

Kohtuasi C-657/22

Eelotsusetaotlus

Saabumise kuupäev:

18. oktoober 2022

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Tribunalul Prahova (Prahova esimese astme kohus, Rumeenia)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

29. märts 2022

Kaebaja:

SC Bitulpetroleum Serv SRL

Vastustajad:

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești

RUMEENIA

TRIBUNALUL PRAHOVA (Prahova esimese astme kohus, Rumeenia)

TEINE TSIVIILKOLLEGIUM HALDUS- JA MAKSUVAIDLUSTE
LAHENDAMISEKS

[...]

MÄÄRUS

29. märtsi 2022. aasta avalik kohtuistung

[...]

tehes otsuse eelotsusetaotluse kohta, mille sõnastas Euroopa Liidu Kohtule kaebaja, SC BITULPETROLIUM SERV SRL [...], võistlevas menetluses vastustaja, ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANȚELOR PUBLICE PRAHOVA [-] DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE PLOIEȘTIGA (riigi maksuameti Prahova maakonna maksukeskus – riigi maksuameti Ploiești linna maksukeskus, Rumeenia) [...],

TRIBUNALUL,

märgib seoses Euroopa Liidu Kohtule esitatud eelotsusetaotlusega, olles analüüsinud kohtuasja dokumente ja toimikut, järgmist:

1) Olukord põhikohtuasjas. Menetluslik raamistik. Asjaolud

SC BITULPETROLIUM SERV SRL, äriühing, kelle majandustegevus hõlmab tahke-, vedel- ja gaaskütuste [ning] nende saaduste hulгимүүki ja tootmist [...], pöördus käesoleva Tribunaluli (esimese astme kohus, Rumeenia) poole, esitades kaebuse vastustaja, ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANȚELOR PUBLICE PRAHOVA [-] DIREȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE PLOIEȘTI (riigi maksuameti Prahova maakonna maksukeskus – riigi maksuameti Ploiești linna maksukeskus, Rumeenia, edaspidi „maksuhaldur“) vastu, vaidlustades kohustuse maksta 310 309 Rumeenia leu suurune summa täiendavat aktsiisi gaasiõlilt ja biodiislilt, ning 65 901 Rumeenia leud täiendavat käibemaksu, ning paludes tühistada [...] 7. augusti 2020. aasta maksuotsuse.

SC BITULPETROLIUM SERV SRL juures läbi viidud maksuauditi tulemusel koostati 28. aprilli 2018. aasta [...] maksuauditi protokoll ja 7. augusti 2020. aasta [...] maksuotsus ning kaebajalt nõuti 310 309 Rumeenia leu suuruse summa tasumist täiendava aktsiisina gaasiõlilt ja biodiislilt ja 65 901 Rumeenia leud täiendavat käibemaksu.

Maksuauditi protokoll ja maksuotsuse kohaselt on kaebajal registreerimistõend ladustamiseta energiatoodete hulгимүүgiks [...], mille väljastas Prahova maakonna Biroul Vamal (tolliasutus) 5. detsembril 2016.

Lisaks on ettevõtte, mille suhtes maksuaudit läbi viidi, ühtlustatud käibemaksuga maksustatud energiatoodete tootmise hoidla 30. septembri 2013. aasta maksulao volituse [...] alusel, mille väljastas Comisia pentru autorizarea operatorilor de produse suspuse accizelor armonizate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice (Rumeenia rahandusministeeriumi juures tegutsev komisjon, kes annab loa ühtlustatud aktsiisiga maksustatud toodetega kauplejatele), mis kehtis 1. oktoobrini 2018.

Maksuauditile allutatud äriühingu esitatud tarnedokumentide ja arvestusandmete pistelisest kontrollist selgus, et SC BITULPETROLIUM SERV SRL [...] oli väljastanud kättesaamise kinnitusi ja arvete paranduste kinnitusi ning tühistusarveid, millega ta saatis maksulattu tagasi kokku 238 382 kg suuruse koguse tööstuskatelde kütust ja BP tüüpi vedelkütust, teavitamata sellest kirjalikult territoriaalselt pädevat tolliasutust.

Maksuhaldur rõhutas lisaks, et ajavahemikus 2014. juunist kuni 2017. aasta detsembrini väljastas SC BITULPETROLIUM SERV SRL [...] kokku 238 383 kg [sic] suuruse koguse kohta kättesaamise kinnitusi ja arvete paranduste

kinnitusi ning tühistusarveid, milles ta ei viidanud ühelgi korral tagastatavate energiatoodete märgisele ega värvusele või eesmärgile. Lisaks ei teavitanud maksuauditile allutatud äriühing tootmiseks mõeldud maksulattu [...] tagasi saadetud energiatoodete puhul Prahova maakonna Biroul Vamal de Interiori (sisene tolliasutus) kirjalikult energiatoodete vastuvõtmata jätmise otsusest, nagu on sätestatud seaduse nr 571/2003 maksuseadustiku kohta (legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal) artikli 206 lõikes 2, koos muudatuste ja täiendustega, mis kehtis 31. detsembrini 2015, ja seaduse nr 227/2015 maksuseadustiku kohta (legea nr 227/2015 privind Codul fiscal), mis kehtib 1. jaanuarist 2016, artikli 400 lõikes 4.

