



# Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kymmenes jaosto)

12 päivänä helmikuuta 2015\*

Ennakkoratkaisupyyntö — Valmisteverot — Direktiivit 92/12/ETY ja 2008/118/EY — Soveltamisala — Kivennäisöljyt ja energiatuotteet — Voiteluöljyt, jotka on tarkoitettu muuhun käyttöön kuin moottoripolttoaineeksi tai lämmityspolttoaineeksi — Soveltamisalan ulkopuolelle jääminen — Energiatuotteiden kulutuksesta kannettava valmistevero, jonka osalta jäsenvaltio on säätänyt samanlaisista säännöistä kuin yhdenmukaistettuun valmisteverojärjestelmään sovellettavat säännöt — Rajojen ylitykseen liittyvien muodollisuuksien käsite — SEUT 110 artikla — Maksuaika, joka on eräissä tapauksissa lyhyempi yhteisöhankinnoille kuin kotimaan markkinoilta hankituille tavaroille

Asiassa C-349/13,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Naczelny Sąd Administracyjny (Puola) on esittänyt 5.3.2013 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 25.6.2013, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**Minister Finansów**

vastaa

**Oil Trading Poland sp. z o.o.,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kymmenes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. Vajda (esittelevä tuomari) sekä tuomarit E. Juhász ja D. Šváby,

julkisasiamies: N. Jääskinen,

kirjaaja: hallintovirkamies M. Aleksejev,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 10.7.2014 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Minister Finansów, asiamiehenään W. Bronicki,
- Oil Trading Poland sp. z o.o., edustajinaan L. Mazur ja A. Rutkowska,
- Puolan hallitus, asiamiehinään B. Majczyna ja A. Kramarczyk-Szaładzińska,
- Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan avvocato dello Stato F. Urbani Neri,

\* Oikeudenkäyntikieli: puola.

— Euroopan komissio, asiamiehinä A. Cordewener ja K. Herrmann,  
päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,  
on antanut seuraavan

### tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25.2.1992 annetun neuvoston direktiivin 92/12/ETY (EYVL L 76, s. 1) 3 artiklan 3 kohdan ja valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/118/EY (EUVL 2009, L 9, s. 12) 1 artiklan 3 kohdan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Minister Finansów (Puolan valtiovarainministeri, jäljempänä Minister) ja Oil Trading Poland sp. z o.o. (jäljempänä OTP) ja jossa on kyse valmisteveron kantamisesta Puolassa muuhun tarkoitukseen kuin moottoripolttoaineeksi tai lämmityspolttoaineeksi tarkoitetuista voiteluöljyistä.

### Asiaa koskevat oikeussäännöt

#### *Unionin oikeus*

- 3 Direktiivin 92/12 3 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Tätä direktiiviä sovelletaan yhteisön tasolla seuraaviin asiaa koskevissa direktiiveissä määriteltyihin tuotteisiin:

— kivennäisöljyt,

— —

2. Edellä 1 kohdassa mainituista tuotteista voidaan erityistarkoituksiin kantaa myös muita välillisiä veroja, jos näiden verojen kannossa noudatetaan valmisteverojen ja arvonlisäverojen veron perusteen määrittämistä, laskentaa, verovaateen täytäntöönpanokelpoisuutta ja valvontaa koskevia verotussääntöjä.

3. Jäsenvaltiot saavat edelleen ottaa käyttöön tai pitää voimassa muihin kuin 1 kohdassa mainittuihin tuotteisiin kohdistuvia veroja, jos nämä verot eivät aiheuta rajojen ylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

— —”

- 4 Direktiivi 92/12 kumottiin ja korvattiin direktiivillä 2008/118 1.4.2010 alkaen.
- 5 Direktiivin 2008/118 johdanto-osan neljännessä ja viidennessä perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:  
”(4) Valmisteveron alaisista tavaroista voidaan erityistarkoituksissa kantaa myös muita välillisiä veroja.  
(5) Vapaan liikkuvuuden takaamiseksi muiden tavaroiden kuin valmisteveron alaisten tavaroiden verottaminen ei saisi johtaa rajamuodollisuuksien käyttöönottoon.”

6 Direktiivin 2008/118 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Tässä direktiivissä vahvistetaan yleinen järjestelmä, joka koskee seuraavien tavaroiden (jäljempänä ’valmisteveron alaiset tavarat’) kulutuksesta välittömästi tai välillisesti kannettavaa valmisteveroa:

- a) [energiatuotteiden ja sähkön verotusta koskevan yhteisön kehyksen uudistamisesta 27.10.2003 annetun neuvoston direktiivin 2003/96/EY (EUVL L 283, s. 51)] soveltamisalaan kuuluvat energiatuotteet ja sähkö;

--

2. Jäsenvaltiot voivat erityistarkoituksissa kantaa myös muita välillisiä veroja valmisteveron alaisista tavaroista --

3. Jäsenvaltiot voivat kantaa veroja:

- a) muista tuotteista kuin valmisteveron alaisista tavaroista;

--

Tällaisten verojen kantaminen ei kuitenkaan saa johtaa rajamuodollisuuksien käyttöönottoon jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.”

