien väärinkäytöstä olisi poissuljettu.

tästä seuranneesta väärinkäytöstä vastaa, kuten nyt esillä olevassa asiassa, se henkilö, joka on tehnyt veromerkkihakemuksen ja jonka nimissä ja lukuun ne on noudettu PTT Post Filateliestä. Tällä henkilöllä, jolla on veromerkit määräysvallassaan, katsotaan Alankomaiden oikeudessa olevan parhaat mahdollisuudet estää se, ettei riski väärinkäytöstä toteudu, tai ainakin suojautua tältä riskiltä ottamalla vakuutuksen tai muilla keinoilla. Kyse on todennäköisesti sellaiseen logiikkaan perustuvasta riskinjakosäännöstä, jonka mukaan se osapuoli, jolla on parhaat mahdollisuudet valvoa veromerkkejä, on vastuussa. [11]

39. Vaikka näyttääkin selvältä, että yhteisön lainsäätäjä on halunnut jättää jäsenvaltioille toimintavapauden, kun ne jakavat veromerkkien katoamisriskiä, tämä ei kuitenkaan tarkoita sitä, että kaikki tähän kysymykseen annetut vastaukset olisivat yhteensoveltuvia valmisteverodirektiivin ja yhteisön oikeuden yleisten periaatteiden, erityisesti suhteellisuusperiaatteen, kanssa.

40. Kantaja väittää, että siitä syystä, että ulkopuoliset voivat käyttää veromerkkejä ainoastaan vilpillisesti, valtion saamatta jäävien valmisteverojen määrä ei lisäänny, sillä tämän kaltaisia rikoksia tekevillä henkilöillä ei yleensä koskaan ole aikomusta maksaa valmisteveroja markkinoille saattamistaan tupakkavalmisteista. En voi yhtyä tähän lausumaan.

41. On totta, että van Landewijck häviää taloudellisesti enemmän kuin tarkastaja, jos se kantaa riskin veromerkkien katoamisesta. Jos veroviranomaiset näet kantaisivat riskin kadonneiden veromerkkien väärinkäytöstä, tämä ei automaattisesti aiheuttaisi sitä, että valtio menettää tuloja kadonneiden veromerkkien edustaman valmisteveron määrän verran, sillä ei ole ehdottoman varmaa, että kaikkia veromerkkejä käytettäisiin väärin.

42. Jos veromerkkejä on saatavilla lainvastaista käyttöä varten, tämä luo tietysti joka tapauksessa tilaisuuksia väärinkäytölle. Vaikka veromerkkien väärinkäytön tosiasiallisen toteutumisen osalta pysyttäisiinkin enemmän tai vähemmän suuren todennäköisyyden puitteissa (mutta aina alle sadan prosentin), pelkästään siitä seikasta, että veromerkkejä on saatavilla tällaiseen väärinkäyttöön, aiheutuu tietysti menetyksiä valtiolle. Tästä seuraa, että menettelyllä, jolla kieltäydytään palauttamasta tai korvaamasta kadonneiden veromerkkien määrää, edesautetaan tosiasiallisesti sen estämistä, että valtio menettää tuloja.

11 - Myös asianmukaisen vakuutuksen laskennan kannalta hakija on veromerkkien luovutuksen jälkeen paljon edullisemmassa asemassa kuin veroviranomaiset.

43. On yleisesti tunnettua, että salakuljetus vaikuttaa tupakkavalmisteiden kauppaan ja että näiden valmisteiden veromerkit ovat tupakkavalmisteiden laittomassa kaupassa haluttuja tavaroita. On selvää, että veropetosten, veronkierron ja väärinkäytösten estäminen on sellainen tavoite, jolla voidaan laillisesti ohjata veromerkkeihin liittyvää oikeudellista järjestelmää koskevaa kansallista lainsäädäntöä. [12] Tämä tavoite on merkityksellinen myös laadittaessa veromerkkien katoamiseen sovellettavaa järjestelmää, kuten nyt esillä olevassa asiassa.

44. Veromerkkien katoamisriskin jakamista koskevalla järjestelmällä, jolla tässä tapauksessa sallittaisiin se, että veromerkkien hakija, jonka lukuun ja nimissä ne on vastaanotettu PTT Post Filateliestä, voisi saada näistä merkeistä maksetut määrät palautetuiksi tai korvatuiksi, suosittaisiin väärinkäytöksiä. Merkkien hakijalla ei olisi syytä huolehtia valmisteveromerkeistä, jos tarkastaja palauttaisi tai korvaisi ne pelkän katoamisen perusteella. Kuten Alankomaiden hallitus huomauttaa kirjallisissa huomautuksissaan, merkkien hakija voisi jopa tietoisesti hävittää merkit, jotta se sitten voisi saada itselleen sen edun, joka niiden palauttamisesta aiheutuu.

