



Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

NILS WAHL

24 päivänä lokakuuta 2013¹

Asia C-82/12

Transportes Jordi Besora, S.L.

vastaan

**Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) ja
Generalitat de Catalunya**

(Ennakkoratkaisupyyntö – Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Sala de lo Contencioso Administrativo) (Espanja))

Direktiivi 92/12/ETY — Valmisteverot — Kivennäisöljyt — 3 artiklan 2 kohta — Erityistarkoitus — Valmisteveron tai arvonlisäveron systematiikan noudattaminen — Tiettyjen kivennäisöljyjen vähittäiskaupasta kannettava kansallinen vero — Tuomion ajallisten vaikutusten rajoittaminen

1. Käsiteltävässä asiassa on kyse direktiivin 92/12/ETY (jäljempänä valmisteverodirektiivi)² 3 artiklan 2 kohdan asianmukaisesta tulkinnasta. Kyseisessä säännöksessä tunnustetaan jäsenvaltioiden oikeus ottaa käyttöön tai pitää voimassa välillisiä veroja sellaisten tuotteiden osalta, joihin jo sovelletaan valmisteveroa koskevia yhdenmukaistettuja sääntöjä. Tälle oikeudelle on kuitenkin asetettu kaksi edellytystä: i) kyseisellä verolla on oltava erityistarkoitus ja ii) sen kannossa on noudatettava valmisteverojen tai³ arvonlisäverojen veron perusteen määrittämistä, laskentaa, verosaatavan syntymistä ja valvontaa koskevia verotussääntöjä.

2. Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Espanja) pyytää ennakkoratkaisupyyntössään opastusta siitä, onko tiettyjen kivennäisöljyjen vähittäiskaupan alan välillinen vero (Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, jäljempänä IVMDH-vero), jota kannetaan näiden tuotteiden kulutuksesta, sopusoinnussa valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 kohdan kanssa. Tarkemmin sanottuna ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää selvennystä kahteen seikkaan: mitä säännöksessä tarkoitetaan ”erityistarkoituksella” ja millä edellytyksin välillisen veron katsotaan olevan valmisteveron tai arvonlisäveron systematiikan mukainen? Kun otetaan huomioon kyseessä olevat taloudelliset seuraukset, herää myös kysymys siitä, onko mahdollisen yhteensopimattomuuden vahvistavan toteamuksen ajallisia vaikutuksia rajoitettava.

1 — Alkuperäinen kieli: englanti.

2 — Valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25.2.1992 annettu neuvoston direktiivi (EYVL L 76, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna. Direktiivi 92/12 kumottiin ja korvattiin 1.4.2010 alkaen valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/118/EY (EUVL L 9, s. 12).

3 — Valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 kohdan sanamuoto on aiemmin aiheuttanut sekaannusta. Tämä johtui siitä, että joissakin kielitoisinnoissa viitataan ”valmisteveroihin ja arvonlisäveroihin” ja toisissa ”valmisteveroihin tai arvonlisäveroihin”. Kun otetaan huomioon, että valmisteverot ja arvonlisäverot ovat usealla tapaa keskenään yhteensopimattomia ja molempien noudattaminen aiheuttaisi useita käytännön ongelmia, unionin tuomioistuin on todennut, että on riittävää, että kyseinen vero on valmisteverojen *tai* arvonlisäveron systematiikan mukainen; ks. asia C-434/97, komissio v. Ranska, tuomio 24.2.2000 (Kok., s. I-1129, 24 ja 27 kohta) ja asia C-437/97, EKW ja Wein & Co, tuomio 9.3.2000 (Kok., s. I-1157, 44 ja 47 kohta).

3. Jäljempänä selitän, miksi IVMDH-vero ei mielestäni ole yhteensopiva valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 kohdan kanssa. Kerron myös syyt, joiden vuoksi yhteensopimattomuuden vahvistavan toteamuksen ajallisia vaikutuksia ei mielestäni pidä käsiteltävässä asiassa rajoittaa.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

4. Valmisteverodirektiivin 1 artiklan 1 kohdan mukaisesti direktiivin tarkoituksena on säätää ”järjestelmästä, joka koskee valmisteveron ja muiden välittömästi tai välillisesti tuotteiden kulutukseen kohdistuvien välillisten verojen alaisia tuotteita, lukuun ottamatta arvonlisäveroa ja [Euroopan unionin] määräämiä veroja”.

5. Valmisteverodirektiivin 3 artiklan 1 kohdan nojalla direktiiviä sovelletaan muun muassa kivennäisöljyihin. Kyseisen 3 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Edellä 1 kohdassa mainituista tuotteista voidaan erityistarkoituksiin kantaa myös muita välillisiä veroja, jos näiden verojen kannossa noudatetaan valmisteverojen ja arvonlisäverojen veron perusteen määräämistä, laskentaa, verovaateen täytäntöönpanokelpoisuutta [oikeammin: verosaatavan syntymistä] ja valvontaa koskevia verotussääntöjä.”

6. Direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Valmisteverovaade tulee täytäntöönpanokelpoiseksi [oikeammin: Valmisteverosaatava syntyy], kun tuote luovutetaan kulutukseen tai kun todetaan hävikkejä, joista on kannettava valmisteveroa 14 artiklan 3 kohdan mukaisesti.

Valmisteveron alaisten tuotteiden kulutukseen luovuttamisena on pidettävä sitä, että:

- a) niihin lakataan soveltamasta väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmää – –;
- b) niitä valmistetaan väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän ulkopuolella – –;
- c) ne tuodaan maahan muutoin kuin väliaikaisesti valmisteverottomina – –.”

B Espanjan oikeus

7. IVMDH-vero otettiin käyttöön lailla nro 24/2001.⁴ Sen 9 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1.1.2002 lähtien otetaan käyttöön tiettyjen kivennäisöljyjen vähittäiskaupasta kannettava uusi vero, johon sovelletaan seuraavia säännöksiä:

1 § Luonne

1. Tiettyjen kivennäisöljyjen vähittäiskaupasta kannettava vero on luonteeltaan kyseisten tuotteiden kulutukseen kohdistuva välillinen vero, jota kannetaan vain yhdessä vaiheessa sen aineelliseen soveltamisalaan kuuluvien tuotteiden vähittäiskaupasta – –.

4 — Verotuksellisista, hallinnollisista ja sosiaalisista toimenpiteistä 27.12.2001 annettu laki nro 24/2001 (Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social; BOE nro 313, 31.12.2001).

--

3. Tästä verosta kertyvät tulot käytetään kokonaisuudessaan terveydenhuollon rahoittamiseen valtakunnallisesti asetettujen objektiivisten kriteerien mukaisesti. Edellä esitetystä huolimatta itsehallintoalueen verokannasta kertynyt tulojen osa voidaan käyttää ympäristötoimenpiteiden rahoittamiseen samojen objektiivisten kriteerien mukaisesti.

