JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
15 päivänä kesäkuuta 2000 *

1. EY:n perustamissopimuksen 173 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 230 artikla) perusteella nostamallaan kanteella Italian tasavalta vaatii yhteisöjen tuomioistuinta kumoamaan komission päätöksen 98/617/EY,[1] jolla Italialta poistetaan valtuudet evätä tietyiltä alkoholituotteilta vapautus valmisteverosta.

I Yhteisön säädökset

A *Valmisteveroja koskevat säädökset*

2. Direktiivin 92/83/ETY[2] mukaan jäsenvaltiot kantavat etyylialkoholista valmisteveroa (19 artiklan 1 kohta), joka vahvistetaan 20 °C:n lämpötilassa olevan puhtaan alkoholin hehtolitraa kohti ja joka on laskettava puhtaan alkoholin hehtolitrojen lukumäärän perusteella, ja tämä määrä on sama periaatteessa kaikkien kyseisen valmisteveron alaisten tuotteiden osalta (21 artikla).

3. Direktiivissä säädetään kuitenkin tietyistä poikkeuksista. Konkreettisesti direktiivin 27 artiklan mukaan

"1. Jäsenvaltioiden on vapautettava tässä direktiivissä tarkoitetut tuotteet yhdenmukaisesta valmisteverosta edellytyksin, jotka niiden on vahvistettava näiden valmisteverovapautuksien oikean ja välittömän soveltamisen varmistamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen tai muiden väärinkäytösten torjumiseksi, kun nämä tuotteet on:

a) tarkoitettu myytäviksi alkoholina, joka on kokonaan denaturoitu jonkin jäsenvaltion määräysten mukaisesti, jolloin näistä määräyksistä on asianmukaisesti ilmoitettu ja ne on sallittu 3 ja 4 kohdan mukaisesti.[3] Tähän valmisteverovapautukseen on sovellettava direktiivin 92/12/ETY[4] kokonaan denaturoidun alkoholin kaupallista liikkuvuutta koskevia säännöksiä;

* Alkuperäinen kieli: espanja.

1 — 21.10.1998 tehty päätös, EYVL L 295, s. 43.

2 — Alkoholin ja alkoholijuomien valmisteverojen rakenteiden yhdenmukaistamisesta 19 päivänä lokakuuta 1992 annettu neuvoston direktiivi 92/83/ETY (EYVL L 316, s. 21).

3 — Kyseisen artiklan 3 ja 4 kohdassa säädetään yhteisön puitteissa tapahtuvasta kansallisten denaturointimenettelyjen tiedoksianto- ja hyväksymismenettelyistä. Jäsenvaltioiden tiedoksiantojen perusteella komissio antoi alkoholin täydellistä denaturointia koskevien menetelmien molemminpuolisesta tunnustamisesta valmisteverottomuutta varten 22 päivänä marraskuuta 1993 asetuksen (EY) N:o 3199/93 (EYVL L 288, s. 12). Italian tasavallan ilmoitettua sen vahvistaman denaturoimisaineen muutoksesta komissio antoi 27 päivänä marraskuuta 1998 asetuksen (EY) N:o 2559/98 (EYVL L 320, s. 27), jolla muutettiin perusasetusta.

4 — Valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25 päivänä helmikuuta 1992 annettu neuvoston direktiivi 92/12/ETY (EYVL L 76, s. 1).

b) sekä denaturoitu jonkin jäsenvaltion määräysten mukaisesti että tarkoitettu käytettäviksi muiden kuin ihmisravinnoksi tarkoitettujen tuotteiden valmistukseen;

— —

5. Jos jäsenvaltio arvioi, että tuotteen vapauttaminen valmisteverosta 1 kohdan a tai b alakohdan nojalla johtaa veropetokseen, veron kiertämiseen tai muuhun väärinkäytökseen, se voi evätä vapautuksen tai peruuttaa jo myönnetyn vapautuksen. Jäsenvaltion on välittömästi ilmoitettava asiasta komissiolle. Komissio ilmoittaa asiasta muille jäsenvaltioille kuukauden kuluessa ilmoituksen saamisesta. Lopullinen päätös tehdään direktiivin 92/12/ETY 24 artiklassa määrättyä menettelyä noudattaen. Jäsenvaltioiden ei tarvitse antaa tälle päätökselle taannehtivaa vaikutusta.

— — ".

4. Direktiivin 92/83/ETY 27 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetun direktiivin 92/12/ETY 7 artiklan 4 kohdassa säädetään, että kun lähtöjäsenvaltiossa kulutukseen jo luovutetut valmisteveron alaiset tuotteet liikkuvat eri jäsenvaltioiden välillä, on käytettävä saateasiakirjaa, jossa mainitaan direktiivin 92/12/ETY 18 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuun asiakirjaan sisältyvät pääkohdat. [5]

5. Kyseinen säännös on pantu täytäntöön asetuksella (ETY) N:o 3649/92. [6] Asetuksen 5 artiklan mukaan

"Yksinkertaistettua saateasiakirjaa käytetään myös denaturoidun alkoholin kaupallisessa liikkumisessa yhteisön sisällä neuvoston direktiivin 92/83/ETY 27 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaisesti".

6. Tämän säännöksen perusteella on poissuljettua, että kokonaan denaturoidun alkoholin liikkuvuuden edellytyksenä olisi hallinnollisen saateasiakirjan käyttäminen silloin, kun kyse on direktiivin 92/12/ETY 18 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun väliaikaisen valmisteverottomuusjärjestelmän mukaan liikkuvista valmisteveron alaisista tuotteista (toisin sanoen tuotteista, jotka eivät vielä täytä verotuksellista velvoitetta).

5 — Direktiivin 92/12/ETY 18 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa: "Mahdollisen tietokoneavusteisten menettelyjen käytön estämättä kaikkiin eri jäsenvaltioiden alueiden välillä väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän mukaan liikkuviin valmisteveron alaisiin tuotteisiin on liitettävä lähettäjän laatima asiakirja. Tämä asiakirja voi olla joko hallinnollinen tai kaupallinen asiakirja. Tämän asiakirjan muoto ja sisältö on vahvistettava tämän direktiivin 24 artiklassa säädettyä menettelyä noudattaen."

6 — Lähtöjäsenvaltiossa kulutukseen luovutettujen yhteisön sisällä liikkuvien valmisteveron alaisten tuotteiden yksinkertaistetusta saateasiakirjasta 17 päivänä joulukuuta 1992 annettu komission asetus (EY) N:o 3649/92 (EYVL L 369, s. 17).

Tällainen asiakirja määritellään asetuksessa (ETY) N:o 2719/92. [7]

B *Kosmeettisia valmisteita koskevat säännöt*

7. Direktiivin 80/232/ETY [8] 5 artiklan mukaan direktiivin tarkoituksena on huolehtia siitä, että jäsenvaltiot eivät voi "evätä, kieltää tai rajoittaa sellaisten valmisteiden pakkausten saattamista markkinoille, jotka täyttävät tässä direktiivissä säädetyt vaatimukset, niiden nimelliskoon perusteella liitteessä I — — lueteltujen valmiiden pakkausten osalta".

8. Liitteessä I asetetaan kullekin direktiivin 1 artiklassa tarkoitetulle tuotteelle valmiiden pakkausten sisällön nimelliskokojen valikoima. Liitteessä oleva 7 kohta ("Kosmetiikka: kauneus- ja toalettivalmisteet") sisältää 7.4 alakohdan, joka kattaa "Alkoholipohjaiset tuotteet, jotka sisältävät vähemmän kuin kolme tilavuusprosenttia luontaista tai synteettistä parfyymiöljyä ja vähemmän kuin 70 tilavuusprosenttia puhdasta etyylialkoholia: aromaattiset vedet, hiusvedet, ennen ja jälkeen parranajon käytettävät lotionit".