45. Kantaja väittää tosin, että väärinkäytösriski on niin vähäinen nyt esillä olevassa yksittäisessä tilanteessa (muun muassa sen käyttämän poikkeuksellisen vähittäismyyntihinnan, merkkien katoamisen jälkeen tapahtuneen hintojen nousun ja euron käyttöönoton jälkeen tapahtuneen hintojen muuntamisen vuoksi), että olisi suhteetonta kokonaan kieltää kadonneita veromerkkejä haettaessa maksettujen määrien palauttaminen tai korvaaminen.

46. Muistutan tältä osin, että kaikilla niillä kansallisilla viranomaisilla, joiden tehtäviin kuuluu yhteisön oikeuden soveltaminen, on velvollisuus noudattaa yhteisön oikeuden yleisiä periaatteita. [13] On katsottu, että "suhteellisuusperiaatteen on yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneessa oikeuskäytännössä katsottu kuuluvan yhteisön oikeuden yleisiin periaatteisiin". [14] Jäsenvaltioiden on siis noudatettava sitä, kun ne panevat täytäntöön yhteisön lainsäädäntöä. [15] Sen selvittämiseksi, onko valmisteveroina maksettujen määrien palauttamista tai korvaamista koskeva Alankomaiden järjestelmä, joka on tämän ennakkoratkaisukysymyksen kohteena, suhteellisuusperiaatteen mukainen, on tutkittava, sopivatko tällä järjestelmällä

12 – Ks. valmisteverodirektiivin 21 artiklan 2 kohdan toinen alakohta, sellaisena kuin se on muutettuna 22 päivänä joulukuuta 1994 annetulla neuvoston direktiivillä 94/74/EY (EYVL L 365, s. 46), jonka mukaan "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".

13 – Ks. esimerkiksi asia 316/86, Krücken, tuomio 22.4.1988 (Kok. 1988, s. 2213, 22 kohta) ja asia 230/78, Eridania, tuomio 27.9.1979 (Kok. 1979, s. 2749, Kok. Ep. IV, s. 547, 31 kohta).

14 – Asia 265/87, Schräder, tuomio 11.7.1989 (Kok. 1989, s. 2263, Kok. Ep. X, s. 109, 21 kohta) ja uudemmasta oikeuskäytännöstä yhdistetyt asiat C-96/03 ja C-97/03, Tempelman ja van Schaijk, tuomio 10.3.2005 (Kok. 2005, s. I-1895, 47 kohta).

15 – Ks. vastaavasti asia C-107/97, Rombi ja Arkopharma, tuomio 18.5.2000 (Kok. 2000, s. I-3367, 65 kohta) ja asia C-62/00, Marks & Spencer, tuomio 11.7.2002 (Kok. 2002, s. I-6325, 44 kohta).

käyttöönotetut keinot sillä tavoitellun päämäärän toteuttamiseen ja mennäänkö niillä pidemmälle kuin sen saavuttamiseksi on tarpeen. [16]

47. Alankomaiden palauttamisjärjestelmä on tässä suhteessa sopiva keino merkkien katoamisen ja niiden myöhempään vilpilliseen käyttöön liittyvän vaaran estämistä koskevan tavoitteen toteuttamiseksi, sillä siinä otetaan huomioon van Landewijckin asema henkilönä, jolla on parhaat mahdollisuudet valvoa näitä merkkejä. Toisaalta tällä järjestelmällä ei mennä pidemmälle kuin on tarpeen sillä tavoiteltujen päämäärien saavuttamiseksi. Tilanne olisi toinen, jos siinä ei säädettäisi minkäänlaisesta palauttamis- tai korvausmahdollisuudesta silloin, kun merkit ovat ylivoimaisen esteen vuoksi tai onnettomuudessa tuhoutuneet tai tulleet lopullisesti käyttökelvottomiksi. Täten minusta näyttää siltä, että Alankomaiden järjestelmä, joka koskee valmisteveromäärien palauttamista tai korvaamista silloin kun veromerkit ovat kadonneet, on hyvinkin yhteensoveltuva yhteisön oikeuden yleisten periaatteiden ja erityisesti suhteellisuusperiaatteen kanssa.

