



# Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

ANTHONY MICHAEL COLLINS

14 päivänä heinäkuuta 2022<sup>1</sup>

**Asia C-332/21**

**Quadrant Amroq Beverages SRL**

**vastaan**

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

(Ennakkoratkaisupyyntö – Tribunalul București (Bukarestin alioikeus, Romania))

Ennakkoratkaisupyyntö – Valmistevero – Direktiivi 92/83/ETY – 27 artiklan 1 kohdan e alakohta – Etyylialkoholi – Vapautukset – Enintään 1,2 tilavuusprosenttia alkoholia sisältävien alkoholittomien juomien valmistukseen tarkoitettujen aromien valmistus – Tuotantojäsenvaltion myöntämän vapautuksen tunnustaminen määräjäsenvaltiossa – Määräjäsenvaltion asettamat edellytykset

## I Johdanto

1. Nyt käsiteltävä Tribunalul Bucureștin (Bukarestin alioikeus, Romania) esittämä ennakkoratkaisupyyntö liittyy Quadrant Amroq Beverages SRL:n (jäljempänä kantaja) nostamaan kanteeseen, jolla se vaatii kumoamaan Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabilin (kansallinen verohallinto – suurten veronmaksajien verotuksesta vastaava pääosasto, Romania) päätökset, joilla hylätään sen direktiivin 92/83/ETY<sup>2</sup> 27 artiklan 1 kohdan e alakohdan täytäntöön panemiseksi annetun kansallisen lain mukaisesti maksetun valmisteveron palauttamista koskevat vaatimukset.

2. Kantaja osti irlantilaiselta tuottajalta aromeja, jotka on tarkoitettu käytettäväksi virvoitusjuomien valmistukseen Romaniassa. Kantaja oli ymmärtänyt, että aromien valmistuksessa käytettävä etyylialkoholi oli luovutettu kulutukseen Irlannissa ja vapautettu valmisteverosta direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan e alakohdan täytäntöön panemiseksi annetun Irlannin lainsäädännön nojalla. Unionin oikeuden kyseisen säännöksen mukaan etyylialkoholi, joka on ”tarkoitettu käytettäväksi – enintään 1,2 tilavuusprosenttia alkoholia sisältävien alkoholittomien juomien valmistukseen tarkoitettujen aromien valmistukseen”, vapautetaan valmisteverosta. Irlanti vapauttaa valmisteverosta etyylialkoholin, joka on tarkoitettu käytettäväksi tai jota on jo käytetty tällaisten aromien valmistuksessa. Romania vapauttaa verosta ainoastaan etyylialkoholin, joka on tarkoitettu käytettäväksi aromien valmistuksessa.

<sup>1</sup> Alkuperäinen kieli: englanti.

<sup>2</sup> Alkoholien ja alkoholijuomien valmisteverojen rakenteiden yhdenmukaistamisesta 19.10.1992 annettu neuvoston direktiivi 92/83/ETY (EYVL 1992, L 316, s. 21).

3. Tässä ratkaisuehdotuksessa tarkastellaan direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan e alakohdassa myönnetyn vapautuksen soveltamisalaa; olosuhteita, joissa määräjäsenvaltion on tunnustettava vapautus, jonka toinen jäsenvaltio on myöntänyt kyseisen säännöksen nojalla; ja sitä, missä määrin jäsenvaltio, johon tuotteet lähetetään, voi asettaa menettelyllisiä edellytyksiä elinkeinonharjoittajille, jotka ovat saaneet tämän vapautuksen.

## II Asiaa koskevat oikeussäännöt

### A Unionin oikeus

#### 1. Direktiivi 92/83

4. Direktiivi 92/83 sisältää säännöksiä, joilla yhdenmukaistetaan alkoholin ja alkoholijuomien valmisteverojen rakenteita.

5. Sen 19 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltioiden on kannettava etyylialkoholista valmisteveroa direktiivin 92/83 mukaisesti.

6. Direktiivin 92/83 20 artiklan ensimmäisen luetelmakohdan mukaan 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,

– –”

7. Direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan e alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava tässä direktiivissä tarkoitetut tuotteet yhdenmukaistetusta 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:

– –

e) tarkoitettu käytettäväksi elintarvikkeiden ja enintään 1,2 tilavuusprosenttia alkoholia sisältävien alkoholittomien juomien valmistukseen tarkoitettujen aromien valmistukseen”.

#### 2. Direktiivi 2008/118/EY

8. Direktiivin 2008/118/EY<sup>3</sup> 7 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Valmisteverosaatava syntyy siinä jäsenvaltiossa ja sinä ajankohtana, jossa ja jolloin tavarat luovutetaan kulutukseen.”

<sup>3</sup> Valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annettu neuvoston direktiivi 2008/118/EY (EUVL 2009, L 9, s. 12).

9. Direktiivin 2008/118 7 artiklan 2 kohdan mukaan ”kulutukseen luovutuksena” pidetään

- a) valmisteveron alaisten tavaroiden poistumista, sääntöjenvastainen poistuminen mukaan lukien, väliaikaisen verottomuuden järjestelmästä;
- b) valmisteveron alaisten tavaroiden hallussapitoa väliaikaisen verottomuuden järjestelmän ulkopuolella, jos valmisteveroa ei ole kannettu yhteisön lainsäädännön ja kansallisen lainsäädännön asiaa koskevien säännösten nojalla;
- c) valmisteveron alaisten tavaroiden tuotantoa, sääntöjenvastainen tuotanto mukaan lukien, väliaikaisen verottomuuden järjestelmän ulkopuolella;
- d) valmisteveron alaisten tavaroiden tuontia, sääntöjenvastainen tuonti mukaan lukien, paitsi jos valmisteveron alaiset tavarat asetetaan välittömästi maahantuonnin tapahduttua väliaikaisen verottomuuden järjestelmään.”

## **B Romanian oikeus**

10. Komission kirjallisissa huomautuksissa esitetään seuraavat Romanian oikeuden säännökset.

11. Verokoodeksista 22.12.2003 annetun lain nro 571 (legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal),<sup>4</sup>joka oli voimassa 31.12.2015 saakka, 206<sup>58</sup> §:ssä, jonka sanamuoto on toistettu vuodesta 2016 sovellettavan verokoodeksista 8.9.2015 annetun lain nro 227 (legea nr. 227 din 8 septembrie 2015 privind codul fiscal, jäljempänä verokoodeksi)<sup>5</sup> 397 §:n 1 momentissa,<sup>6</sup> säädetään seuraavaa:

”(1) Etyylialkoholi ja muut 206<sup>2</sup> §:n a kohdassa tarkoitetut alkoholituotteet vapautetaan valmisteverosta, kun niitä

--

e) käytetään elintarvikkeiden tai enintään 1,2 tilavuusprosenttia alkoholia sisältävien alkoholittomien juomien valmistukseen tarkoitettujen elintarvikearomien valmistukseen”.

