

Asia C-657/22

Ennakkoratkaisupyyntö

Jättämispäivä:

18.10.2022

Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin:

Tribunalul Prahova (Romania)

Ennakkoratkaisupyyntön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

29.3.2022

Kantaja:

SC Bitulpetroleum Serv SRL

Vastaajat:

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești

ROMANIA

TRIBUNALUL PRAHOVA

**HALLINNOLLISTEN JA VEROTUKSEEN LIITTYVIEN RIITA-ASIOIDEN
TOINEN SIVIILIOIKEUDELLINEN JAOSTO**

[--]

VÄLIPÄÄTÖS

Julkinen istunto 29.3.2022

[--]

Lausueksaan ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka esittämistä Euroopan unionin tuomioistuimelle on pyytänyt pääasian kantaja, SC BITULPETROLIUM SERV SRL [--], kontradiktorisessa menettelyssä, jossa vastaajana on ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANȚELOR PUBLICE PRAHOVA [-] DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE PLOIEȘTI

(Prahovan julkisen talouden piirihallinto – Ploieștin julkisen talouden alueellinen pääosasto, Romania) [– –],

TRIBUNALUL

toteaa asiaan liittyvää näyttöä ja tapauksen asiakirja-aineistoa tarkasteltuaan Euroopan unionin tuomioistuimelle osoitettavasta ennakkoratkaisupyyntöstä seuraavaa:

1) Tapauksen olosuhteet. Menettelylliset puitteet. Tosiseikat

SC BITULPETROLIUM SERV SRL, jonka toimialana on kiinteiden, nestemäisten ja kaasumaisten polttoaineiden [ja] niistä johdettujen tuotteiden tukkukauppa sekä niiden tuotanto [– –], on nostanut tässä Tribunalulissa (alioikeus, Romania) kanteen, jossa vastaajana on ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANȚELOR PUBLICE PRAHOVA [–] DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE PLOIEȘTI (Prahovan julkisen talouden piirihallinto – Ploieștin julkisen talouden alueellinen pääosasto, Romania, jäljempänä verohallinto) ja jolla kantaja riitauttaa velvoitteen maksaa 310 309 Romanian leuta (RON) ylimääräisenä valmisteverona kaasuöljystä ja biodieselistä ja 65 901 leuta ylimääräisenä arvonlisäverona ja jolla se vaatii kumoamaan verotuspäätöksen, joka annettiin [– –] 7.8.2020.

SC BITULPETROLIUM SERV SRL -yhtiössä tehdystä verotarkastuksesta laadittiin 28.4.2018 päivätty verotarkastuskertomus [– –] ja 7.8.2020 päivätty verotuspäätös [– –], ja kantaja veloitettiin maksamaan 310 309 Romanian leuta ylimääräisenä valmisteverona kaasuöljystä ja biodieselistä ja 65 901 leuta ylimääräisenä arvonlisäverona [– –].

Verotarkastuskertomuksen ja verotuspäätöksen mukaan kantajalla on energiatuotteiden jakelua ja tukkumyyntiä ilman varastoa koskeva rekisteröintitodistus [– –], jonka Prahovan tullitoimipaikka (Biroul Vamal) on myöntänyt 5.12.2016.

Lisäksi tarkastuksen kohteena oleva laitos toimii yhdenmukaistetun valmisteveron alaisten energiatuotteiden tuotantovarastona [– –] Romanian valtiovarainministeriön alaisen yhdenmukaistetun valmisteveron alaisten tuotteiden kauppiaille myönnettävistä luvista vastaavan lautakunnan (Comisia pentru autorizarea operatorilor de produse suspuse accizelor armonizate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice) 30.9.2013 myöntämän ja 1.10.2018 saakka voimassa olevan verottomalle varastolle myöntämän luvan nojalla.