48. Ehdotan siis, että yhteisöjen tuomioistuin vastaisi kansallisen tuomioistuimen esittämään ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen siten, että direktiivin 92/12/ETY säännökset eivät estä sitä, että jäsenvaltiot soveltavat sellaista lainsäädäntöä, jonka nojalla ne asettavat taloudellisen vastuun veromerkkien katoamisesta veromerkkien hakijoille ja niiden vastaanottajille ja jonka mukaisesti kyseisillä valtioilla ei ole velvollisuutta palauttaa tai korvata veromerkkien hakemisajankohtana maksettujen valmisteverojen määrää nyt esillä olevassa asiassa tarkoitetun kaltaisissa olosuhteissa. Tämä lainsäädäntö on myös suhteellisuusperiaatteen mukainen.

B *Arvonlisäveroa koskeva kysymys*

49. Arvonlisäverolain 28 §:ssä säädetään tupakkavalmisteista kannettavan arvonlisäveron kantotavasta, joka on samanlainen kuin valmisteveroihin sovellettava tapa, toisin sanoen vero kannetaan yhdessä ainoassa vaiheessa silloin, kun valmisteveron alaiset tuotteet siirretään pois varastosta (tai maahantuonnin tai yhteisöhankinnan yhteydessä). Hakijan pitää maksaa arvonlisäveron, kuten valmisteverojenkin, määrä yhdellä kertaa ja ilman ennakkovähennysoikeutta silloin, kun hän ottaa valmisteveromerkit vastaan.

50. Tuo järjestelmä on (kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu) erityisjärjestelmä, jolla poiketaan kuudennella direktiivillä käyttöön otetusta normaalista, yhteisön oikeuden mukaisesta arvonlisäveron kantojärjestelmästä. Sen mukaan arvonlisävero olisi kannettava tupakkavalmisteiden luovuttamishetkellä. Tällaisella poikkeusjärjestelmällä pyritään yhtäältä yksinkertaistamaan arvonlisäveron kantamista, koska se kannetaan tupakkavalmisteiden myyntiket-

16 – Ks. asia C-339/92, ADM Ölmühlen, tuomio 7.12.1993 (Kok. 1993, s. I-6473, 15 kohta) ja em. asia Tempelman ja van Schaijk, tuomion 47 kohta.

jun yhdessä ainoassa vaiheessa, kun tuotteet siirretään pois varastosta tai tuodaan maahan valmisteveroja koskevan järjestelmän mukaisesti, ja toisaalta sillä taistellaan vilpillistä menettelyä vastaan, koska vähittäiskauppa ei enää osallistu veronkantomenettelyyn.

51. Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyn toisen kysymyksen a ja b kohta koskevat nimenomaan arvonlisäverolain 28 §:n soveltamiseen liittyvää ongelmaa, joka aiheutuu siitä, että tuossa pykälässä käyttöön otettua erityistä arvonlisäveron kantamisjärjestelmää ei ole ilmoitettu komissiolle kuudennen direktiivin 27 artiklan 5 kohdassa, sellaisena kuin se on muutettuna yhdeksännellä direktiivillä, säädetyssä määräajassa, toisin sanoen viimeistään 1.1.1979.

1. Toisen kysymyksen a kohta

52. Ensimmäiseksi on kysyttävä, mitä seurauksia aiheutuu siitä, että kyseinen järjestelmä on ilmoitettu komissiolle myöhässä vasta 12.6.1979.

53. Kantajan mukaan siitä, että poikkeustoimenpide on jätetty ilmoittamatta säädetyssä määräajassa, pitäisi aiheutua samat seuraukset kuin ilmoittamatta jättämisestä. Tuo poikkeusjärjestelmä olisi siis lainvastainen, eikä sitä voitaisi soveltaa tuohon virheeseen vetoaviin yksityishenkilöihin. Sillä seikalla, että Alankomaiden kuningaskunta on tosiasiallisesti ilmoittanut tuon poikkeusjärjestelmän komissiolle melkein kuusi kuukautta määräajan päättymisen jälkeen, ei kantajan mukaan ole tässä suhteessa merkitystä. En yhdy tähän näkemykseen.