12. Verokoodeksin 206<sup>58</sup> §:n soveltamista koskevissa tarkemmissa säännöissä säädetään seuraavaa:

”\_ \_

(13) Kaikissa verokoodeksin 206<sup>58</sup> §:n 1 momentissa tarkoitetuissa tilanteissa vapautus valmisteverosta myönnetään ainoastaan käyttäjälle sillä edellytyksellä, että luovutus tehdään suoraan verottomasta varastosta.

(14) Kun käyttäjä hankkii etyylialkoholia yhteisöhankintana käyttääkseen sitä verokoodeksin 206<sup>58</sup> §:n 1 momentin b–i kohdassa tarkoitettuihin tarkoituksiin, kyseisen käyttäjän on oltava myös rekisteröity vastaanottaja.

<sup>4</sup> Monitorul Oficial al României, osa I, nro 927, 23.12.2003.

<sup>5</sup> Monitorul Oficial al României, osa I, nro 688, 10.9.2015.

<sup>6</sup> Nämä säännökset sisältyvät kansallisen tuomioistuimen asiakirja-aineistoon.

--

(16) Vapautus myönnetään suoraan

- a) verokoodeksin 206<sup>59</sup> §:n 1 momentin d, f, g ja h kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa
- b) verokoodeksin 206<sup>58</sup> §:n 1 momentin a, b, c, ja e kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa yhdennetyssä järjestelmässä toimiville valtuutetuille varastonpitäjille. Yhdennetyllä järjestelmällä tarkoitetaan sitä, että varastonpitäjä käyttää etyylialkoholia ja muita alkoholituotteita sellaisten lopputuotteiden valmistukseen, jotka on tarkoitettu kulutukseen sellaisenaan ilman muita muutoksia. --

(17) Kaikissa tilanteissa, joissa on kyse suorasta vapautuksesta, vapautus myönnetään loppukäyttäjän luvan perusteella. Kyseinen lupa on annettava kaikille käyttäjille, jotka ostavat valmisteverosta vapautettuja tuotteita.

--

(34) Kaikissa tilanteissa, joissa on kyse suorasta vapautuksesta, tuotteiden toimitushintoihin ei saa sisältyä valmisteveroa, ja näiden tuotteiden siirron mukana on oltava painettu kappale 91 momentissa tarkoitettusta sähköisestä hallinnollisesta asiakirjasta. --

(37) Verokoodeksin 206<sup>58</sup> §:n 1 momentin a, b, c, e ja i kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa vapautus myönnetään välillisesti. Tuotteiden toimitushintoihin on sisällytettävä valmistevero, minkä jälkeen talouden toimijat, jotka ovat käyttäjiä, voivat pyytää valmisteveron kuittaamista tai palauttamista [verotusmenettelykoodeksin (Codul de procedură fiscală)] säännösten mukaisesti.

(38) Valmisteveron palautusta varten käyttäjien on toimitettava alueelliselle veroviranomaiselle kuukausittain viimeistään sitä kuukautta seuraavan kuukauden 25:ntenä päivänä, jolta valmisteveron palautusta haetaan, valmisteveron palautushakemus, johon on liitettävä

- a) jäljennös etyylialkoholin ja/tai muun alkoholituotteen ostoa koskevasta laskusta, jossa valmistevero on merkitty erikseen
- b) todiste siitä, että valmistevero on maksettu tavarantoimittajalle, eli maksuasiakirja, jonka on vahvistanut pankki, jossa käyttäjä on avannut tilin
- c) todiste siitä, että määrä on käytetty siihen tarkoitukseen, johon vapautus on myönnetty, eli yhteenveto tosiasiallisesti käytetyistä määristä ja niihin liittyvät asiakirjat.”

13. Verokoodeksin 397 §:n soveltamista koskevissa tarkemmissa säännöissä säädetään seuraavaa:

”81. (1) Tilanteissa, joissa on kyse suorasta vapautuksesta, verokoodeksin 397 §:n 1 momentissa tarkoitettujen tuotteiden osalta vapautus valmisteverosta myönnetään ainoastaan käyttäjälle sillä edellytyksellä, että luovutus tehdään suoraan verottomasta varastosta, käyttäjän omista yhteisöhankeista tai käyttäjän omista tuontitapahtumista.

(2) Tilanteissa, joissa on kyse välillisestä vapautuksesta, verokoodeksin 397 §:n 1 momentissa tarkoitettujen tuotteiden osalta vapautus valmisteverosta myönnetään ainoastaan käyttäjälle sillä edellytyksellä, että luovutus tehdään suoraan verottomasta varastosta, rekisteröidyltä

vastaanottajalta tai käyttäjän omista tuontitapahtumista. Rekisteröidyn vastaanottajan, joka toimittaa tuotteita, jotka on tarkoitettu käytettäväksi valmisteverosta vapautettuun tarkoitukseen, on mainittava laskussa valtion talousarvioon maksetun valmisteveron määrä.

(3) Kun käyttäjä hankkii etyylialkoholia yhteisöhankeina käyttääkseen sitä verokoodeksin 397 §:n 1 momentin b–i kohdassa mainittuihin tarkoituksiin, kyseisen käyttäjän on oltava myös rekisteröity vastaanottaja.

(4) Kun etyylialkoholia tuodaan kolmannelle maasta käytettäväksi verolain 397 §:n 1 momentin b–i kohdassa mainittuihin tarkoituksiin, maahantuojan on oltava myös kyseisen raaka-aineen käyttäjä.

82. (1) Vapautus valmisteverosta myönnetään suoraan

a) verokoodeksin 397 §:n 1 momentin d ja f kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa

b) verokoodeksin 397 §:n 1 momentin b kohdassa tarkoitettussa tilanteessa ainoastaan hygieniaan tarkoitettun alkoholin valmistukseen

c) verokoodeksin 397 §:n 1 momentin a, c ja e kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa.

(2) Ainoastaan yhdennetyssä järjestelmässä toimivat valtuutetut varastonpitäjät voivat saada 1 momentin b ja c kohdassa tarkoitettua suoraa vapautuksen. Yhdennetyllä järjestelmällä tarkoitetaan etyylialkoholin ja muiden alkoholituotteiden käyttöä verottomassa varastossa, jossa kyseiset tuotteet valmistettiin, sellaisten lopputuotteiden valmistukseen, jotka on tarkoitettu kulutukseen sellaisenaan ilman muita muutoksia.

