



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (yhdeksäs jaosto)

2 päivänä kesäkuuta 2016*

Ennakkoratkaisupyyntö — Välilliset verot — Valmisteverot — Direktiivi 2008/118/EY — Valmisteverosaatavan syntyminen — 7 artiklan 2 kohta — Käsite ”valmisteveron alaisten tavaroiden poistuminen väliaikaisen verottomuuden järjestelmästä” — Energiatuotteiden ja sähkön verotus — Direktiivi 2003/96/EY — 14 artiklan 1 kohdan a alakohta — Energiatuotteiden käyttö sähkön tuotantoon — Ensimmäinen ostaja, joka ostaa ja myy edelleen verottomassa varastossa olevia energiatuotteita — Energiatuotteiden toimittaminen suoraan toimijalle sähkön tuottamiseksi — Ensimmäisen ostajan ilmoittaminen tuotteiden vastaanottajaksi veroasiakirjoissa — Kansallisessa oikeudessa valmisteverovapautukselle asetettujen edellytysten noudattamatta jättäminen — Vapautuksen epääminen — Näyttö siitä, että tuotteita käytetään olosuhteissa, jotka oikeuttavat valmisteverovapautukseen — Oikeasuhteisuus

Asiassa C-355/14,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Administrativen sad Pleven (Plevenin hallintoasioita käsittelevä tuomioistuin, Bulgaria) on esittänyt 10.7.2014 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 21.7.2014, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

”Polihim-SS” EOOD

vastaan

Nachalnik na Mitnitsa Svishtov,

Okrazhna prokuratura Plevenin

osallistuessa asian käsittelyyn,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (yhdeksäs jaosto),

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

julkisasiamies: M. Wathelet,

kirjaaja: hallintovirkamies M. Aleksejev,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 28.10.2015 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— ”Polihim-SS” EOOD, edustajinaan avocat D. Dobrev, avocat L. Angelov ja S. Stefanova,

* Oikeudenkäyntikieli: bulgaria.

- Nachalnik na Mitnitsa Svishtov, edustajinaan avocat V. Tanov, S. Yordanova ja N. Yotsova-Toteva,
 - Bulgarian hallitus, asiamiehinään E. Petranova ja D. Drambozova,
 - Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze ja K. Petersen,
 - Euroopan komissio, asiamiehinään M. Wasmeier ja D. Roussanov,
- päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,
on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee 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 1 kohdan a alakohdan ja energiatuotteiden ja sähkön verotusta koskevan yhteisön kehityksen uudistamisesta 27.10.2003 annetun neuvoston direktiivin 2003/96/EY (EUVL 2003, L 283, s. 51) 14 artiklan 1 kohdan a alakohdan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat ”Polihim-SS” EOOD (jäljempänä Polihim) ja Nachalnik na Mitnitsa Svishtov (Svishtovin (Bulgaria) tullitoimipaikan johtaja) ja jossa on kyse sakoista, jotka Polihimille määrättiin sen johdosta, että se oli poistanut verottomasta varastosta energiatuotteita maksamatta niihin liittyvää valmisteveroa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Direktiivi 2003/96

- 3 Direktiivin 2003/96 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

--

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

--

3. [Moottoripolttoaineina tai lämmityspolttoaineina 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.

--

4. Tätä direktiiviä ei sovelleta:

- a) Lämmön verottamiseen ja CN-koodeihin 4401 ja 4402 kuuluvien tuotteiden verottamiseen.

b) Energiatuotteiden ja sähkön käyttöön seuraaviin tarkoituksiin:

- Energiatuotteiden käyttö muihin tarkoituksiin kuin moottoripolttoaineeksi tai lämmityspolttoaineeksi.
- Energiatuotteiden käyttö kaksoiskäyttöt tuotteina.

Energiatuotteen kaksoiskäyttö on kyseessä silloin, kun energiatuotetta käytetään sekä lämmityspolttoaineeksi että muihin tarkoituksiin kuin moottoripolttoaineeksi ja lämmityspolttoaineeksi. Energiatuotteiden käyttöä kemiallisessa pelkistyksessä sekä elektrolyytisissä ja metallurgisissa prosesseissa pidetään kaksoiskäyttönä.