54. Kuudennen direktiivin 27 artiklan 5 kohdassa ei säädetä ehdottomasta seuraamuksesta, jota sovellettaisiin, jos siinä asetettu määräaika ylitetään. Näin ollen on tarkasteltava yhtäältä sitä, minkälainen päätös kyseisen määräajan kuluessa on tehtävä ja mikä on sen tarkoitus, ja toisaalta sitä, mikä on sen adressaatin tilanne, jonka etuja on loukattu.[17]

55. Yhdyn Alankomaiden hallituksen ja komission näkemykseen, jonka mukaan kyseinen määräaika on pelkkä ohjeellinen määräaika. Tällaisen ilmoittamisen tarkoituksena ei ole komission hyväksynnän saaminen vaan pelkästään se, että se voisi arvioida näitä toimenpiteitä. Kun ilmoittaminen on tosiasiallisesti tapahtunut ja kun komissio on siis kyennyt arvioimaan kyseiset poikkeustoimenpiteet ja ilmoittamaan mielipiteensä niistä (minkä se on tehnyt huomauttamatta mistään niistä koskevasta ongelmasta), näiden toimenpiteiden soveltа-

17 – Ks. analogisesti asia 349/85, Tanska v. komissio, tuomio 27.1.1988 (Kok. 1988, s. 169, 19 kohta), jossa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että "koska tuon määräajan noudattamatta jättämiseen ei liity minkäänlaista seuraamusta ja kun otetaan huomioon, että tilinpäätösten tarkastamista ja hyväksymistä koskevan päätöksen olennaisena tavoitteena on varmistaa, että kansalliset viranomaiset ovat menetelleet yhteisön sääntöjen mukaisesti menoja hyväksyessään, tuota määräaikaa on pidettävä vain ohjeellisena määräaikana, jäsenvaltion etujen loukkaamisesta aiheutuvin varauksin".

mista ei voida asettaa kyseenalaiseksi. Asian laita on toisin, jos komissio ei ole ilmoittanut mielipidettään tuosta toimenpiteestä.

56. On tosin selvää, että poikkeustoimenpide, jota ei 27 artiklan 5 kohdan mukaisesti ole ilmoitettu komissiolle, ei voi pysyä voimassa. Kuten kantaja huomautuksissaan muistuttaa, asiassa komissio vastaan Saksa 27.10.1992 annetussa tuomiossa on todettu, [18] että "vaikka kuudennen direktiivin 27 artiklan 5 kohta mahdollistaakin sen, että jäsenvaltiot pitävät voimassa ne erityiset poikkeukselliset yksinkertaistamistoimet, joita ne sovelsivat 1.1.1977, tätä mahdollisuutta voidaan käyttää vain tiettyjen edellytysten, kuten sen että nämä toimenpiteet on ilmoitettu komissiolle ennen 1.1.1978, täyttyessä". [19]

57. Tuo oikeuskäytäntö ei kuitenkaan koske nyt käsittelemääni tarkempaa kysymystä eli sitä, millaisia seurauksia tarkkaan ottaen aiheutuu siitä, että ilmoittaminen tapahtuu tosiasiallisesti määräajan päätyttyä. Tältä osin on todettava, että tuollainen säädetyn määräajan ylittäminen ei voi olla aiheuttamatta seurauksia viivästyneelle hallitukselle, sillä muutoin sille olisi kyseisen toimenpiteen soveltamisen kannalta samantekevää, ilmoittaako se kyseisen toimenpiteen ennen 1.1.1979 vai kuukausien tai ehkä vuosien kuluttua. Määräajan tällaisesta ylittämisestä seuraa siis, että poikkeustoimenpidettä ei voida soveltaa tai että siihen ei voida vedota verovelvollista vastaan määräajan päättymisen ja ilmoittamista seuranneen sen ajankohdan välisenä aikana, jona komissio ilmaisee mielipiteensä kyseisestä toimenpiteestä eikä pidä sitä ongelmallisena.

58. Ehdotan siis, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa toisen kysymyksen a kohtaan siten, että kuudennen direktiivin 27 artiklan 5 kohdassa säädetään ohjeellisesta määräajasta eikä sitä pidä tulkita siten, että erityinen veronkantotapa voitaisiin yksityishenkilön aloitteesta todeta sellaiseksi, ettei sitä voida soveltaa, siitä syystä, että määräaika, jossa jäsenvaltioiden on ilmoitettava komissiolle tällaisen kantotavan olemassaolosta, on ylitetty, jos komissiolla on ollut tosiasiallinen mahdollisuus arvioida kyseinen kantotapa ja ilmaista siitä mielipiteensä.