7 Direktiivin 2008/118 34 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Edellä 33 artiklan 3 kohdassa tarkoitettujen henkilöiden on noudatettava seuraavia vaatimuksia:

- a) toimitettava ennen tavaroiden lähetystä ilmoitus määräjäsenvaltion toimivaltaisille viranomaisille ja annettava vakuus valmisteveron maksamisesta;
- b) maksettava määräjäsenvaltion valmistevero kyseisen jäsenvaltion määräämien menettelyjen mukaisesti;
- c) suostuttava tarkastuksiin, joilla määräjäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset voivat varmistua siitä, että valmisteveron alaiset tavarat on tosiasiallisesti vastaanotettu ja niistä kannettava valmistevero on maksettu.

--”

8 Direktiivin 2003/96 1 artiklassa säädetään, että jäsenvaltioiden on kannettava energiatuotteista ja sähköstä veroa tämän direktiivin mukaisesti.

9 Direktiivin 2003/96 2 artiklan 1, 4 ja 5 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Tässä direktiivissä ilmaisulla ’energiatuotteet’ tarkoitetaan seuraavia tuotteita:

--

- b) CN-koodeihin 2701, 2702 ja 2704–2715 kuuluvat tuotteet,

--

4. Tätä direktiiviä ei sovelleta:

--

b) Energiatuotteiden ja sähkön käyttöön seuraaviin tarkoituksiin:

— Energiatuotteiden käyttö muihin tarkoituksiin kuin moottoripolttoaineeksi tai lämmityspolttoaineeksi.

--

5. Tässä direktiivissä olevia viittauksia yhdistetyn nimikkeistön koodeihin pidetään viittauksina koodeihin, jotka ovat tariffi- ja tilastonimikkeistöstä ja yhteisestä tullitariffista annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2658/87 liitteen I muuttamisesta 6 päivänä elokuuta 2001 annetussa komission asetuksessa (EY) N:o 2031/2001 [(EYVL L 279, s. 1; jäljempänä yhdistetty nimikkeistö)].

--”

10 Voiteluöljyt kuuluvat yhdistetyn nimikkeistön CN-koodeihin 2710 19 71–2710 19 99.

11 Direktiivin 2003/96 20 artiklan 1 kohdassa säädetään, että direktiivin 92/12 valvonta- ja liikkumissäännöksiä sovelletaan ainoastaan kyseisessä kohdassa olevassa luettelossa mainittuihin energiatuotteisiin. CN-koodeihin 2710 19 71–2710 19 99 kuuluvia voiteluöljyjä ei mainita tässä luettelossa.

#### *Puolan oikeus*

12 Puolan 6.12.2008 annetun valmisteverolain (Ustawa o podatku akcyzowym), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian oikeudenkäyntiin (Dz. U. de 2011, nro 108, järjestysnumero 626; jäljempänä valmisteverolaki), 1 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Tässä laissa säädetään valmisteveron kantamisesta valmisteveron alaisista tuotteista ja henkilöautoista, valmisteveron alaisten tuotteiden kaupasta sekä verotuksellisesta merkitsemisestä.”

13 Valmisteverolain 2 §:n 1 momentin 1 kohdan ja lain liitteessä 1 olevan 27 kohdan, jossa luetellaan valmisteveron alaiset tuotteet, mukaan valmisteveron alaisiin tuotteisiin kuuluvat muun muassa CN-koodiin 2710 kuuluvat energiatuotteet.

14 Valmisteverolain 86 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Tässä laissa tarkoitettuja energiatuotteita ovat seuraavat tuotteet:

--

2) CN-koodeihin 2701, 2702 ja 2704–2715 kuuluvat tuotteet.”

15 Saman lain 89 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Energiatuotteiden valmisteverojen määrät ovat seuraavat:

--

11) CN-koodeihin 2710 19 71–2710 19 99 kuuluville voiteluöljyille, muille öljyille, paitsi CN-koodiin 2710 19 85 kuuluville tuotteille (valkoöljyt, nestemäinen parafiini) sekä CN-koodiin 2710 19 99 kuuluville muille voiteluöljyille – 1 180,00 [Puolan zlotya (PLN)] / 1 000 litraa.”

