Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kymmenes jaosto)

9 päivänä kesäkuuta 2022 *

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Valmisteverot – Direktiivi 2008/118/EY – 11 artikla – Kulutukseen luovutettuihin valmisteveron alaisiin tavaroihin sovellettavien valmisteverojen palautus – Direktiivi 2011/64/EU – 17 artiklan ensimmäisen kohdan b alakohta – Viranomaisten valvonnassa hävitettyä tupakkaa koskevien veromerkkien avulla maksetun valmisteveron palauttaminen – Jäsenvaltioiden velvollisuus ottaa käyttöön lainsäädäntö, jossa säädetään kulutukseen luovutettua ja tulliviranomaisten valvonnassa hävitettyä tupakkaa koskevan valmisteveron palauttamisesta – Tällaisen velvollisuuden puuttuminen

Asiassa C-55/21,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Varhoven administrativen sad (ylin hallintotuomioistuin, Bulgaria) on esittänyt 6.1.2021 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 28.1.2021, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Direktor na Agentsia ”Mitnitsi”

vastaan

”IMPERIAL TOBACCO BULGARIA” EOOD,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kymmenes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja I. Jarukaitis sekä tuomarit M. Ilešič (esittelevä tuomari) ja Z. Csehi,

julkisasiamies: P. Pikamäe,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Direktor na Agentsia ”Mitnitsi”, edustajanaan P. Tonev,

– ”IMPERIAL TOBACCO BULGARIA” EOOD, edustajinaan T. Nenov ja D. Vuchkov, advokati,

* Oikeudenkäyntikieli: bulgaria.

– Bulgarian hallitus, asiamiehinään M. Georgieva ja L. Zaharieva,

– Puolan hallitus, asiamiehenään B. Majczyna,

– Euroopan komissio, asiamiehinään V. Bozhilova ja C. Perrin,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/118/EY (EUVL 2009, L 9, s. 12) 11 artiklan ja valmistettuun tupakkaan sovellettavan valmisteveron rakenteesta ja verokannoista 21.6.2011 annetun neuvoston direktiivin 2011/64/EU (EUVL 2011, L 176, s. 24) 17 artiklan ensimmäisen kohdan b alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Direktor na Agentsia ”Mitnitsi” (Bulgarian tulliviraston johtaja, jäljempänä tulliviraston johtaja) ja Bulgariaan sijoittautunut ”IMPERIAL TOBACCO BULGARIA” EOOD (jäljempänä Imperial) ja jossa on kyse valmisteveron palautuksesta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Direktiivi 2008/118

3 Direktiivin 2008/118 johdanto-osan 8, 9 ja 31 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”(8) Koska sisämarkkinoiden toimivuuden kannalta on tarpeen, että valmisteveron käsite ja valmisteverosaatavan syntymistä koskevat edellytykset ovat samat kaikissa jäsenvaltioissa, on tarpeen selventää [unionin] tasolla, milloin valmisteveron alaiset tavarat luovutetaan kulutukseen ja kuka on velvollinen maksamaan valmisteveron.

(9) Koska valmistevero on tiettyjen tavaroiden kulutuksesta kannettava vero, sitä ei saisi kantaa sellaisista valmisteveron alaisista tavaroista, jotka ovat tietyissä olosuhteissa tuhoutuneet tai jotka on lopullisesti menetetty.

– –

(31) Jäsenvaltioiden pitäisi voida edellyttää, että kulutukseen luovutetuissa tavaroissa on veromerkki – –. Näiden merkkien käyttö ei kuitenkaan saisi haitata millään tavoin [unionin] sisäistä kauppaa.

Koska tällaisten merkkien käytön ei pitäisi aiheuttaa kaksinkertaista verotusta, olisi selvennettävä, että merkit antaneen jäsenvaltion on palautettava, peruttava tai vapautettava merkkien hankkimiseksi maksetut määrät tai annetut vakuudet, jos valmisteverosaatava on syntynyt ja kannettu toisessa jäsenvaltiossa.

Tällaisen merkin myöntäneen jäsenvaltion on väärinkäytösten estämiseksi voitava kuitenkin edellyttää, että maksettujen määrien tai annettujen vakuuksien palauttamiseksi, perumiseksi tai vapauttamiseksi on esitettävä todisteet siitä, että merkit on poistettu tai tuhottu.”

4 Kyseisen direktiivin 1 artiklan 1 kohta kuuluu seuraavasti:

”Tässä direktiivissä vahvistetaan yleinen järjestelmä, joka koskee seuraavien tavaroiden (jäljempänä ’valmisteveron alaiset tavarat’) kulutuksesta välittömästi tai välillisesti kannettavaa valmisteveroa:

– –

c) [muista valmistetun tupakan kulutukseen kohdistuvista veroista kuin liikevaihtoveroista 27.11.1995 annetun neuvoston direktiivin 95/59/EY (EYVL 1995, L 291, s. 40), savukkeiden verojen lähentämisestä 19.10.1992 annetun neuvoston direktiivin 92/79/ETY (EYVL 1992, L 316, s. 8) ja muun valmistetun tupakan kuin savukkeiden verojen lähentämisestä 19.10.1992 annetun neuvoston direktiivin 92/80/ETY (EYVL 1992, L 316, s. 10)] soveltamisalaan kuuluva valmistettu tupakka.”