9. Lopuksi on mainittava direktiivi 76/768/ETY. [9] Sen 1 artiklan 1 kohdassa katsotaan, että "kosmeettisella valmisteella" tarkoitetaan ainetta tai valmistetta, joka on tarkoitettu olemaan kosketuksissa ihmiskehon eri ulkoisten osien kanssa (iho, hiukset ja ihokarvat, kynnet, huulet ja ulkoiset sukupuolielimet) tai hampaiden ja suuontelon limakalvon kanssa, tarkoituksena yksinomaan tai pääasiassa näiden osien puhdistaminen, tuoksun muuttaminen, niiden ulkonäön muuttaminen ja/tai hajujen poistaminen ja/tai niiden suojaaminen tai pitäminen hyvässä kunnossa.

II Oikeudenkäynnin taustaa

A *Italian tasavallan esittämä pyyntö*

10. Italian veroviranomainen ilmoitti kesä- ja heinäkuussa 1997 komissiolle, että 9.7.1996 tehdyllä ministeriön päätöksellä nro 524 [10] alkoholituotteille asetettiin tiettyjä edellytyksiä Italiassa direktiivin 92/83/ETY 27 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetun valmisteveroja koskevan vapautuksen myöntämiselle. Näissä edellytyksissä määrättiin erityisesti, että

7 — Väliaikaisessa valmisteverottomuusjärjestelmässä liikkuvien valmisteveron alaisten tuotteiden hallinnollisesta saateasiakirjasta 11 päivänä syyskuuta 1992 annettu komission asetus (ETY) N:o 2719/92 (EYVL L 276, s. 1).

8 — Eräiden valmiiksi pakattujen tuotteiden nimellismäärien ja nimellistilavuuksien sallittuja valikoimia koskevan jäsenvaltioiden lainsäädännön lähentämisestä 15 päivänä tammikuuta 1980 annettu neuvoston direktiivi 80/232/ETY (EYVL L 51, s. 1).

9 — Kosmeettisia valmisteita koskevan jäsenvaltioiden lainsäädännön lähentämisestä 27 päivänä heinäkuuta 1976 annettu neuvoston direktiivi 76/768/ETY (EYVL L 262, s. 169). Tätä direktiiviä on muutettu erityisesti 14 päivänä kesäkuuta 1993 annetulla neuvoston direktiivillä 93/35/ETY (EYVL L 151, s. 32).

10 — *Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana* nro 237, 9.10.1996.

— hajuvesien ja muiden kosmeettisten valmisteiden valmistamiseksi denaturoinnissa oli käytettävä vain puhdasta alkoholia, eikä tähän tarkoitukseen saanut käyttää jätealkoholia;

ja

— tiettyjen kotitalouksien puhdistustuotteiden alkoholipitoisuus ei saanut olla yli 40 prosenttia.

Nämä edellytykset koskivat ainoastaan kyseisten tuotteiden tavanomaista koostumusta, ja niiden avulla pyrittiin välttämään tilanne, jossa epätavallista menettelyä käyttäen valmistettujen tuotteiden yhteydessä voitaisiin hyötyä perusteettomasti tietyille tavararyhmille tarkoitetuista denaturointimuodoista ja liikkuvuutta ja varastointia koskevista menettelyistä. Erityisesti kosmeettisten valmisteiden osalta pyrittiin välttämään tilanne, jossa hajuvesinä markkinoidut tuotteet, joilla ei ollut hajuvesien ominaispiirteitä, saattoivat käytännössä korvata direktiivin 92/83/ETY 27 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetun, kokonaan denaturoidun alkoholin sen vuoksi, että niissä oli jossain määrin enemmän lievästi denaturoitua alkoholia. Italian veroviranomainen korosti, että kokonaan denaturoitu alkoholi antaa paremmat takuut petostentorjunnan kannalta sekä tehokkaamman denaturoinnin että tarkempien liikkuvuutta ja varastointia koskevien menettelyjen vuoksi.

11. Kuten Italian hallitus toteaa kanteessaan, näiden edellytysten soveltaminen on keskeytetty, koska teknisten määräysten etukäteisen tiedoksiannon laiminlyöntiä koskeva menettely on vireillä. Italian veroviranomainen pyysi kuitenkin valtuuksia evätä valmisteverosta annettava vapautus sellaisilta tuotteilta, jotka saattoivat saada aikaa veron kiertämistä, veropetoksia tai muita väärinkäytöksiä.

12. Vastauksessaan Italia selvittää jäljempänä esitetyllä tavalla denaturointitekniikkaa ja veropetoksen riskejä.

Denaturointi on toimenpide, jossa alkoholista tehdään myrkyllistä, jotta sen nauttiminen tai muuttaminen elintarvikekäyttöön olisi mahdotonta. Puhdistusaineiden valmistamiseksi denaturointimenetelmissä on käytettävä kansallisen viranomaisen hyväksymää denaturointiainetta. Tämä tuotteeseen käytettävä erittäin myrkyllinen stabilisaattori estää denaturoidun alkoholin kemiallisen muuttumisen juomakelpoiseksi alkoholiksi.

Vaikka myös hajuvedet on vapautettu valmisteverosta, niihin liittyy erityinen ongelma. Hajuvesien valmistamisessa voidaan nimittäin käyttää ainoastaan hajustettuja, erityisesti tähän tarkoitukseen varattuja ja mietoja denaturoiniaineita. Koska jätealkoholi on pahanhajuista ja koska siihen sisältyy tislauksen alku- ja lopputuotteita (kuten ihmiselle myrkyllisiä aldehydejä, ketoneita ja metanolia), joita ei voida käyttää kasvoilla, iholla tai lima-

kalvoilla, hyvänlaatuisen alkoholin käyttö on välttämätöntä hajuvettä valmistettaessa.

Vaikka hajuvesiin käytetty alkoholi on vain lievästi denaturoitua ja siten helposti muutettavissa takaisin juomakelpoiseksi, sitä ei kuitenkaan muuteta, koska tällainen toimenpide ei olisi kannattava, kun otetaan huomioon puhtaan alkoholin hinta. Toimenpiteestä tulisi kuitenkin kannattava, jos säännösten mukaan olisi mahdollista käyttää jätealkoholia "hajuveden" valmistamiseen.

Tämän vuoksi Italian hallitus katsoo, että velvollisuus käyttää puhdasta alkoholia hajuvesien ja kosmeettisten valmisteiden valmistuksessa on keino laittoman toiminnan ja veron kiertämisen estämiseksi. Se ilmoittaa, että Italiassa oli ollut tapaus, jossa jätealkoholista valmistettua, miedosti hajustettua tuotetta, jonka valmistaja oli ilmoittanut kosmeettiseksi valmisteeksi, markkinoitiin kotitaloustuotteena ja siten itse asiassa direktiivin 92/83/ETY 27 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetun kokonaan denaturoidun alkoholin korvikkeena, ilman että siihen olisi sovellettu tätä jälkimmäistä tuotetta koskevia tiukempia denaturointia, liikkuvuutta ja varastointia koskevia sääntöjä.