--

3 § Aineellinen soveltamisala

1. Tämän veron aineelliseen soveltamisalaan kuuluvat seuraavat kivennäisöljyt: bensiini, dieselöljy, polttoöljy ja paloöljy, jota ei käytetä lämmityspolttoaineena --

--

5 § Verotettava tapahtuma

1. Veron alaista on sen aineelliseen soveltamisalaan kuuluvien tuotteiden vähittäiskauppa. Sen alaista on myös verovelvollisten kyseisten verotettavien tuotteiden oma käyttö.

--

7 § Verovelvolliset

Verovelvollisia ovat verotettavien tuotteiden omistajat, jotka suorittavat verollisia toimia näillä tuotteilla.

--

8 § Verosaatavan syntyminen

1. Verosaatava syntyy, kun veron aineelliseen soveltamisalaan kuuluvat tuotteet luovutetaan ostajille tai ne otetaan omaan käyttöön, edellyttäen, että valmisteverottomuuden järjestelmän soveltaminen on päättynyt.

--

9 § Veron peruste

1. Veron perusteena on veronalaisten tuotteiden tilavuus, joka ilmoitetaan tuhansina litroina --

--

10 § Verokanta

1. Kuhunkin verotettavaan tuotteeseen sovellettava verokanta muodostuu valtion ja itsehallintoalueiden verokantojen summasta.

--

3. Itsehallintoalueen verokanta on se, jonka itsehallintoalue on hyväksyt [itsehallintoalueiden ja autonomisten kaupunkien uuden järjestelmän verotuksellisista ja hallinnollisista toimenpiteistä annetun lain] mukaisesti. Jos itsehallintoalue ei ole hyväksynyt mitään verokantaa, verokantana on pelkkä valtion verokanta.”

II Tosiseikat, menettely unionin tuomioistuimessa ja ennakkoratkaisukysymykset

8. Transportes Jordi Besora, S.L. (jäljempänä TJB) on kuljetustoimintaa harjoittava yritys, joka on sijoittautunut Katalonian itsehallintoalueelle (Comunidad Autónoma de Catalunya). TJB hankkii ajoneuvojensa käyttöä varten suuria määriä polttoainetta. Vuosina 2005–2008 näistä ostoista kannettiin IVMDH-vero, ja TJB:n maksettavaksi tuli yhteensä 45 632,38 euron summa.

9. TJB vaati 30.11.2009 Oficina Gestora de Impuestos Especialesia (valmisteverotoimisto) palauttamaan sen vuosina 2005–2008 maksaman IVMDH-veron, koska se piti veroa valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 kohdan vastaisena. TJB:n vaatimus kuitenkin hylättiin 1.12.2009 tehdyllä päätöksellä.

10. TJB haki päätökseen muutosta Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (jäljempänä TEARC). Vaatimus hylättiin 10.6.2010 tehdyllä päätöksellä.

11. TJB teki tuomiosta valituksen ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen, joka esittää nyt unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

- ”1) [Valmisteverodirektiivin] 3 artiklan 2 kohta ja erityisesti vaatimus veron erityistarkoituksesta:
- a) Onko näitä tulkittava niin, että niissä asetetaan edellytykseksi se, ettei kyseistä tarkoitusta onnistuta toteuttamaan muulla yhdenmukaistetulla verolla?
 - b) Onko näitä tulkittava niin, että kyseessä on yksinomaan julkistaloudellinen tarkoitus silloin, kun vero on otettu käyttöön yhtä aikaa, kun jokin toimivalta on siirretty itsehallintoalueille, joille on luovutettu myös verotuotto, jolla on tarkoitus kattaa osa siirretyn toimivallan aiheuttamista kustannuksista, ja että eri itsehallintoalueet voivat soveltaa eri verokantoja?
 - c) Jos edelliseen kysymykseen vastataan kieltävästi, onko erityistarkoituksen käsitettä tulkittava niin, että kyseisen tarkoituksen on oltava yksinomainen, vai päinvastoin niin, että se antaa mahdollisuuden saavuttaa useita erilaisia tavoitteita, joista yhtenä voi olla yksinomaan julkistaloudellinen tavoite, joka koskee tietyn toimivallan käytön rahoittamista?
 - d) Jos edelliseen kysymykseen vastataan niin, että hyväksytään useiden tavoitteiden saavuttaminen, kuinka merkittävä tietyn tavoitteen on unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan oltava veron erityistarkoitusta koskevan vaatimuksen täyttymiseksi [valmisteverodirektiivin] 3 artiklan 2 kohtaa sovellettaessa, ja millä perustella pääasiallinen ja liitännäinen tarkoitus erotetaan toisistaan?
- 2) [Valmisteverodirektiivin] 3 artiklan 2 kohta ja erityisesti edellytys, jonka mukaan näiden verojen kannossa on noudatettava valmistevero- ja arvonlisäverosaatavan syntymistä koskevia verotussääntöjä:
- a) Ovatko nämä esteenä yhdenmukaistamattomalle välilliselle verolle (kuten IVMDH-vero), jonka osalta verosaatava syntyy silloin, kun polttoaine myydään vähittäiskaupassa loppukuluttajalle, toisin kuin yhdenmukaistetun veron verosaatava (kivennäisöljyveron,^[5]

5 — Kivennäisöljyverosta (Impuesto sobre Hidrocarburos, jäljempänä IH) on säädetty valmisteveroista 28.12.1992 annetulla lailla nro 38/1992 (Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales).

jonka verosaatava syntyy, kun tuotteet poistuvat viimeisestä verottomasta varastosta) tai arvonlisäverosaatava (joka siitä huolimatta, että sekin syntyy vähittäiskaupan viimeisessä vaiheessa, kuitenkin tulee maksettavaksi jokaisessa tuotanto- ja jakeluportaassa), koska se ei ole – kuten [edellä mainitussa] asiassa EKW ja Wein & Co annetussa tuomiossa todetaan (47 kohta) – kummankaan [unionin] lainsäädännössä säädetyn verotustekniikan systematiikan mukainen?

- b) Jos edelliseen kysymykseen vastataan kieltävästi, onko näitä tulkittava siten, että mainittu verosääntöjen noudattamista koskeva edellytys täyttyy – ilman että verojen tarvitsee sopia yhteen verosaatavan syntymisen osalta – pelkästään sillä perusteella, että yhdenmukaistamaton välillinen vero (tässä tapauksessa IVMDH-vero) ei vaikuta valmistevero- tai arvonlisäverosaatavan tavanomaiseen syntymiseen siinä mielessä, että se ei estä tai vaikeuta sitä?”

12. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet TJB, Generalitat de Catalunya, Espanjan, Kreikan ja Portugalin hallitukset sekä komissio. Suullisia huomautuksia 26.6.2013 pidetyssä istunnossa esittivät TJB, Generalitat de Catalunya, Espanjan ja Ranskan hallitukset sekä komissio.

III Asian tarkastelu

A Alustavat huomautukset

13. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on jakanut kaksi kysymystään useisiin osiin. Mielestäni niissä kuitenkin pyritään pohjimmiltaan selvittämään, estääkö valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 kohta käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan IVMDH-veron kaltaisen välillisen veron kantamisen.