5 Direktiivin 2008/118 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Valmisteveron alaisista tavaroista kannetaan valmistevero silloin kun:

a) ne tuotetaan [unionin] alueella – –;

b) ne tuodaan [unionin] alueelle.”

6 Kyseisen direktiivin 4 artikla kuuluu seuraavasti:

”Tässä direktiivissä ja sen täytäntöönpanosäännöksissä tarkoitetaan:

1) ’valtuutetulla varastonpitäjällä’ luonnollista henkilöä tai oikeushenkilöä, jonka jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset ovat valtuuttaneet ansiotoiminnassaan verottomassa varastossa tuottamaan, jalostamaan, pitämään hallussaan, vastaanottamaan tai sieltä lähettämään valmisteveron alaisia tavaroita väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä;

– –

7) ’väliaikaisen verottomuuden järjestelmällä’ verojärjestelmää, jota sovelletaan tullisuspensiomenettelyyn tai -järjestelmään kuulumattomien valmisteveron alaisten tavaroiden tuotantoon, jalostukseen, hallussapitoon tai siirtoon väliaikaisesti valmisteverottomina;

– –

11) ’verottomalla varastolla’ paikkaa, jossa valtuutettu varastonpitäjä ansiotoiminnassaan tuottaa, jalostaa, pitää hallussaan taikka vastaanottaa tai josta tämä lähettää valmisteveron alaisia tavaroita väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä sen jäsenvaltion, jossa veroton varasto sijaitsee, toimivaltaisten viranomaisten vahvistamin edellytyksin.”

7 Kyseisen direktiivin II lukuun, jonka otsikko on ”Verosaatavan syntyminen, valmisteveron palautus ja vapautus valmisteverosta", sisältyy kolme jaksoa. Direktiivin 1 jaksoon, jonka otsikko on ”Verosaatavan syntymisen aika ja paikka”, sisältyvät kyseisen direktiivin 7–10 artikla.

8 Mainitun direktiivin 7 artikla kuuluu seuraavasti:

”1. Valmisteverosaatava syntyy siinä jäsenvaltiossa ja sinä ajankohtana, jossa ja jolloin tavarat luovutetaan kulutukseen.

2. Tätä direktiiviä sovellettaessa kulutukseen luovutuksena pidetään:

a) valmisteveron alaisten tavaroiden poistumista, sääntöjenvastainen poistuminen mukaan lukien, väliaikaisen verottomuuden järjestelmästä;

– –

4. Väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä olevien valmisteveron alaisten tavaroiden täydellisen tuhoutumisen tai lopullisen menettämisen, joka on tapahtunut tavaroiden luonteesta johtuvan syyn, ennalta-arvaamattoman tapahtuman tai ylivoimaisen esteen seurauksena taikka jäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten luvan perusteella, ei katsota olevan kulutukseen luovuttamista.

Tätä direktiiviä sovellettaessa tavaroita pidetään täydellisesti tuhoutuneina tai lopullisesti menetettyinä, kun niitä ei ole enää mahdollista käyttää valmisteveron alaisina tavaroina.

Kyseisten valmisteveron alaisten tavaroiden täydellinen tuhoutuminen tai lopullinen menettäminen on näytettävä toteen sen jäsenvaltion toimivaltaisia viranomaisia tyydyttävällä tavalla, jossa tavarat tuhoutuivat täydellisesti tai ne menetettiin lopullisesti tai, jos ei ole mahdollista määrittää, missä menettäminen tapahtui, sen jäsenvaltion toimivaltaisia viranomaisia tyydyttävällä tavalla, jossa se havaittiin.

5. Kunkin jäsenvaltion on vahvistettava omat sääntönsä ja edellytyksensä, joiden mukaisesti 4 kohdassa tarkoitetut menetykset määritetään.”

9 Direktiivin 2008/118 2 jaksossa, jonka otsikko on ”Palautus ja peruutus”, olevassa 11 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Sen jäsenvaltion, jossa tavarat luovutettiin kulutukseen, toimivaltaiset viranomaiset voivat – – 1 artiklassa tarkoitetuissa direktiiveissä säädettyjen tapausten lisäksi asianomaisen henkilön pyynnöstä palauttaa tai peruuttaa kulutukseen luovutettujen valmisteveron alaisten tavaroiden valmisteveron tietyissä jäsenvaltioiden määräämissä tilanteissa ja niiden edellytysten mukaisesti, jotka jäsenvaltiot säätävät veron kiertämisen tai väärinkäytösten estämiseksi.