16 Valmisteverolain 40 §:n 6 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jollei tämän lain 47 §:n 1 momentin 1 ja 5 kohdasta muuta johdu, väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmää sovelletaan Puolassa myös muihin, liitteessä 2 mainitsemattomiin valmisteveron alaisiin tuotteisiin, joita verotetaan muun kuin nollaverokannan mukaan.”

17 Valmisteverolain 21 §:n 1–3 momentissa säädetään seuraavaa:

”1. Verovelvollisen on ilman veroviranomaisten kehotusta:

--

2) laskettava valmisteveron määrä ja maksettava se toimivaltaisen tulliviraston tilille

— kuukausittain viimeistään sitä kuukautta, jonka kuluessa verovelvollisuus on syntynyt, seuraavan kuukauden 25. päivänä, jollei toisin ole säädetty.

2. Väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmää sovellettaessa verovelvollisen on ilman veroviranomaisen kehotusta:

--

2) laskettava valmisteveron määrä ja maksettava se toimivaltaisen tulliviraston tilille

— kuukausittain viimeistään sitä kuukautta, jonka kuluessa verovelvollisuus on syntynyt väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän soveltumisen päätyttyä, seuraavan kuukauden 25. päivänä.

3. Edellä olevaa 1 ja 2 momenttia ei sovelleta:

1) jos verovelvollinen on velvollinen antamaan yksinkertaistetun ilmoituksen ja laskemaan ja maksamaan valmisteveron 78 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaisesti;

--”

18 Valmisteverolain 78 §:n 1 ja 3 momentissa säädetään seuraavaa:

”1. Jos verovelvollinen hankkii elinkeinonsa harjoittamiseksi Puolassa yhteisöhankintana valmisteveron alaisia tuotteita, joista on kannettu valmistevero jossakin jäsenvaltiossa, hänen on:

1) toimitettava ennen valmisteveron alaisten tuotteiden tuontia Puolaan ilmoitus suunnitellusta yhteisöhankinnasta toimivaltaisen tulliviraston johtajalle ja asetettava vakuus valmisteveron maksamisesta;

2) merkittävä valmisteveron alaiset tuotteet vastaanotetuiksi yksinkertaistettuun saateasiakirjaan ja lisättävä palautettavaan yksinkertaistettuun saateasiakirjaan todistus vakuuden asettamisesta valmisteveron maksamiseksi tai valmisteveron maksamisesta Puolassa;

- 3) toimitettava ilman veroviranomaisten kehotusta vakiomuotoisen mallin mukainen yksinkertaistettu ilmoitus toimivaltaiselle tullivirastolle sekä laskettava valmisteveron määrä ja maksettava se Puolassa toimivaltaisen tulliviraston tilille 10 päivän kuluessa verovelvollisuuden syntymisestä;
- 4) pidettävä kirjaa valmisteveron alaisten tuotteiden yhteisöhankinnoista.

--

3. Edellä olevan 1 momentin 1, 3 ja 4 kohtaa sovelletaan vastaavasti myös sellaisten tämän lain liitteessä 2 mainitsemattomien valmisteveron alaisten tuotteiden yhteisöhankintoihin, joita verotetaan Puolassa muun kuin nollaverokannan mukaan.”