2. Toisen kysymyksen b kohta

59. Vaikka ilmoittamisen myöhästyminen ei aiheutakaan sitä, että tupakkavalmisteita koskevan arvonlisäveron sellaista erityistä kantotapaa, jonka Alankomaiden kuningaskunta on ilmoittanut, ei voitaisi soveltaa, ja vaikka komissio ei olekaan pitänyt sitä ongelmallisena, asiassa on kuitenkin tutkittava, onko tuo poikkeusjärjestelmä yhteensoveltuva kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa säädettyjen vaatimusten kanssa.

18 - Asia C-74/91 (Kok. 1992, s. I-5437, 21 kohta).

19 - Vastaavasti ks. asia 5/84, Direct Cosmetics, tuomio 13.2.1985 (Kok. 1985, s. 617, 22 kohta) ja asia C-97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991 (Kok. 1991, s. I-3795, 33 kohta), jossa todetaan, että "koska poikkeustoimenpidettä ei ole toteutettu 27 artiklan, jossa asetetaan jäsenvaltioille ilmoittamisvelvollisuus, mukaisesti, kansalliset veroviranomaiset eivät voi verovelvollista vastaan vedota sellaiseen säännökseen, jolla poiketaan kuudennen direktiivin järjestelmästä".

60. Kuudennen direktiivin 27 artiklan 5 kohdassa säädetään nimittäin, että arvonlisäveron kannon yksinkertaistamiseksi tarkoitettujen toimenpiteiden on oltava saman artiklan 1 kohdan edellytysten mukaisia. Ne "saavat vaikuttaa ainoastaan vähäisessä määrin lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavan veron määrään".

61. Kiistatonta on, että kantotavalla, jossa koko arvonlisävero kannetaan veromerkeillä, yksinkertaistetaan tupakkavalmisteista maksettavan arvonlisäveron kantamista, sillä kantaminen tapahtuu yhdessä ainoassa vaiheessa. Lisäksi arvonlisävero lasketaan kuluttajahinnan perusteella. Näin ollen, kuten komissio huomautuksissaan toteaa, kyseinen kantotapa merkitsee sitä, että maksettavan arvonlisäveron määrä riippuu valmisteiden hinnasta niiden kulutusvaiheessa, kuten 27 artiklan 1 kohdassa edellytetään. Tästä arvonlisäveron poikkeuksellisesta kantojärjestelmästä, jossa on pakko käyttää valmisteveromerkkejä, ja kiellosta myydä tupakkavalmisteita kuluttajille veromerkkeihin merkitystä hinnasta eroavaan hintaan seuraa, että maksetun veron määrä pysyy lähtökohtaisesti tarkkaan suhteellisena osuutena valmistetun tupakan vähittäismyyntihinnasta niiden liiketoimien lukumäärästä riippumatta, jotka tapahtuvat tupakkavalmisteiden valmistus- ja jakeluprosessin aikana. Tällä järjestelmällä ei jätetä noudattamatta kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa säädettyjä edellytyksiä.

62. Kansallinen tuomioistuin huomauttaa kuitenkin, että esimerkiksi tilanteessa, jossa tuotteet jäävät myymättä tai ne katoavat väliportaan kaupassa tai vähittäiskaupassa tai jossa tupakkavalmisteet myydään (säännönvastaisesti) veromerkeissä ilmoitetusta poikkeavaan vähittäismyyntihintaan, yhteensoveltuvuus 27 artiklan 1 kohdan lopussa säädetyn erityisen edellytyksen kanssa herättää epäilyksiä. Näissä poikkeuksellisissa tilanteissa valmistajalla voi nimittäin olla velvollisuus maksaa arvonlisäveroa enemmän kuin sillä olisi velvollisuus maksaa, jos kuudennella direktiivillä käyttöön otettua normaalia arvonlisäveron yhteisön kantojärjestelmää sovellettaisiin. Tämän vuoksi voidaan perustellusti kysyä, mikä vaikutus tällaisella poikkeusjärjestelmällä on lopullisessa kulutusvaiheessa maksettavan veron määrään ja eikö sillä todellakin mennä pidemmälle kuin tavoitellut päämäärät, nimittäin veronkannon yksinkertaistaminen ja petosten, veronkierron ja väärinkäytösten vastainen taistelu, edellyttävät.