Kaebaja väitis oma kaebuses peamiselt, et ta tuvastas oma majandustegevuse [...] käigus, et müüitud tooteid ei võetud vastu toodete kvaliteediga seotud kriitika tõttu või kuna müüitud energiatooted ei sobinud klientide kliimaseadmetele. Selle tagajärjel tagastasid kliendid, kellele hiljem teistele klientidele müüitud tooted olid algselt ette nähtud, müüitud energiatoodete tervikkoguselt, mille eest aktsiis oli tarbimiseks ringlusse lubamise hetkel juba tasutud, kokku [...] vähem kui 1,5% aktsiisimäärast.

Tavapäraselt transporditi energiatooted klientideni kinnistes ja märgistuse ning värvuse kinnitust, aktsiisi tasumise kinnitust, inspeksiooni protokoll, nõuetele vastavuse deklaratsiooni, kaalumise tšekki jne kandvates paakautodes. Sihtkohas võttis klient tarnitud energiatootet proovi, analüüsis seda, et kontrollida, kas seda saab tema soojuselektrijaamas kasutada, ning kui kõnealusel tootel ei olnud vajalikke omadusi, palus klient võimalust toode tagastada ning väljastada tühistusarve[;] paakauto, mis sisaldas energiatoodet, mille eest keelduti maksma, pöördus maksulattu tagasi, kaasas kõik eespool viidatud põhjendavad dokumendid, ning jäi sinna kuni hetkeni, mil tehti kindlaks teine klient, kellele kõnealune kaup üle anda.

Kaebaja rõhutas seejärel, et mitte ühegi tagastatud koguse eest ei nõutud maksulattu tagasi saatmisel aktsiisi tagastamist, ning et ta ei teavitanud tolli energiatoodete tagastamisest, kuna tegemist ei olnud maksuseadustikus ja kõnealust teavitamist kehtestavates menetlusnormides ette nähtud juhtudega või: aktsiisi tagastamisaotluse täitmisega ja tagasisaatmisega uuesti ringlussevõtu, ümberpakendamise või kõrvaldamise eesmärgil.

Järelevalveasutused võrdsustavad algselt klientide valdusse tarnitud energiatoodete maksulattu tagasi saatmisest teavitama jätmise selliste märgistuseeta värvimata toodete transpordi ja müügiga aktsiisi tasumata, väites, et rikuti seaduse nr 227/2015 maksuseadustiku kohta artikli 400 lõiget 4, milles on ette nähtud, et „aktsiisiga maksustatavatelt toodetelt, mis on maksulattu tagasi saadetud, makstud aktsiisi võib tagastada“.

Vastustajast maksuhaldur väitis oma vastulauses, et kaebaja viis maksulattu 143 622 kg suuruse koguse energiatooted, mis pärinesid kauba hulgast, mille

erinevad kliendid tagastasid kümne tühistusarve alusel – arved, millel tagastatud energiatooted kvalifitseeriti tööstuskatelde kütteõliks.

Lisaks leidis vastustaja, et tagastatud ja maksulattu tagasi saadetud energiatooted oli hiljem müüdud märgistuseeta ja värvimata, kuigi maksuõigusnormides on sätestatud keeld müüa märgistuseeta ja värvimata energiatooted või ebakorrektselt märgistatud ja värvitud energiatooted, nähes ette käibemaksukohustuslase vastutuse sellistel juhtudel, kaasa arvatud juhul, kui ei täideta maksuauditi korra ja menetlusega seotud kohustusi [puuduv tekst].

2 Õigus

Maksuõiguse seisukohast kohaldatakse seaduse nr 571/2003 maksuseadustiku kohta, koos hilisemate muudatuste ja täiendustega, mis kehtis 31. detsembrini 2015, artikli 206⁶⁹ lõiget 14, milles on sätestatud:

„Artikkel 206⁶⁹:

[...]

(14) Artikli 206¹⁶ lõike 3 punktis g nimetatud energiatooted või nendega aktsiisi taseme osas samalaadseid tooteid võib tarbimiseks ringlusse suunata, väljaspool maksuladu hoida, ka aktsiisi peatamise korra alusel transportida, kasutada, turule viia või Rumeenia territooriumil müüa ainult juhul, kui need on märgistatud ja värvitud, kooskõlas lõigetega 16–19.