14. Kun otetaan huomioon, että valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 kohdan noudattaminen edellyttää kummankin edellä 1 kohdassa mainitun edellytyksen täyttymistä (eli että i) verolla on erityistarkoitus ja ii) se on valmisteveron tai arvonlisäveron systematiikan mukainen), käsittelen kumpaakin näistä edellytyksistä erikseen. Ennen kuin siirryn käsittelemään erityistarkoitusta, esitän kuitenkin muutaman lyhyen huomautuksen valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 kohdan luonteesta direktiivillä perustetussa järjestelmässä.

15. On muistettava, että komission alkuperäisessä ehdotuksessa valmisteverodirektiiviksi todettiin, että direktiivin kattamista tuotteista ”ei kanneta muita veroja kuin valmisteveroja ja arvonlisäveroa”.⁶ Neuvosto kuitenkin vaati, että jäsenvaltiot saavat edelleen kantaa myös muita veroja. Tämä oli perusteltua jäsenvaltioiden monenlaisten valmisteverokäytäntöjen vuoksi ja siksi, että välillisillä veroilla on oma asemansa myös muun kuin veropolitiikan täytäntöönpanossa. Valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 kohdan sisällyttäminen direktiiviin kuvastaa neuvoston kantaa siitä, mikä sen mielestä oli asianmukainen yhdenmukaistamisen aste tällä alalla.⁷

16. Valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 kohtaa tulkittaessa on lisäksi muistettava, että tämä säännös on poikkeus yhdenmukaistettujen valmisteverojen yleisestä järjestelmästä. Sitä on siksi tulkittava suppeasti.⁸

6 — Ehdotus valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta ja liikkumisesta annettavaksi neuvoston direktiiviksi, KOM(90) 431 lopullinen (EYVL 1990, C 322, s. 1), 3 artiklan 2 kohta.

7 — Ks. em. asia komissio v. Ranska, tuomion 18 kohta.

8 — Julkisasiamies Saggion em. asiassa EKW ja Wein & Co 1.7.1999 esittämän ratkaisuehdotuksen 38 kohta.

B Ensimmäinen edellytys: luonteeltaan muun kuin julkistaloudellisen erityistarkoituksen olemassaolo

17. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, etenkin edellä mainitussa asiassa EKW ja Wein & Co annettu tuomio, sisältää seikkoja, joista ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle annettava vastaus voidaan johtaa.

18. Unionin tuomioistuin on todennut valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua erityistarkoituksesta, että sitä on pidettävä muuna kuin yksinomaan julkistaloudellisena tarkoituksena.⁹ Se on todennut myös, että kunnallisen itsehallinnon vahvistaminen antamalla toimivalta verojen kantamiseen on yksinomaan julkistaloudellinen tarkoitus, joten siihen ei voida soveltaa valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua poikkeusta.¹⁰ On siis tärkeää panna merkille, että välillisellä verolla on oltava muukin kuin julkistaloudellinen tarkoitus, jotta se olisi kyseisen säännöksen mukainen.

19. Unionin tuomioistuimelle toimitetuista asiakirjoista ilmenee tältä osin, että IVMDH-vero otettiin käyttöön samanaikaisesti, kun joitakin terveydenhuollon toimivaltuuksia siirrettiin itsehallintoalueille. On kiistatonta, että IVMDH-veron tavoitteena oli kattaa osa kustannuksista, joita toimivallan siirrosta aiheutui. Generalitat de Catalunya vahvistaa tämän kirjallisissa huomautuksissaan ja myöntää, että IVMDH-veron käyttöönoton tarkoituksena oli varmistaa, että itsehallintoalueilla oli riittävästi resursseja niiden terveydenhuoltoon liittyvien kustannusten kattamiseksi, jotka siirtyivät itsehallintoalueiden vastuulle terveydenhuollon toimivallan siirron johdosta. Istunnossa selitettiin vielä, että IVMDH-verosta saatuja tuloja on käytetty muun muassa uusien sairaaloiden rakentamiseen.

20. Nämä seikat herättävät seuraavan kysymyksen: Voidaanko välillisen veron, jolla on (ainakin osaksi) julkistaloudellinen tarkoitus siinä mielessä, että sillä rahoitetaan terveydenhuollon siirretyn toimivallan käyttöä, kuitenkin katsoa kuuluvan valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 kohdan soveltamisalaan?

21. Vaikka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on tehdä tosiseikkoja koskevat toteamukset ja soveltaa unionin tuomioistuimen esittämää tulkintaa sen käsiteltävänä olevan asian tosiseikkoihin, on vaikea hyväksyä, että IVMDH-veron kaltaisella välillisellä verolla voisi olla valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu erityistarkoitus. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan IVMDH-verolla on sama tavoite kuin yhdenmukaistetulla välillisellä verolla (IH-verolla) eli kivennäisöljyjen käytön aiheuttamien yhteiskunnallisten kustannusten (terveydenhuollon kustannusten ja ympäristökustannusten) vähentäminen.

22. Ei kuitenkaan voida sulkea pois sitä, että verolla, jolla – sen lisäksi, että sillä on julkistaloudellinen tarkoitus – on ennen kaikkea tarkoitus suojella kansanterveyttä tai ympäristöä, voi olla 3 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu erityistarkoitus.¹¹ Mielestäni se, että IVMDH-veron ja IH-veron käyttöönotosta annettujen lakien tavoitteet ovat samat, estää kuitenkin alun alkaen valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 kohtaan vetoamisen. Tämän päällekkäisyyden vuoksi IVMDH-veroa ei nimittäin voida tulkita siten, että sillä olisi valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu *erityistarkoitus*.¹² Muussa tapauksessa tehtäisiin tyhjiksi

9 — Em. asia EKW ja Wein & Co, tuomion 31 kohta. Ks. myös asia C-491/03, Hermann, tuomio 10.3.2005 (Kok., s. I-2025, 16 kohta) ja em. asia komissio v. Ranska, tuomion 19 kohta.

10 — Em. asia EKW ja Wein & Co, tuomion 33 kohta.

11 — Ks. em. asia komissio v. Ranska ja julkisasiamies Saggion em. asiassa EKW ja Wein & Co esittämän ratkaisuehdotuksen 39 kohta. Ks. myös julkisasiamies Fennellyn 12.11.1998 esittämä ratkaisuehdotus asiassa C-346/97, Braathens, tuomio 10.6.1999 (Kok., s. I-3419, ratkaisuehdotuksen 14 kohta).

12 — Ks. vastaavasti julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomerin 11.1.2005 esittämä ratkaisuehdotus em. asiassa Hermann, ratkaisuehdotuksen 44 kohta.

valmisteverojärjestelmän yhdenmukaistamispyrkimykset ja luotaisiin uusi valmistevero, mikä on vastoin valmisteverodirektiivin tavoitetta poistaa sisämarkkinoilla jäljellä olevat esteet. Huolimatta kansanterveyden ja ympäristön suojelun laaja-alaisesta tavoitteesta, molemmilla veroilla vaikuttaa loppujen lopuksi olevan sama julkistaloudellinen tarkoitus eli kattaa tietyn alan julkisia menoja.¹³

23. Vaikka oletettaisiin, etteivät tavoitteet olisi edellä kuvatulla tavalla päällekkäisiä, kahden kriteerin perusteella voidaan mielestäni määrittää, onko välillisellä verolla, kuten käsiteltävän asian IVMDH-verolla, valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu erityistarkoitus. Nämä kriteerit ovat i) veron rakenne (ja tarkemmin sanottuna sen laskentatapa) tai ii) verotulojen käyttö tietyn (muun kuin julkistaloudellisen) tarkoituksen toteuttamiseen.¹⁴ Mielestäni viimeksi mainittu kriteeri on toissijainen ensin mainittuun nähden, ja sitä sovelletaan ainoastaan, jos ensimmäisen kriteerin perusteella ei pystytä määrittämään, onko kyseisellä verolla erityistarkoitus.