– –”

10 Kyseisen direktiivin 15 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Valmisteveron alaisten tavaroiden, joista valmisteveroa ei ole maksettu, tuotannon, jalostuksen ja hallussapidon on tapahduttava verottomassa varastossa.”

11 Mainitun direktiivin 39 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot voivat vaatia, että valmisteveron alaisiin tavaroihin on kiinnitetty veromerkki – –, kun tavarat luovutetaan kulutukseen niiden alueella, – – sanotun kuitenkaan rajoittamatta 7 artiklan 1 kohdan soveltamista.

– –

3. Rajoittamatta sellaisten säännösten soveltamista, jotka jäsenvaltiot voivat antaa tämän artiklan asianmukaisen täytäntöönpanon varmistamiseksi ja veron kiertämisen, veron välttämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, jäsenvaltioiden on varmistettava, että – – veromerkit – – eivät haittaa valmisteveron alaisten tavaroiden vapaata liikkuvuutta.

Kun tällaiset merkit kiinnitetään valmisteveron alaisiin tavaroihin, merkit myöntäneen jäsenvaltion on palautettava, peruutettava tai vapautettava niiden hankkimiseksi maksetut määrät tai annetut vakuudet niiden julkaisemiskustannuksia lukuun ottamatta, jos valmisteverosaatava on syntynyt ja kannettu toisessa jäsenvaltiossa.

Merkit myöntänyt jäsenvaltio voi kuitenkin edellyttää, että maksettujen määrien tai annettujen vakuuksien palauttamiseksi, peruuttamiseksi tai vapauttamiseksi on esitettävä sen toimivaltaisia viranomaisia tyydyttävät todisteet siitä, että merkit on poistettu tai tuhottu.”

Direktiivi 2011/64

12 Direktiivin 2011/64 johdanto-osan 2, 15 ja 16 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”(2) Tupakkatuotteita koskevan unionin verolainsäädännön on varmistettava sisämarkkinoiden moitteeton toiminta ja samalla [SEUT] 168 artiklassa edellytetty korkeatasoinen terveyden suojelu ottaen huomioon, että tupakkatuotteista voi olla vakavaa haittaa terveydelle ja että unioni on Maailman terveysjärjestön tupakoinnin torjuntaa koskevan puitesopimuksen osapuoli. – –

– –

(15) – – Jäsenvaltioissa sovellettavien verotasojen tietty lähentäminen auttaisi vähentämään petoksia ja salakuljetusta unionissa.

(16) Tällainen lähentäminen auttaisi myös varmistamaan korkeatasoisen ihmisten terveyden suojelun. Verotuksen taso on merkittävä tekijä tupakkatuotteiden hinnoissa, jotka puolestaan vaikuttavat kuluttajien tupakointitapoihin. Petokset ja salakuljetus vievät pohjaa erityisesti savukkeiden ja savukkeiksi käärittävän hienoksi leikatun tupakan verolliselta hintatasolta ja vaarantavat siten tupakoinnin torjunnan ja terveydensuojelun tavoitteiden saavuttamisen.”

13 Kyseisen direktiivin 1 artikla kuuluu seuraavasti:

”Tässä direktiivissä vahvistetaan yleiset periaatteet jäsenvaltioiden valmistetusta tupakasta kantaman valmisteveron rakenteen ja verokantojen yhdenmukaistamiseksi.”

14 Mainitun direktiivin 16 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Valmisteveron kantamista koskevat säännöt on yhdenmukaistettava viimeistään valmisteveron yhdenmukaistamisen loppuvaiheessa. Sitä edeltävän vaiheen aikana valmistevero on kannettava periaatteessa veromerkkien avulla. – –”

15 Saman direktiivin 17 artikla kuuluu seuraavasti:

”Valmistettu tupakka voidaan vapauttaa valmisteverosta tai siitä maksettu valmistevero voidaan palauttaa, jos

a) valmistettu tupakka on denaturoitua ja teollisuus- tai puutarhatalouskäyttöön tarkoitettua;

b) se hävitetään viranomaisten valvonnassa;

c) se on tarkoitettu yksinomaan tieteellisiin kokeisiin sekä tuotteiden laatuun liittyviin kokeisiin; ja

d) tuottaja käyttää sen uudestaan.

Jäsenvaltioiden on määritettävä, millä edellytyksillä ja miten nämä vapautukset tai palautukset myönnetään.”

16 Direktiivillä 2011/64 kodifioitiin ja kumottiin direktiivit 92/79, 92/80 ja 95/59 1.1.2011 alkaen. Sen 21 artiklan toisen kohdan mukaan viittauksia kumottuihin direktiiveihin pidetään viittauksina kyseiseen direktiiviin.