21.10.1998.[11] Komissio katsoi seuraavaa:

"11) Italian perusteista kieltäytyä myöntämästä vapautusta kosmetiikalle (hajuvedelle), joka sisältää epäpuhdasta alkoholia, voidaan todeta, että halvan epäpuhtaan alkoholin käyttämistä 27 artiklan 1 kohdan b alakohdan soveltamisalaan kuuluvien tuotteiden valmistamisessa ei voida pitää veropetoksena, veron kiertämisenä tai muuna väärinkäytöksenä, koska toisaalta epäpuhtaaseen alkoholiin liittyvä asiattoman käytön vaara on pienempi ja toisaalta ei ole merkitystä, onko epäpuhtaasta alkoholista valmistettu kosmetiikka halvempaa vai ei, koska 27 artiklan 1 kohdan b alakohta ei rajoitu kalliisiin tuotteisiin, vaan sen soveltamisalaan kuuluvat tuotteet ovat hyvin erihintaisia. Direktiivissä ei myöskään vaadita, että 27 artiklan 1 kohdan b alakohdan nojalla vapautetut tuotteet (joita ei ole tarkoitettu nautittaviksi) olisi valmistettava puhtaasta alkoholista.

B *Komission päätös 98/617/EY*

13. Komissio hylkäsi Italian tasavallan esittämän valtuuksia koskevan pyynnön

11 — Direktiivin 92/83/ETY 27 artiklan 4 ja 5 kohdassa määrättyä menettelyä noudattaen komissio tekee päätöksensä saatettuaan sen "valmisteverolautakunnan", josta on säädetty direktiivin 92/12/ETY 24 artiklassa ja joka muodostuu jäsenvaltioiden edustajista, hyväksyttäväksi. Komissio korosti, että italian viranomaisten esittämät väitteet eivät olleet vakuuttavia, ja sen vuoksi lautakunnan jäsenet tukivat yksimielisesti (neljätoista jäsenvaltiota Italian tasavallan kantaa vastaan) pyynnön hylkäämistä koskevaa päätösehdotusta.

12) Koska 27 artiklan 1 kohdan b alakohta ei koske ainoastaan eikä edes pääasiassa kosmetiikkaa, vaan myös muun muassa puhdistukseen tarkoitettuja tuotteita, kosmetiikaksi luokiteltujen tuotteiden käyttö puhdistustarkoituksiin ei voi vaikuttaa niiden luokitteluun 27 artiklan 1 kohdan b alakohdan nojalla eikä sitä voida pitää veropetoksena, veron kiertämisenä tai muuna väärinkäytöksenä. Tämä näyttää erityisen selvältä ottaen huomioon, että eräissä jäsenvaltioissa on tavallista käyttää kölninvettä ja vastaavia tuotteita muihin kuin kosmeettisiin tarkoituksiin, esimerkiksi puhdistukseen. Sillä, että 27 artiklan 1 kohdan a alakohdassa mainittua 'kokonaan denaturoitua' alkoholia voidaan myös käyttää tällaisiin tarkoituksiin, ei ole merkitystä.

— —

16) Italia ei ole myöskään osoittanut, että tuotteet, joilta se on evännyt vapautuksen, olisivat aiheuttaneet veropetoksia, veron kiertämistä tai muita väärinkäytöksiä. Myöskään muut jäsenvaltiot — joissa useimmissa verokanta on huomattavasti korkeampi kuin Italiassa — eivät ole ilmoittaneet kyseisten tuotteiden vapauttamisesta johtuvia veropetoksiin, veron kiertoon tai väärinkäytöksiin liittyviä ongelmia".

III Asianosaisten vaatimukset

14. Italian hallitus vaatii, että yhteisöjen tuomioistuin kumoaa komission päätöksen ja palauttaa sen komissiolle uudelleen käsittelyä varten sekä velvoittaa komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

15. Komissio puolestaan vaatii, että yhteisöjen tuomioistuin hylkää kanteen ja velvoittaa Italian tasavallan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

IV Kanneperusteet

16. Italian tasavalta perustaa kanteensa direktiivin 92/83/ETY 27 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdan sekä 5 kohdan, direktiivin 76/768/ETY 1 artiklan ja direktiivin 80/232/ETY liitteessä I olevan 7.4 alakohdan rikkomiseen ja virheelliseen soveltamiseen. Se väittää lisäksi, että edellytyksissä on virhe, logiikka on puutteellista ja perustelut eivät ole riittäviä.

Kantajana oleva hallitus väittää, että päätös ei ole pätevä ja se on kumottava, koska:

— siinä todetaan yleisesti ja direktiivin 80/232/ETY liitteessä I olevan

7.4 kohdan sanamuodon vastaisesti, että kosmeettisten valmisteiden valmistuksessa voidaan käyttää epäpuhdasta alkoholia;

— siinä todetaan direktiivin 76/768/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 93/35/EY, 1 artiklan 1 kohdan vastaisesti, että kosmeettisia valmisteita voidaan käyttää myös muihin tarkoituksiin kuin ihmiskehoon käytettäväksi ja siten niitä voidaan valmistaa erityisesti näihin muihin tarkoituksiin käytettäviksi;

— komissio ei tee eroa direktiivin 92/83/ETY 27 artiklan 1 ja 5 kohdan veron kiertämisen, veropetoksen ja muun väärinkäytöksen käsitteiden välillä vaan samastaa ne kaikki veron kiertämiseen, mistä syystä komissio ei pidä väärinkäytöksenä yritystä hyötyä perusteettomasti edullisemmasta veronvalvontajärjestelmästä;

ja

— komissio poistaa kaikki alkoholipitoisuuden rajoitukset ja sallii tällä tavoin koostumuksen ja käyttötarkoituksen kannalta vastaavien tuotteiden valmistuksen kuin kokonaan denaturoitu alkoholi, johon on sovellettava edullisempaa järjestelmää, mistä syystä komissio luo sellaisten tuotteiden välille, joiden osalta veron kiertämisen riski on yhtäläinen, luonteeltaan verotuksellista syrjintää, joka vaikuttaa myös markkinoihin ja näiden tuotteiden kilpailumahdollisuuksiin.

V Oikeudellinen arviointi

A *Tuotteet, joista kannetaan etyylialkoholin valmisteveroa*

17. Komission mukaan direktiivin 92/83/ETY 20, 25 ja 27 artiklasta käy ilmi, että etyylialkoholin valmisteveron alaisia tuotteita ovat ainoastaan alkoholijuomat. Kun muut etyylialkoholit on välttämättä vapautettu valmisteverosta, ei ole loogista kieltää verovapautusta etyylialkoholilta, joka ei sisälly alkoholijuomaan, pelkästään sillä perusteella, että se on luokiteltu epäasianmukaisesti 21 artiklan 1 kohdan b alakohdan nojalla eikä saman artiklan a alakohdan nojalla vapautettuihin alkoholeihin.

18. On totta, että direktiivin 92/12/ETY [12] antamista edeltäneiden pitkien neuvottelujen ensimmäisessä vaiheessa komissio

12 — Komission ensimmäiset ehdotukset julkaistiin vuonna 1972.

ehdotti, että valmisteveroja sovelletaan vain ihmisravinnoksi tarkoitettuun alkoholiin.[13] Kuitenkin näyttää siltä, ettei neuvosto hyväksynyt tätä ehdotusta.

19. Direktiivin 92/83/ETY 19 artiklan 1 kohdassa säädetään, että "jäsenvaltioiden on kannettava etyylialkoholista valmisteveroa tämän direktiivin mukaisesti". Saman direktiivin 20 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Tässä direktiivissä 'etyylialkoholilla' tarkoitetaan:

— kaikkia CN-koodeihin 2207 ja 2208 kuuluvia tuotteita, joiden todellinen alkoholipitoisuus on suurempi kuin 1,2 tilavuusprosenttia, mukaan lukien tuotteet, jotka muodostavat osan muuhun yhdistetyn nimikkeistön ryhmään kuuluvasta tuotteesta,

— CN-koodeihin 2204, 2205 ja 2206 kuuluvia tuotteita, joiden todellinen alkoholipitoisuus on suurempi kuin 22 tilavuusprosenttia,

— tislattuja alkoholijuomia, jotka voivat sisältää näitä tuotteita liuenneina".