### **Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymys**

- 19 OTP:n liiketoiminta koostuu CN-koodeihin 2710 19 71–2710 19 99 kuuluvien voiteluöljyjen, jotka on tarkoitettu muuhun tarkoitukseen kuin moottoripolttoaineeksi tai lämmityspolttoaineeksi, myynnistä. Se ostaa nämä voiteluöljyt yhteisöhankintoina ja myy ne edelleen Puolassa.
- 20 OTP esitti 10.4.2009 Puolan vero-oikeutta koskevan tulkintapyynnön, joka koski muun muassa sitä, olivatko edellä mainitut voiteluöljyt valmisteveron alaisia. Bydgoszczin (Puola) verotoimiston johtaja, joka toimi Ministerin nimissä, vastasi 23.4.2010 päivätyssä kirjallisessa tulkintapäätöksessään kysymykseen myöntävästi.
- 21 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie (Szczecin voivodikunnan hallintotuomioistuin), joka käsitteli edellä mainitusta tulkintapäätöksestä nostettua kannetta, katsoi, että voiteluöljyt, jotka on tarkoitettu muuhun tarkoitukseen kuin moottoripolttoaineeksi tai lämmityspolttoaineeksi, eivät kuulu Euroopan unionin yhdenmukaistetun valmisteverojärjestelmän soveltamisalaan, eikä Puolan oikeuden säännöksiä, joiden mukaan nämä tuotteet ovat valmisteveron alaisia, ole sovellettava.
- 22 Minister teki edellä mainitusta tuomiosta kassaatiovalituksen Naczelny Sąd Administracyjnyyn (ylimmän asteen hallintotuomioistuin), joka toteaa, että tuomiosta Fendt Italiana (C-145/06 ja C-146/06, EU:C:2007:411) seuraa, että mainitun järjestelmän soveltamisalaan kuulumattomat voiteluöljyt ovat muita kuin direktiivin 92/12 3 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa tarkoitettuja tavaroita, joten kyseisen artiklan 3 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaisesti jäsenvaltiot saavat edelleen ottaa käyttöön tai pitää voimassa näihin tavaroihin kohdistuvia veroja, jos nämä verot eivät aiheuta rajojen ylitykseen liittyviä muodollisuuksia.
- 23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo kuitenkin, ettei edellä mainitussa unionin tuomioistuimen tuomiossa anneta vastausta siihen, voidaanko tällaisten voiteluöljyjen kulutuksesta kantaa vero yhdenmukaistetun valmisteverojärjestelmän mukaisesti, eli toisin sanottuna edellyttää näiltä tuotteilta, kun ne on hankittu yhteisöhankintana, että ne täyttävät samat velvollisuudet ja muodollisuudet kuin tuotteet, joihin mainittua järjestelmää sovelletaan.
- 24 Samainen tuomioistuin korostaa, että voiteluöljyjä, jotka on tarkoitettu muuhun tarkoitukseen kuin moottoripolttoaineeksi tai lämmityspolttoaineeksi ja jotka ovat peräisin toisesta jäsenvaltiosta, voidaan hankkia Puolassa kahden järjestelmän puitteissa. Ensinnäkin ne voivat kuulua valmisteverolain 40 §:n 6 momentin mukaisesti väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmään, mikä edellyttää muun muassa rekisteröidyn vastaanottajan aseman saamiseen ja tuotteiden varastointiin liittyvien täsmällisten hallinnollisten muodollisuuksien täyttämistä. Kansallisen tuomioistuimen mukaan verottoman varaston perustamiselle ja pitämiselle on asetettu edellytyksiä, joiden noudattaminen merkitsee huomattavia kustannuksia, joiden johdosta pienyritykset, jotka hankkivat voiteluöljyä

yhteisöhankintoina, eivät käytännössä voi täyttää näitä edellytyksiä, ja muun toimijan tarjoaman verottoman varaston käytöstä aiheutuu niin ikään lisäkustannuksia. Tästä syystä tällaisten yritysten tilanne on epäedullisempi kuin voiteluöljyjen kansallisilla markkinoilla toimivien toimijoiden.

- 25 Toiseksi valmisteverolain 78 §:n 3 momentissa säädetään, että jos näitä tuotteita hankitaan yhteisöhankintoina järjestelmässä, jossa valmisteverot maksetaan, niihin sovelletaan kyseisen lain 78 §:n 1 momenttia. Kansallinen tuomioistuin viittaa tuomioon *Brzeziński* (C-313/05, EU:C:2007:33) ja tuomioon *Kalinchev* (C-2/09, EU:C:2010:312) ja pohtii, onko velvollisuuksia ilmoittaa yhteisöhankinnasta ja asettaa vakuus valmisteveron maksamisesta ennen tavaroiden tuontia pidettävä direktiivin 92/12 3 artiklan 3 kohdassa ja direktiivin 2008/118 1 artiklan 3 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuina rajojen ylitykseen liittyvinä muodollisuuksina. Mainitulla tuomioistuimella on epäilyksiä siitä, onko näillä velvollisuuksilla katsottava olevan tarkoitus varmistua valmisteveron maksamisesta, sikäli kuin tämä tavoite voidaan saavuttaa noudattamalla muita lain 78 §:n 1 momentissa säädettyjä velvollisuuksia, eli velvollisuutta jättää yksinkertaistettu ilmoitus, laskea valmisteveron määrä ja maksaa se 10 päivän kuluessa verovelvollisuuden syntymisestä sekä velvollisuus pitää kirjaa yhteisön sisäisesti hankituista valmisteveron alaisista tuotteista.
- 26 Kansallinen tuomioistuin huomauttaa vielä, että valmisteverolain 21 §:n 1 momentin 2 kohdan ja 78 §:n 1 momentin 3 kohdan nojalla valmisteveron maksamisen määräaika on eri sen mukaan, onko voiteluöljyt hankittu kotimaan markkinoilta vai yhteisöhankintoina järjestelmässä, jossa valmisteverot maksetaan, ja että tällainen eroavaisuus voi olla SEUT 110 artiklan vastainen.
- 27 Tässä tilanteessa *Naczelny Sąd Administracyjny* päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko – – direktiivin 92/12 – – 3 artiklan 3 kohtaa sekä vastaavan nykyisin voimassa olevan – – direktiivin 2008/118 – – 1 artiklan 3 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohtaa ja toista alakohtaa tulkittava siten, etteivät kyseiset säännökset estä jäsenvaltiota kantamasta CN-koodeihin 2710 19 71–2710 19 99 kuuluvien voiteluöljyjen, jotka on tarkoitettu käytettäväksi muuhun tarkoitukseen kuin moottoripolttoaineeksi tai lämmityspolttoaineeksi, kulutuksesta valmisteveroa energiatuotteiden käytön yhdenmukaistetun valmisteveron sääntöjen mukaisesti?”