Bulgarian oikeus

17 Valmisteveroista ja verottomista varastoista annetun lain (Zakon za aktsizite i danachnite skladove; DV nro 91, 15.11.2005), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä valmisteverolaki), 25 § kuuluu seuraavasti:

”(1) Valtuutetut varastonpitäjät ja rekisteröidyt henkilöt eivät ole velvollisia maksamaan valmisteveroa ennen valmisteveron alaisten tavaroiden luovuttamista kulutukseen:

1. jos valmisteveron alaiset tavarat, mukaan luettuna veromerkillä varustetut tavarat, on hävitetty tulliviranomaisten valvonnassa, tai jos veromerkit on poistettu ja tuhottu 64 §:n 21 ja 22 momentissa asetettujen edellytysten mukaisesti.

– –”

18 Valmisteverolain 27 § kuuluu seuraavasti:

”(1) Aiheettomasti maksetut tai palautettavaksi määrätyt valmisteverot palautetaan tai käytetään asianomaiselta perittävien julkisten saatavien, jotka [Agentsia ”Mitnitsi” (Bulgarian tullivirasto)] on määrännyt maksettavaksi, suoritukseen kirjallisesta pyynnöstä tai tulliviranomaisten aloitteesta.

_ _”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

19 Imperial on valtuutettu varastonpitäjä, jolla on Sofiassa (Bulgaria) sijaitseva veroton varasto. Se haki 2.4.2019 Teritorialna direktsiya Yugozapadna kam Agentsiya ”Mitnitsilta” (tulliviraston Lounais-Bulgarian alueosasto, Bulgaria) 90 437,69 Bulgarian levan (noin 46 300 euron) suuruista valmisteveron palautusta valmisteverolain 27 §:n 1 momentin perusteella.

20 Imperial vetosi palautusvaatimuksensa tueksi siihen, että kyseessä olevat kulutukseen luovutetut tavarat olivat sen omistamia tupakkatuotteita, jotka oli hävitetty tulliviranomaisen valvonnassa 1.7.2016.

21 Tulliviranomaiset totesivat tarkastuksen yhteydessä, että Imperial oli luovuttanut hakemuksessa tarkoitetut tavarat kulutukseen valmisteveroihin liittyvillä veroasiakirjoilla, jotka olivat sen hakemuksen liitteenä, ja että kyseisiin tavaroihin liittyvät valmisteverot oli maksettu. Koska mainitut tavarat oli kuitenkin jo luovutettu kulutukseen, kyseiset viranomaiset katsoivat, että Imperialin hakemus oli perusteeton eikä sitä ollut syytä hyväksyä.

22 Tulliviranomaisten mukaan valmisteverolain 25 §:n 1 momentti, jonka mukaan valtuutetut varastonpitäjät eivät ole velvollisia maksamaan valmisteveroa, jos valmisteveron alaiset tavarat, mukaan luettuna veromerkillä varustetut tavarat, on hävitetty tulliviranomaisten valvonnassa, tulee sovellettavaksi vain silloin, kun kyseisiä tavaroita ei ole luovutettu kulutukseen.

23 Lisäksi asiantuntijalausunnosta käy ilmi, että nyt käsiteltävänä olevassa asiassa tupakkatuotteisiin kiinnitettyjen veromerkkien aitoutta ei tarkastettu, vaikka se olisi hävittämismenettelyn olennainen vaihe. Kyseisen lausunnon mukaan tietyissä näissä tavaroissa oli lisäksi veromerkki, jonka voimassaoloaika oli päättynyt, eivätkä ne eivät kuuluneet hävittämismenettelyn kohteena oleviin tavaroihin.

24 Imperial teki tulliviraston johtajalle oikaisuvaatimuksen päätöksestä, jolla palautuksesta kieltäydyttiin.

25 Koska kyseinen oikaisuvaatimus hylättiin, Imperial nosti kanteen Administrativen sad Sofia-gradissa (Sofian hallintotuomioistuin, Bulgaria) ja esitti uudelleen perustelunsa, jotka koskivat kieltävän palautuspäätöksen lainvastaisuutta.

26 Administrativen sad Sofia-grad kumosi 29.1.2020 antamallaan tuomiolla tulliviraston Lounais-Bulgarian alueosaston johtajan päätöksen. Tulliviraston johtaja valitti kyseisestä tuomiosta ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen Varhoven administrativen sadiin (ylin hallintotuomioistuin, Bulgaria).

27 Kyseinen tuomioistuin täsmentää, että 1.1.2010 saakka kaikkien valmisteverolain 25 §:n 1 momentin 1 kohdan versioiden mukaan oli niin, että valtuutetut varastonpitäjät ja rekisteröidyt henkilöt eivät olleet velvollisia maksamaan valmisteveroa tai maksetut valmisteverot oli palautettava heille, jos valmisteveron alaiset tavarat, mukaan luettuna veromerkillä varustetut tavarat, oli hävitetty tulliviranomaisten valvonnassa tai jos veromerkit oli poistettu ja tuhottu.

