

Asia C-332/21**Tiivistelmä unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan nojalla laaditusta ennakkoratkaisupyynnöstä****Jättämispäivä:**

27.5.2021

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Tribunalul București (Bukarestin alioikeus, Romania)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

9.12.2020

Kantaja:

Quadrant Amroq Beverages SRL

Vastaaja:

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

Pääasian oikeudenkäynnin kohde

Kanne hallinto- ja veroriita-asiassa, jossa kantajana on Quadrant Amroq Beverages SRL ja vastaajana Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabilille (valtion verohallinto – suurten veronmaksajien verotuksesta vastaava pääosasto, Romania), ja kantaja vaatii, että Tribunalului Bucureștin on kumottava joukko joulukuussa 2016 annettuja päätöksiä, joilla hylättiin tietyt valmisteveron palauttamista koskevat vaatimukset, kumottava 22.6.2017 tehty päätös, jolla oikaisuvaatimus hylättiin, ja velvoitettava vastaaja palauttamaan 3 702 961 Romanian lein (RON) suuruinen summa, joka on peritty kantajalta sen Pepsi/Cola International, Corkilta (Irlanti) hankkimista aromeista.

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeusperusta

SEUT 267 artiklan nojalla pyydetään direktiivin 92/83/ETY (jäljempänä direktiivi) 27 artiklan 1 kohdan e alakohdan ja 2 kohdan d alakohdan tulkintaa.

Ennakkoratkaisukysymykset

- I Onko direktiivin 92/83/ETY 27 artiklan 1 kohdan e alakohtaa tulkittava siten, että valmisteverovapautusta sovelletaan ainoastaan sellaisiin etyylialkoholituotteisiin, jotka on tarkoitettu käytettäväksi enintään 1,2 tilavuusprosenttia alkoholia sisältävien alkoholittomien juomien valmistukseen tarkoitettujen aromien valmistukseen, vai koskeeko tämä vapautus myös etyylialkoholituotteita, joita on jo käytetty tällaisten aromien valmistuksessa, joita on käytetty tai tullaan käyttämään enintään 1,2 tilavuusprosenttia alkoholia sisältävien alkoholittomien juomien valmistukseen?
- II Onko direktiivin 92/83/ETY 27 artiklan 1 kohdan e alakohtaa direktiivin tavoitteiden ja systematiikan valossa tulkittava siten, että kun toisessa jäsenvaltiossa myytäväksi tarkoitetut etyylialkoholituotteet on jo luovutettu kulutukseen ensimmäisessä jäsenvaltiossa valmisteverosta vapautettuina sen vuoksi, että niitä käytetään sellaisten aromien valmistukseen, jotka on tarkoitettu käytettäväksi enintään 1,2 tilavuusprosenttia alkoholia sisältävien alkoholittomien juomien valmistukseen, määränpääjäsenvaltion on kohdeltava niitä alueellaan samalla tavoin?
- III Onko direktiivin 92/83/ETY 27 artiklan 1 kohdan e alakohtaa ja 2 kohdan d alakohtaa sekä tehokkuus- ja [suhteellisuusperiaatteita] tulkittava siten, että niissä sallitaan se, että jäsenvaltio asettaa menettelyllisiä edellytyksiä, joiden mukaan vapautusta sovelletaan, jos valmisteveron alaisten tuotteiden käyttäjä on rekisteröity vastaanottaja ja niiden ostaja valtuutettu varastonpitäjä, siitä huolimatta, että jäsenvaltiossa, josta tuotteet hankittiin, ei edellytetä, että niitä myyvä talouden toimija on varastonpitäjä?
- IV Ovatko suhteellisuusperiaate ja tehokkuusperiaate, kun otetaan huomioon direktiivin 92/83/ETY 27 artiklan 1 kohdan e alakohtaan säännökset ja direktiivin tavoitteet ja systematiikka, esteenä sille, että näissä säännöksissä säädettyä vapautusta ei sovelleta määränpääjäsenvaltiossa toimivaan verovelvolliseen, joka on vastaanottanut etyylialkoholituotteita ja lähtenyt siitä, että tuotteet ovat valmisteverosta vapautettuja alkuperäjäsenvaltion veroviranomaisten näihin säännöksiin soveltaman virallisen tulkinnan perusteella, jota on noudatettu johdonmukaisesti ja pitkäaikaisesti ja joka on saatettu osaksi kansallista lainsäädäntöä ja jota on sovellettu käytännössä, mutta joka sittemmin osoittautuu virheelliseksi, siinä tapauksessa, että olosuhteet huomioon ottaen voidaan täysin sulkea pois mahdollinen petos tai valmisteveron kiertäminen?