63. Mielestäni tarkastelua ei tässä suhteessa voida perustaa selvästi poikkeuksellisiin olosuhteisiin, kuten tilanteeseen, jossa tupakkavalmisteet jäävät myymättä tai jossa tupakkavalmisteiden vähittäiskaupassa menetellään lainvastaisesti käyttämällä veromerkeissä ilmoitetusta vähittäishinnasta eroavaa hintaa, sen päätelmän tekemiseksi, että sellainen arvonlisäveron kantojärjestelmä, jossa vero kannetaan veromerkeillä yhdessä ainoassa vaiheessa samanaikaisesti valmisteveron kanssa, on yleisesti vastoin 27 artiklan 1 kohdassa säädettyä edellytystä, jonka mukaan kyseiset yksinkertaistamistoimenpiteet "saavat vaikuttaa ainoastaan vähäisessä

määrin lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavan veron määrään". Myöskin on muistutettava, etteivät kaikenlaiset eroavuudet tee poikkeusjärjestelmästä yhteensoveltumatonta 27 artiklan 1 kohdan kanssa, vaan ainoastaan sellaiset eroavuudet, jotka eivät ole vähäpätöisiä. Alankomaiden poikkeusjärjestelmän aiheuttamien mahdollisten eroavuuksien poikkeuksellisuus ja se seikka, ettei niitä esiinny yleisesti ja systemaattisesti, ovat osoitus siitä, että eroavuudet eivät yhdessä aiheuta enemmän kuin vähäpätöisiä muutoksia lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavan veron määrään.

64. Lisäksi on huomautettava, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 27 artiklan 5 kohdassa tarkoitetuilla kansallisilla poikkeustoimenpiteillä, joilla pyritään veronkannon yksinkertaistamiseen tai veropetosten ja veronkierron estämiseen, "voidaan lähtökohtaisesti poiketa kuudennen direktiivin 11 artiklassa tarkoitetusta arvonlisäveron perusteesta vain sellaisissa rajoissa, jotka ovat ehdottomasti tarpeen tuon tavoitteen saavuttamiseksi". [20] Sallittuja ovat vain sellaiset toimenpiteet, jotka ovat "tarpeellisia ja soveltuvia niillä tavoitellun erityisen päämäärän saavuttamisen kannalta ja [jotka haittaavat] mahdollisimman vähän kuudennen direktiivin tavoitteiden ja periaatteiden toteutumista". [21]

65. Kyseisen poikkeusjärjestelmän, jossa arvonlisävero kannetaan veromerkeillä, tavoitteena on myötävaikuttaa veronkannon yksinkertaistamiseen ja estää veropetoksia ja veronkiertoa. Kun sitä tarkastellaan kokonaisuutena, sillä pyritään tähän tavoitteeseen menemättä pidemmälle kuin sen kannalta on tarpeellista eikä sillä huomattavasti haitata kuudennen direktiivin tavoitteiden toteutumista.

66. Ehdotan siis, että yhteisöjen tuomioistuin vastaisi kansallisen tuomioistuimen esittämään kolmanteen kysymykseen siten, että kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 ja 5 kohtaa on tulkittava siten, että arvonlisäverolain 28 §:llä käyttöön otetun kaltainen tupakkavalmisteista kannettavan arvonlisäveron erityinen kantamistapa soveltuu yhteen siinä säädettyjen edellytysten kanssa eikä sillä kokonaisuutena tarkasteltuna mennä pidemmälle kuin on tarpeen veronkannon yksinkertaistamiseksi ja veropetosten ja veronkierron estämiseksi.

3. Toisen kysymyksen c kohta

67. Suhteessa edelliseen kysymykseen tässä Hoge Raadin esittämässä viimeisessä kysymyksessä kysytään tarkemmin ottaen, onko kuudennen direktiivin ja erityisesti sen 27 artiklan 1 ja 5 kohdan kanssa yhteensoveltuva sellaisten arvonlisäveromäärien

20 - Asia 324/82, komissio v. Belgia, tuomio 10.4.1984 (Kok. 1984, s. 1861, 29 kohta); asia C-63/96, Skripalle, tuomio 29.5.1997 (Kok. 1997, s. I-2847, 24 kohta) ja em. asia British American Tobacco ja Newman Shipping, tuomion 44 kohta.

21 - Yhdistetyt asiat C-177/99 ja C-181/99, Ampafrance ja Sanofi, tuomio 19.9.2000 (Kok. 2000, s. I-7013, 43 kohta) ja asia C-17/01, Sudholz, tuomio 29.4.2004 (Kok. 2004, s. I-4271, 46 kohta).

palauttamis- tai korvausjärjestelmä, jotka on maksettu sellaisten veromerkkien saamiseksi, jotka ovat kadonneet ensimmäisessä kysymyksessä kuvatuissa olosuhteissa.