20. Direktiivin 92/83/ETY 26 artiklan mukaan viittaukset yhdistetyn nimikkeistön koodeihin kohdistuvat siihen yhdistetyn nimikkeistön toisintoon, joka on voimassa direktiivin antamisajankohtana.[14] Vaikka onkin totta, että melkein kaikki 20 artiklassa tarkoitettuihin koodeihin kuuluvat tuotteet ovat alkoholijuomia, koodi CN 2207 sisältää myös "etyylialkoholia ja tislattua alkoholia, eri pitoisuutta olevia" tuotteita, joita ei missään tapauksessa voida luokitella alkoholijuomiksi.

21. Direktiivillä 92/83/ETY otetaan käyttöön periaate sellaisten etyylialkoholien, joita ei ole tarkoitettu ihmisravinnoksi, valmisteverotuksesta rajoittamatta sitä mahdollisuutta, että ne voidaan vapauttaa valmisteverosta, mikäli ne täyttävät direktiivin 27 artiklassa säädetyt edellytykset.

13 — Alkoholin valmisteverojen yhdenmukaistamisesta annetun neuvoston direktiiviehdotuksen, jonka komissio esitti 7.3.1972, 7 artiklan mukaan valmisteverosta oli vapautettu etyylialkoholi, jota käytettiin verovalvonnan alaisena muiden kuin nautittavaksi tarkoitettujen tuotteiden valmistuksessa, sekä hajuvesi- ja toalettivalmisteiden sekä kosmeettisten valmisteiden valmistukseen. Myös kansallisten säännösten mukaisesti kokonaan denaturoitu etyylialkoholi oli vapautettu verosta (EYVL C 43, s. 25).

14 — Kysymyksessä on tariffi- ja tilastonimikkeistä ja yhteisestä tullitariffista annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2658/87 liitteen I muuttamisesta 26 päivänä heinäkuuta 1991 annettu komission asetus (ETY) N:o 2587/91 (EYVL L 259, s. 1).

22. En katso, että direktiivin 92/83/ETY 25 artikla, johon komissio vetoaa, voisi johtaa toisenlaiseen johtopäätökseen. Kyseisen säännöksen mukaan "jäsenvaltiot voivat palauttaa alkoholijuomista maksetun valmisteveron, jos nämä tuotteet on poistettu markkinoilta niiden tultua tilansa tai ikänsä vuoksi nautittavaksi kelpaamattomiksi". Vaikka kyseisessä säännöksessä vain *alkoholijuomat* on mainittu, ei voida päätellä, että valmistevero koskee ainoastaan nautittavaksi tarkoitettuja tuotteita. Kuten olen jo esittänyt, tämän valmisteveron soveltamisala määritellään 20 artiklassa, ja 25 artikla on ainoastaan erityissäännös, jota sovelletaan määrätynlaisiin valmisteveron alaisiin tuotteisiin.

23. Vastauksessaan komissio arvioi, että ottaen huomioon sen suuren määrän denaturointimenetelmiä, jotka ovat taloudellisten toimijoiden käytössä (yhteisön tasolla hyväksytyt menetelmät ja kansalliset menetelmät, joihin sovelletaan jäsenvaltioiden molemminpuolista tunnustamista koskevaa periaatetta), ei voida ajatella, lainvastaista markkinoille saattamista lukuun ottamatta, että taloudellinen toimija ei käytä yhtä näistä menetelmistä. Komissio katsoo, että ennen denaturoidun alkoholin markkinointia valmistaja tai jakaja, joka on sekä rehellinen että järkevä, varmistuu ennen kaikkea siitä, että kyseinen alkoholi täyttää yhteisön tai kansalliset denaturointia koskevat vapautuksen myöntämisedellytykset, siitä ilmeisestä syystä, että denaturoitu alkoholi, jota rasittaa etyylialkoholista kannettava raskas valmistevero, on liian kallis ja siten sitä olisi mahdotonta myydä.

24. Myöskään tämä väite ei näytä mielestäni vakuuttavalta. Suuri osa denaturointimenetelmiä, jotka komission mukaan on hyväksytty yhteisön tai kansallisissa puitteissa, merkitsee ainoastaan sitä, että taloudellisten toimijoiden on yksinkertaista saada vapautus. Kuitenkin on varmaa, että direktiivin 92/83/ETY 27 artiklan 1 kohdassa vapautuksen myöntäminen sidotaan jonkin joko yhteisön säännöksessä (a alakohta) tai kansallisessa säännöksessä (b alakohta) hyväksytyn denaturointimenetelmän käyttöön. Jos jostakin syystä käytetty denaturointimenetelmä ei vastaa kumpaakaan näistä kategorioista, siitä peräisin olevalle alkoholille ei voida antaa näissä kahdessa säännöksessä tarkoitettua vapautusta, huolimatta siitä luokittelusta, jonka mukaisesti näin toiminut taloudellinen toimija voitaisiin määritellä.

25. Komissio on näin ollen perusteettomasti väittänyt, että denaturoidut etyylialkoholit on aina vapautettu valmisteveroista ja että verotuksellisesti sillä ei ole merkitystä, kuuluuko alkoholi direktiivin 92/83/ETY 27 artiklan 1 kohdan a tai b alakohtaan. Kuten olen todennut, ei ole totta, että nämä alkoholit olisivat *aina* vapautettuja valmisteverosta, sillä tätä varten niiden on täytettävä kyseisissä säännöksissä säädetyt edellytykset.

B *Väitteet, joiden mukaan direktiivejä 80/232/ETY, 76/768/ETY ja 93/35/ETY on rikottu*

26. Italian tasavalta väittää, että direktiivin 92/83/ETY 27 artiklan 1 kohdan a ja

b alakohdassa käyttöön otetut erilaiset järjestelmät ovat kiinteästi yhteydessä erityyppisiin tuotteisiin, koska denaturointimuotoja on tutkittu kunkin tuotetyypin erityistarkoituksen valossa. Jokainen tuote on siten syytä luokitella täsmällisesti koostumuksensa ja käyttötarkoituksensa mukaisesti, jotta vältetään tilanne, jossa tuotteen yhteydessä hyödytään perusteettomasti edullisemmasta valvontajärjestelmästä ja aiheutetaan sekä julkisten varojen väärinkäyttöriskiä että kilpailun vinoutumista rehellisten taloudellisten toimijoiden kustannuksella.

Se lisää, että kieltäessään myöntämästä sille valtuuksia evätä kyseisen säännöksen b alakohdassa tarkoitettu vapautus "hajuvesinä" esitetyiltä tuotteilta, jotka on kuitenkin valmistettu jätealkoholista, komissio ei ota huomioon sitä seikkaa, että direktiivin 80/232/ETY mukaan puhdasta alkoholia on käytettävä ainakin tiettyjen kosmeettisten valmisteiden yhteydessä.

Se väittää myös, että katsoessaan, ettei verotuksellisesti ole merkityksellistä, voidaanko "kosmeettisia valmisteita" käyttää puhdistusaineina kotitalouksissa, komissio ei ole ottanut huomioon direktiivien 76/768/ETY ja 93/35/ETY säännöksiä.