Unionin oikeuden säännökset ja määräykset, joihin vedotaan

SEU 19 artiklan 3 kohdan b alakohta

SEUT 267 artikla

Alkoholin ja alkoholijuomien valmisteverojen rakenteiden yhdenmukaistamisesta 19.10.1992 annettu neuvoston direktiivi 92/83/ETY: 27 artiklan 1 kohdan e alakohta ja 2 kohdan d alakohta

Tuomio 9.12.2010, Repertoire Culinaire (C-163/09, EU:C:2010:752)

Kansalliset säännökset, joihin on vedottu

Romanian perustuslain 148 artikla, jossa säädetään, että Euroopan unionin oikeudella on etusija

Romanian verokoodeksi (2003), 206⁵⁸ §, jolla direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan e alakohdan säännökset on saatettu osaksi Romanian oikeutta

Irlannin vuoden 2003 talousarviolain 77 §:n a kohdan i alakohta, jolla direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan e alakohdan säännökset on saatettu osaksi Irlannin oikeutta

Lyhyt yhteenveto tosiseikoista ja pääasian oikeudenkäyntimenettelystä

- 1 Kantaja osti Pepsi/Cola International, Corkilta (Irlanti) aromivalmisteita (aromit).
- 2 Romanian veroviranomaiset omaksuivat Irlannin viranomaisista poikkeavan lähestymistavan ja katsoivat, että nämä aromit ovat valmisteveron alaisia sen vuoksi, että ne eivät kuulu direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitetun verovapautuksen alaan.
- 3 Irlannin lainsäädännössä, jolla tämä artikla on pantu täytäntöön, säädetään nimittäin, että valmisteverosta on vapautettu paitsi etyylialkoholi, joka on tarkoitettu enintään 1,2 tilavuusprosenttia alkoholia sisältävien alkoholittomien juomien valmistukseen, myös etyylialkoholi, jota on jo käytetty tällaisten juomien valmistuksessa, kun taas Romanian lainsäädännössä valmisteverosta on vapautettu ainoastaan etyylialkoholi, joka on ”tarkoitettu käytettäväksi elintarvikkeiden ja enintään 1,2 tilavuusprosenttia alkoholia sisältävien alkoholittomien juomien valmistukseen tarkoitettujen aromien valmistukseen”.
- 4 Ensi vaiheessa Irlannin veroviranomaiset vapauttivat etyylialkoholin valmisteverosta, kun aromivalmisteet (aromit) oli siirretty CMCI:n varastosta rekisteröidyn vastaanottajan tiloihin.
- 5 Myöhemmässä vaiheessa Pepsi Irelandin ja Pepsi Romanian välillä toteutettu siirto ei synnyttänyt valmisteverovelvollisuutta, koska aromivalmisteisiin sisältyvä etyylialkoholi (eli etyylialkoholi, jota on jo käytetty aromeiden valmistuksessa) on vapautettu valmisteverosta Irlannin verolain 77 §:n nojalla.
- 6 Aromit, jotka käsiteltävässä asiassa on siirretty Irlannista Romaniaan, ovat valmisteveron alaisia tuotteita, joita on jo pidetty kaupan jäsenvaltiossa, jossa ne

on valmistettu, ja tähän kaupan pitämiseen ei liity velvollisuutta maksaa valmisteveroa Irlannin kansallisen lainsäädännön mukaisen vapautuksen nojalla.

- 7 Jotta enintään 1,2 tilavuusprosenttia alkoholia sisältävien alkoholittomien juomien valmistukseen tarkoitettujen aromien valmistukseen käytetyn alkoholin välillistä vapautusta voitiin soveltaa, Romanian viranomaiset edellyttivät, että kansallisessa johdetussa lainsäädännössä säädettyjen menettelyllisten vaatimusten (hankinnat verottoman varaston pitäjältä yhteisön sisäisissä hankinnoissa ja kantajan rekisteröiminen rekisteröidyksi vastaanottajaksi) noudattamista.
- 8 Kantaja haki vastaajalta valmisteveron palauttamista, ja teki tämän jälkeen oikaisuvaatimuksen päätöksistä, joilla hakemukset hylättiin. Kun oikaisuvaatimus hylättiin, kantaja nosti kanteen ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa eli Tribunalul Bucureștissa (Bukarestin alioikeus).
- 9 Esillä olevassa asiassa kantajalle on annettu lupa esittää irlantilaisen asiantuntijan lausunto Irlannin verolainsäädännön sisällöstä ja soveltamisesta.