### **Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu**

- 28 Kansallinen tuomioistuin pyrkii kysymyksellään selvittämään, onko direktiivin 92/12 3 artiklan 3 kohtaa ja direktiivin 2008/118 1 artiklan 3 kohtaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että näiden direktiivien soveltamisalaan kuulumattomista tuotteista, kuten voiteluöljyistä, jotka on tarkoitettu muuhun tarkoitukseen kuin moottoripolttoaineeksi tai lämmityspolttoaineeksi, kannetaan vero, jota säännellään säännöillä, jotka ovat samanlaiset kuin mainituissa direktiiveissä tarkoitettujen yhdenmukaistetun valmisteverojärjestelmän säännöt.
- 29 Heti aluksi on todettava, että pääasian oikeudenkäynti koskee OTP:n esittämää kysymystä kansallisen oikeuden tulkinnasta aikana, jolloin direktiivi 92/12 oli edelleen voimassa, kun taas Ministerin vastaus tähän kysymykseen annettiin vasta sen jälkeen, kun kyseinen direktiivi oli 1.4.2010 kumottu direktiivillä 2008/118. Koska tätä vastausta voidaan soveltaa toimiin, jotka on toteutettu sekä ennen direktiivin 2008/118 voimaantuloa että sen jälkeen, näiden kahden direktiivin on katsottava soveltuvan ajallisesti pääasian oikeudenkäyntiin. Näin on sitä suuremmalla syyllä siltä osin, kuin direktiivin 2008/118 1 artiklan 3 kohta vastaa direktiivin 92/12 3 artiklan 3 kohtaa.



*Veron, jota säännellään säännöillä, jotka ovat samanlaisia kuin yhdenmukaistetun valmisteverojärjestelmän säännöt, kantaminen tuotteista, jotka eivät kuulu tämän järjestelmän piiriin*

- 30 Kuten kansallinen tuomioistuimien ja kaikki asianosaiset ja muut unionin tuomioistuimelle huomautuksia esittäneet osapuolet ovat todenneet, tuomion Fendt Italiana (EU:C:2007:411) 43 kohdasta ilmenee, että vaikka voiteluöljyt, jotka on tarkoitettu käytettäväksi muutoin kuin moottoripolttoaineina tai lämmityspolttoaineina, kuuluvat direktiivin 2003/96 2 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettuihin ”energiatuotteiden” käsitteen määrittelypiiriin, ne on mainitun artiklan 4 kohdan b alakohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa nimenomaisesti jätetty kyseisen direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle. Näin ollen tällaiset voiteluöljyt eivät direktiivin 2008/118 1 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla kuulu viimeksi mainitussa direktiivissä tarkoitettuun yhdenmukaistettuun valmisteverojärjestelmään.
- 31 Näissä olosuhteissa on katsottava, että mainitut voiteluöljyt ovat muita tavaroita kuin direktiivin 2008/118 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja ”valmisteveron alaisia tavaroita”, joten mainitun 1 artiklan 3 kohdan mukaisesti jäsenvaltiot saavat kantaa näistä tavaroista veroja, kunhan nämä verot eivät aiheuta rajojen ylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa (ks. vastaavasti direktiivin 92/12 3 artiklan 1 ja 3 kohdan osalta tuomio Fendt Italiana, EU:C:2007:411, 44 kohta).
- 32 OTP väittää, että pääasiassa kyseessä oleva Puolan säännöstö ei ole direktiivin 2008/118 1 artiklan 3 kohdan mukainen, koska tämän säännösten mukaan voiteluöljyistä, jotka on tarkoitettu käytettäväksi muuhun tarkoitukseen kuin moottoripolttoaineeksi tai lämmityspolttoaineeksi, kannetaan vero, jota säännellään säännöillä, jotka ovat samanlaiset kuin yhdenmukaistetun valmisteverojärjestelmän säännöt, sellaisina kuin niistä säädetään mainitussa direktiivissä.
- 33 Tämän suhteen on korostettava, kuten tämän tuomion 31 kohdasta ilmenee, että edellä mainitussa säännöksessä asetetaan jäsenvaltioiden mahdollisuudelle kantaa veroja tavaroista, jotka eivät kuulu yhdenmukaistetun valmisteverojärjestelmän piiriin, ainoastaan yksi edellytys, jonka mukaan nämä verot eivät saa aiheuttaa rajojen ylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa. Toisin kuin tähän järjestelmään kuuluvia tavaroita koskevassa direktiivin 2008/118 1 artiklan 2 kohdassa, luettuna yhdessä direktiivin neljännen perustelukappaleen kanssa, mainitussa 1 artiklan 3 kohdassa ei täten säädetä siitä, että kyseessä olevien verojen on oltava muita veroja kuin yhdenmukaistettu valmistevero tai että niillä on pyrittävä erityisiin päämääriin.
- 34 Tästä seuraa, että direktiivin 2008/118 1 artiklan 3 kohta ei itsessään ole esteenä sille, että jäsenvaltiot kantavat muista kuin yhdenmukaistetun valmisteverojärjestelmän soveltamisalaan kuuluvista tuotteista veron, jota säännellään säännöillä, jotka ovat samanlaiset kuin kyseistä järjestelmää koskevat säännöt.
- 35 Tätä johtopäätöstä ei voida horjuttaa direktiivin 2003/96 20 artiklan 1 kohdalla, johon OTP on vedonnut ja jonka nojalla direktiivin 2008/118 valvonta- ja liikkumissäännöksiä sovelletaan ainoastaan mainitussa säännöksessä olevassa luettelossa mainittuihin energiatuotteisiin. Sillä seikalla, että tässä luettelossa ei viitata voiteluöljyihin, jotka on tarkoitettu käytettäväksi muuhun tarkoitukseen kuin moottoripolttoaineeksi tai lämmityspolttoaineeksi ja jotka eivät kuulu direktiivin 2003/96 soveltamisalaan, ei ole merkitystä direktiivin 2008/118 1 artiklan 3 kohdan tulkinnan kannalta.