68. Samalla tavoin kuin tarkastelussa, jotka olen tehnyt kansallisen tuomioistuimen esittämästä ensimmäisestä kysymyksestä, sillä seikalla, että veromerkeillä on oma, niille ominainen arvonsa ja että niiden katoamisesta aiheutuu todellinen vaara siitä, että niitä käytetään vilpillisesti, on keskeinen asema myös tähän viimeiseen kysymykseen vastattaessa. Kuten kahta edellistä kysymystä tarkasteltaessa on todettu, yhteisön oikeuden vastaista ei nyt esillä olevassa asiassa ole se, että tupakkavalmisteista kannettava arvonlisävero kannetaan veromerkeillä. Koska näillä merkeillä on niille ominaisten ominaispiirteiden ja niissä olevien merkintöjen vuoksi jo mainittu oma ominainen arvonsa, on ymmärrettävää, että niiden katoamisriskin jakamista koskeva järjestelmä perustuu periaatteeseen, jonka mukaan siitä vastuussa on veromerkkien hakija, joka on vastaanottanut veromerkit itse tai jonkun muun hänen lukuunsa ja nimissään toimineen henkilön välityksellä, koska hänellä on parhaat mahdollisuudet valvoa kyseisiä arvopapereita.

69. Tuollaisen veromerkkien katoamisriskiä koskevan säännön soveltaminen nyt esillä olevan asian olosuhteissa aiheuttaa tietysti erittäin ankaria taloudellisia seurauksia van Landewijckin kaltaiselle taloudelliselle toimijalle, joka on kadottanut veromerkit ilman omaa syytään. Tällaista riskinjakosääntöä, jonka mukaan riskin kantaa veromerkkien vastaanottaja, jonka tosiasiallisessa määräysvallassa ne ovat, on kuitenkin pidettävä yleisenä ja abstraktina sääntönä. Se, että riskin kantavalle osapuolelle aiheutuu ankaria taloudellisia seurauksia, on looginen seuraus tavaroiden katoamisriskin jakamissäännöistä liike-elämässä. Tämä ei voi tarkoittaa sitä, että tällainen yleinen sääntö olisi kuudennen direktiivin ja erityisesti sen 27 artiklan 1 ja 5 kohdan vastainen.

70. Siltä osin kuin nyt esillä olevassa järjestelmässä säädetään, että kadonneita, mutta ei tuhottuja, veromerkkejä ei korvata, se voi käytännössä tosin aiheuttaa tilanteita, joissa arvonlisävero kannetaan kahteen kertaan samoista tupakkavalmisteista. Tällainen järjestelmä on kuitenkin perusteltu pääasiallisesti samoista syistä, jotka on esitetty ensimmäiseen kysymykseen vastattaessa. Näin ollen tämä veromerkkien katoamisesta ja niiden mahdollisesta myöhemmästä vilpillisestä käytöstä aiheutuvan riskin jakamisjärjestelmä on sekin perusteltu, koska "veropetosten, veronkierron ja muiden väärinkäytösten estäminen on päämäärä, joka on kuudennessa direktiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan". [22]

71. Vielä on jäljellä viimeinen kysymys. Komission ja kantajan mielestä edellä mai-

22 – Yhdistetyt asiat C-487/01 ja C-7/02, Gemeente Leusden ja Holin Groep, tuomio 29.4.2004 (Kok. 2004 s. I-5337, 76 kohta).

nitussa asiassa British American Tobacco ja Newman Shipping annettu tuomio on merkityksellinen nyt esillä olevaa asiaa tarkasteltaessa ja sen nojalla toisen kysymyksen c kohtaan voitaisiin vastata myöntävästi. Koska yhteisöjen tuomioistuin on tuossa tuomiossa katsonut, että tupakkavalmisteiden varkaus varastosta ei ole kuudennessa direktiivissä tarkoitettu tavaroiden luovutus, komissio ja kantaja väittävät, että näin on a fortiori silloin kun näille samoille valmisteille tarkoitetut veromerkit katoavat tai varastetaan.