27. Direktiivin 92/83/ETY 27 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdan sanamuodosta ei voida mielestäni päätellä, että tietyt tuotetyypit, kuten puhdistusaineet, kuuluvat välttämättä a alakohdan soveltamisalaan, kuten kantajana oleva valtio esittää. Katson päinvastoin komission tavoin, että käytetty denaturointimenetelmä on olennainen vapautuksen myöntämisen tai sen epäämisen kannalta. Jos kysymyksessä on yksi yhteisön puitteissa hyväksytyistä menetelmistä, alkoholi on vapautettu valmisteverosta a alakohdan mukaisesti. Jos päinvastoin tuotteeseen, jota ei ole tarkoitettu nautittavaksi, sisältyvä alkoholi on denaturoitu jäsenvaltiossa hyväksyttyä menetelmää käyttäen, on sovellettava b alakohdan mukaista vapautusta. Lopuksi jos denaturointimenetelmä ei vastaa mitään yhteisön säädöksissä tai kansallisissa oikeusjärjestelmissä vahvistettua menetelmää, tuotteen osalta ei ole oikeutta vapautukseen.

28. On näin ollen direktiivin 92/83/ETY vastaista evätä vapautus tuotteelta, joka täyttää sen 27 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaiset edellytykset, ainoastaan sillä perusteella, että sen todellinen käyttötarkoitus ei vastaa taloudellisen toimijan sille antamaa nimikettä. Kuten komissio täysin perustellusti toteaa, yhteisön lainsäätäjä ei ole pitänyt puhtaan alkoholin käyttöä tai alkoholin enimmäispitoisuutta vapautuksen myöntämisen arviointiperusteina.

29. Samasta syystä se seikka, että asetetut edellytykset kuvastavat tuotteiden normaalipitoisuutta, ei voi myöskään käydä perustelusta. Vaikka onkin totta, että kosmeettisten valmisteiden osalta direktiivin

80/232/ETY liitteessä I olevassa 7.4 kohdassa viitataan ainoastaan puhtaaseen alkoholiin, kosmeettisena valmisteena esitetyltä, epäpuhdasta alkoholia sisältävältä tuotteelta ei voida eikä pidä evätä vapautusta, kun tuote täyttää direktiivin 92/83/ETY 27 artiklan 1 kohdassa säännellyt edellytykset. Sitä vastoin jäsenvaltiot voivat yhteisön säännösten mukaisesti kieltää tällaisen tuotteen markkinoinnin ja tarvittaessa määrätä kansallisen oikeuden mukaisia taloudellisia tai jopa rikosoikeudellisia seuraamuksia. Sama koskee toista Italian hallituksen vahvistamaa edellytystä kotitalouksien puhdistusaineiden alkoholin enimmäispitoisuuden osalta.

30. Kosmeettisista valmisteista annetun direktiivin 80/232/ETY rikkomista koskeva väite on näin ollen hylättävä. Komissio ei ole riidanalaisessa päätöksessä väittänyt, että tällaisia tuotteita voidaan valmistaa epäpuhtaasta alkoholista. Komissio on mielestäni aivan perustellusti katsonut, että tämänkaltaisen alkoholin käyttö tuotteissa, jotka on esitetty kosmeettisina valmisteina, ei estä vapautuksen myöntämistä, jos käytetty alkoholi on denaturoitu jonkin direktiivin 92/83/ETY 27 artiklan 1 kohdassa säädetyn menetelmän mukaisesti.

31. Väite direktiivin 76/768/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 93/35/ETY, oletetusta rikkomisesta ansaitsee saman kohtalon. On totta, että kyseisen direktiivin sanamuodon mukaan "kosmeettisina valmisteina" voidaan pitää ainetta tai valmistetta, joka on tarkoitettu olemaan kosketuksissa ihmiskehon eri ulkoisten osien kanssa (1 artiklan 1 kohta) ja että jäsenvaltioiden on toteutettava kaikki tarvittavat toimenpiteet, ettei kosmeettisten valmisteiden selosteissa, esillepanossa ja mainonnassa käytetä sellaisia ominaisuuksia, joita valmisteella ei ole (6 artiklan 3 kohta). Siten pesuaineen kaltaista kotitalouksien puhdistusainetta ei voida esittää nimikkeellä "kosmeettinen valmiste".

Siten edellä esittämäni mukaisesti se seikka, että kotitalouksien puhdistusainetta ei voida esittää nimikkeellä kosmeettinen valmiste, ei merkitse sitä, että sen valmistamisessa käytetylle denaturoidulle alkoholille ei voitaisi myöntää direktiivissä 92/83/ETY säädettyä valmisteverovapautusta, jos alkoholi täyttää direktiivin 27 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdan mukaiset edellytykset. Myös tältä osin jäsenvaltiot voivat — ja niiden täytyykin — kieltää tällaisen tuotteen markkinointi kosmeettisena valmisteena ja tarvittaessa määrätä vastuuhenkilöille taloudellisia ja jopa rikosoikeudellisia seuraamuksia kussakin valtiossa voimassa olevien säännösten mukaisesti.

C *Väite, jonka mukaan "väärinkäytön" käsitettä on tulkittu väärin*

32. Italian tasavalta korostaa, että joka tapauksessa 27 artiklan 1 ja 5 kohdassa sallitaan se, että jäsenvaltiot vahvistavat edellytykset veropetosten, veron kiertämisen tai muiden väärinkäytösten estämiseksi

vapautuksia sovellettaessa. Se katsoo, että jos b alakohdan mukaan denaturoituja tuotteita, jotka eivät sellaisina vastaa a alakohdan edellytyksiä, käytetään käytännössä a alakohtaan kuuluvien tuotteiden korvikkeina edullisemmasta verojärjestelmästä hyötymiseksi, kysymyksessä on väärinkäyttö, jota vastaan jäsenvaltioille on myönnettävä oikeus ryhtyä toimenpiteisiin. Sen vuoksi se katsoo, että riidanalainen päätös on pätemätön, koska siinä samastetaan veron kiertämisen, veropetosten ja väärinkäytösten käsitteet eikä myönnetä, että tällainen yritys edullisimmasta verojärjestelmästä hyötymiseksi on väärinkäyttöä.

33. Tältä osin komissio viittaa direktiivin 92/83/ETY 27 artiklaan, jossa säädetään, että jos veron kiertäminen, veropetos tai väärinkäytös voi oikeuttaa päätöksen evätä tai peruuttaa vapautus, on tarpeen, että tällaisen säännönvastaisen menettelyn todellinen olemassaolo näytetään toteen. Se katsoo, kuten riidanalaisen päätöksen perusteluosan 16 kohdasta käy ilmi, että Italia ei ole osoittanut esillä olevassa asiassa, että jonkin vapautuksen ulkopuolelle jääneen tuotteen yhteydessä olisi tosiasiassa ollut kyse veropetoksesta, veronkierrosta tai väärinkäytöksestä.

34. Kantajana oleva hallitus täsmentää tältä osin, että direktiivin 92/83/ETY 27 artiklan 1 kohdan italiankielisessä toisinnossa viitataan tarpeeseen "prevenire" (estää) veropetokset, veron kiertäminen tai muut väärinkäytökset ja 5 kohdassa samoin kuin 22 perustelukappaleessa viitataan "eventuale" (mahdollisiin) veropetoksiin, veron kiertämiseen tai muihin väärinkäytöksiin; se päättelee tästä, että veropetosten, veron kiertämisen tai muiden väärinkäytösten toteutuminen ei ole tarpeen, vaan riittävää on pelkkä mahdollisuus näiden riskien toteutumisesta.