(3) Kaikissa tilanteissa, joissa on kyse suorasta vapautuksesta, vapautus myönnetään loppukäyttäjän luvan perusteella.”

### ***C Irlannin oikeus***

14. Vuoden 2003 talousarviolain (Finance Act 2003) 77 §:n a kohdan iii alakohdalla direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan e alakohta on saatettu osaksi Irlannin lainsäädäntöä. Siinä säädetään seuraavaa:

”Jos muuta ei johdu muiden mahdollisesti sovellettavien valmisteverovapautusten soveltamisesta ja Commissionersin mahdollisesti määräämistä tai muulla tavoin asettamista edellytyksistä, alkoholituotteiden verovapautus myönnetään alkoholituotteille, jos Commissionersille osoitetaan uskottavasti, että

(a) ne on tarkoitettu käytettäväksi tai ne on käytetty seuraavien tuotteiden valmistuksessa

--

(iii) aromit, joita käytetään elintarvikkeiden tai enintään 1,2 tilavuusprosenttia alkoholia sisältävien juomien valmistukseen

--”

### III Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

15. Ennakkoratkaisupyyntö, kantajan ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle esittämän Irlannin lakia koskevan lausunnon ja kantajan kirjallisten huomautusten perusteella ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa käsiteltävänä olevan riita-asian tosiseikat ja tausta ovat seuraavat.

16. Concentrate Manufacturing Company Ireland (CMCI) on elintarvikkeita ja juomia valmistavan monikansallisen PepsiCon irlantilainen tytäryhtiö. Se käyttää 100-prosenttista denaturoimatonta etyylialkoholia aromien valmistukseen.<sup>7</sup> Ne sisältävät 15–62 tilavuusprosenttia alkoholia ja on tarkoitettu alkoholittomien juomien valmistukseen. CMCI valmistaa aromit Irlannissa ja myy ne PepsiCon toiselle irlantilaiselle tytäryhtiölle, Pepsi Irelandille. Viimeksi mainittu yhtiö myi aromit kantajalle, joka käyttää niitä virvoitusjuomien valmistukseen Romaniassa. CMCI lähettää aromit suoraan Irlannista kantajalle Romaniaan.

17. Irlannin lainsäädäntöä koskevan lausunnon mukaan CMCI on valtuutettu varastonpitäjä. Se on myös valtuutettu vastaanottaja, jolla on valtuudet vastaanottaa vuosittain enintään 1 500 000 litraa irtotavarana myytävää denaturoimatonta etyylialkoholia verotta käytettäväksi virvoitusjuomatiivisteiden valmistuksessa. Se vastaanottaa kyseisen alkoholin verottomaan varastoonsa väliaikaisesti verottomana. Kyseisen tuotteen siirtäminen verottomasta varastosta aromien valmistamiseksi on kulutukseen luovuttamista.<sup>8</sup> Tämä kulutukseen luovuttaminen edellyttäisi valmisteveron maksamista, ellei vuoden 2003 talousarviolain 77 §:n a kohdan iii alakohdassa, jolla pannaan täytäntöön direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan e alakohta, säädettäisi vapautuksesta.

18. Kantaja selittää, että hankkiessaan aromit Pepsi Irelandilta se oli ymmärtänyt, että niiden sisältämä etyylialkoholi oli jo luovutettu kulutukseen Irlannissa, että se oli vapautettu valmisteverosta direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan e alakohdan täytäntöön panemiseksi annetun Irlannin lainsäädännön nojalla eikä siihen enää sovellettu väliaikaisen verottomuuden järjestelmää tai muita valmisteveroon liittyviä hallinnollisia muodollisuuksia. Kantajan oli kuitenkin maksettava valmistevero aromeista, kun ne tuotiin Romaniaan. Se haki valmisteveron palauttamista sellaisen kansallisen lainsäädännön nojalla, jolla pantiin täytäntöön direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan e alakohdassa säädetty vapautus. Palautus evättiin aineellisista ja menettelyllisistä syistä. Ensinnäkin kantaja ei ollut ostanut etyylialkoholia aromien valmistusta varten vaan oli ostanut etyylialkoholia sisältäviä aromeja alkoholittomien juomien valmistusta varten. Toiseksi aromeja ei ollut siirretty verottomasta varastosta eikä kantajalla ollut rekisteröidyn vastaanottajan asemaa (jäljempänä menettelylliset edellytykset).

19. Kantaja vaati Romanian kansallisen verohallinnon niiden päätösten kumoamista, joilla hylättiin sen oikaisuvaatimus ja evättiin valmisteveron palautus.

<sup>7</sup> Aromit on valmistettu hedelmä- tai kasviuutteista. Koska nämä uutteet eivät liukene veteen, ne liuotetaan alkoholiin nestemäisen tiivisteiden valmistamiseksi. Tämä tiiviste laimennetaan sitten vedellä suhteessa 1:1000 virvoitusjuomien valmistamiseksi.

<sup>8</sup> Ks. direktiivin 2008/118 7 artikla, joka on toistettu tämän ratkaisuehdotuksen 8 ja 9 kohdassa. Unionin tuomioistuin tulkitsi kyseistä säännöstä 2.6.2016 antamassaan tuomiossa Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, 46–55 kohta).

20. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että riita-asian ratkaisemiksi unionin tuomioistuimelle on tarpeen esittää seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

- ”1) Onko [direktiivin 92/83] 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 käytetään enintään 1,2 tilavuusprosenttia alkoholia sisältävien alkoholittomien juomien valmistukseen?
- 2) Onko [direktiivin 92/83] 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, määräjäsenvaltion on kohdeltava niitä alueellaan samalla tavoin?
- 3) Onko [direktiivin 92/83] 27 artiklan 1 kohdan e alakohtaa ja 2 kohdan d alakohtaa sekä tehokkuus- ja [suhteellisuusperiaatetta] 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 myyjä valtuutettu varastonpitäjä, siitä huolimatta, että jäsenvaltiossa, josta tuotteet hankittiin, ei edellytetä, että niitä myyvä talouden toimija on varastonpitäjä?
- 4) Ovatko suhteellisuus- ja tehokkuusperiaate, kun otetaan huomioon [direktiivin 92/83] 27 artiklan 1 kohdan e alakohdan säännökset ja direktiivin tavoitteet ja systematiikka, esteenä sille, että näissä säännöksissä säädettyä vapautusta ei sovelleta määräjäsenvaltiossa 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?”