- Sähkön käyttö pääasiallisesti kemiallisessa pelkistyksessä sekä elektrolyytisissä ja metallurgisissa prosesseissa.
- Sähkö, kun se muodostaa yli 50 prosenttia tuotteen kustannuksista. 'Tuotteen kustannuksilla' tarkoitetaan tavaroiden ja palvelujen kokonaisostojen sekä henkilöstökustannusten ja kiinteän pääoman kulumisen yhteenlaskettua arvoa 11 artiklassa määritellyn yrityksen tasolla. Kustannukset lasketaan keskimääräisinä yksikkökohtaisina kustannuksina. 'Sähkön kustannuksilla' tarkoitetaan sähkön todellista ostoarvoa tai sähkön tuotantokustannuksia, jos se tuotetaan yrityksessä.
- Mineralogiset prosessit.

'Mineralogisilla prosesseilla' tarkoitetaan prosesseja, jotka luokitellaan Euroopan yhteisön tilastollisesta toimialaluokituksista 9 päivänä lokakuuta 1990 annetussa neuvoston asetuksessa (ETY) N:o 3037/90 [(EYVL 1990, L 293, s. 1)] NACE-nimikkeistön tunnuksen DI 26 mukaisesti 'muiden ei-metallisten mineraalituotteiden valmistukseksi'.

Näihin energiatuotteisiin sovelletaan kuitenkin 20 artiklaa.

– –”

4 Direktiivin 2003/96 4 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Verotasot, joita jäsenvaltioiden on sovellettava 2 artiklassa tarkoitettuihin energiatuotteisiin ja sähkseen, eivät saa olla tässä direktiivissä säädettyjä vähimmäisverotasoja alempia.

2. Tässä direktiivissä 'verotasolla' tarkoitetaan kaikkia kannettuja välillisiä veroja (arvonlisäveroa lukuun ottamatta), jotka lasketaan suoraan tai välillisesti energiatuotteiden tai sähkön määrästä kulutukseen luovutuksen ajankohtana.”

5 Tämän direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Lämmityspolttoaineisiin sovellettavan verotuksen vähimmäistasot vahvistetaan 1 päivästä tammikuuta 2004 liitteessä I olevan taulukon C mukaisiksi.”

6 Mainitun direktiivin 14 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Sen lisäksi, mitä [valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25.2.1992 annetussa neuvoston direktiivissä 92/12/ETY (EYVL 1992, L 76, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 20.7.2000 annetulla neuvoston direktiivillä 2000/47/EY (EYVL 2000, L 193, s. 73),] säädetään veronalaisten tuotteiden vapauttamisesta verosta tiettyjen käyttötarkoitusten perusteella ja sanotun kuitenkin rajoittamatta

yhteisön muiden säännösten soveltamista, jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut tuotteet edellytyksin, jotka jäsenvaltioiden on vahvistettava verovapautuksien oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi ja veropetosten, veron kiertämisen tai muiden väärinkäytösten estämiseksi:

a) energiatuotteet ja sähkö, joita käytetään sähkön tuottamiseen, sekä sähkö, jota käytetään sähköntuotantokyvyn säilyttämiseen. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin ympäristöpoliittisista syistä määrätä näille tuotteille veroja ilman, että niiden tarvitsee noudattaa tässä direktiivissä vahvistettuja vähimmäisverotasoja. Tällöin näiden tuotteiden verotusta ei oteta huomioon 10 artiklassa tarkoitetun vähimmäistason noudattamista laskettaessa.”

7 Mainitun direktiivin liitteessä I olevassa taulukossa C, jonka otsikkona on ”Lämmityspolttoaineisiin ja sähköön sovellettavat verotuksen vähimmäistason”, todetaan seuraavaa:

	Yrityskäyttö	Muu kuin yrityskäyttö
--	--	--
Raskas polttoöljy (euroa 1 000 litralta) CN-koodit 2710 19 61–2710 19 69	15	15
--	--	--

Direktiivi 2008/118

8 Direktiivin 2008/118 kahdeksannessa ja yhdeksännessä perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”(8) Koska sisämarkkinoiden toimivuuden kannalta on tarpeen, että valmisteveron käsite ja valmisteverosaatavan syntymistä koskevat edellytykset ovat samat kaikissa jäsenvaltioissa, on tarpeen selventää yhteisön tasolla, milloin valmisteveron alaiset tavarat luovutetaan kulutukseen ja kuka on velvollinen maksamaan valmisteveron.

(9) Koska valmistevero on tiettyjen tavaroiden kulutuksesta kannettava vero, sitä ei saisi kantaa sellaisista valmisteveron alaisista tavaroista, jotka ovat tietyissä olosuhteissa tuhoutuneet tai jotka on lopullisesti menetetty.”

9 Saman direktiivin 1 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

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

a) direktiivin 2003/96/EY soveltamisalaan kuuluvat energiatuotteet ja sähkö.”