35. Komissio katsoo, että yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan " — — yhteisön säädösten yhdenmukaisen tulkinnan välttämättömyys sulkee pois sen, että epävarmassa tilanteessa jokin säännös otetaan huomioon erikseen, ja päinvastoin edellyttää, että sitä tulkitaan ja sovelletaan muilla virallisilla kielillä laadittujen versioiden valossa — — ".[15] Tältä osin vastaajana oleva toimielin korostaa, että 27 artiklan 5 kohdan italialaisen toisinnon adjektiivi "eventuale" ei käy ilmi muista kieliversioista. Komissio lisää, että tämän adjektiivin ja sitä edeltävän verbin välillä on ilmeinen ristiriita; verbi on taivutettu indikatiivissa ("dà luogo") eikä sitä edellä loogisesti verbi "potere" konditionaalissa ("potrebbe dar luogo"). Muista kieliversioista käy ilmi, että virke on indikatiivissa. Tämän vuoksi komissio arvioi, että Italian hallitus ei voi vedota 27 artiklan 5 kohdan italiankielisen toisinnon adjektiiviin "eventuale" väittääkseen, että pelkkä veron kiertämisen, veropetosten tai muiden väärinkäytösten mahdollisuus riittää, jotta jäsenvaltio voi vahvistaa edellytykset tietyä tuotetta koskevan vapautuksen myöntämiselle.

15 — Asia C-219/95, Ferriere Nord v. komissio, tuomio 17.7.1997 (Kok. 1997, s. I-4411, 15 kohta) ja asia C-296/95, EMU Tabac ym., tuomio 2.4.1998 (Kok. 1998, s. I-1605, 36 kohta).

36. Eri kieliversioiden tarkastelu ei helpota 27 artiklan 5 kohdan tulkintaa. Tietyt versiot saattavat johtaa ajattelemaan, kuten komissio on todennut, että veron kiertämisen, veropetoksen tai muun väärinkäytöksen on täytynyt tapahtua, jotta jäsenvaltio voisi vahvistaa vapautuksen soveltamisedellytykset. [16] Toisista kieliversioista voisi päin vastoin päätellä, että pelkkä mahdollisuus tällaisten seurausten aiheutumisesta on riittävä jäsenvaltioiden toiminnalle. [17]

37. Komissio on katsonut suullisessa käsittelyssä, että 27 artiklan 1 ja 5 kohta säätelevät kahta eri tilannetta. Kun 1 kohdassa jäsenvaltioille on myönnetty oikeus vahvistaa yleiset edellytykset vapautuksen asianmukaisen soveltamisen takaamiseksi ennakolta, 5 kohtaa sovelletaan vapautuksen peruuttamiseen *jälkikäteen*, mikäli kysymyksessä on veron kierto, veropetos tai muu väärinkäytös.

38. Tällainen erottelu vaikuttaa mielestäni keinotekoiselta. Ensiksi 5 kohtaa ei sovelleta pelkästään vapautuksen peruuttamiseen vaan myös vapautuksen epäämiseen. Mutta ennen kaikkea olisi epäloogista, että direktiivissä sallittaisiin jäsenvaltioiden vahvistaa yleiset soveltamisedellytykset 1 kohdan mukaisesti, ilman että tätä valvottaisiin muuten kuin mahdollisuudella nostaa jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva kanne, ja päinvastoin jäsenvaltioiden edellytetään noudattavan 5 kohdan mukaista menettelyä pelkästään vapautuksen epäämiseksi tai poistamiseksi tietyssä yksittäistapauksessa. Lisäksi jos tätä viimeistä kohtaa sovellettaisiin pelkästään oletettuihin konkreettisiin ja todettuihin veron kiertämisen, veropetosten tai väärinkäytösten tapauksiin, kyseisen kohdan viimeisellä virkkeellä ei olisi merkitystä; virkkeessä todetaan, että jäsenvaltioiden ei tarvitse antaa komission päätökselle, joka on annettu valmisteverolautakunnan lausunnon perusteella, taannehtivaa vaikutusta.

39. Katson, että 27 artiklan 1 ja 5 kohdan tarkoituksena on mahdollistaa se, että jäsenvaltiot toteuttavat toimenpiteitä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, huolimatta siitä, onko tällaisia väärinkäytöksiä osoitettu vai ei. [18] Jotta tällaiset toimenpiteet

16 — Tästä on kysymys ranskankielisessä toisinnossa ["Si un Etat membre estime qu'un produit qui a fait l'objet d'une exonération en vertu du paragraphe 1 points a) ou b) est à l'origine d'une fraude, d'une évasion ou d'un abus, il peut refuser d'accorder l'exonération ou retirer l'exonération déjà accordée"], englanninkielisessä toisinnossa ["If a Member State finds that a product which has been exempted under paragraphs 1 a) or 1 b) above gives rise to evasion, avoidance or abuse, it may refuse to grant exemption or withdraw the relief already granted"], saksankielisessä toisinnossa ["Stellt ein Mitgliedstaat fest, dass ein gemäss Absatz 1 Buchstabe a) oder b) befreites Erzeugnis zu Steuerflucht, Steuerhinterziehung oder Missbrauch führt, so kann er die Befreiung versagen oder die bereits gewaehrte Befreiung zurückziehen"] sekä espanjankielisessä toisinnossa ["Si un Estado miembro considera que un producto extento con arreglo a las letras a) o b) del apartado 1 del presente artículo origina fraudes, evasiones o abusos, podrá negarse a conceder una exención o anular la ya concedida e informará inmediatamente de ello a la Comisión"].

17 — Tästä on kysymys portugalinkielisessä toisinnossa ["Se um Estado-membro considerar que um produto isento ao abrigo das alíneas a) e b) do no 1 pode suscitar uma eventual fraude, evasão o utilização indevida, poderá recusar a isenção ou retirar a redução já concedida"] ja tietyssä määrin italiankielisessä toisinnossa ["Se uno Stato membro viene a sapere che un prodotto che è stato esentato ai sensi del paragrafo 1, lettera a) o b) dà luogo ad eventuale evasione, frode o abuso, tale Stato può rifiutare di concedere l'esenzione o revocare lo sgravio già concesso. Lo Stato membro ne informa immediatamente la Commissione"], vaikka tässä viimeksi mainitussa tapauksessa saattaa ilmetä epäilyksiä verbin ("dà luogo") indikatiivissa tehdyn taivutuksen vuoksi, kuten komissio on esittänyt.

18 — Päinvastoin se seikka, ettei lainvastaisten menettelyjen olemassaoloa ole havaittu, voidaan ottaa huomioon arvioitaessa niiden toimenpiteiden tarvetta ja suhteellisuutta, joiden toteuttamista jäsenvaltio ehdottaa. Esillä olevan asian kannalta on huomioitava, että julkisasiamiehen esittämän kysymyksen johdosta asianosaisten asiamiehet totesivat, ettei Italiassa tai muissa jäsenvaltioissa ollut todettu muita "väärinkäyttöä" koskevia tapauksia kuin se, johon kantajana olevan hallituksen alkuperäinen pyyntö perustui.

olisivat päteviä, niillä ei tule rajoittaa direktiivissä käyttöön otetun vapautuksen soveltamista perusteettomasti, mikä seikka on määriteltävä 5 kohdassa säädetyn menettelyn mukaisesti. Jos valmisteverolautakunnan lausunnon perusteella komissio toteaa, että tällaiset toimenpiteet ovat vapautuksen soveltamisalan mukaisia, komissio hyväksyy ne. Päinvastaisessa tapauksessa komissio voi olla antamatta hyväksyntäänsä.

40. Sillä ei ole merkitystä, ovatko toimenpiteet, joiden osalta Italian tasavalta on pyytänyt 5 kohdan mukaisesti valtuutusta, vastaus tarpeeseen valvoa havaittuja väärinkäytöksiä vai pyritäänkö niillä pelkästään estämään väärinkäytösten toteutuminen. Säädettyä menettelyä on noudatettu, joten komission on tarkistettava, rajoittavatko kyseessä olevat toimenpiteet epäasianmukaisesti ja perusteettomalla tavalla yhteisön säännösten mukaisen vapautuksen soveltamisalaa, eikä pohdittava sitä, onko tällaisia väärinkäytöksiä jo tapahtunut. Riidanalaisesta päätöksestä käy selkeästi ilmi, että komissio on katsonut, että suunnitellut toimenpiteet rajoittavat suhteettomalla tavalla vapautuksen soveltamisalaa. Tätä arviointia on tutkittava esillä olevassa asiassa.