21. Kantaja, Irlanti, Puolan tasavalta, Romania ja Euroopan komissio esittivät kirjallisia huomautuksia.

#### **IV Tutkittavaksi ottaminen**

22. Romania vastustaa ennakkoratkaisupyynnön tutkittavaksi ottamista, koska se katsoo, ettei ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ole toimittanut unionin tuomioistuimelle työjärjestyksen 94 artiklan c alakohdassa vaadittuja tietoja.<sup>9</sup>

<sup>9</sup> Nämä ilmenevät myös Euroopan unionin tuomioistuimen suosituksista kansallisille tuomioistuimille ennakkoratkaisupyyntöjen tekemisestä (EUVL 2012, C 338, s. 1).

23. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 267 artiklalla luotu menettely on unionin tuomioistuimen ja kansallisten tuomioistuinten välisen yhteistyön väline, jonka avulla unionin tuomioistuin esittää kansallisille tuomioistuimille ne unionin oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, joita ne tarvitsevat ratkaistakseen niiden käsiteltäviksi saatetut asiat.<sup>10</sup>

24. Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä seuraa myös, että jotta unionin oikeutta voitaisiin tulkita siten, että tulkinta olisi kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllinen, sen on määritettävä esittämiinsä kysymyksiin liittyvät tosiseikat ja oikeudelliset seikat tai ainakin selostettava ne tosiseikkoja koskevat lähtökohdat, joihin nämä kysymykset perustuvat. Ennakkoratkaisupyyntöä on lisäksi ilmoitettava täsmällisesti ne syyt, joiden perusteella kansallinen tuomioistuin pyytää unionin oikeuden tulkintaa ja on päätenyt siihen, että ennakkoratkaisukysymysten esittäminen unionin tuomioistuimelle on tarpeellista.<sup>11</sup>

25. On totta, että ennakkoratkaisupyyntö ei ole läheskään täydellinen ja että tosiseikkojen esittämisessä on useita puutteita ja ristiriitaisuuksia. Esimerkiksi Romanian lainsäädännön asiaa koskevia säännöksiä ei ole esitetty, vaikka ne sisältyvätkin komission kirjallisiin huomautuksiin.

26. Katson kuitenkin, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on esittänyt riittävän selvästi syyt, joiden vuoksi se on esittänyt unionin oikeuden tulkintaa koskevat kysymykset unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi. Lisäksi ennakkoratkaisupyyntö sisältää riittävät tiedot, jotta unionin tuomioistuin ja ne, joita asia koskee ja joilla on oikeus esittää huomautuksia, saavat riittävän selkeän käsityksen pääasian oikeudenkäyntiä koskevista tosiseikoista ja oikeudellisista seikoista, kuten kirjalliseen menettelyyn osallistuneiden määrä osoittaa. Romanian viranomaisten asettamien menettelyllisten edellytysten luonteen epäselvyys ei myöskään näytä estävän unionin tuomioistuinta antamasta hyödyllistä vastausta kolmanteen kysymykseen. Näin ollen ehdotan, että unionin tuomioistuin ottaa nyt käsiteltävän ennakkoratkaisupyyntönsä tutkittavaksi ja vastaa siihen.

## V Asian oikeudellinen tarkastelu

### A Ensimmäinen kysymys

27. Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa tietää, sovelletaanko direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan e alakohdassa säädettyä vapautusta ainoastaan etyylialkoholiin, joka on tarkoitettu käytettäväksi enintään 1,2 tilavuusprosenttia alkoholia sisältävien alkoholittomien juomien valmistukseen tarkoitettujen aromien valmistukseen, vai sovelletaanko sitä myös etyylialkoholiin, jota on jo käytetty näiden aromien valmistukseen.<sup>12</sup>

28. Agenția Națională de Administrare Fiscală katsoo, että edellä mainittua vapautusta sovelletaan ainoastaan etyylialkoholiin, joka on tarkoitettu käytettäväksi enintään 1,2 tilavuusprosenttia alkoholia sisältävien alkoholittomien juomien valmistukseen tarkoitettujen aromien valmistukseen. Tällä perusteella se kieltäytyi palauttamasta valmisteveroa, jonka kantaja

<sup>10</sup> Ks. vastaavasti tuomio 5.7.2012, Geistbeck (C-509/10, EU:C:2012:416, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio 20.6.2013, Impacto Azul (C-186/12, EU:C:2013:412, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

<sup>11</sup> Tuomio 18.4.2013, Mulders (C-548/11, EU:C:2013:249, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

<sup>12</sup> Ensimmäisessä kysymyksessä viitataan "aromeihin, joita on jo käytetty enintään 1,2 tilavuusprosenttia alkoholia sisältävien alkoholittomien juomien valmistukseen". Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei kuitenkaan mainitse, että virvoitusjuomia olisi myyty tai siirretty Irlannista Romaniaan.



oli maksanut aromien maahantuonnista Romaniaan. Romania tukee tätä kantaa. Kantaja, Irlanti, Puolan tasavalta ja komissio katsovat, että direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan e alakohdassa säädettyä vapautusta sovelletaan myös etyylialkoholiin, jota oli käytetty aromien valmistukseen.

29. Direktiivin 92/83 20 artiklassa ”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”. Ennakkoratkaisupyyntöön liitteenä olevassa Irlannin lainsäädäntöä koskevassa lausunnossa todetaan, että kyseisiin aromeihin sisältyvä etyylialkoholi luokiteltiin direktiivin 92/83 antamisajankohtana CN-koodiin 2207; kyseiset aromit kuuluivat puolestaan CN-koodiin 2208.<sup>13</sup> Aromit kuuluvat direktiivin 92/83 20 artiklan ensimmäisen luetelmakohdan etyylialkoholin määritelmän piiriin, ja niistä kannetaan valmisteveroa.<sup>14</sup>

30. Direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan e alakohdan mukaan tämän direktiivin soveltamisalaan kuuluvat tuotteet on vapautettu yhdenmukaistetusta valmisteverosta, kun ne on ”tarkoitettu käytettäväksi – aromien valmistukseen”.<sup>15</sup> Vapautuksen soveltaminen riippuu siis etyylialkoholin käyttötarkoituksesta.<sup>16</sup> Kyseisen säännöksen teksti ei kuitenkaan ole yksiselitteinen: se voidaan tulkita siten, että se tarkoittaa, ”kun se on tarkoitettu käytettäväksi aromien valmistukseen” tai ”kun sitä on käytetty aromien valmistukseen”.<sup>17</sup>

31. Näin ollen on turvaututtava muihin unionin tuomioistuimen tavallisesti käyttämiin tulkintakriteereihin, eli tarkasteltavana olevan säännöksen tarkoitukseen ja asiayhteyteen.<sup>18</sup>

32. Puolan tasavalta ja komissio toteavat, että direktiivin 92/83 27 artiklassa säädettyjen vapautusten tarkoituksena on neutralisoida etyylialkoholin valmisteverojen vaikutuksia tilanteessa, jossa se on vain muiden kaupallisten tai teollisten tuotteiden ainesosana oleva välituote.<sup>19</sup> Kyseinen tuote on ”enintään 1,2 tilavuusprosenttia alkoholia sisältävien alkoholittomien juomien valmistukseen tarkoitettu aromi”.