10 Direktiivin 2008/118 4 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä ja sen täytäntöönpanosäännöksissä tarkoitetaan:

1) ’valtuutetulla varastonpitäjällä’ luonnollista henkilöä tai oikeushenkilöä, jonka jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset ovat valtuuttaneet ansiotoiminnassaan verottomassa varastossa tuottamaan, jalostamaan, pitämään hallussaan, vastaanottamaan tai sieltä lähettämään valmisteveron alaisia tavaroita väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä;

--

11) 'verottomalla varastolla' paikkaa, jossa valtuutettu varastonpitäjä ansiotoiminnassaan tuottaa, jalostaa, pitää hallussaan taikka vastaanottaa tai josta tämä lähettää valmisteveron alaisia tavaroita väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä sen jäsenvaltion, jossa veroton varasto sijaitsee, toimivaltaisten viranomaisten vahvistamin edellytyksin."

11 Direktiivin 2008/118 II luvun 1 jakson otsikkona on "Verosaatavan syntymisen aika ja paikka", ja siinä olevan 7 artiklan 1–3 kohdassa todetaan seuraavaa:

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

2. Tätä direktiiviä sovellettaessa 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;

--

3. Kulutukseen luovutus tapahtuu:

a) jäljempänä 17 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohdassa tarkoitetuissa tilanteissa silloin, kun rekisteröity vastaanottaja vastaanottaa valmisteveron alaiset tavarat;

b) jäljempänä 17 artiklan 1 kohdan a alakohdan iv alakohdassa tarkoitetuissa tilanteissa silloin, kun vastaanottaja vastaanottaa valmisteveron alaiset tavarat;

--"

12 Direktiivin 2008/118 III luvun otsikkona on "Tuotanto, jalostus ja hallussapito", ja siinä olevassa 15 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Valmisteveron alaisten tavaroiden, joista valmisteveroa ei ole maksettu, tuotannon, jalostuksen ja hallussapidon on tapahduttava verottomassa varastossa."

Bulgarian oikeus

13 Zakon za aktsizite i danächnite skladovessa (valmisteveroista ja verottomista varastoista annettu laki; Dv nro 91, 15.11.2005; jäljempänä valmisteverolaki), jolla pannaan Bulgarian oikeudessa täytäntöön direktiivi 2008/118, säädetään seuraavaa:

"Valmisteveroa on kannettava:

--

3) energiatuotteista ja sähköstä;

--"

14 Saman lain 4 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Tässä laissa tarkoitetaan:

--

14) ’valmisteverosta vapautetulla loppukäyttäjällä’ itsenäistä ammatinharjoittajaa tai oikeushenkilöä, joka on valmisteverosta vapauttamisesta saamansa todistuksen perusteella oikeutettu vastaanottamaan energiatuotteita, joita käytetään valmisteverosta vapautettuihin tarkoituksiin.”

15 Valmisteverolain 20 §:ssä, sellaisena kuin se oli voimassa 16.7.2012 saakka, säädettiin seuraavaa:

”(1) Valmisteverovelka syntyy, kun valmisteveron alaisia tuotteita luovutetaan kulutukseen.

(2) ’Kulutukseen luovuttamisella’ tarkoitetaan

1. valmisteveron alaisten tavaroiden poistamista verottomasta varastosta, paitsi jos tavaroita siirretään poistamisajankohdasta lähtien väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä tässä laissa säädettyjen edellytysten ja menettelytapojen mukaisesti; myös valmisteveron alaisten tuotteiden poistamista pienestä erikoistuneesta tislaamista ja pienen viininviljelijän viinipuristimesta;

--”

16 Saman lain 20 §:n 2 momentissa, sellaisena kuin se on voimassa 17.7.2012 lähtien, säädetään seuraavaa:

”(2) ’Kulutukseen luovuttamisella’ tarkoitetaan:

1. valmisteveron alaisten tavaroiden poistamista verottomasta varastosta, paitsi jos tavaroita siirretään poistamisajankohdasta lähtien väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä tässä laissa säädettyjen edellytysten ja menettelytapojen mukaisesti;

--”

17 Mainitun lain 24 §:ssä säädetään seuraavaa:

”_ _

(2) Valmisteverosta on vapautettu energiatuotteet,

--

3. joita henkilöt, jotka ovat saaneet energialaissa säädettyjen menettelysääntöjen mukaisesti myönnetyn luvan sähkön tuottamiseen, käyttävät sähkön tuottamiseen;

--

(3) Edellä olevan 2 momentin 1–5 kohdan mukaista vapautusta sovelletaan ainoastaan valmisteverosta vapautettuun loppukäyttäjään.”