41. Asianosaiset ovat tämän jälkeen eri mieltä "väärinkäytön" käsitteen tulkinnasta 27 artiklan 1 ja 5 kohdan soveltamiseksi.

42. Italian tasavalta katsoo, että "väärinkäytön" käsitettä ei tule tulkita komission esittämällä tavalla suppeasti ja siten että se vastaa veron kiertämistä, vaan se on pikemminkin ymmärrettävä sen yleisessä merkityksessä tarkoittaen mitä tahansa muuta lainvastaista menettelyä kuin veron kiertämistä tai veropetosta.

43. Komissio vastaa, että näille kolmelle edellä mainitulle käsitteelle on ominaista se, että niillä on sama lopputulos, toisin sanoen että valmisteveron alainen tuote perusteettomasti poistetaan verovelvollisuuden piiristä. Komissio katsoo, että ainoa erottelu, joka yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan on mahdollinen, koskee veropetoksen ja veron kiertämisen käsitettä. Siten asiassa Direct Cosmetics II [19] yhteisöjen tuomioistuin täsmensi näitä 27 artiklan kahta käsitettä suhteessa kuudenteen arvonlisäverodirektiiviin [20] seuraavasti:

"Tämä erottelu saa vahvistusta mainitun säännöksen syntyhistoriasta: kun toisessa arvonlisäverodirektiivissä — — viitattiin ainoastaan petoksen käsitteeseen, kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä mainitaan myös veron kiertämisen käsite. Tämä merkitsee sitä, että lainsäätäjä on halunnut ottaa käyttöön uuden seikan suhteessa jo olemassa olevaan veropetoksen käsitteeseen. Tämä seikka koskee veron kiertämisen käsitteeseen luonnollisesti liittyvää objektiivista piirrettä; toisin sanoen verovelvollisen aikomus ei ole merkityksellinen, jotta voitaisiin katsoa kysymyksessä olevan veron kiertäminen, kun taas tällainen aikomus on päinvastoin olennainen osa veropetoksen käsitettä."

19 — Yhdistetyt asiat 138/86 ja 139/86, tuomio 12.7.1988 (Kok. 1988, s. 3937, 22 kohta; Kok. Ep. IX, s. 545).

20 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 1977, L 145, s. 1).

Komission mukaan jos yhteisön lainsäätäjä halusi sisällyttää väärinkäytösten käsitteeseen taloudellisen toimijan sellaisen menettelyn, joka merkitsee sen perusteetonta hyötymistä valvontajärjestelmästä ja edullisemmasta liikkuvuudesta, lainsäätäjän olisi tullut säätää tällaisesta rikkomuksesta nimenomaisesti, erottaen väärinkäytön käsitteen rinnakkaisista veropetoksen ja veron kiertämisen käsitteistä. Koska 27 artiklan 5 kohdassa ei ole tehty mitään erottelua, komissio päättelee, että "väärinkäytön" on katsottava tarkoittavan muodollisesti laillista menettelyä, jota verovelvollinen noudattaa ainoana tarkoituksenaan valmisteveron maksamisen välttäminen.

44. Riippumatta "väärinkäytön" käsitteen tulkinnasta, jonka käsitteen osalta yhteisön oikeudessa ei ole tehty mitään määritelmää, olen samaa mieltä komission kanssa siitä, että Italian hallituksen tarkoittamaa tilannetta ei voida luokitella tällaiseksi väärinkäytöksi direktiivin 92/83/ETY 27 artiklan 1 kohdan soveltamiseksi.

45. Kantajana oleva hallitus lähtee mielestäni virheellisestä olettamuksesta. Kuten olen jo esittänyt, ei voida katsoa, että kotitalouden puhdistustuotteille voitaisiin myöntää vapautus vain kyseisen säännöksen a alakohdan nojalla tai että b alakohta koskisi yksinomaan tai pääasiallisesti kosmeettisia valmisteita. Päinvastoin vapautus myönnetään tuotteen valmistuksessa käytetyn *denaturointimenetelmän* perusteella. Siten ei voida katsoa, että se seikka, että tuotetta, joka täyttää b alakohdassa säädetyt denaturointia koskevat edellytykset ja joka on esitetty kosmeettisena valmisteena, käytetään kotitalouden puhdistustuotteen korvikkeena, merkitsee aikomusta hyötyä edullisemmasta verotusjärjestelmästä ja siten "väärinkäyttöä", joka oikeuttaa vapautuksen epäämiseen tai peruuttamiseen.

46. Lisäksi on hyödyllistä viitata komission tavoin neuvoston kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 b artiklan h alakohtaa, joka on laadittu direktiivin 92/83/ETY 27 artiklan sanamuotoa vastaavalla tavalla, koskevaan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöön. Asiassa Gemeente Emmen antamassaan tuomiossa [21] yhteisöjen tuomioistuin totesi seuraavaa:

" — — vaikka kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan johdantokappaleen sanamuodon mukaan jäsenvaltiot asettavat edellytykset vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, nämä edellytykset eivät kuitenkaan voi koskea säädettyjen vapautusten sisällön määritelmää — — ".

47. Tämä oikeuskäytäntö on vahvistettu äskettäin valmisteverojen osalta. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi asiassa Braathens antamassaan tuomiossa, [22] joka koski

21 — Asia C-468/93, tuomio 28.3.1996 (Kok. 1996, s. I-1721, 19 kohta). Ks. myös asia 8/81, Becker, tuomio 19.1.1982 (Kok. 1982, s. 53, 32 kohta; Kok. Ep. VI, s. 295); asia 173/88, Henriksen, tuomio 13.7.1989 (Kok. 1989, s. 2763, 20 kohta) ja asia C-124/96, komissio v. Espanja, tuomio 7.5.1998 (Kok. 1998, s. I-2501, 11 kohta).

22 — Asia C-346/97, tuomio 10.6.1999 (Kok. 1999, s. I-3419, 31 kohta).

direktiivin 92/81/ETY [23] 8 artiklan 1 kohdan tulkintaa, seuraavaa:

" — — Toisaalta 8 artiklan 1 kohdan johdantolauseessa, jonka mukaan jäsenvaltiot määräävät vapautuksista 'edellytyksin, jotka jäsenvaltioiden on vahvistettava verovapautuksen oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen tai muiden väärinkäytösten estämiseksi', jäsenvaltioille annettu harkintavalta ei voi saattaa tässä säännöksessä säädetyn, verosta vapauttamista koskevan velvollisuuden ehdottomuutta kyseenalaiseksi — — ".

48. Katson siten, että saattaessaan vapautuksen myöntämisen riippuvaiseksi kosmeettisten valmisteiden tuotannossa käytettävää alkoholityyppiä sekä kotitalouden puhdistustuotteiden ensimmäisalkoholipitoisuutta koskevien edellytysten täyttymisestä Italian hallitus on ottanut käyttöön edellytyksiä, joista ei ole säädetty yhteisön säädöksissä ja joita ei voida oikeuttaa viittaamalla jäsenvaltioiden mahdollisuuteen toteuttaa toimenpiteitä mahdollisten väärinkäytösten välttämiseksi.

49. Tämän vuoksi katson, ettei komissio ole tehnyt mitään virhettä hylätessään Italian hallituksen tätä koskevan väitteen, ja siten myös kyseinen väite on katsottava perusteettomaksi.