Verotarkastuksen kohteena olleen yhtiön otantatarkastuksessa esittämistä toimitusasiakirjoista ja kirjanpidosta ilmenee, että SC BITULPETROLIUM SERV SRL [– –] oli antanut vastaanotto- ja muutosilmoituksia [ja] peruutuslaskuja, joiden mukaan se oli palauttanut verottomaan varastoon yhteensä 238 382 kilogrammaa vastaavan määrän teollisten laitosten polttoainetta ja BP-tyyppin

nestemäistä polttoainetta tekemättä asiasta kirjallista ilmoitusta alueellisesti toimivaltaiselle tulliviranomaiselle.

Verohallinto totesi lisäksi, että vuoden 2014 heinäkuun ja vuoden 2017 joulukuun välisenä aikana SC BITULPETROLIUM SERV SRL [– –] laati yhteensä 238 383 kg:n [sic] edestä vastaanotto- ja muutosilmoituksia sekä peruutuslaskuja, joissa se ei lainkaan maininnut palautettujen energiatuotteiden merkitsemistä, värjäämistä tai käyttötarkoitusta. Näiden [– –] verottomaan tuotantovarastoon palautettujen energiatuotteiden osalta tarkastuksen kohteena ollut yhtiö ei myöskään tehnyt Prahovan tullitoimipaikkaan kirjallista ilmoitusta energiatuotteiden hylkäämistä koskevasta päätöksestä verokoodeksista annetun lain nro 571/2003 (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal), sellaisena kuin se oli myöhemmin muutettuna ja täydennettynä ja sellaisena kuin se oli voimassa 31.12.2015 saakka, 206 §:n 2 momentissa ja 1.1.2016 lähtien voimassa olleen verokoodeksista annetun lain nro 227/2015 (Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal) 400 §:n 4 momentissa edellytetyllä tavalla.

Kanteessaan kantaja väitti lähinnä, että sen liiketoiminnan aikana [– –] oli esiintynyt tapauksia, joissa myytyjä tuotteita ei ollut hyväksytty, koska niiden laatua pidettiin riittämättömänä tai koska myydyt energiatuotteet eivät soveltuneet asiakkaiden lämpölaitoksiin. Tästä syystä niiden myytyjen energiatuotteiden kokonaismäärästä, joista valmistevero oli maksettu kulutukseen luovutettaessa, [– –] asiakkaat, joille tuote oli alun perin tarkoitettu, olivat palauttaneet vähemmän kuin 1,5 prosenttia myöhemmin muille asiakkaille myytäväksi.

Tavallisesti energiatuotteet kuljetettiin asiakkaille sinetöidyissä säiliöautoissa, ja niiden mukana toimitettiin todistus merkinnästä ja värjäämisestä, todiste maksetusta valmisteverosta, tarkastuskertomus, vaatimustenmukaisuusvakuutus, punnituskuitti ja niin edelleen. Määränpäässä asiakas tutki toimitetusta energiatuotteesta otetun näytteen todetakseen, voitiinko sitä käyttää asiakkaan lämpölaitoksessa, ja jos mainittu tuote ei täyttänyt edellytyksiä, asiakas pyysi saada palauttaa tuotteen ja peruuttaa laskun[;] tällöin säiliöauto palasi varastoon mukanaan sekä energiatuote, jonka maksusta oli kieltäydytty, että koko edellä mainittu asiakirja-aineisto ja jäi sinne, kunnes löydettiin toinen asiakas, jolle mainittu tuote voitiin toimittaa.

Kantaja korostaa lisäksi, ettei yhdenkään palautetun tuotteen osalta pyydetty valmisteveron palauttamista niiden palautuessa varastoon [ja] ettei se ollut ilmoittanut tulliviranomaiselle energiatuotteiden palauttamisesta, koska tapaukset eivät kuuluneet niihin, joiden osalta verokoodeksissa ja menettelysäännöissä tällaista ilmoitusta edellytetään, nimittäin tilanteisiin, joissa haetaan valmisteveron palautusta tai joissa tuote palautetaan kierrätystä, uudelleenpakkausta tai hävittämistä varten.