24. Ensinnäkin välillisen veron rakenne voi antaa erityisen hyödyllistä tietoa veron muusta kuin julkistaloudellisesta tarkoituksesta. Mielestäni rakenteella on ensisijainen asema erityistarkoituksen määrittämisessä. Tämä johtuu siitä, että veron tarkoitus on harvoin mikään muu kuin julkistaloudellinen, ellei sen rakenne osoita, että sillä on toinenkin, muu kuin julkistaloudellinen tarkoitus.

25. Tarkemmin sanottuna muu kuin julkistaloudellinen tarkoitus voidaan määrittää, kun veron taso on sellainen, että se ehkäisee tai kannustaa tietynlaista käyttäytymistä. Näin on erityisesti silloin, kun verotaso vaihtelee verotettavasta tuotteesta kansanterveyteen tai ympäristöön kohdistuvien haittavaikutusten mukaan.¹⁵ On tärkeää huomata, että jos veron erityistarkoitus käy ilmi sen rakenteesta, verosta saadut tulot voidaan käyttää mihin tahansa asianmukaiseksi katsottuun tarkoitukseen. Vaikka IVMDH-veron väitetty tarkoitus on *vähentää* kivennäisöljyn käytön haittavaikutuksia, huomautan tässä yhteydessä, ettei unionin tuomioistuimelle ole toimitettu tietoja, jotka osoittaisivat, että IVMDH-vero on suunniteltu rakenteeltaan sellaiseksi, että sillä pyritäisiin ehkäisemään kivennäisöljyn kulutusta tai kannustamaan sellaisen toisentyypin tuotteen käyttöön, joka on todettu vähemmän haitalliseksi kansanterveyden tai ympäristön näkökulmasta.¹⁶

26. Toiseksi kyseisen veron voidaan katsoa kuuluvan valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 kohdan poikkeuksen soveltamisalaan, vaikka sen rakenne ei viittaisi todellisen erityistarkoituksen olemassaoloon. Näin on silloin, kun saatuja tuloja käytetään sellaisten erityisten toimenpiteiden rahoittamiseen, joilla edistetään suoraan tietyn muun kuin julkistaloudellisen tarkoituksen (joka liittyy esimerkiksi kansanterveyden tai ympäristön suojeluun) toteutumista. Tämän toisen, toissijaisen arviointiperusteen osalta on mielestäni erityisen tärkeää – jotta huomioidaan se, että 3 artiklan 2 kohta muodostaa poikkeuksen yleisestä säännöstä – että yhtäältä saatujen tulojen käyttötapa ja toisaalta veron muun kuin julkistaloudellisen erityistarkoituksen toteutuminen ovat riittävän läheisessä yhteydessä toisiinsa.

13 — Vaikka IH-veron kaltaista valmisteveroa voitaisiin pitää ympäristöverona siksi, että kivennäisöljyn tuotanto ja käyttö eittävästi vaikuttavat ympäristöön kielteisesti, se ei muuta taustalla olevaa tavoitetta, joka on hankkia varoja valtion toiminnan tukemiseen.

14 — Ks. myös julkisasiamies Fennellyn em. asiassa Braathens esittämän ratkaisuehdotuksen 15 kohta ja julkisasiamies Saggion em. asiassa EKW ja Wein & Co esittämän ratkaisuehdotuksen 40 kohta.

15 — Ks. vastaavasti em. asia komissio v. Ranska, joka koski alkoholijuomista, joiden alkoholipitoisuus on suurempi kuin 25 tilavuusprosenttia, kannettavaa välillistä alkoholiveroa. Ks. myös julkisasiamies Fennellyn em. asiassa Braathens esittämän ratkaisuehdotuksen 15 kohta ja julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomerin em. asiassa Hermann ratkaisuehdotuksen 43 kohta.

16 — Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee kuitenkin, että useilla itsehallintoalueilla sovelletaan eri verotasoa. Vaikka ehkäisevä vaikutus voi tuki määräytyä useiden eri seikkojen mukaan (ja siinä voi jopa olla alueellisia eroja), tämä näyttää viittaavan siihen, että IVMDH-vero on yksinomaan julkistaloudellinen väline, koska sen rakennetta (käytännössä verotasoa) ei ole yksiselitteisesti asetettu tasolle, jonka voitaisiin katsoa olevan riittävän korkea ehkäisemään veronalaisten kivennäisöljyn käyttöä. Muistutan lisäksi siitä, että kivennäisöljyihin sovellettavan, energiatuotteiden ja sähkön verotusta koskevan yhteisön kehityksen uudistamisesta 27.10.2003 annetun neuvoston direktiivin 2003/97/EY (EUVL L 283, s. 51) 19 artiklan mukaan eriytettyjen verotusojen käyttöönottoa ja ylläpitoa varten on saatava lupa.

27. Lain nro 24/2001 9 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaisesti IVMDH-verosta kertyvät tulot on käytettävä kansanterveys- ja ympäristötoimenpiteiden toteuttamiseen (vaikka ympäristötoimenpiteiden rahoittaminen vaikuttaa olevan vapaaehtoista). Verolla on siis epäilemättä *ennalta määrätty* tarkoitus. Kyseinen tarkoitus on mielestäni kuitenkin pelkästään julkistaloudellinen. Käsiteltävänä olevassa tilanteessa tulojen käyttö on määritelty hyvin laajasti: IVMDH-verolla rahoitettuja toimenpiteitä ei ole rajattu sellaisiin toimenpiteisiin, joilla voitaisiin väittää olevan läheinen yhteys veronalaisten tuotteiden käytöstä aiheutuvien haittavaikutusten torjuntaan.

28. On tärkeää erottaa toisistaan veron tarkoitus, joka on käsiteltävän asian ytimessä, ja siitä kertyvien tulojen mahdolliset käyttötarkoitukset. Toisin kuin tilanteessa, joka liittyy edellä 24 kohdassa mainittuun rakennetta koskevaan arviointiperusteeseen (ja jossa saadut varat voidaan käyttää parhaaksi katsotulla tavalla), tässä tilanteessa erityistä merkitystä on tulojen käyttötarkoituksella. Tämä johtuu siitä, että yhteyden luomiseksi tulojen käytön ja kyseisen veron erityistarkoituksen välille on välttämätöntä, että varojen käyttötarkoitus edistää kyseisen veron muun kuin julkistaloudellisen tarkoituksen toteutumista (käsiteltävässä asiassa tämä on kivennäisöljyjen käytön aiheuttamien yhteiskunnallisten kustannusten vähentäminen).