#### *Rajojen ylitykseen liittyvien muodollisuuksien kieltö*

- 36 Kuten edellä on jo todettu, jotta voiteluöljyistä, jotka on tarkoitettu käytettäväksi muuhun tarkoitukseen kuin moottoripolttoaineeksi tai lämmityspolttoaineeksi, kannettava vero täyttäisi direktiivin 2008/118 1 artiklan 3 kohdassa säädetyt vaatimukset, tästä verosta ei kuitenkaan saa aiheutua rajojen ylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.



- 37 Tämän suhteen unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että jos sellaisen tuotteen tuojalle, josta kannetaan kansallinen vero, asetetun muodollisuuden tarkoituksena on varmistaa tätä veroa vastaavan velan maksaminen, tällainen muodollisuus liittyy veron verotettavaan tapahtumaan eli yhteisöhankintaan eikä edellä mainitussa säännöksessä tarkoitettuun rajan ylitykseen (ks. vastaavasti tuomio *Brzeziński*, EU:C:2007:33, 47 ja 48 kohta ja tuomio *Kalinchev*, EU:C:2010:312, 27 kohta).
- 38 Mitä tulee ensinnäkin väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmään, jota valmisteverolain 40 §:n 6 momentin nojalla sovelletaan voiteluöljyihin, jotka on tarkoitettu käytettäväksi muuhun tarkoitukseen kuin moottoripolttoaineeksi tai lämmityspolttoaineeksi, vaikuttaa selvältä, että tätä järjestelmää koskevia vaatimuksia sovelletaan sekä muista jäsenvaltioista tuotuihin tavaroihin että Puolan kotimaisilta markkinoilta hankittuihin tavaroihin, mutta kansallisen tuomioistuimen on kuitenkin varmistuttava tästä. Kuten Euroopan komissio huomauttaa, jo tästä pelkästä syystä tällaisten vaatimusten ei voida katsoa olevan rajojen ylitykseen liittyviä muodollisuuksia.
- 39 Mitä tulee toiseksi järjestelmään, jossa valmistevero maksetaan, kansallinen tuomioistuin pohtii, ovatko valmisteverolain 78 §:n 1 momentin 1 kohdassa säädetty velvollisuudet, eli velvollisuus ilmoittaa suunnitellusta yhteisöhankinnasta ja asettaa vakuus valmisteveron maksamisesta ennen tavaroiden tuontia, rajojen ylitykseen liittyviä muodollisuuksia.
- 40 Tämän suhteen on todettava, että mainitun säännöksen sanamuodon mukaan siinä säädetty velvollisuudet on täytettävä ennen kuin kyseessä olevat tavarat ylittävät Puolan rajan. On lisäksi selvää, että vakuuden asettamisella valmisteveron maksamisesta pyritään varmistamaan tämän veron maksaminen, ja se liittyy näin ollen valmisteveron verotettavaan tapahtumaan tämän tuomion 37 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitettulla tavalla.
- 41 Valmisteverolain 78 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettut velvollisuudet vastaavat lisäksi vaatimuksia, joita valmisteverovelvollisten henkilöiden on valmisteveron alaisten tavaroiden osalta noudatettava direktiivin 2008/118 34 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan nojalla. Tästä on pääteltävä, että unionin lainsäätäjä ei ole katsonut, että nämä vaatimukset aiheuttaisivat rajojen ylitykseen liittyviä muodollisuuksia.
- 42 Ennakkoratkaisupyynnöstä lisäksi ilmenee, että kansallinen tuomioistuin katsoo, että valmisteverolain 78 §:n 1 momentin 3 ja 4 kohdassa säädetyn kaltaisilla velvollisuuksilla – velvollisuus jättää yksinkertaistettu ilmoitus, laskea valmisteveron määrä ja maksaa se 10 päivän kuluessa verovelvollisuuden syntymisestä sekä velvollisuus pitää kirjaa yhteisön sisäisesti hankituista valmisteveron alaisista tavaroista – pyritään varmistamaan valmisteveron maksaminen. Tämä ei kuitenkaan merkitse sitä, etteikö kyseisen 78 §:n 1 momentin 1 kohdassa mainituilla velvollisuuksilla pyrittäisi samaan tavoitteeseen.
- 43 Tästä seuraa, että valmisteverolain 78 artiklan 1 momentin 1, 3 ja 4 kohdassa säädetyn kaltaisia velvollisuuksia ei voida pitää direktiivin 2008/118 1 artiklan 3 kohdan toisessa luetelmakohdassa tarkoitettuina rajojen ylitykseen liittyvinä muodollisuuksina jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