Valvontaviranomaiset rinnastavat alun perin asiakkaille toimitettujen energiatuotteiden varastoon palautusta koskevan ilmoituksen laiminlyömiseen siihen, että tällaisia tuotteita säilytetään, kuljetetaan ja myydään

merkitsemättöminä ja värjäämättöminä valmisteveroa maksamatta, ja väittävät, että asiassa rikottiin verokoodeksista annetun lain nro 227/2015 400 §:n 4 momentin säännöksiä, joiden mukaan ”valmisteveron alaisten, verottomaan varastoon palautettujen tuotteiden osalta jo maksettu valmistevero voidaan palauttaa”.

Vastineessaan vastapuolena oleva verohallinto väitti kantaja vieneen verottomaan varastoon 143 622 kilogrammaa vastaavan määrän energiatuotteita, jotka olivat peräisin useiden asiakkaiden kymmenen sellaisen peruutuslaskun perusteella palauttamista tuotteista, joissa palautetut energiatuotteet oli määritelty nestemäisiksi teolliseen käyttöön tarkoitetuiksi polttoaineiksi.

Lisäksi vastapuoli esittää, että palautetut ja verottomaan varastoon tuodut energiatuotteet myytiin myöhemmin merkitsemättöminä ja värjäämättöminä huolimatta siitä, että verotusta koskevassa lainsäädännössä kielletään merkitsemättömien ja värjäämättömien tai virheellisesti merkittyjen tai värjättyjen energiatuotteiden myynti ja säädetään verovelvollisen vastuusta tällaisissa tapauksissa, verotarkastusten menetelmiin ja menettelyihin liittyvät laiminlyönnit mukaan lukien [puuttuva teksti].

2 Oikeussäännöt

Verotuksen osalta asiassa sovelletaan verokoodeksista annetun lain nro 571/2003, sellaisena kuin se on muutettuna ja täydennettynä ja sellaisena kuin se oli voimassa 31.12.2015 saakka, 206⁶⁹ §:n 14 momentin säännöksiä, joissa säädetään seuraavaa:

”206⁶⁹ §:

--

(14) 206¹⁶ §:n 3 momentin g kohdassa tarkoitetut energiatuotteet tai niihin valmisteveron määrän osalta rinnastettavat tuotteet voidaan luovuttaa kulutukseen, säilyttää verottoman varaston ulkopuolella, siirtää mukaan lukien siirto väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä, käyttää, tarjota myyntiin tai myydä Romanian alueella vain, jos ne on merkitty ja värjätty 16–19 momentin säännösten mukaisesti.

--

(26) Jollei laissa säädetyistä poikkeuksista muuta johdu, on kiellettyä luovuttaa kulutukseen, säilyttää verottoman varaston ulkopuolella, siirtää mukaan lukien siirto väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä, käyttää, tarjota myyntiin tai myydä Romanian alueella 206¹⁶ §:n 3 momentin g kohdassa tarkoitettuja energiatuotteita tai niihin valmisteveron määrän osalta rinnastettavia tuotteita, mikäli niitä ei ole merkitty ja värjätty tai ne on merkitty ja värjätty toisin kuin tässä osastossa säädetään.

--

(26) Mikäli 206¹⁶ §:n 3 momentin g kohdassa tarkoitettuja energiatuotteita tai niihin valmisteveron määrän osalta rinnastettavia tuotteita luovutetaan kulutukseen, säilytetään verottoman varaston ulkopuolella, siirretään mukaan lukien siirto väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä, käytetään, tarjotaan myyntiin tai myydään Romanian alueella merkitsemättöminä ja värjäämättöminä tai virheellisesti merkittyinä ja värjättyinä sekä tapauksissa, joissa talouden toimija laiminlyö valmisteveron alaisten tuotteiden valmistuksesta, varastoinnista, jakelusta ja tuonnista annetun kansallisen verohallinnon pääjohtajan päätöksessä nro 207/2012 (Ordinul preşedintelui Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală nr. 207/2012 privind modalităţile şi procedurile pentru realizarea supravegherii fiscale a producţiei depozitării, circulaţiei şi importului produselor accizabile) määrättyt verotarkastusten menetelmiin ja menettelyihin liittyvät velvoitteet, valmistevero on sama kuin kaasuöljyn valmistevero.”