33. Jos Romanian esittämä tulkinta asetetaan etusijalle, se merkitsisi sitä, että tällaisten aromien valmistukseen tarkoitettu etyylialkoholi olisi vapautettu valmisteverosta, kun taas kyseisiin aromeihin jo sisältyvä etyylialkoholi ei olisi vapautettu valmisteverosta. Tämä tulkinta johtaisi

<sup>13</sup> CN-koodiin 2207 kuuluvat tuotteet ovat seuraavat: ”denaturoimaton etyylialkoholi (etanoli), alkoholipitoisuus vähintään 80 tilavuusprosenttia; denaturoitu etyylialkoholi (etanoli) ja muu denaturoitu väkiviina, väkevydestä riippumatta; CN-koodiin 2208 kuuluvat tuotteet ovat seuraavat: ”denaturoimaton etyylialkoholi (etanoli), alkoholipitoisuus pienempi kuin 80 tilavuusprosenttia; väkevät alkoholijuomat, liköörit ja muut alkoholipitoiset juomat; alkoholipitoiset valmisteet (seokset), jollaisia käytetään juomien valmistukseen” (tariffi -ja tilastonimikkeistöstä ja yhteisestä tullitariffista 23.7.1987 annettu neuvoston asetus (ETY) N:o 2658/87 (EYVL 1987, L 256, s. 1)).

Yhteisöjen tuomioistuin tulkitsi direktiivin 92/83 20 artiklaa 12.6.2008 antamassaan tuomiossa *Gourmet Classic* (C-458/06, EU:C:2008:338, 34–40 kohta).

<sup>14</sup> Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 6 kohta.

<sup>15</sup> Ennakkoratkaisupyyntöstä ei ilmene, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin epäilisi kantajan ostaman tuotteen luonnetta. Kirjallisissa huomautuksissa ei myöskään kiistetä sitä, että hakijan hankkima tuote on aromi, joka on tarkoitettu enintään 1,2 tilavuusprosenttia alkoholia sisältävien alkoholittomien juomien valmistukseen (ja joka on itsessään yli 1,2 tilavuusprosenttia alkoholia sisältävä tuote).

<sup>16</sup> Ks. analogisesti tuomio 9.12.2010, *Repertoire Culinaire* (C-163/09, EU:C:2010:752, 49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

<sup>17</sup> Tämä koskee myös kyseisen direktiivin muita kieliversioita, esimerkiksi: DE: ”zur Herstellung – verwendet werden”; ES: ”cuando se utilicen”; FR: ”utilisés pour la production”; NL: ”wanneer zij gebruikt worden”; IT: ”impiegati per la produzione”; PT: ”sejam utilizados”.

<sup>18</sup> ”Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeuden säännöksen tai määräyksen tulkitsemiseksi on otettava huomioon paitsi sen sanamuoto myös asiayhteys ja sillä lainsäädännöllä tavoitellut päämäärät, jonka osa säännös tai määräys on” (tuomio 3.9.2020, *Niki Luftfahrt* (C-530/19, EU:C:2020:635, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

<sup>19</sup> Tuomio 9.12.2010, *Repertoire Culinaire* (C-163/09, EU:C:2010:752, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio 15.10.2015, *Biovet* (C-306/14, EU:C:2015:689, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

siihen absurdiin lopputulokseen, että kun etyylialkoholi on vapautettu verosta siinä vaiheessa, kun se on tarkoitettu käytettäväksi aromien valmistuksessa, siitä tulisi jälleen valmisteveron alaista sen jälkeen, kun se on käytetty näiden aromien valmistukseen. Tällaisella lopputuloksella ei varmastikaan saavutettaisi valmisteveron vaikutusten neutralisointia koskevaa tavoitetta sellaisen alkoholin osalta, joka on tarkoitettu käytettäväksi enintään 1,2 tilavuusprosenttia alkoholia sisältävien alkoholittomien juomien valmistukseen tarkoitettujen aromien valmistukseen.

34. Direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan e alakohdan teleologinen ja asiayhteyteen perustuva tulkinta tukee näin ollen kantajan, Irlannin, Puolan tasavallan ja komission esittämää kantaa. Sitä tukevat myös komission valmisteverokomitean<sup>20</sup> antamat ei-sitovat suuntaviivat, joissa on useaan otteeseen tarkasteltu 27 artiklan 1 kohdan e alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamista.

35. Valmisteverokomitea ehdotti aluksi, että jäsenvaltiot myöntäisivät vapautuksen, kun aromit on käytetty alkoholittomien juomien valmistukseen, edellyttäen, että jäsenvaltiot ottavat käyttöön valvontamekanismeja.<sup>21</sup> Aromien yhteisön sisäiseen liikkumiseen sovellettaisiin direktiivin 92/12/ETY<sup>22</sup> säännöksiä.

36. Valmisteverokomitea otti kuitenkin tarkemmin harkittuaan huomioon sen, että aromeja käytetään pääasiassa tiivisteinä virvoitusjuomien valmistuksessa. Koska niitä ei voi käyttää laimentamattomana, alkoholia voidaan pitää denaturoituna. Aromit ovat suhteellisen kalliita, sillä ne maksavat enemmän kuin useimmissa jäsenvaltioissa myytävä halvin alkoholi. Aromien puhdistaminen etyylialkoholin erottamiseksi niistä on kallista. Näiden tekijöiden perusteella komitea saattoi perustellusti todeta, ettei verovapautuksen myöntäminen silloin, kun aromeja valmistetaan, aiheuttaisi veropetoksen vaaraa. Näin ollen se ehdotti, että direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan e alakohdassa säädettyä vapautusta sovellettaisiin kyseisestä hetkestä alkaen.<sup>23</sup>

37. Valmisteverokomitea totesi 12.–14.11.2003 pitämässään kokouksessa antamissaan suuntaviivoissa, että lähes yksimielisesti oli sovittu, että CN-koodeihin 1302 1930, 2106 9020 ja 3302<sup>24</sup> kuuluvien aromien yhteisön sisäistä liikkumista varten direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan e alakohdassa säädettyä vapautusta sovelletaan siitä hetkestä alkaen, kun kyseiset tuotteet valmistetaan tai tuodaan maahan.<sup>25</sup>

38. Valmisteverokomitean päätelmät tukevat myös sitä johtopäätöstä, että – toisin kuin Romania esittää – vapautus koskee etyylialkoholia, jota on käytetty aromien valmistukseen.