28 Mainittuun säännökseen lisättiin valmisteveroista ja verottomista varastoista annetun lain muuttamisesta ja täydentämisestä annetulla lailla (Zakon za izmenenie i dopalnenie na zakona za aktsizite i danachnite skladove; DV nro 95/2009, 1.12.2009) edellytys siitä, ettei valmisteveron alaisia tavaroita ole luovutettu kulutukseen.

29 Imperial väittää, että kun Bulgarian tasavalta toimi näin, se ei ole saattanut direktiivin 2008/118 säännöksiä asianmukaisesti osaksi kansallista lainsäädäntöä kulutukseen luovutetuista ja sittemmin sääntöjen mukaisesti ja tulliviranomaisten valvonnassa hävitetyistä tavaroista maksettujen valmisteverojen palautusmahdollisuuden osalta, koska kyseinen lähestymistapa ei ole yhteensopiva valmisteveron, joka on tavaroiden kulutuksesta kannettava vero, kuten käy lisäksi ilmi direktiivin 2008/118 johdanto-osan yhdeksännestä perustelukappaleesta, luonteen kanssa.

30 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa tässä yhteydessä, että pääasian asianosaiset ovat jo olleet vastapuolina samankaltaisista olosuhteista aiheutuneessa riita-asiassa. Kyseinen asia, joka koski valmisteverolain 25 §:n 1 momentin 1 kohtaa, sellaisena kuin se oli ennen vuoden 2009 muutosta, ratkaistiin Imperialin eduksi Varhoven administrativen sadin 17.7.2014 antamalla tuomiolla, joka perustui pääasiallisesti direktiivin 2008/118 7 ja 11 artiklan sekä direktiivin 2011/64 17 artiklan asian kannalta merkityksellisiin säännöksiin.

31 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa kuitenkin, että 17.7.2014 annetussa tuomiossa tehty viittaus direktiivin 2008/118 7 artiklan 1 ja 4 kohtaan on sen kannalta ongelmallinen, koska mainitussa säännöksessä määritetään saatavan syntymisen ajankohta ja paikka ja tarkemmin ottaen ”kulutukseen luovutuksen” ajankohta, jotka eivät ole merkityksellisiä seikkoja käsiteltävänä olevassa asiassa.

32 Varhoven administrativen sad on päättänyt tässä tilanteessa lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [direktiivin 2008/118] 11 artiklaa ja [direktiivin 2011/64] 17 artiklan ensimmäisen kohdan b alakohtaa tulkittava siten, että niissä velvoitetaan jäsenvaltiot säätämään valmisteveron palauttamisesta myös tupakkatuotteista, jotka on luovutettu kulutukseen ja hävitetty tulliviranomaisten valvonnassa?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, voivatko kyseiset henkilöt vedota direktiivien säännösten ja unionin oikeuden periaatteiden välittömään oikeusvaikutukseen, jos jäsenvaltio ei ole noudattanut velvollisuuttaan antaa tällaista sääntelyä?

3) Jos molempiin edellä oleviin kysymyksiin vastataan myöntävästi, oikeuttaako mainittujen säännösten välitön oikeusvaikutus nyt käsiteltävässä asiassa todettujen tosiseikkojen perusteella maksetun valmisteveron palauttamisen pelkästä pyynnöstä ja muita menettelymääräyksiä soveltamatta?”

Ennakkoratkaisupyynnön tutkittavaksi ottaminen

33 Tulliviraston johtaja ja Bulgarian hallitus vetoavat useisiin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tekemässä tosiseikkojen ja kansallisen oikeuden kuvauksessa oleviin virheisiin ja väittävät, että ennakkoratkaisupyyntöä ei voida ottaa tutkittavaksi, koska se ei sisällä niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta kysymyksiin voidaan antaa hyödyllinen vastaus.

34 Käsiteltävänä olevassa asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on kuitenkin selvittänyt ennakkoratkaisupyynnössään yksityiskohtaisesti pääasian tosiseikat ja oikeudelliset seikat ja antanut edes vähäisen selostuksen niistä syistä, joiden perusteella se on valinnut ne unionin oikeuden säännökset, joiden tulkintaa se pyytää, ja siitä, miten nämä säännökset ja sen käsiteltävänä olevassa asiassa sovellettava kansallinen lainsäädäntö liittyvät toisiinsa, minkä ansiosta unionin tuomioistuin voi antaa hyödyllisen vastauksen esitettyihin kysymyksiin (ks. analogisesti tuomio 9.9.2021, Toplofikatsia Sofia ym., C-208/20 ja C-256/20, EU:C:2021:719, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Ennakkoratkaisupyyntö voidaan näin ollen ottaa tutkittavaksi.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

36 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään pääasiallisesti sitä, onko direktiivin 2008/118 11 artiklaa ja direktiivin 2011/64 17 artiklan ensimmäisen kohdan b alakohtaa tulkittava siten, että kyseisissä säännöksissä asetetaan jäsenvaltioille velvollisuus säätää kulutukseen luovutettuja ja tulliviranomaisten valvonnassa hävitettyjä valmisteveron alaisia tavaroita, mukaan luettuna valmistettu tupakka, koskevan valmisteveron palautuksesta.