Verokoodeksi (verokoodeksista annettu laki nro 227/2015)

”425 § - (1) 355 §:n 3 momentin g kohdassa tarkoitettujen energiatuotteiden tai niihin valmisteveron määrän osalta rinnastettavat tuotteet voidaan luovuttaa kulutukseen, säilyttää verottoman varaston ulkopuolella, siirtää mukaan lukien siirto väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä, käyttää, tarjota myyntiin tai myydä Romanian alueella vain, jos ne on merkitty ja värjätty 425 §:n ja 427 §:n säännösten mukaisesti.

(2) Edellä 1 momentin säännöksiä ei sovelleta 355 §:n 3 momentin g kohdassa tarkoitettuihin energiatuotteisiin tai niihin valmisteveron määrän osalta rinnastettaviin tuotteisiin:--

d) joiden haltija voi todistaa maksaneensa valtiokonttorille kaasuöljylle määrättyä valmisteveroa vastaavan määrän valmisteveroa.

--

427 § -- (4) Jollei laissa säädetyistä poikkeuksista muuta johdu, on kiellettyä luovuttaa kulutukseen, säilyttää verottoman varaston ulkopuolella, siirtää mukaan lukien siirto väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä, käyttää, tarjota myyntiin tai myydä Romanian alueella 355 §:n 3 momentin g kohdassa tarkoitettuja energiatuotteita tai niihin valmisteveron määrän osalta rinnastettavia tuotteita merkitsemättöminä ja värjäämättöminä tai valmisteveron määrän osalta virheellisesti merkittyinä tai värjättyinä taikka niin, että ne on jätetty merkitsemättä ja värjäämättä tai merkitty ja värjätty toisin kuin tässä osastossa säädetään.

--

(7) Mikäli 355 §:n 3 momentin g kohdassa tarkoitettuja energiatuotteita tai niihin valmisteveron määrän osalta rinnastettavia tuotteita luovutetaan kulutukseen,

säilytetään verottoman varaston ulkopuolella, siirretään mukaan lukien siirto väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä, käytetään, tarjotaan myyntiin tai myydään Romanian alueella merkitsemättöminä tai värjäämättöminä tai virheellisesti merkittyinä ja värjättyinä sekä tapauksissa, joissa talouden toimija laiminlyö menettelysääntöjen mukaiset verotarkastusten menetelmiin ja menettelyihin liittyvät veloitteet, valmistevero on sama kuin kaasuöljyn valmistevero.”

27.10.2003 annetun neuvoston direktiivin 2003/96/EY 2 artiklan 2 kohdassa, 5 artiklassa ja 21 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”2 artikla

--

2. Tätä direktiiviä sovelletaan myös:

CN-koodiin 2716 kuuluvaan sähkөөn.

3. Käytettäväksi tarkoitettuja tai myytäviä taikka moottoripolttoaineina tai lämmityspolttoaineina käytettäviä muita energiatuotteita kuin niitä, joiden osalta verotaso määritellään tässä direktiivissä, on verotettava käyttötarkoituksen mukaan vastaavan lämmityspolttoaineen tai moottoripolttoaineen verokannan mukaisesti.

--

5 artikla

Jäsenvaltiot voivat soveltaa eriytettyjä verokantoja verovalvonnan alaisina seuraavissa tapauksissa, jos ne noudattavat tässä direktiivissä säädettyjä vähimmäisverotasoa ja ovat yhteisön oikeuden mukaisia:

- kun eriytetyt verokannat liittyvät suoraan tuotteen laatuun,
- kun eriytetyt verokannat riippuvat sähkön ja lämmitystarkoituksiin käytettävien energiatuotteiden määrällisistä kulutustasoista,
- seuraavia käyttötarkoituksia varten: paikallinen julkinen henkilöliikenne (taksit mukaan lukien), jätteiden keruu, asevoimat ja julkinen hallinto, vammaiset ja sairasautot,
- 9 ja 10 artiklassa tarkoitettujen energiatuotteiden ja sähkön yrityskäytön ja muun kuin yrityskäytön välillä.