29. Jos siis toisin sanoen hyväksyttäisiin, että valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 kohdan noudattaminen edellyttää ainoastaan, että verotulot on osoitettu ennalta määrättyyn tarkoitukseen (tai ennalta määrättyihin tarkoituksiin, kuten käsiteltävässä asiassa), direktiiviltä vietäisiin sen tehokas vaikutus. Tällainen tulkinta tarkoittaisi, että poikkeusta voidaan soveltaa mihin tahansa tarkoitukseen, olipa se julkistaloudellinen tai muu, edellyttäen, että kyseiset verotulot kohdennetaan siten, että niillä katetaan tiettyjä viranomaiskustannuksia. Jäsenvaltiot voisivat lisäksi vedota useisiin rinnakkaisiin ennalta määrättyihin tarkoituksiin perustellakseen tarpeen ottaa käyttöön muita direktiivillä säännellyistä tuotteista kannettavia välillisiä veroja.

30. Mielestäni pelkästään se, että verotuloja kohdennetaan yleisesti kansanterveys- ja ympäristötoimenpiteisiin, ei riitä osoittamaan, että verolla on valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 kohdassa edellytetty muu kuin julkistaloudellinen tarkoitus. Käsiteltävässä asiassa ei ole osoitettu suoraa yhteyttä yhtäältä IVMDH-verosta saaduilla tuloilla rahoitettujen toimenpiteiden ja toisaalta kivennäisöljyjen kulutukseen liittyvien haitallisten vaikutusten poistamisen ja oikaisemisen tavoitteen välillä.

31. Mikään unionin tuomioistuimelle toimitetuissa asiakirjoissa ei viittaa siihen, että IVMDH-verolla kerätyt tulot olisi kohdennettava *erityisen* kansanterveys- tai ympäristötoimenpiteen toteuttamiseen, mikä voisi osaltaan osoittaa muun kuin julkistaloudellisen tarkoituksen olemassaolon. Kuten edellä todettiin, IVMDH-verosta saaduilla tuloilla on katettu erityisesti terveydenhuoltoon liittyviä (yleisluonteisia) kuluja tilanteessa, jossa terveydenhuollon toimivalta siirrettiin itsehallintoalueille samanaikaisesti IVMDH-veron käyttöönoton kanssa. Jotta kansalliset säännöt kuuluisivat valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 kohdan poikkeuksen piiriin, niissä olisi täsmennettävä ainakin se, kuinka kerätyt tulot on kohdennettava (veron muun kuin julkistaloudellisen tarkoituksen edistämiseksi). Kun käyttöön otetaan eriytettyjä verotasoja, niiden määrittämistä koskevien sääntöjen olisi sisällettävä objektiiviset kriteerit, joihin eriyttäminen perustuu.

32. Edellä esitetyn perusteella IVMDH-veron kaltaisella välillisellä verolla ei mielestäni voida katsoa olevan valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua erityistarkoitusta. Toista edellytystä (eli sitä, onko vero valmisteveron tai arvonnäisöveron systematiikan mukainen) ei näin ollen ole tarpeen tarkastella. Esitän kuitenkin seuraavat huomautukset siltä varalta, että unionin tuomioistuin haluaa tarkastella tätä edellytystä.

C Toinen edellytys: vero on valmisteveron tai arvonlisäveron systematiikan mukainen

33. Aivan aluksi muistutan, että – kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa – valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 kohdan mukaan riittää, että välillinen vero, jolla on erityistarkoitus, on valmisteveroon *tai* arvonlisäveroon sovellettavien verosääntöjen mukainen i) veron perusteen määrittämisen, ii) laskennan, iii) verosaatavan syntymisen ja iv) valvonnan osalta.¹⁷ Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on epätietoinen siitä, täyttääkö IVMDH-vero nämä edellytykset.

34. Toisen edellytyksen osalta ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen epätietoisuus liittyy verosaatavan syntymiseen.¹⁸ Edellä mainitussa asiassa EKW ja Wein & Co annetussa tuomiossa todettiin tästä seikasta, että kyseessä olleen veron osalta ”ei noudatettu myöskään valmisteverosaatavan syntymistä koskevia sääntöjä, koska verosaatava syntyy *vasta myytäessä tuote kuluttajalle eikä luovutettaessa tuote kulutukseen*” (kursivointi tässä).¹⁹

35. Kyseistä päätelmää voidaan soveltaa suoraan käsiteltävään asiaan.

36. Tämä johtuu siitä, että valmisteverodirektiivin 6 artiklan 1 kohdan nojalla valmisteverosaatava syntyy, ”kun tuote luovutetaan kulutukseen”.²⁰ Tämä tapahtuu silloin, kun tuote lähtee viimeisestä verottomasta varastosta. Asiakirjoista ilmenee, että IVMDH-veroa kannetaan mainitun säännöksen vastaisesti kyseisten tuotteiden vähittäismyynnin yhteydessä (mikä tapahtuu valmisteverodirektiivissä tarkoitettuna ”kulutukseen luovuttamisen” jälkeen).

37. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tehdään tosin selväksi, ettei valmisteveron (tai arvonlisäveron) systematiikan mukaisuus edellytä, että kyseisen välillisen veron on noudatettava *kaikkia* valmisteveroon sovellettavia sääntöjä veron perusteen määrittämisen, laskennan, verosaatavan syntymisen ja valvonnan osalta. Sen sijaan se edellyttää, että välillinen vero on joko valmisteverojen tai arvonlisäveron, sellaisina kuin ne on määritelty unionin lainsäädännössä, systematiikan mukainen näiden neljän seikan osalta.²¹ Kuten julkisasiamies Saggio on huomauttanut, jos näiden kahden järjestelmän pitäisi vastata toisiaan kaikilta osin, 3 artiklan 2 kohdalla ei olisi tehokasta vaikutusta, minkä lisäksi tämä saattaisi yllyttää säätämään muunlaisista valmisteveroista vastoin valmisteveron yhtenäisyyden periaatetta.²²

38. Tämän päättelyn mukaan vaikuttaa siltä, että jos jäsenvaltio haluaa ottaa käyttöön tietyistä kivennäisöljyistä kannettavan välillisen veron, jolla on kansanterveyden (ja ympäristön) suojeluun liittyvä erityistarkoitus, se voi tehdä niin ainoastaan, jos kyseisen veron kannossa noudatetaan kaikkia merkityksellistä tuoteluokkaa koskevia unionin sääntöjä joko valmisteveron tai arvonlisäveron osalta, minkä lisäksi veron on noudatettava tarkkaan näiden tuotteiden tiettyä alaluokkaa koskevia erityissääntöjä, mikäli sellaisia on olemassa.²³

17 — Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 1 kohta. Ks. myös em. asia komissio v. Ranska, tuomion 27 kohta ja em. asia EKW ja Wein & Co, tuomion 44 ja 47 kohta.