37 Aluksi on palautettava mieleen, että direktiivillä 2008/118 kumottiin ja korvattiin 1.4.2010 alkaen valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25.2.1992 annettu neuvoston direktiivi 92/12/ETY (EYVL 1992, L 76, s. 1). Koska direktiivin 92/12 asian kannalta merkityksellisillä säännöksillä on olennaisilta osin sama ulottuvuus kuin direktiivin 2008/118 säännöksillä, kyseistä ensimmäistä direktiiviä koskevaa unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä voidaan soveltaa myös direktiiviin 2008/118 (ks. analogisesti tuomio 2.4.2020, GVC Services (Bulgaria), C-458/18, EU:C:2020:266, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 16.9.2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 Direktiivissä 2008/118 vahvistetaan sen 1 artiklan 1 kohdan mukaan yleinen järjestelmä, joka koskee valmisteveron alaisten tavaroiden, mukaan luettuna direktiivin 2011/64 soveltamisalaan kuuluva valmistettu tupakka, kulutuksesta välittömästi tai välillisesti kannettavaa valmisteveroa, ja tämä erityisesti sen varmistamiseksi, että valmisteveron käsite ja valmisteverosaatavan syntymistä koskevat edellytykset ovat samat kaikissa jäsenvaltioissa, kuten käy ilmi direktiivin 2008/118 johdanto-osan kahdeksannesta perustelukappaleesta (ks. analogisesti tuomio 24.2.2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 Direktiivissä 2008/118 tarkoitettu verotettava tapahtuma on sen 2 artiklan mukaan valmisteveron alaisten tuotteiden tuottaminen unionin alueella tai niiden tuonti tälle alueelle (ks. vastaavasti tuomio 24.2.2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

40 Direktiivin 2008/118 7 artiklan 1 kohdan mukaan valmisteverosaatava syntyy nimittäin siinä jäsenvaltiossa ja sinä ajankohtana, jossa ja jolloin valmisteveron alaiset tavarat luovutetaan kulutukseen. Kyseisen direktiivin 7 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaan kyseisellä käsitteellä tarkoitetaan valmisteveron alaisten tavaroiden kaikenlaista poistumista, sääntöjenvastainen poistuminen mukaan lukien, mainitun direktiivin 4 artiklan 7 alakohdassa määritellystä väliaikaisen verottomuuden järjestelmästä (ks. vastaavasti tuomio 24.2.2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41 Direktiivin 2008/118 4 artiklan 7 alakohdan mukaan väliaikaisen verottomuuden järjestelmällä tarkoitetaan verojärjestelmää, jota sovelletaan tullisuspensiomenettelyyn tai -järjestelmään kuulumattomien valmisteveron alaisten tavaroiden tuotantoon, jalostukseen, hallussapitoon tai siirtoon väliaikaisesti.

42 Tällaiselle järjestelmälle tunnusomaista on, että siihen kuuluviin tuotteisiin liittyvät valmisteverosaatavat eivät vielä ole syntyneet, vaikka verotettava tapahtuma on jo toteutunut. Näin ollen kyseisellä järjestelmällä toteutetaan valmisteveron alaisten tavaroiden osalta valmisteverosaatavan syntymisen lykkääminen siihen saakka, kunnes sen syntyedellytys täyttyy (ks. vastaavasti tuomio 24.2.2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, 49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

43 Lisäksi direktiivissä 2011/64 vahvistetaan sen 1 artiklan mukaan yleiset periaatteet jäsenvaltioiden valmistetusta tupakasta kantaman valmisteveron rakenteen ja verokantojen yhdenmukaistamiseksi.

44 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeuden säännöksen tulkitsemiseksi on otettava huomioon paitsi sen sanamuoto myös sen asiayhteys ja sillä säännöstöllä tavoitellut päämäärät, jonka osa säännös on. Myös unionin oikeuden säännöksen syntyhistoriasta voi ilmetä sen tulkinnan kannalta merkityksellisiä seikkoja (tuomio 2.9.2019, CRCAM, C-337/20, EU:C:2021:671, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 6.10.2021, Conacee, C-598/19, EU:C:2021:810, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

45 Aluksi ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessä tarkoitettujen säännösten sanamuodosta on palautettava mieleen, että direktiivin 2008/118 11 artiklan mukaan sen jäsenvaltion, jossa tavarat luovutettiin kulutukseen, toimivaltaiset viranomaiset voivat asianomaisen henkilön pyynnöstä palauttaa kulutukseen luovutettujen valmisteveron alaisten tavaroiden valmisteveron tietyissä jäsenvaltioiden määräämissä tilanteissa ja niiden edellytysten mukaisesti, jotka jäsenvaltiot säätävät veron kiertämisen tai väärinkäytösten estämiseksi.