<sup>20</sup> Neuvoston direktiivin 2008/118 43 artiklan 1 kohdassa säädetään, että komissiota avustaa komitea, jota kutsutaan valmisteverokomiteaksi.

<sup>21</sup> Ks. CED No 364 rev 1, 22.1.2003, s. 3.

<sup>22</sup> Valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25.2.1992 annettu neuvoston direktiivi 92/12/ETY (EYVL 1992, L 76, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna kuulemismenettelyä (yksimielisyys) noudattaen annetuissa neuvoston säädöksissä säädetyn täytäntöönpanovallan käytössä komissiota avustavia komiteoita koskevien säännösten mukauttamisesta päätökseen 1999/468/EY 14.4.2003 annetulla neuvoston asetuksella (EY) N:o 807/2003.

<sup>23</sup> Ks. CED No 364 rev 1, 22.1.2003, s. 4 ja 5.

<sup>24</sup> CN-koodit viittaavat yhdistettyyn nimikkeistöön suuntaviivojen hyväksymispäivänä eli 12.–14.11.2003. Koodeihin viitataan sen vuoksi, että direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan e alakohdassa mainittuja aromeja ei ole täsmällisesti yksilöity CN-koodeilla. Tämän epätarkkuuden katsottiin olevan ainoa veropetoksen vaaran aiheuttaja (ks. CED No 364 rev 1, 22.1.2003, s. 4).

<sup>25</sup> Ks. CED No 458, 19.11.2003, s. 1.

39. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan e alakohtaa on tulkittava siten, että vapautus valmisteverosta koskee sekä etyylialkoholia, joka on tarkoitettu käytettäväksi, että etyylialkoholia, jota on jo käytetty enintään 1,2 tilavuusprosenttia alkoholia sisältävien alkoholittomien juomien valmistukseen tarkoitettujen aromien valmistuksessa.

### **B Toinen kysymys**

40. Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa selvittää, onko direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan e alakohtaa tulkittava siten, että jos etyylialkoholi luovutetaan kulutukseen jäsenvaltiossa ja katsotaan vapautetuksi valmisteverosta, koska sitä on käytetty enintään 1,2 tilavuusprosenttia alkoholia sisältävien alkoholittomien juomien valmistukseen tarkoitettujen aromien valmistukseen, muiden jäsenvaltioiden on kohdeltava näiden aromien sisältämää etyylialkoholia samalla tavoin. Kantaja, Irlanti ja komissio katsovat, että sen jäsenvaltion myöntämä vapautus, jossa tuote valmistetaan, on tunnustettava kaikissa jäsenvaltioissa, joihin tuote lähetetään. Romania huomauttaa, että näin ei voi olla kaikissa olosuhteissa. Puolan tasavalta ei ole esittänyt huomautuksia tästä kysymyksestä.

41. Ensimmäiseen kysymykseen antamani vastausehdotuksen perusteella jäsenvaltioiden on vapautettava valmisteverosta etyylialkoholi, jota on jo käytetty enintään 1,2 tilavuusprosenttia alkoholia sisältävien alkoholittomien juomien valmistukseen tarkoitettujen aromien valmistuksessa.

42. Lisäksi unionin tuomioistuin korostaa direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan f alakohtaa koskevassa oikeuskäytännössään, jota sovelletaan vastaavasti 27 artiklan 1 kohdan e alakohtaan, että kaikkien jäsenvaltioiden on lähtökohtaisesti tunnustettava tuotteen valmisteverollisuutta tai verovapautusta koskeva jäsenvaltion päätös. Päinvastaisella tulkinnalla vaarannettaisiin direktiivin tavoitteen toteutuminen ja rajoitettaisiin tavaroiden vapaata liikkuvuutta.<sup>26</sup> Mielestäni se olisi myös vastoin SEU 4 artiklan 3 kohdassa vahvistettua jäsenvaltioiden välisen vilpittömän yhteistyön periaatetta.<sup>27</sup>

43. Jos siis aromit on luovutettu kulutukseen tuotantojäsenvaltiossa direktiivin 2008/118 7 artiklan täytäntöönpanevan kansallisen lainsäädännön nojalla ja tämä jäsenvaltio on soveltanut näihin aromeihin direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan e alakohdan täytäntöönpanoa koskevan lainsäädäntönsä mukaista vapautusta,<sup>28</sup> näiden tuotteiden määräjäsenvaltion on kohdeltava niitä samalla tavalla niiden saapuessa sen alueelle, jollei ole perusteltua syytä uskoa, että vapautus myönnettiin lainvastaisesti.<sup>29</sup> Kun otetaan huomioon vastaus, jota ehdotan unionin tuomioistuimelle ensimmäiseen kysymykseen, tässä asiassa ei ole osoitettu, että jäsenvaltio, jossa aromit valmistettiin ja luovutettiin kulutukseen, olisi soveltanut direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan e alakohdassa säädettyä vapautusta virheellisesti.

<sup>26</sup> Tuomio 9.12.2010, Repertoire Culinaire (C-163/09, EU:C:2010:752, 41 ja 42 kohta).

<sup>27</sup> Ks. esim. julkisasiamies Saugmandsgaard Øen ratkaisuehdotus A-Rosa Flussschiff (C-620/15, EU:C:2017:12, 60 kohta).

<sup>28</sup> Ks. myös tämän ratkaisuehdotuksen 36 kohta, jossa viitataan valmisteverokomitean ehdotukseen, jonka mukaan direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan e alakohdassa säädettyä vapautusta sovellettaisiin siitä hetkestä alkaen, kun kyseiset aromit valmistetaan.