--

21 artikla

1. Sen lisäksi, mitä verotettavan tapahtuman määritelmän sisältävissä yleisissä säännöksissä ja direktiivissä 92/12/ETY olevissa maksamista koskevissa säännöksissä säädetään, energiatuotteiden veron määrä on kannettava myös jonkin tämän direktiivin 2 artiklan 3 kohdassa tarkoitetun verotettavan tapahtuman toteutuessa.

— —”

28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006[112]/EY 273 artiklan sanamuoto on seuraava: ”Jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonnäköveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista, ellei yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta verovelvollisten suorittamien jäsenvaltioiden sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien välillä muuta johdu, ja jos nämä velvollisuudet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

Ensimmäisessä kohdassa säädettyä mahdollisuutta ei voida käyttää laskutusta koskevien lisävelvollisuuksien asettamiseen luvussa 3 vahvistettujen velvollisuuksien lisäksi.”

Tämä tuomioistuin katsoo, että hallintotuomioistuimen käsiteltäväksi saatetut oikeudelliset kysymykset ovat seuraavat:

[— —] [Ennakkoratkaisukysymykset, jotka toistetaan päätösosassa]

Ennen käsiteltävän asian ratkaisua on tarpeen pyytää unionin tuomioistuimelta SEUT 267 artiklan nojalla ennakkoratkaisua päätösosassa esitettyihin kysymyksiin.

Seuraavilla säännöksillä on merkitystä asian kannalta:

Merkitykselliset kansalliset oikeussäännöt

[Verokoodeksista annetun lain nro 227/2015] 425 §:n 1 ja 2 momentti [ja] 427 §, kansallisen verohallinnon pääjohtajan päätöksen nro 207/2012 206 §.

Merkitykselliset unionin oikeussäännöt

Energiatuotteiden ja sähkön verotusta koskevan yhteisön kehyksen uudistamisesta 27.10.2003 annetun neuvoston direktiivin 2003/96/EY 2 artiklan [2 ja 3 kohta], 5 artikla ja 21 artiklan 1 kohta [ja] [yhteisestä arvonnäköverojärjestelmästä] 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY.

[— —]

NÄILLÄ PERUSTEILLA,

LAIN NIMISSÄ

MÄÄRÄÄ:

hyväksymään kantajan, SC BITULPETROLIUM SERV SRL:n, pyynnön esittää unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisupyyntö.

Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 267 artiklan nojalla Euroopan unionin tuomioistuimelle esitetään seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

1) Ovatko nyt käsiteltävässä asiassa esillä olevien kaltaiset kansalliset säännökset ja käytännöt, joiden nojalla lämmityspolttoaineen (polttoöljy) palauttaminen verottomaan varastoon ilman tullitarkastusta [on] sellainen varastointimenettelyn väitetty rikkominen, [jonka vuoksi] voidaan soveltaa kaasuöljylle – polttoaineelle, jonka [valmistevero on] yli 21 kertaa korkeampi kuin polttoöljyn valmistevero – määrättyä valmisteveroa, ristiriidassa suhteellisuusperiaatteen ja direktiivin 2003/96/EY 2 artiklan 3 kohdan, 5 artiklan ja 21 artiklan 1 kohdan kanssa?

2) Ovatko nyt käsiteltävässä asiassa esillä olevien kaltaiset kansalliset säännökset ja käytännöt, joiden nojalla arvonlisävero kannetaan verohallinnon ylimääräisenä kaasuöljyn valmisteverona määräämistä summista seuraamuksena siitä, että verovelvollinen on laiminlyönyt tullivalvontamenettelyn noudattamisen, koska se on palauttanut varastoon polttoöljyn kaltaisia energiatuotteita, joista on jo maksettu valmistevero, joita asiakkaat ovat kieltäytyneet vastaanottamasta, jotka ovat säilyneet koskemattomina ja [joita säilytetään varastossa], kunnes niille löydetään [uusi] ostaja, ristiriidassa suhteellisuusperiaatteen, arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen ja direktiivin 2006/112/EY 2, 250 ja 273 artiklan kanssa?

[– –] [asian käsittelyn lykkääminen, allekirjoitukset]