[...]

(26) Kui seaduses ette nähtud erandid välja arvata, on artikli 206¹⁶ lõike 3 punktis g nimetatud energiatooted või nendega aktsiisi taseme osas samalaadseid tooteid keelatud tarbimiseks ringlusse suunata, väljaspool maksuladu hoida, ka aktsiisi peatamise korra alusel transportida, kasutada, turule viia või Rumeenia territooriumil müüa juhul, kui need ei ole märgistatud ja värvitud või kui need on märgistatud ja värvitud vastuolus käesoleva jaotisega.

[...]

(26) Artikli 206¹⁶ lõike 3 punktis g nimetatud energiatoodetelt või nendega aktsiisi taseme osas samalaadsetelt toodetelt, mis on tarbimiseks ringlusse suunatud, mida hoitakse väljaspool maksuladu, transporditakse ka aktsiisi peatamise korra alusel, kasutatakse, viiakse turule või müüakse Rumeenia territooriumil, mis ei ole märgistatud ja värvitud või on ebakorrektselt märgistatud ja värvitud, ning juhul, kui ettevõtjad ei täida maksuauditi korra ja menetlusega seotud kohustusi, mis on ette nähtud riigi maksuameti presidendi määruses nr 207/2012 aktsiisiga maksustatud toodete tootmise, maksuladustamise, ringlusse suunamise ja impordi suhtes läbiviidava maksuauditi korra ja menetluse kohta (Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 207/2012

privind modalitățile și procedurile pentru realizarea supravegherii fiscale a producției depozitării, circulației și importului produselor accizabile), tuleb aktsiisi tasuda võrdselt kütteõlile ette nähtud aktsiisiga“.

Maksuseadustik (seadus nr 227/2015 maksuseadustiku kohta)

„Artikkel 425 – (1) Artikli 355 lõike 3 punktis g nimetatud energiatooteid või nendega aktsiisi taseme osas samalaadseid tooteid võib tarbimiseks ringlusse suunata, väljaspool maksuladu hoida, ka aktsiisi peatamise korra alusel transportida, kasutada, turule viia või Rumeenia territooriumil müüa ainult juhul, kui need on märgistatud ja värvitud kooskõlas artiklite 425 ja 427 sätetega.

(2) Lõike 1 sätteid ei kohaldata artikli 355 lõike 3 punktis g viidatud energiatoodetele ega nendega aktsiisi taseme osas samalaadsetele toodetele: [...]

d) mille kohta nende valdaja suudab esitada tõendid, et riigikassasse on makstud aktsiisi võrdselt kütteõlile ette nähtud aktsiisiga.

[...]

Artikkel 427 [...] (4) Kui seaduses ette nähtud erandid välja arvata, on artikli 355 lõike 3 punktis g nimetatud energiatooteid või nendega aktsiisi taseme osas samalaadseid tooteid keelatud tarbimiseks ringlusse suunata, väljaspool maksuladu hoida, ka aktsiisi peatamise korra alusel transportida, kasutada, turule viia või Rumeenia territooriumil müüa juhul, kui need ei ole märgistatud ja värvitud või kui need on märgistatud ja värvitud aktsiisi tasemega seoses ebakorrektselt või kui need ei ole käesoleva lõike tähenduses märgistatud ja värvitud või on ebakorrektselt märgistatud ja värvitud. [...]

(7) Artikli 355 lõike 3 punktis g nimetatud energiatoodetelt või nendega aktsiisi taseme osas samalaadsetelt toodetelt, mis on tarbimiseks ringlusse suunatud, mida hoitakse väljaspool maksuladu, transporditakse ka aktsiisi peatamise korra alusel, kasutatakse, viiakse turule või müüakse Rumeenia territooriumil, mis ei ole märgistatud ja värvitud või on ebakorrektselt märgistatud ja värvitud, ning juhul, kui ettevõtjad ei täida maksuauditi korra ja menetlusega seotud kohustusi, mis on kehtestatud menetlusõiguse normides, tuleb aktsiisi tasuda võrdselt kütteõlile ette nähtud aktsiisiga“.

Nõukogu 27. oktoobri 2003. aasta direktiivi 2003/96/EÜ artikli 2 lõikes 2, artiklis 5 ja artikli 21 lõikes 1 on sätestatud:

„Artikkel 2

[...]

(2) Käesolevat direktiivi kohaldatakse ka:

CN-koodi 2716 alla kuuluva elektrienergia suhtes.

(3) Kui muud energiatooted peale nende, mille maksustamistase on sätestatud käesolevas direktiivis, on mõeldud kasutamiseks või neid müüakse või kasutatakse kütteaine või mootorikütusena, maksustatakse need vastavalt kasutusele samaväärsele kütteainele või mootorikütusele kehtestatud määraga.