18 — Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ole toimittanut unionin tuomioistuimelle yksityiskohtaisia tietoja veron perusteeseen, laskentaan ja valvontaan liittyvistä eroista. TJB antoi istunnossa unionin tuomioistuimelle tietoja IVMDH-veron ja valmisteverodirektiivissä asetettujen edellytysten välisistä eroista, kun taas Espanjan hallitus katsoi, ettei IVMDH-vero haittaa kumpaakaan näistä verojärjestelmistä, vertailtuaan tarkkaan IVMDH-veroa valmisteveroon ja arvonlisäveroon veron perusteen, laskennan, verosaatavan syntymisen ja valvonnan osalta.

19 — Em. asia EKW ja Wein & Co, tuomion 48 kohta.

20 — Ks. myös direktiivin 2003/96 4 artiklan 2 kohta, jossa säädetään, että ”tässä direktiivissä ’verotasolla’ tarkoitetaan kaikkia kannettuja välillisiä veroja (arvonlisäveroa lukuun ottamatta), jotka lasketaan suoraan tai välillisesti energiatuotteiden tai sähkön määrästä kulutukseen luovutuksen ajankohtana”.

21 — Em. asia EKW ja Wein & Co, tuomion 47 kohta.

22 — Julkisasiamies Saggio em. asiassa EKW ja Wein & Co esittämän ratkaisuehdotuksen 46 kohta.

23 — Näin ollen – ja toisin kuin Ranskan hallitus väitti istunnossa – kivennäisöljyjen verotuksen kannalta merkitystä ei mielestäni ole sillä, että direktiivin 2003/96 21 artiklan 5 kohdassa säädetään, että sähkön ja maakaasuun (jotka eivät kuulu kivennäisöljyihin) liittyvä verosaatava syntyy jakelijan tai jälleenjakelijan toimittaessa tuotteen.

39. Vielä on kuitenkin selvitettävä, milloin vero on jommankumman verotustekniikan systematiikan mukainen. Voidaanko kyseisten verojen yhteensopimattomuus päätellä siitä, ettei verosaatava synny niissä samana ajankohtana?

40. Vastaus näihin kysymyksiin piilee valmisteverodirektiivin taustalla olevassa logiikassa. Unionin tuomioistuin on todennut, että direktiivin tarkoituksena on välttää se, että muilla välillisillä veroilla rajoitettaisiin lainvastaisesti kauppaa. Näin tapahtuisi muun muassa, jos talouden toimijoiden olisi täytettävä muunlaisia muodollisuuksia kuin valmisteveroa tai arvonlisäveroa koskevassa unionin lainsäädännössä sallitaan.²⁴ Jos kyseinen välitön vero haittaa tämän tavoitteen saavuttamista, se ei voi olla sopusoinnussa kummankaan verojärjestelmän kanssa. Ratkaisevaa on siten se, haittaako vero markkinoiden moitteetonta toimintaa. Toisin kuin Generalitat de Catalunya ja Espanjan hallitus väittävät, kyse ei ole siitä, haittaako kyseinen vero valmisteverodirektiivillä (tai arvonlisäverodirektiivillä)²⁵ käyttöön otetun järjestelmän tavanomaista toimintaa.

41. Vaikka valmisteverodirektiivissä ei nimenomaisesti eroteta toisistaan neljää arviointiperustetta (veron peruste, laskenta, valvonta ja verosaatavan syntyminen) sen suhteen, mikä niistä on tärkein selvitettäessä, onko kyseinen vero joko valmisteveron tai arvonlisäveron systematiikan mukainen, siinä kuitenkin korostetaan erityisesti verosaatavan syntymistä koskevaa perustetta. Verosaatavan syntymisellä on nimittäin erityinen merkitys sisämarkkinoiden moitteettoman toiminnan kannalta.²⁶

42. Yksi huomioon otettava seikka on, että erot verosaatavan syntymisessä vaikuttavat valmisteverottomuuden järjestelmän voimassaolon pituuteen (vaikka ajallinen ero voi johtua kyseessä olevien tuotteiden luonteesta). Valmisteverodirektiivin mukaan tuotteen valvonta lakkaa, kun tuote poistuu verottomasta varastosta. Käsiteltävässä tilanteessa IVMDH-vero kuitenkin edellyttää, että valvonta jatkuu siihen saakka, kunnes tuote myydään loppukäyttäjälle. Istunnossa kävi myös ilmi, että IVMDH-veron ja valmisteverodirektiivillä käyttöön otetun järjestelmän välillä on muitakin eroja, jotka liittyvät erityisesti kyseisen veron ilmoitusvelvollisuuteen ja veron laskentamenetelmään.²⁷

43. Arvonlisäverosta on riittävää todeta, että edellä mainitussa asiassa EKW ja Wein & Co annettuun tuomioon perustuvassa vakiintuneessa oikeuskäytännössä todetaan, että IVMDH-veron kaltaisen välillisen veron, joka kannetaan ainoastaan myytäessä tuote kuluttajalle eikä arvonlisäveron tavoin jokaisessa tuotanto- ja jakeluportaassa, ei voida katsoa olevan arvonlisäveron systematiikan mukainen.²⁸

44. Lyhyesti sanottuna se, että käyttöön otetaan uusi vero, jossa verosaatava syntyy eri ajankohtana kuin valmistevero (mikä tarkoittaa myös, että verovelvolliset eivät välttämättä ole samat näissä kahdessa verossa), aiheuttaa taloudellisille toimijoille unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitettuja muita muodollisuuksia. Näin ollen valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 kohta estää tällaisen veron kantamisen.

24 — Em. asia komissio v. Ranska, tuomion 26 kohta ja em. asia EKW ja Wein & Co, tuomion 46 kohta.

25 — Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1).

26 — Valmisteverodirektiivin johdanto-osan neljännessä perustelukappaleessa korostetaan erityisesti tarvetta varmistaa, että valmisteverosaatavan syntyminen on sama kaikissa jäsenvaltioissa.

27 — IH-vero on ilmoitettava kuukausittaisessa veroilmoituksessa, kun taas IVMDH-verosta ilmoitetaan neljännesvuosittaisessa veroilmoituksessa. Kivennäisöljyjen valmistevero lasketaan 18 asteen lämpötilassa, kun taas IVMDH-verossa merkityksellinen on ilman lämpötila.

28 — Em. asia EKW ja Wein & Co, tuomion 49 kohta. Tuomiossa todettiin, että kyseessä ollut vero oli ristiriidassa unionin oikeuden kanssa, ja korostettiin, että välillinen vero, joka kannetaan arvonlisäverosta poiketen ainoastaan myytäessä tuote loppukäyttäjälle, lasketaan vähentämättä edellisessä portaassa maksettua veroa. Vaikka tämä näyttää olevan suora seuraus siitä, että verosaatava syntyy, kun tuote myydään loppukäyttäjälle, on huomattava, että IVMDH-vero noudattaa tässäkin kohtaa samaa logiikkaa kuin em. asiassa EKW ja Wein & Co kyseessä ollut vero.