<sup>29</sup> Ks. analogisesti tuomio 9.12.2010, Repertoire Culinaire (C-163/09, EU:C:2010:752, 43 ja 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

44. Ehdotan näin ollen, että unionin tuomioistuin vastaa toiseen kysymykseen seuraavasti:

Direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan e alakohtaa on tulkittava siten, että kun etyylialkoholi on luovutettu kulutukseen jäsenvaltiossa ja kun tämä jäsenvaltio on soveltanut asianmukaisesti kyseisessä säännöksessä säädettyä valmisteverovapautusta, määräjäsenvaltion on kohdeltava sitä alueellaan samalla tavoin.

### *C Kolmas kysymys*

45. Kolmannella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa selvittää, voiko jäsenvaltio direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan e alakohdan ja saman artiklan 2 kohdan d alakohdan sekä tehokkuus- ja suhteellisuusperiaatteen mukaan asettaa menettelyllisiä edellytyksiä valmisteveron alaisten tuotteiden alan elinkeinonharjoittajalle, joka on saanut vapautuksen valmisteverosta siinä jäsenvaltiossa, jossa nämä tuotteet on valmistettu ja luovutettu kulutukseen.

46. Kantaja selittää, että unionin sisäisten hankintojen yhteydessä Romanian lainsäädännössä edellytetään, että direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan e alakohdan mukaisen vapautuksen saamiseksi aromit on siirrettävä valtuutetun varaston pitäjältä rekisteröidylle toimijalle tai rekisteröidylle vastaanottajalle. Koska kantaja hankki aromit irlantilaiselta yhtiöltä, joka myi ne sen jälkeen, kun ne oli luovutettu kulutukseen Irlannin lainsäädännön mukaisesti, kantaja väittää, ettei se voi täyttää näitä edellytyksiä. Asianomaisista laskuista ei ilmennyt, että tuotteista oli maksettu valmisteveroa, eikä niistä ilmennyt, että niihin sovellettiin väliaikaisen verottomuuden järjestelmää. Ennakkoratkaisupyynnön liitettyssä Irlannin lainsäädäntöä koskevassa lausunnossa todetaan, että irlantilaisella yhtiöllä, jolta kantaja hankki aromit, ei ollut Irlannin tai unionin oikeuden nojalla velvollisuutta olla valtuutettu varastonpitäjä, koska se ei pitänyt hallussaan, jalostanut, valmistanut tai lähettänyt valmisteveron alaisia tuotteita.

47. Irlanti katsoo, ettei elinkeinonharjoittajille voida asettaa menettelyllisiä edellytyksiä ennakkoratkaisupyynnössä esitetyissä olosuhteissa. Komission mukaan menettelyllisiä edellytyksiä voidaan asettaa vain unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön sallimissa olosuhteissa. Puolan tasavalta ja Romania katsovat, että kyseiset menettelylliset edellytykset ovat sallittuja ja perusteltuja, koska niiden tavoitteena on vapautuksen oikean ja välittömän soveltamisen varmistaminen ja veropetosten, veron kiertämisen tai muiden väärinkäytösten torjuminen. Romania katsoo erityisesti, että jos aromien sallittaisiin liikkua väliaikaisen verottomuuden järjestelmän ulkopuolella,<sup>30</sup> olisi olemassa vaara, että ne muunnettaisiin kulutukseen tarkoitetuiksi alkoholijuomiksi, joista ei maksettaisi valmisteveroa.

48. Kahdessa ensimmäisessä kysymyksessä pyydetään tulkitsemaan ainoastaan direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan e alakohtaa. Koska ennakkoratkaisupyynnössä ei viitata enempää 27 artiklan 2 kohdan d alakohtaan tai kyseisen säännöksen täytäntöön panemiseksi annettuun kansalliseen lainsäädäntöön tai olosuhteisiin, joissa kyseistä säännöstä voitaisiin soveltaa pääasiassa kyseessä olevaan riita-asiaan, katson, että kolmanteen kysymykseen voidaan vastata pelkästään direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan e alakohdan perusteella.

<sup>30</sup> Romania viittaa direktiivin 2008/118 IV luvun 17–20 artiklaan, jotka koskevat valmisteveron alaisten tavaroiden väliaikaisesti verottomia siirtoja.

49. Saman 27 artiklan 1 kohdassa, luettuna yhdessä direktiivin 92/83 22. perustelukappaleen kanssa, säädetään, että jäsenvaltiot voivat asettaa edellytyksiä mainitussa säännöksessä säädettyjen valmisteverovapautuksien oikean ja välittömän soveltamisen varmistamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen tai muiden väärinkäytösten torjumiseksi. Edellytykset, joita jäsenvaltiot asettavat tämän toimivallan nojalla, eivät saa ylittää sitä, mikä on tarpeen kyseisessä säännöksessä asetetun tavoitteen saavuttamiseksi.<sup>31</sup> Niissä olosuhteissa, joissa ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa käsiteltävänä oleva riita on syntynyt, vaikuttaa siltä, että tämän toimivallan käyttö rajoittuu sen tarkistamiseen, että aromit todella käytetään enintään 1,2 tilavuusprosenttia alkoholia sisältävien alkoholittomien juomien valmistukseen.

50. Lisäksi, kun jäsenvaltiot käyttävät harkintavaltaa, joka niillä on direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan e alakohdassa säädetyn valmisteverovapautuksen edellytysten määrittämisessä, niiden on noudatettava unionin oikeusjärjestykseen kuuluvia yleisiä oikeusperiaatteita. Näihin kuuluvat muun muassa suhteellisuus- ja tehokkuusperiaate.<sup>32</sup>

51. Suhteellisuusperiaate edellyttää, että tutkitaan, ylitetäänkö menettelyllisillä edellytyksillä ne rajat, jotka johtuvat siitä, mikä on tarpeellista direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan e alakohdalla lainmukaisesti tavoiteltujen päämäärien toteuttamiseksi ja tähän soveltuva. Silloin, kun on mahdollista valita usean tarkoituksenmukaisen toimenpiteen välillä, on valittava vähiten rajoittava, eivätkä toimenpiteistä aiheutuvat haitat saa olla liian suuria tavoiteltuihin päämääriin nähden.<sup>33</sup>

52. Tehokkuusperiaate edellyttää, että kansalliset menettelysäännöt eivät saa olla sellaisia, että unionin oikeudessa annettujen oikeuksien käyttäminen on mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa.<sup>34</sup>

53. Kansallisen tuomioistuimen, jossa pääasian riita-asia on vireillä ja joka vastaa annettavasta ratkaisusta, tehtävänä on selvittää, täyttävätkö säännöt, joita Romanian veroviranomaiset haluavat soveltaa, tämän ratkaisuehdotuksen 50–52 kohdassa esitetyt edellytykset. Seuraavat seikat voivat auttaa ennakkoratkaisua pyytäneitä tuomioistuinta tämän tehtävän suorittamisessa.