46 Lisäksi direktiivin 2011/64 17 artiklan ensimmäisen kohdan sanamuodon mukaan valmistetusta tupakasta maksettu valmistevero voidaan palauttaa muun muassa silloin, jos se hävitetään viranomaisten valvonnassa.

47 Direktiivin 2008/118 11 artikla koskee siis yleisesti kulutukseen luovutettujen valmisteveron alaisten tavaroiden valmisteveron palautusta, kun taas direktiivin 2011/64 17 artikla tulee sovellettavaksi neljässä täsmällisesti määritetyssä tilanteessa mukaan luettuna tilanne, jossa valmistettu tupakka hävitetään viranomaisten valvonnassa, ilman että on täsmennetty sitä, onko kyseinen tupakka luovutettu kulutukseen vai ei.

48 Tarkemmin ottaen direktiivin 2011/64 17 artiklan ensimmäisen kohdan b alakohdasta on todettava, että vaikka se koskee tilannetta, johon jäsenvaltion viranomaisten voidaan olettaa osallistuvan, sen sanamuodon perusteella ei voida päätellä, että tällaisesta osallistumisesta syntyisi automaattisesti oikeus palautukseen, jonka myöntämisen edellytykset ja muodollisuudet jäsenvaltioiden on aina määritettävä.

49 Näistä kahdesta säännöksestä käy yhdessä luettuna ilmi yhtäältä se, että niissä säädetään ainoastaan valmisteverojen palautusta tiettyjen tavararyhmien osalta koskevasta mahdollisuudesta, ja toisaalta se, että niissä jätetään jäsenvaltioille laaja harkintavalta määrittää tilanteet, joissa kyseiset palautukset myönnetään, ja niiden myöntämisen edellytykset ja muodollisuudet myös tilanteessa, jossa veromerkeillä varustetut tuotteet hävitetään viranomaisen valvonnassa niiden kulutukseen luovuttamisen jälkeen.

50 Toiseksi kyseinen direktiivin 2008/118 11 artiklan ja direktiivin 2011/64 17 artiklan ensimmäisen kohdan b alakohdan tulkinta on yhteensopiva kyseisillä kahdella direktiivillä tavoiteltujen päämäärien kanssa.

51 Kuten direktiivin 2011/64 johdanto-osan 2, 15 ja 16 perustelukappaleesta käy ilmi, tupakkatuotteita koskevan unionin verolainsäädännön tarkoituksena on varmistaa sisämarkkinoiden moitteeton toiminta ja SEUT 168 artiklassa edellytetty korkeatasoinen terveyden suojelu ja samalla torjua petoksia ja salakuljetusta unionissa.

52 Koska savukemarkkinat ovat erityisen otollisia laittoman kaupan kehittymiselle (tuomio 2.6.2016, Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, EU:C:2016:398, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), jäsenvaltiot voivat direktiivin 2008/118 39 artiklan 1 kohdan ja direktiivin 2011/64 16 artiklan 1 kohdan nojalla vaatia muun muassa sitä, että valmistettuun tupakkaan on kiinnitetty veromerkki, kun se luovutetaan kulutukseen niiden alueella. Veromerkeillä on oma, niille ominainen arvo, joka erottaa ne sellaisista pelkistä kuiteista, jotka osoittavat tietyn rahasumman maksua kyseiset merkit antaneen jäsenvaltion veroviranomaisille (ks. vastaavasti tuomio 24.2.2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, 83 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

53 Direktiivin 2008/118 39 artiklan 3 kohdan toisesta alakohdasta käy tältä osin ilmi, että veromerkit myöntäneen jäsenvaltion on palautettava niiden hankkimiseksi maksetut määrät tai annetut vakuudet niiden julkaisemiskustannuksia lukuun ottamatta vain silloin, jos valmisteverosaatava on syntynyt ja kannettu toisessa jäsenvaltiossa, mistä ei ole kyse nyt käsiteltävässä asiassa.

54 Direktiivin 2008/118 11 artiklasta käy lisäksi ilmi, että edellytysten, joita asetetaan kulutukseen luovutettuihin valmisteveron alaisiin tavaroihin sovellettavan valmisteveron palautukselle, on estettävä kaikenlaista mahdollista veron kiertämistä tai väärinkäytöksiä.

55 Jäsenvaltioilla on siis oikeutettu intressi ryhtyä asianmukaisiin toimiin taloudellisten etujensa suojaamiseksi, ja on lisäksi täsmennettävä, että veropetosten, veronkierron ja mahdollisten väärinkäytösten estäminen on direktiivin 2008/118 tavoite, kuten sen käy ilmi sen johdanto-osan

31 perustelukappaleesta, 11 artiklasta ja 39 artiklan 3 kohdan ensimmäisestä alakohdasta (ks. vastaavasti tuomio 29.6.2017, komissio v. Portugali, C-126/15, EU:C:2017:504, 59 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

56 Kolmanneksi on todettava asiayhteydestä, johon direktiivin 2008/118 11 artikla ja direktiivin 2011/64 17 artiklan ensimmäisen kohdan b alakohta kuuluvat, että kyseiset säännökset kuuluvat yleiseen järjestelmään, joka koskee valmisteveron alaisten tavaroiden, mukaan luettuna valmistettu tupakka, kulutuksesta välittömästi tai välillisesti kannettavaa valmisteveroa, kuten käy ilmi myös edellä 38–43 kohdasta.