D *Väite tuotteiden verosyrjinnästä*

50. Tältä osin kantajana oleva valtio rajoittuu väittämään, että salliessaan kyseessä olevien tuotteiden hyötyä perusteettomasti edullisemmasta verojen valvontajärjestelmästä kuin mitä niihin olisi sovellettava komissio on aiheuttanut kilpailun vääristymistä rehellisten taloudellisten toimijoiden vahingoksi.

51. Direktiivin 92/83/ETY 27 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdan mukaiset edellytykset vapautuksen myöntämiselle samoin kuin sovellettava verojen valvontajärjestelmä perustuvat objektiiviseen arviointiperusteeseen: kunkin tuotteen valmistusmenetelmä sekä konkreettisesti käytetty denaturointimenetelmä. Komissio on riidanalaisessa päätöksessä ainoastaan soveltanut tätä sääntöä oikein, eikä siten voida väittää, että komissio olisi sallinut eri verojärjestelmien väärinkäytön. Siten tämä väite on hylättävä.

23 — Kivennäisöljyjen valmisteverojen rakenteiden yhdenmukaistamisesta 19 päivänä lokakuuta 1992 annettu neuvoston direktiivi 92/81/ETY (EYVL L 316, s. 12).

E *Väitteet, jotka koskevat muita edellytyksiä, jotka denaturoitujen alkoholien on täytettävä, jotta niille voitaisiin myöntää vapautus*

52. Mielestäni on lopuksi asianmukaista käsitellä lyhyesti kahta kysymystä, joista asianomaiset kiistelevät yhteisöjen tuomioistuimelle esittämissään oikeudenkäyntiasiakirjoissa; molemmat koskevat muita edellytyksiä, jotka denaturoitujen alkoholien on täytettävä, jotta niille voitaisiin myöntää 27 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdan mukainen vapautus; näitä kysymyksiä ei mielestäni voida ratkaista tämän oikeudenkäynnin yhteydessä.

53. Ensimmäinen kiistelty seikka liittyy *muodollisiin edellytyksiin* eli konkreettisesti tarpeeseen käyttää saateasiakirjaa alkoholituotteiden liikkuvuudessa.

Kantajana olevan hallituksen mukaan a alakohdassa tarkoitetun kokonaan denaturoidun alkoholin liikkumisessa on käytettävä asetuksen N:o 3649/92 5 artiklassa tarkoitettua yksinkertaistettua saateasiakirjaa, ja jäsenvaltion hyväksymää, b alakohtaan sisältyvää menetelmää käyttäen denaturoidun alkoholin liikkumisessa on käytettävä saateasiakirjaa, josta on säädetty väliaikaisessa valmisteverottomuusjärjestelmässä liikkuvien tuotteiden osalta asetuksessa N:o 2719/92. Sen mukaan näiden asiakirjojen puute johtaa vapautusta koskevan oikeuden menetykseen.

Komissio taas katsoo, että ainoa edellytys sille, että denaturoidulle alkoholille voitaisiin myöntää vapautus, on se, että denaturointi on tehty yhteisön puitteissa hyväksyttyä menetelmää (a alakohta) tai alkuperäjäsenvaltion hyväksymää menetelmää (b alakohta) käyttäen. Ensiksi mainitussa tapauksessa tuotteiden on tietenkin liikuttava yksinkertaistettua saateasiakirjaa käyttäen, mutta tällaisen saateasiakirjan puuttuminen voi johtaa korkeintaan hallinnolliseen seuraamukseen, eikä siitä missään tapauksessa voi aiheutua vapautusta koskevan oikeuden menetystä, joka olisi suhteeton seuraamus, jollaisesta ei ole säädetty yhteisön oikeudessa. Toisena mainitussa tapauksessa komissio katsoo, että tuotteet voivat liikkua vapaasti jäsenvaltioiden välillä ilman mitään muodollisia edellytyksiä.

54. Katson komission tapaan, että tämä kysymys ei liity esillä olevaan asiaan. On selvää, että Italian tasavalta ei todellisuudessa ole pyytänyt valtuuksia vapautuksen epäämiseksi valmisteveron alaisilta tuotteilta, jotka eivät liiku saateasiakirjalla varustettuina. [24] Tämän vuoksi valmisteverolautakunta ei ole tutkinut tätä seikkaa, joka on mainittu ainoastaan ohimennen riidanalaisen päätöksen 13 kohdan i alakohdassa Italian hallituksen vetoaman konkreettisen "väärinkäytön" yhteydessä. Näin ollen katson, ettei yhteisöjen tuomioistuimen tehtävänä ole antaa tältä osin ratkaisua esillä olevan kumoamiskanteen yhteydessä. [25]

24 — 9.7.1996 tehdyn ministeriön päätöksen nro 524 2 §:n 7 momentissa näytetään asetettavan tämä edellytys direktiivin 92/83/ETY 27 artiklan 1 kohdan b alakohtaan kuuluville alkoholeille.

25 — Kanteeseen antamassaan vastineessa komissio katsoi, että sen yksiköt tutkivat viivyttelemättä ministeriön päätöksen nro 524 2 §:n 7 momentin yhdenmukaisuuden direktiivin 92/83/ETY kanssa.

55. Myöskään ei mielestäni ole tarpeen, että yhteisöjen tuomioistuin antaisi ratkaisun toisesta asianosaisten kiistelemästä seikasta eli siitä, sovelletaanko b alakohdassa tarkoitettua vapautusta vain jäsenvaltion säännösten mukaisesti denaturoituun alkoholiin, jota *on jo käytetty* muun kuin nautittavaksi tarkoitetun tuotteen valmistukseen.

Italian hallitus korostaa, että b alakohta koskee denaturoitua alkoholia, jota *on jo käytetty* minkä tahansa muun kuin nautittavaksi tarkoitetun tuotteen valmistukseen. Jos sitä ei ole vielä käytetty, näin denaturoidulle alkoholille ei voida myöntää b alakohdan mukaista vapautusta, ja sitä on arvioitava tuotteena, joka kuuluu väliaikaiseen valmisteverottomuusjärjestelmään.

Komissio puolestaan katsoo, että direktiivissä 92/83/ETY "tuotteen" käsitettä on tulkittu laajasti, koska kysymyksessä ovat yhtäältä kulutettaviksi valmiit lopputuotteet (kuten kolmannessa perustelukappaleessa tai 20 artiklan toisessa luetelmakohdassa) ja toisaalta taas raaka-aineet lopputuotteiden valmistamiseksi (kuten 27 artiklan 2 kohdan d ja e alakohdassa), mukaan luettuna 27 artiklan 1 kohdan b alakohtaan sisältyvät denaturoidut alkoholit. B alakohdan nojalla myönnetyn vapautuksen on siten voitava soveltua "tuotteeseen", joka on denaturoitua alkoholia, jota käytetään minkä tahansa muun kuin nautittavaksi tarkoitetun tuotteen valmistukseen. Kansallisten veroviranomaisten on varmistettava, onko tällainen tuote todellisuudessa tarkoitettu muuhun kuin nautittavaksi.

56. Tästä syystä katson komission kannan mukaisesti, että kysymystä ei tule ratkaista tässä oikeudenkäynnissä, koska Italian hallituksen alkuperäisessä pyynnössä ja riidanalaisessa päätöksessä ei viitata mitenkään tähän seikkaan. Katson siten, ettei yhteisöjen tuomioistuimen tule antaa ratkaisua tältä osin.

VI Ratkaisuehdotus

57. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin hylkää Italian tasavallan komission päätöksestä 98/617/EY nostaman kanteen ja velvoittaa Italian tasavallan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.