[...]

Artikkel 5

Kui järgitakse käesoleva direktiiviga ettenähtud madalaimat maksustamistaset ning see on kooskõlas ühenduse õigusega, võivad liikmesriigid tingimusel, et maksude õigsust kontrollitakse, kohaldada erinevaid maksumäärasid järgmistel juhtudel:

- kui erinevad määrad on otseselt seotud toote kvaliteediga,
- kui erinevad määrad sõltuvad kütteks kasutatava elektrienergia ja energiatoodete tarbimise kogusest,
- järgmistel eesmärkidel: kohalik ühistransport (taksod kaasa arvatud), jäätmete kogumine, relvajõud, riigihaldus, puuetega inimesed, kiirabiautod,
- artiklites 9 ja 10 nimetatud energiatoodete ja elektrienergia äriotstarbelise ja muu kui äriotstarbelise kasutuse vahel.

[...]

Artikkel 21

(1) Lisaks sellele, mis on ette nähtud maksustatava sündmuse määratlust sisaldavates üldsätetes ja direktiivi 92/12/EMÜ maksmist puudutavates sätetes, nõutakse energiatoodetelt maksu ka käesoleva direktiivi artikli 2 lõikes 3 nimetatud maksustatava sündmuse korral⁴.

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/[112]/EÜ artikli 273 kohaselt: „Liikmesriigid võivad maksukohustuslaste riigisiseste ja liikmesriikidevaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, tingimusel et sellised kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.

Esimeses lõigus sisalduvat võimalust ei või kasutada selleks, et kehtestada täiendavaid arvetega seotud kohustusi lisaks 3. peatükis sätestatud kohustustele⁴.

Käesolev kohus leiab, et halduskohtule analüüsimiseks esitatavad õigusküsimused on:

[...] [Resolutiivosas esitatud eelotsuse küsimuste kordamine]

Enne käesolevas kohtuasjas otsuse tegemist on ELTL artikli 267 tähenduses vaja küsida Euroopa Liidu Kohtult eelotsust resolutiivosas esitatud küsimustes.

Juhitakse tähelepanu järgmiste õigusnormide asjakohasusele:

Asjakohased riigisisese õiguse sätted

[Seaduse nr 227/2015 maksuseadustiku kohta] artikli 425 lõiked 1 ja 2 ning artikkel 427, riigi maksuameti presidendi määruse nr 207/2012 artikkel 206.

Asjakohased liidu õiguse sätted

Nõukogu 27. oktoobri 2003. aasta direktiivi 2003/96/EÜ, millega korraldatakse ümber energiatoodete ja elektrienergia maksustamise ühenduse raamistik, artikli 2 [lõiked 2 ja 3], artikkel 5 ja artikli 21 lõige 1, [ning] nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ [mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi].

[...]

NENDEL PÕHJUSTEL,

SEADUSE NIMEL

OTSUSTAB:

Rahuldada kaebaja SC BITULPETROLIUM SERV SRL taotlus esitada Euroopa Liidu Kohtule eelotsusetaotlus.

Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 267 alusel esitatakse Euroopa Liidu Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

1) Kas proportsionaalsuse põhimõtte ja direktiivi 2003/96/EÜ [artikli] 2 lõikega 3, [artikliga] 5 ja [artikli] 21 lõikega 1 on vastuolus sellised riigisisese sätted ja selline praktika nagu need, mida käsitletakse käesolevas kohtuasjas, mille kohaselt [kujutab] katlakütuse (kütteõli) maksulattu tagasi viimine tollikontrolli puudumisel tolliladustamisprotseduuri eeldatavat rikkumist, [mis] põhjendab gaasiõli – kütuse, mille [aktsiisi] väärtus on rohkem kui 21 korda suurem kui kütteõli aktsiis – aktsiisimääraga aktsiisi kohaldamist?

2) Kas proportsionaalsuse põhimõttega, käibemaksustamise neutraalsuse põhimõttega ja direktiivi 2006/112/EÜ [artiklitega] 2, 250 ja 273 on vastuolus sellised riigisisese sätted ja selline praktika nagu need, mida käsitletakse käesolevas kohtuasjas, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga import, mille maksuhaldur on täiendavalt tuvastanud gaasiõli aktsiisi kujul, sanktsioonina käibemaksukohustuslase tollijärelevalvekorra täitmata jätmise eest, seetõttu, et käibemaksukohustuslane saatis maksulattu tagasi kütteõli tüüpi energiatooded, millest kliendid olid keeldunud ning millelt aktsiis oli juba tasutud, mis jäävad suletuks ning mida [ladustatakse] [uue] ostja leidmiseni?

[...] [menetluse peatamine, allkirjad]

TÖÖDOKUMENT