72. En yhdy tähän näkemykseen. Edellä mainitussa asiassa British American Tobacco ja Newman Shipping kyseessä olleesta Belgian lainsäädännöstä seurasi, että tupakkavalmisteiden varkautta pidettiin kuudennessa direktiivissä tarkoitettuna verotettavana tapahtumana. Yhteisöjen tuomioistuin totesi tältä osin, että jäsenvaltio ei voi lisätä valmisteveron alaisten tuotteiden varkautta kuudennessa direktiivissä säädettyjen verotettavien tapahtumien ryhmiin. [23]

73. Tosiasiallinen tilanne ja kyseinen Alankomaiden lainsäädäntö ovat nyt esillä olevassa asiassa täysin toisenlaisia kuin edellä mainitussa asiassa British American Tobacco ja Newman Shipping. Tässä viimeksi mainitussa asiassa keskustelujen kohteena ollutta poikkeustoimenpidettä ei voitu perustella logiikalla, jonka mukaan tupakkavalmisteiden omistajaa olisi kannustettava valvomaan näitä valmisteita. Se olisi ollut täysin liioiteltua sellaiseen omistajaan nähden, joka, ainakaan jollei hän ole vilpillisesti osallistunut varkauteen, yrittää luonnollisesti välttää tupakkavalmisteidensa menettämisen, mikä riittää laajasti kannustamaan häntä valvomaan kyseisiä tuotteita. Veromerkkien katoamistapauksessa sitä vastoin, jollei olemassa ole nyt esillä olevaa, Alankomaiden hallituksen käyttöönottamaa sääntöä, jonka mukaan veromerkkien vastaanottaja on siitä vastuussa, veromerkkien vastaanottajaa ei tosiasiallisesti kannustettaisi valvomaan niitä, jos veromerkkien mahdollinen katoaminen ilman että ne tuhottaisiin antaisi helposti aiheen niitä ostettaessa maksettujen määrien palauttamiseen tai korvaamiseen. Tämän eron avulla voidaan hylätä väite, jonka mukaan edellä mainitussa asiassa British American Tobacco ja Newman Shipping annetusta tuomiosta seuraisi a fortiori, että van Landewijckillä on nyt esillä olevassa asiassa oltava oikeus arvonlisäverona maksettujen määrien palautukseen tai korvaukseen.

74. Minusta näyttää siis siltä, että yhteisöjen tuomioistuimen olisi vastattava toisen kysymyksen c kohtaan siten, että maksettavan arvonlisäveron määrää vastaavista valmisteveromerkeistä maksettujen määrien palauttamisvelvollisuuden puuttuminen on nyt esillä olevan asian olosuhteissa yhteensoveltuva kuudennen direktiivin ja erityisesti sen 27 artiklan 1 ja 5 kohdan kanssa.

23 - Ks. tämän tuomion 42 ja 48 kohta.

III Ratkaisuehdotus

75. Näin esitettyjen seikkojen nojalla ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaisi Hoge Raadin esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

1) Valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25 päivänä helmikuuta 1992 annetun neuvoston direktiivin 92/12/ETY säännökset eivät estä sitä, että jäsenvaltiot soveltavat sellaista lainsäädäntöä, jonka nojalla ne asettavat taloudellisen vastuun veromerkkien katoamisesta veromerkkien hakijoille ja niiden vastaanottajille ja jonka mukaisesti kyseisillä valtioilla ei ole velvollisuutta palauttaa tai korvata veromerkkien hakemisajankohtana maksettujen valmisteverojen määrää nyt esillä olevassa asiassa tarkoitetun kaltaisissa olosuhteissa. Tämä lainsäädäntö on myös suhteellisuusperiaatteen mukainen.

2) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 27 artiklan 5 kohdassa säädetään ohjeellisesta määräajasta, ja sitä on siis tulkittava siten, ettei erityistä veronkantotapaa voida yksityishenkilön aloitteesta todeta sellaiseksi, ettei sitä voida soveltaa siitä syystä, että määräaika, jossa jäsenvaltioiden on ilmoitettava komissiolle tällaisen erityisen kantotavan olemassaolosta, on ylitetty, jos komissiolla on ollut tosiasiallinen mahdollisuus arvioida kyseinen kantotapa ja ilmaista siitä mielipiteensä.

3) Kuudennen direktiivin 77/388 27 artiklan 1 ja 5 kohtaa on tulkittava siten, että arvonlisäverolain 28 §:llä käyttöön otetun kaltainen tupakkavalmisteista kannettavan arvonlisäveron erityinen kantamistapa soveltuu yhteen siinä säädettyjen edellytysten kanssa eikä sillä kaiken kaikkiaan mennä pidemmälle kuin on tarpeen ja oikeasuhteista veronkannon yksinkertaistamiseksi ja veropetosten ja veronkierron estämiseksi.

4) Maksettavan arvonlisäveron määrää vastaavista valmisteveromerkeistä maksettujen määrien palauttamisvelvollisuuden puuttuminen on nyt esillä olevan asian olosuhteissa yhteensoveltuva kuudennen direktiivin ja erityisesti sen 27 artiklan 1 ja 5 kohdan kanssa.