Pääasian asianosaisten keskeiset lausumat

- 10 Ensimmäisen kysymyksen osalta kantaja väittää, että toisin kuin Romanian verolain 206⁵⁸ §:n osalta, direktiivin täytäntöönpano Irlannin oikeudessa koskee vapautuksen sovellettavuutta paitsi kyseessä olevien aromien tuottamiseen, myös niiden myöhempään myyntiin. Kantaja katsoo, että Romanian verolainsäädännössä omaksuttu lähestymistapa ei ole direktiivin mukainen. Toisaalta unionin tuomioistuimen mahdollinen vastaus, joka vahvistaisi Romanian viranomaisten lähestymistavan, voisi johtaa siihen, että kantaja harkitsee mahdollisuutta vahingonkorvauskanteen nostamiseen Irlantia vastaan, koska tällaisessa tilanteessa se, että tämä jäsenvaltio olisi pannut vapautuksen virheellisesti täytäntöön kansallisessa oikeudessaan ja soveltanut vapautusta virheellisesti, olisi johtanut kantajaa harhaan.
- 11 Kantaja toteaa toisen ennakkoratkaisukysymyksen osalta, että kyseessä oleviin tavarihin käytettävän alkoholin valmisteverovapautus on sääntö, tästä säännöstä tehtäviä poikkeuksia on tulkittava ja sovellettava suppeasti ja samalla tavalla kaikissa jäsenvaltioissa. Sen mukaan Romanian olisi siis taattava samanlainen kohtelu kuin Irlannissa jo sovelletaan aromivalmisteisiin. Tässä yhteydessä kantaja vetoaa asiassa Repertoire Culinaire annettuun tuomioon, jonka mukaan vapautuksen epäminen johtaisi siihen, että jäsenvaltiossa asuvat henkilöt eivät voisi saada hyväkseen valmisteverovapautusjärjestelmää, vaikka siitä säädetään unionin oikeudessa velvoittavasti ja sitä on sovellettava.
- 12 Kolmannen kysymyksen osalta kantaja väittää, että Romanian lainsäädännössä verovapautuksen myöntämiselle säädettyjen menettelyllisten edellytysten vuoksi vapautusta ei käytännössä koskaan sovelleta. Tällaisia edellytyksiä on nimittäin mahdoton täyttää, koska Irlannin valtio katsoo, että erityistä

valmisteverovalvontajärjestelmää ei sovelleta kyseessä oleviin tuotteisiin, koska ne on jo valmiiksi vapautettu valmisteverosta.

- 13 Neljännen kysymyksen osalta kantaja väittää, että siinäkin tapauksessa, että Irlannin viranomaiset eivät ole panneet direktiivin säännöksiä asianmukaisesti täytäntöön, Pepsi Romanian virhe direktiivin tulkinnassa ja soveltamisessa oli väistämätön, kun se johtui direktiivin saattamisesta osaksi Irlannin oikeutta ja tämän valtion vakiintuneesta hallintokäytännöstä. Se, että yksityiseltä evätään vapautus ja saatetaan asianomainen oikeudellisesti epävarmaan tilanteeseen, ei ole oikeutettua, kun otetaan huomioon suhteellisuus- ja tehokkuusperiaatteet. Näin on sitäkin suuremmalla syyllä, koska ei ole olemassa vähäisintäkään mahdollisuutta petoksiin, vaikka yhtiö ei ole voinut hankkia aromeja valmisteveroihin sovellettavat menettelylliset muodollisuudet täyttävien asiakirjojen perusteella; mainittuja muodollisuuksia on tässä tapauksessa mahdotonta täyttää.

Lyhyt yhteenveto ennakkoratkaisupyynnön perusteluista

- 14 Direktiivin 27 artiklan 1 kohdan e alakohdan säännösten tulkinnan monitahoisuus on ilmeinen, koska on olemassa ainakin kaksi jäsenvaltiota, jotka tulkitsevat näitä säännöksiä eri tavalla, eli Irlanti ja Romania, ja Irlannin omaksumaa tulkintaa, joka Romanian oikeuden mukaan katsotaan virheelliseksi, tukevat Euroopan komission työministeriön (valmisteverokomitea) päätelmät.
- 15 Tällaisessa tilanteessa unionin oikeuden tulkintaa koskeva ongelma on aivan uusi, eikä siihen saada vastausta tuomiossa *Repertoire Culinare* esitetyistä perusteluista. Vaikka unionin tuomioistuimen kyseisessä tuomiossa yksityiskohtaisesti tarkastelemisessa kohdissa mahdollisesti esitetäänkin joitakin käsiteltävän asian ratkaisemisen kannalta tarpeellisia seikkoja, niissä ei ratkaista täysin epäilyksettä kysymystä valmisteverovapautuksen sovellettavuudesta nyt käsiteltävässä asiassa.