#### *SEUT 110 artiklan noudattaminen*

- 44 Vaikka kansallinen tuomioistuin ei esitä nimenomaista kysymystä SEUT 110 artiklan tulkinnasta, se kuitenkin pohtii ennakkoratkaisupyynnönsä perusteluissa sitä, ovatko valmisteverolain eri säännöksissä säädetty valmisteveron maksamisen määräajat SEUT 110 artiklan mukaisia.
- 45 Unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä käy kuitenkin ilmi, että se, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on esittänyt ennakkoratkaisukysymyksen viittaamalla vain unionin oikeuden tiettyihin määräyksiin tai säännöksiin, ei estä unionin tuomioistuinta esittämästä kyseiselle tuomioistuimelle kaikkia unionin oikeuden tulkintaan liittyviä seikkoja, jotka saattavat olla

hyödyllisiä kyseisen tuomioistuimen arvioidessa käsiteltävänä olevaa asiaa, riippumatta siitä, onko kyseinen tuomioistuin kysymyksissään viitannut niihin. Unionin tuomioistuimen on poimittava kaikista kansallisen tuomioistuimen esittämistä seikoista ja erityisesti ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdyn päätöksen perusteluista ne unionin oikeutta koskevat seikat, joita on syytä tulkita, kun otetaan huomioon riidan kohde (ks. mm. tuomio Ville d'Ottignies-Louvain-la-Neuve ym., C-225/13, EU:C:2014:245, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Näin ollen on tutkittava, onko SEUT 110 artikla esteenä sille, että maksamiselle asetetaan tällaisia määräaikoja.