54. Vapautuksen oikeaa ja välitöntä soveltamista sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten torjumista koskevan tavoitteen osalta on otettava huomioon, että 1) aromit oli luovutettu kulutukseen siinä jäsenvaltiossa, jossa ne oli valmistettu, 2) sama jäsenvaltio oli asianmukaisesti soveltanut vapautusta aromeihin, 3) valmisteverokomitea katsoi, että vapautuksen myöntäminen silloin, kun aromit valmistetaan, ei aiheuttanut veropetoksen vaaraa,<sup>35</sup> ja 4) ettei ollut mitään viitteitä siitä, että kantaja olisi pyrkinyt saamaan vapautuksen vilpillisesti.

55. Suhteellisuus- ja tehokkuusperiaatteen soveltamisen osalta ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen olisi otettava huomioon kantajan väite, jonka mukaan se ei voi noudattaa menettelyllisiä edellytyksiä, koska aromit on sekä valmistettu että luovutettu vapaaseen liikkeeseen vapautuksen myöntäneessä jäsenvaltiossa.

<sup>31</sup> Ks. tuomio 9.12.2010, Repertoire Culinaire (C-163/09, EU:C:2010:752, 51 kohta).

<sup>32</sup> Ks. analogisesti tuomio 13.7.2017, Vakarų Baltijos laivų statykla (C-151/16, EU:C:2017:537, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio 7.11.2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933, 56 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

<sup>33</sup> Ks. tuomio 9.3.2010, ERG ym. (C-379/08 ja C-380/08, EU:C:2010:127, 86 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

<sup>34</sup> Ks. tuomio 18.10.2012, Pelati (C-603/10, EU:C:2012:639, 23 ja 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

<sup>35</sup> Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 36 kohdassa mainitut seikat.

56. Ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa vireillä olevan asian olosuhteissa vaikuttaa siltä, että Romanian viranomaisten vaatimien menettelyllisten edellytysten soveltaminen johtaa hyvin todennäköisesti siihen, että kantajalta riistetään lainvastaisesti oikeus saada toisen jäsenvaltion asianmukaisesti myöntämää valmisteverovapautusta. Tässä yhteydessä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on otettava huomioon unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, jonka mukaan sellaisten puhtaasti muodollisten edellytysten noudattamatta jättäminen, jotka ovat tarpeettomia sen varmistamiseksi, että kyseisten tuotteiden todellista käyttöä koskevat aineelliset edellytykset täyttyvät, ei voi kyseenalaistaa kantajan oikeutta saada direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan e alakohdassa säädettyä pakollista vapautusta.<sup>36</sup>

57. Ehdotan näin ollen, että unionin tuomioistuin vastaa kolmanteen kysymykseen seuraavasti:

Direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan e alakohdan sekä tehokkuus- ja suhteellisuusperiaatteen mukaan jäsenvaltio voi asettaa valmisteveron alaisten tuotteiden elinkeinonharjoittajalle, joka on saanut vapautuksen valmisteverosta siinä jäsenvaltiossa, jossa nämä tuotteet on valmistettu ja luovutettu kulutukseen, menettelyllisiä edellytyksiä vain, jos nämä menettelylliset edellytykset ovat ehdottoman välttämättömiä kyseisen vapautuksen oikean ja välittömän soveltamisen varmistamiseksi ja veropetosten, veron kiertämisen tai muiden väärinkäytösten torjumiseksi. Asettaessaan tällaisia menettelyllisiä edellytyksiä jäsenvaltioiden on noudatettava unionin oikeuden yleisiä periaatteita, mukaan lukien suhteellisuus- ja tehokkuusperiaate.

#### ***D Neljäs kysymys***

58. Neljäs kysymys näyttää perustuvan oletukseen, että jäsenvaltio, jossa aromit on valmistettu, on soveltanut direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan e alakohdassa säädettyä vapautusta virheellisesti. Jos unionin tuomioistuin vastaisi ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ensimmäiseen kysymykseen tässä ratkaisuehdotuksessa ehdotetulla tavalla, neljäs kysymys perustuisi virheelliseen olettamukseen, joten siihen ei tarvitse vastata.

### **VI Ratkaisuehdotus**

59. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Tribunalul Bucureștin esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

- 1) Alkoholin ja alkoholijuomien valmisteverojen rakenteiden yhdenmukaistamisesta 19.10.1992 annetun neuvoston direktiivin 92/83/ETY 27 artiklan 1 kohdan e alakohtaa on tulkittava siten, että vapautus valmisteverosta koskee sekä etyylialkoholia, joka on tarkoitettu käytettäväksi, että etyylialkoholia, jota on jo käytetty enintään 1,2 tilavuusprosenttia alkoholia sisältävien alkoholittomien juomien valmistukseen tarkoitettujen aromiaineiden valmistukseen.
- 2) Direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan e alakohtaa on tulkittava siten, että kun etyylialkoholi on luovutettu kulutukseen jäsenvaltiossa ja tämä jäsenvaltio on soveltanut asianmukaisesti kyseisessä säännöksessä säädettyä valmisteverovapautusta, määräjäsenvaltion on kohdeltava sitä alueellaan samalla tavoin.

<sup>36</sup> Ks. analogisesti tuomio 27.9.2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, 31 kohta); tuomio 13.7.2017, Vakarų Baltijos laivų statykla (C-151/16, EU:C:2017:537, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio 7.11.2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933, 59 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 3) Direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan e alakohdan sekä tehokkuus- ja suhteellisuusperiaatteen mukaan jäsenvaltio voi asettaa valmisteveron alaisten tuotteiden alan elinkeinonharjoittajalle, joka on saanut vapautuksen valmisteverosta siinä jäsenvaltiossa, jossa nämä tuotteet on valmistettu ja luovutettu kulutukseen, menettelyllisiä edellytyksiä vain, jos nämä menettelylliset edellytykset ovat ehdottoman välttämättömiä kyseisen vapautuksen oikean ja välittömän soveltamisen varmistamiseksi ja veropetosten, veron kiertämisen tai muiden väärinkäytösten torjumiseksi. Asettaessaan tällaisia menettelyllisiä edellytyksiä jäsenvaltioiden on noudatettava unionin oikeuden yleisiä periaatteita, mukaan lukien suhteellisuus- ja tehokkuusperiaate.