57 Kuten direktiivin 2008/118 johdanto-osan yhdeksännessä perustelukappaleessa todetaan, on niin, että koska valmistevero on tiettyjen tavaroiden kulutuksesta kannettava vero, valmisteverosaatavan syntymishetken on tavallisesti ajoituttava mahdollisimman lähelle loppukäyttäjää (ks. vastaavasti tuomio 2.6.2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, 50 ja 51 kohta).

58 Direktiivin 2008/118 4 artiklan 1 alakohdasta ja sen 15 artiklan 2 kohdasta lisäksi seuraa, että valtuutettu varastonpitäjä pitää verottomassa varastossa hallussaan väliaikaisen verottomuuden järjestelmään asetettuja valmisteveron alaisia tavaroita. Tästä seuraa, että niin kauan, kuin valtuutettu varastonpitäjä pitää verottomassa varastossaan hallussaan kyseisiä tavaroita, valmisteverosaatavaa ei synny, eikä näiden tavaroiden voida tässä tilanteessa katsoa poistuneen väliaikaisen verottomuuden järjestelmästä direktiivin 2008/118 7 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitetussa merkityksessä (ks. vastaavasti tuomio 2.6.2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, 54 kohta).

59 Lisäksi direktiivin 2008/118 7 artiklan 4 kohdan mukainen tilanne, jossa väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä olevien valmisteveron alaisten tavaroiden täydellinen tuhoutuminen tai lopullinen menettäminen, joka on tapahtunut tavaroiden luonteesta johtuvan syyn, ennalta-arvaamattoman tapahtuman tai ylivoimaisen esteen seurauksena taikka jäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten luvan perusteella, koskee yksinomaan tuotteita, joita ei ole luovutettu kulutukseen.

60 Kun kyseiset tuotteet poistuvat verottomasta varastosta, valmisteverosaatava syntyy lopullisesti. Näin ollen 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 (ks. vastaavasti tuomio 13.12.2007, BATIG, C-374/06, EU:C:2007:788, 35 kohta).

61 Neljänneksi on niin, että komission 27.9.1990 antaman ehdotuksen (KOM(1990) 433 lopullinen) muista valmistetun tupakan kulutukseen kohdistuvista veroista kuin liikevaihtoveroista annetun direktiivin 72/464/ETY ja direktiivin 79/32/ETY muuttamisesta annettavaksi neuvoston direktiiviksi perustelujen 9.3 kohdasta, joka on perustana muista valmistetun tupakan kulutukseen kohdistuvista veroista kuin liikevaihtoveroista 19.12.1972 annetun neuvoston direktiivin 72/464/ETY (EYVL 1972, L 303, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 19.10.1992 annetulla neuvoston direktiivillä (EYVL 1992, L 316, s. 5) 6 a artiklalle, jonka sisältö toistettiin identtisenä direktiivin 95/59 11 artiklassa ennen kuin siitä tuli direktiivin 2011/64 nykyinen 17 artikla, käy ilmi, että jäsenvaltioille on jätetty harkintavalta sen suhteen, sovelletaanko verovapautuksia silloin, kun valmistettu tupakka hävitetään viranomaisten valvonnassa.

62 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2008/118 11 artiklaa ja direktiivin 2011/64 17 artiklan ensimmäisen kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että kyseisissä säännöksissä ei aseteta jäsenvaltioille velvollisuutta säätää kulutukseen luovutettuja ja tulliviranomaisten valvonnassa hävitettyjä valmisteveron alaisia tavaroita, mukaan luettuna valmistettu tupakka, koskevan valmisteveron palautuksesta.

Toinen ja kolmas kysymys

63 Kun otetaan huomioon ensimmäiseen kysymykseen annettava vastaus, toiseen ja kolmanteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

64 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin 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 unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kymmenes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/118/EY 11 artiklaa ja valmistettuun tupakkaan sovellettavan valmisteveron rakenteesta ja verokannoista 21.6.2011 annetun neuvoston direktiivin 2011/64/EU 17 artiklan ensimmäisen kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että kyseisissä säännöksissä ei aseteta jäsenvaltioille velvollisuutta säätää kulutukseen luovutettuja ja tulliviranomaisten valvonnassa hävitettyjä valmisteveron alaisia tavaroita, mukaan luettuna valmistettu tupakka, koskevan valmisteveron palautuksesta.

Allekirjoitukset