- 46 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltion verojärjestelmää voidaan pitää SEUT 110 artiklan kanssa yhteensopivana ainoastaan, jos osoitetaan, että järjestelmä on rakenteeltaan sellainen, ettei se missään olosuhteissa mahdollista maahantuotujen tuotteiden verottamista kotimaisia tuotteita ankarammin ja näin ollen sillä ei missään tapauksessa ole syrjivää vaikutusta (ks. tuomio X, C-437/12, EU:C:2013:857, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 47 SEUT 110 artiklan ensimmäistä kohtaa rikotaan, jos maahantuotuun tuotteeseen ja samanlaiseen kotimaiseen tuotteeseen kohdistuva vero lasketaan eri tavalla ja erilaisten yksityiskohtaisten sääntöjen mukaisesti niin, että maahantuotuun tuotteeseen, vaikka vain joissain tapauksissa, kohdistuu suurempi vero (ks. vastaavasti tuomio Bobie Getränkevertrieb, 127/75, EU:C:1976:95, 3 kohta ja tuomio Stadtgemeinde Frohnleiten ja Gemeindebetriebe Frohnleiten, C-221/06, EU:C:2007:657, 49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 48 Kuten oikeuskäytännössä on jo täsmennetty, tilanne on näin, kun kotimaisesta tuotannosta kannettavan veron maksuaika on pidempi kuin muista jäsenvaltioista tuotujen tuotteiden veroon sovellettava maksuaika. Tällainen kotimaiselle tuotannolle varattu etuus tarkoittaa SEUT 110 artiklan sisältyvän kiellon vastaista erilaista kohtelua maahantuotujen tuotteiden vahingoksi (ks. vastaavasti tuomio Grundig Italiana, C-68/96, EU:C:1998:299, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 49 Ennakkoratkaisupyynnöstä näyttäisi käyvän ilmi, että muuhun tarkoitukseen kuin moottoripolttoaineeksi tai lämmityspolttoaineeksi tarkoitetut kotimaan alueelta hankitut voiteluöljyt kuuluvat aina väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmään, ja tätä näkemystä on istunnossa tukenut muun muassa Puolan hallitus, mutta asiasta varmistuminen on kuitenkin kansallisen tuomioistuimen tehtävä. Valmisteverolain 21 §:n 2 momentin mukaan verovelvollisen on maksettava näihin tavaroihin liittyvä valmistevero viimeistään sitä kuukautta, jonka kuluessa verovelvollisuus on syntynyt tämän järjestelmän päättymisen johdosta, seuraavan kuukauden 25. päivänä. Tätä maksuaikaa sovelletaan myös muista jäsenvaltioista tuotuihin voiteluöljyihin, jotka kuuluvat väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmään. Sen sijaan järjestelmässä, jossa valmisteverot maksetaan, maahantuotujen tavaroiden valmisteveron maksuaika on samaisen lain 21 §:n 3 momentin 1 kohdan ja 78 §:n 1 momentin 3 kohdan ja 3 momentin nojalla kymmenen päivää verovelvollisuuden syntymisestä alkaen.
- 50 Näin ollen vaikuttaa siltä, että väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä maahantuotujen voiteluöljyjen valmisteveron maksuaika alkaen siitä hetkestä, kun ne saatetaan vaihdantaan Puolan markkinoilla, on sama kuin näiltä markkinoilta hankittujen voiteluöljyjen valmisteveron maksuaika, mutta kansallisen tuomioistuimen on kuitenkin varmistuttava, onko asia näin. Maahantuotavat voiteluöljyt voidaan lisäksi tuoda maahan järjestelmässä, jossa valmisteverot maksetaan, mistä aiheutuu lyhyempi valmisteveron maksuaika.
- 51 Tästä seuraa, että väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä, jota voiteluöljyjen hankintaan kotimaan markkinoilta ilmeisesti aina sovelletaan, ei vallitse valmisteveron maksuajan suhteen mitään erilaista kohtelua maahantuotujen voiteluöljyjen vahingoksi. Se seikka, että ainoastaan maahantuotuihin tavaroihin voidaan soveltaa myös järjestelmää, jossa valmisteverot maksetaan ja jossa on lyhyempi maksuaika, ei voi vaikuttaa pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen säännösten syrjimättömyyteen.

- 52 Kaiken edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että direktiivin 92/12/3 artiklan 3 kohtaa ja direktiivin 2008/118/1 artiklan 3 kohtaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä sille, että näiden direktiivien soveltamisalaan kuulumattomista tuotteista, kuten voiteluöljyistä, jotka on tarkoitettu käytettäväksi muuhun tarkoitukseen kuin moottoripolttoaineeksi tai lämmityspolttoaineeksi, kannetaan vero, jota säännellään säännöillä, jotka ovat samanlaiset kuin mainituissa direktiiveissä tarkoitettujen yhdenmukaistetun valmisteverojärjestelmän säännöt, kunhan tällaisen veron kantaminen näistä tuotteista ei aiheuta rajojen ylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

### **Oikeudenkäyntikulut**

- 53 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kymmenes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

**Valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25.2.1992 annetun neuvoston direktiivin 92/12/ETY 3 artiklan 3 kohtaa ja valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/118/EY 1 artiklan 3 kohtaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä sillä, että näiden direktiivien soveltamisalaan kuulumattomista tuotteista, kuten voiteluöljyistä, jotka on tarkoitettu käytettäväksi muuhun tarkoitukseen kuin moottoripolttoaineeksi tai lämmityspolttoaineeksi, kannetaan vero, jota säännellään säännöillä, jotka ovat samanlaiset kuin mainituissa direktiiveissä tarkoitettujen yhdenmukaistetun valmisteverojärjestelmän säännöt, kunhan tällaisen veron kantaminen näistä tuotteista ei aiheuta rajojen ylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.**

Allekirjoitukset