45. Viitataan edellä 40 kohdassa esittämiini toteamuksiin siltä osin kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ehdottaa toisen kysymyksensä toisessa osassa, että IVMDH-veroa (olettaen, että sillä on erityistarkoitus) voitaisiin edellä ehdotetusta tulkinnasta huolimatta pitää 3 artiklan 2 kohdan mukaisena yksinkertaisesti siksi, ettei se haittaa tai vaikeuta valmisteverojen tai arvonlisäveron tavanomaista verosaatavan syntymistä.

46. Edellä esitetyn perusteella katson, että valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 kohta estää käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan IVMDH-veron kaltaisen välillisen veron kantamisen, jos kansallinen tuomioistuin toteaa, ettei verolla ole muuta kuin julkistaloudellista erityistarkoitusta eikä se ole valmisteveron tai arvonlisäveron systematiikan mukainen verosaatavan syntymisen osalta.

D Onko käsiteltävässä asiassa asianmukaista rajoittaa unionin tuomioistuimen tuomion ajallisia vaikutuksia?

47. Espanjan hallitus on pyytänyt unionin tuomioistuinta rajoittamaan tuomionsa ajallisia vaikutuksia, mikäli tämä toteaa, että IVMDH-vero on yhteensopimaton valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 kohdan kanssa. Tässä ratkaisuehdotuksessa noudatetun lähestymistavan vuoksi on tarkasteltava, onko rajoittaminen perusteltua käsiteltävässä asiassa. Vaikka Espanjan hallituksen esittämistä väitteistä²⁹ käy ilmi, että mahdollisella toteamuksella veron yhteensopimattomuudesta on todennäköisesti vakavia taloudellisia seurauksia, mielestäni veron yhteensopimattomuutta koskevan toteamuksen ajallisia vaikutuksia ei ole asianmukaista rajoittaa käsiteltävässä tilanteessa.

48. Muistutan aluksi, että tulkinnalla, jonka unionin tuomioistuin antaa unionin oikeussäännölle, selvennetään ja täsmennetään kyseisen oikeussäännön merkitystä ja ulottuvuutta niin, että unionin tuomioistuimen tulkinnasta ilmenee, miten tätä oikeussääntöä olisi pitänyt tulkita ja soveltaa sen voimaantulosta lähtien. Tästä seuraa, että unionin tuomioistuimen tulkitsemaa sääntöä on sovellettava sellaisenaan kaikkiin oikeussuhteisiin, myös niihin oikeussuhteisiin, jotka ovat syntyneet ja jotka on perustettu ennen tuomiota, jossa tulkinta esitettiin.³⁰ Unionin tuomioistuin voi siis lähtökohtaisesti rajoittaa tuomioidensa ajallisia vaikutuksia ainoastaan poikkeustapauksissa.³¹

49. Unionin tuomioistuin on aiemmin hyväksynyt tuomion ajallisten vaikutusten rajoittamisen tilanteissa, joissa kaksi (kumulatiivista) edellytystä täyttyvät. Yhtäältä on osoitettava ”vakavien taloudellisten seurausten vaara”. Näiden seurausten on aiheuduttava erityisesti vilpittömässä mielessä perustettujen sellaisten oikeussuhteiden lukuisuudesta, jotka perustuvat pätevästi voimassa olevana pidettyyn säännöstöön. Toisaalta unionin oikeuden vastaisen toiminnan on täytynyt olla tulosta kyseisten unionin säännösten tulkintaa ja ulottuvuutta koskevasta objektiivisesta ja huomattavasta epäselvyydestä. Unionin tuomioistuin on tältä osin antanut erityisen merkityksen muiden jäsenvaltioiden ja komission toiminnalle, joka on voinut myötävaikuttaa kyseiseen unionin oikeuden vastaiseen toimintaan.³²

50. Espanjan hallitus on käsiteltävässä asiassa esittänyt kolme argumenttia perustellakseen yhteensopimattomuutta koskevan toteamuksen ajallisten vaikutusten rajoittamista. Se väittää ensiksi, että tällaisen tuomion taannehtivasta soveltamisesta aiheutuisi Espanjalle ja sen itsehallintoalueille vakavia taloudellisia seurauksia. Tämä johtuu siitä, että jos veron todetaan olevan yhteensopimaton unionin oikeuden kanssa, Espanjan hallituksen arvion mukaan myönnettävät hyvitykset ovat

29 — Ks. jäljempänä 50 kohta.

30 — Ks. esim. yhdistetyt asiat C-338/11–C-347/11, FIM Santander Top 25 Euro, tuomio 10.5.2012, 58 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

31 — Ibid., tuomion 59 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen. Ks. myös esim. asia C-292/04, Meilicke ym., tuomio 6.3.2007 (Kok., s. I-1835, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

32 — Ks. esim. em. asia FIM Santander Top 25 Euro, tuomion 60 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen. Tämä pätee myös toimivaltaisten kansallisten viranomaisten kantamiin veroihin: ks. em. asia EKW ja Wein & Co, tuomion 55–60 kohta.

suuruudeltaan noin 13 miljardia euroa (eli 1,25 prosenttia Espanjan BKT:sta vuonna 2011).³³ Toiseksi se väittää, että velvollisuus maksaa takaisin perusteettomasti kannetut verot vaarantaisi kansanterveysjärjestelmän rahoituksen itsehallintoalueilla. Kolmanneksi Espanjan hallitus katsoo, että komissio on myötävaikuttanut kyseiseen rikkomiseen omalla toiminnallaan.

51. Komissio ja TJB kyseenalaistivat istunnossa etenkin Espanjan hallituksen esittämät arviot taloudellisen riskin suuruudesta. Niiden mielestä kansalliset vanhentumissäännöt estäisivät automaattisesti yli neljä vuotta vanhojen vaatimusten esittämisen. Kun otetaan huomioon jo vireillä olevien asioiden suuri määrä, komissio kyseenalaisti myös sen, mikä olisi rikkomista koskevan toteamuksen taannehtivan soveltamisen käytännön vaikutus.

52. Vaikka oletettaisiin, että edellä mainitut vastalauseet ovat perusteltuja, kyseiset summat olisivat varmasti hyvin suuria, kuten edellä on todettu. Kun otetaan huomioon erityisesti Espanjan ja sen itsehallintoalueiden tämänhetkinen epävakaa taloustilanne, ei voida sulkea pois sitä, että nämä summat aiheuttavat unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitetun vakavien taloudellisten seurausten vaaran.³⁴

53. Kun lisäksi otetaan huomioon oikeussuhteiden lukuisuus (vaikka ei ole todennäköistä, että hyvityksiä vaativat ensisijassa TJB:n kaltaiset yritykset), on mahdollista, että yhteensopimattomuuden vahvistavasta toteamuksesta aiheutuu vakavia taloudellisia seurauksia itsehallintoalueiden rahoitusjärjestelmälle. Ei myöskään voida sulkea pois terveydenhuollon alueelliselle rahoitukselle aiheutuvaa sekaannusta ja häiriöitä, sillä IVMDH-verolla on erityinen merkitys itsehallintoalueiden tällä alalla toteuttamissa rahoitustoimenpiteissä. Näiden seikkojen perusteella vaikuttaa siltä, että ensimmäinen edellytys täyttyy käsiteltävässä asiassa.

54. Kuitenkaan (pelkästään) se, että ennakkoratkaisupyynnön johdosta annetusta tuomiosta voi aiheutua merkittäviä taloudellisia seurauksia jäsenvaltiolle, ei säännönmukaisesti oikeuta rajoittamaan tuomion ajallisia vaikutuksia.³⁵ Toisenlaisesta päätelmästä seuraisi paradoksaalisesti, että vakavampiin ja pitkäkestoisimpiin unionin oikeuden vastaisuuksiin suhtauduttaisiin sallivammin kuin vähäisempiin.³⁶ Tästä syystä myös toisen edellytyksen, joka koskee epäselvyyttä kyseessä olevien unionin säännösten merkityksestä ja ulottuvuudesta, on täytyttävä.

55. Käsiteltävässä asiassa ei vaikuta olevan tällaista epäselvyyttä. Se on nimittäin erotettava em. asiassa EKW ja Wein & Co annetusta tuomiosta, jossa hyväksyttiin tuomion taannehtivan vaikutuksen rajoittaminen. Tätä pidettiin perusteltuna ensinnäkin siksi, että 3 artiklan 2 kohdan tulkinnasta ei tuolloin ollut vielä annettu yhtään ennakkoratkaisua. Toiseksi katsottiin, että Itävallan hallitus oli voinut komission toiminnan vuoksiärkevin perustein arvioida kyseessä olleen lainsäädännön olevan unionin oikeuden mukainen.³⁷

33 — Vaikka tällaisesta lisätaakasta aiheutuisi epäilemättä erittäin vakavia seurauksia minkä tahansa valtion rahoitukselle, Espanjan taloustilanteessa olevalle jäsenvaltiolle koituvien seurausten vakavuutta ei mielestäni voida aliarvioida.

34 — Ks. julkisasiamies Tizzanon em. asiassa Meilicke ym. 10.11.2005 esittämän ratkaisuehdotuksen 34 ja 35 kohta. Kyseisessä asiassa Saksan hallitus arvioi, että jos yhteensopimattomuuden vahvistavan toteamuksen vaikutuksia ei olisi rajoitettu, myönnettävät verohyvitykset olisivat vastanneet 0,25:tä prosenttia Saksan BKT:sta vuonna 2004. Lisäksi on huomattava, ettei kyseisessä asiassa annetussa tuomiossa noudatettu julkisasiamiehen ehdotusta tuomion taannehtivan vaikutuksen rajoittamisesta.

35 — Asia C-209/03, Bidar, tuomio 15.3.2005 (Kok., s. I-2119, 68 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 — Julkisasiamies Saggion em. asiassa EKW ja Wein & Co esittämän ratkaisuehdotuksen 65 kohta.

37 — Em. asia EKW ja Wein & Co, tuomion 58 kohta.

56. Kun IVMDH-vero otettiin käyttöön, unionin tuomioistuin oli kuitenkin jo tulkinut valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 kohtaa edellä mainitussa asiassa EKW ja Wein & Co antamassaan tuomiossa ja ennen kaikkea todennut samalla tavalla tulkitun veron olevan yhteensopimaton mainitun säännöksen kanssa.³⁸ Myöskään Espanjan hallituksen väitteet siitä, että se toimi vilpittömässä mielessä ottaessaan käyttöön IVMDH-veron, eivät vakuuta minua. Mikään unionin tuomioistuimelle toimitetuissa asiakirjoissa ei nimittäin viittaa siihen, että komissio olisi johtanut Espanjan hallitusta harhaan IVMDH-veron unionin oikeuden mukaisuudesta. Se päinvastoin ilmoitti selkeästi pitävänsä IVMDH-veroa unionin oikeuden vastaisena.

57. Ennen IVMDH-veron käyttöönottoa komissiolle esitettiin nimittäin useita alustavia kysymyksiä tiettyjen, harkinnassa olleiden oikeudellisten ratkaisujen yhteensopivuudesta unionin oikeuden kanssa. Komission antama vastaus, joka sisältyy asiakirja-aineistoon, ei mielestäni tue Espanjan hallituksen väitteitä. Sen sijaan, että komissio olisi antanut Espanjan olettaa, että sen harkitsema lainsäädäntö oli unionin oikeuden mukainen, se viittasi muun muassa edellä mainitussa asiassa EKW ja Wein & Co annettuun tuomioon ja toisti selvästi ne edellytykset, joiden on täytyttävä, jotta välillinen vero on yhdenmukainen unionin oikeuden kanssa. Arviointinsa lopuksi komissio totesi selvästi, ettei kyseinen lainsäädäntöluonnos ollut sen mielestä unionin oikeuden mukainen. Rikkomismenettelyn käynnistäminen Espanjaa vastaan tästä seikasta tukee komission näkemystä siitä, että IVMDH-vero on unionin oikeuden vastainen. Unionin tuomioistuimen tuomion ajallisia vaikutuksia ei näin ollen ole asianmukaista rajoittaa käsiteltävässä asiassa.

58. Tästä huolimatta ei voida täysin sulkea pois sitä, että tietyissä erittäin poikkeuksellisissa tilanteissa, joissa taannehtivan soveltamisen taloudelliset seuraukset olisivat erityisen vakavat, unionin tuomioistuin voi harkita tuomionsa ajallisen vaikutuksen rajoittamista silloinkin, kun vilpittömä mieltä koskeva toinen edellytys ei täyty. Näin olisi erityisesti silloin, kun taloudellisten seurausten katsotaan olevan ilmeisen suhteettomia laiminlyönnin vakavuuteen nähden. Varoitin kuitenkin, ettei vilpittömä mieltä koskevaa edellytystä pidä jättää täysin huomiotta käsiteltävässä tilanteessa. Kuten edellä todettiin, vaikuttaa siltä, että Espanja on ottanut tietoisien riskien antaessaan kyseisen lainsäädännön, jota on tämän jälkeen sovellettu usean vuoden ajan loppukäyttäjien ja sisämarkkinoiden vahingoksi.

IV Ratkaisuehdotus

59. Edellä esitettyjen seikkojen perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Tribunal Superior de Justicia de Cataluñan esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

Valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25.2.1992 annetun neuvoston direktiivin 92/12/ETY 3 artiklan 2 kohta estää käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan, tiettyjen kivennäisöljyjen vähittäiskaupasta kannettavan välillisen veron (Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos) kaltaisen veron kantamisen, jos kansallinen tuomioistuin toteaa, ettei kyseisellä verolla ole luonteeltaan muuta kuin julkistaloudellista erityistarkoitusta eikä se ole valmisteveron tai arvonlisäveron systematiikan mukainen verosaatavan syntymisen osalta.

38 — Ks. myös em. asia komissio v. Ranska. On huomattava, ettei kyseisessä asiassa kyseenalaistettu Ranskan veron erityistarkoitusta vaan ainoastaan sen yhteensopivuus valmisteveroa tai arvonlisäveroa koskevien sääntöjen kanssa. Tämä johtui mielestäni siitä, että kyseinen vero oli *rakenteeltaan* sellainen, että sillä voitiin edistää Ranskan viranomaisten esittämän muun kuin julkistaloudellisen tarkoituksen toteutumista.