18 Valmisteverolain 24 §:n 3 momentti on kumottu 17.7.2012 alkaen.

19 Mainitun lain 24a §:ssä, joka tuli voimaan 17.7.2012, säädetään seuraavaa:

”– (1) Edellä 24 §:n 2 momentin 1–5 kohdassa säädettyä energiatuotteiden vapautusta valmisteverosta sovelletaan ainoastaan henkilöihin, joille on annettu todistus siitä, että he ovat valmisteverosta vapautettuja loppukäyttäjiä.”

20 Valmisteverolain 24e §:ssä, joka tuli voimaan 17.7.2012, säädetään seuraavaa:

”(1) Todistuksen perusteella valmisteverosta vapautettu loppukäyttäjä on oikeutettu vastaanottamaan valmisteverosta vapautettuja energiatuotteita todistuksessa mainitussa myyntipaikassa, jossa energiatuotteet vastaanotetaan, puretaan ja käytetään.

(2) Valmisteverosta vapautettu loppukäyttäjä saa käyttää vastaanotettuja energiatuotteita ainoastaan tarkoituksiin, jotka on mainittu asianomaista myyntipaikkaa varten myönnettyssä todistuksessa.

– –”

21 Saman lain 33 §:n 1 ja 3 momentissa, sellaisina kuin ne olivat voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtumahetkellä, säädettiin seuraavaa:

– –

”(1) Lämmityspolttoaineena käytettäviin energiatuotteisiin sovelletaan seuraavia valmisteverokantoja:

– –

2. CN-koodeihin 2701 19 61–2710 19 69 luokitellut raskaat polttoöljyt, lukuun ottamatta CN-koodiin 2710 19 99 kuuluvia voiteluöljyjä, ja CN-koodeihin 2706, 2707 91, 2707 99 11, 2707 99 19, 2710 91 ja 2710 99 kuuluvat energiatuotteet: 50 levaa (BGN) 1 000 kilogrammalta;

– –

(3) Edellä 1 momentissa mainitun verokannan soveltamiseksi kulutukseen luovutettuihin valmisteveron alaisiin tuotteisiin on liitettävä tämän lain soveltamisasetuksessa määritetyn mallin mukainen asiakirja.”

22 Valmisteverolain 33 §:n 4 momentissa, sellaisena kuin se oli voimassa 16.7.2012 saakka, säädettiin seuraavaa:

”Edellä 1 momentissa mainittuja verokantoja sovelletaan, jos tuotteet kulutukseen luovuttaneella henkilöllä on 3 momentissa mainittu asiakirja, josta on sen henkilön vakuutus, joka käyttää tuotteita niille tarkoitettuun käyttötarkoitukseen, lukuun ottamatta lämmitykseen tarkoitettua pullotettua nestekaasua, joka on poistettu verottomasta varastosta pullojen säilytyspaikan läheisyydessä. – –”

23 Saman lain 33 §:n 4 momentissa, sellaisena kuin se on voimassa 17.7.2012 lähtien, säädetään seuraavaa:

”Edellä 1 momentissa mainittuja verokantoja sovelletaan, jos tuotteet kulutukseen luovuttaneella henkilöllä on 3 momentissa mainittu asiakirja, josta on sen henkilön vakuutus, joka käyttää tuotteita niille tarkoitettuun käyttötarkoitukseen, lukuun ottamatta lämmitykseen tarkoitettua pullotettua nestekaasua, joka on poistettu verottomasta varastosta.”

24 Saman lain 112 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Henkilölle, joka on verovelvollinen mutta joka ei maksa valmisteveroa, määrätään kaksi kertaa maksamatta jätetyn valmisteveron suuruinen sakko, jonka vähimmäismäärä on 500 BGN.”

25 Valmisteverolain soveltamisasetuksen, sellaisena kuin sitä sovellettiin pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikana (jäljempänä soveltamisasetus), 13 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Edellä 24 §:n 2 momentin 1–5 kohdassa mainittujen energiatuotteiden vapautusta valmisteverosta sovelletaan ainoastaan itsenäisiin ammatinharjoittajiin ja oikeushenkilöihin, joille on annettu todistus siitä, että he ovat valmisteverosta vapautettuja loppukäyttäjiä.

--

(5) Energiatuotetta, joka on sisällytetty suoraan tai väliaineen välityksellä prosessiin, joka liittyy asuintai teollisuustarkoituksiin käytettävän lämmön tuottamiseen, pidetään lämmityspolttoaineena käytettävänä energiatuotteena.

--”

26 Soveltamisasetuksen 80 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Verovelvollinen laatii valmisteverolaskun liitteessä 14 olevan mallin mukaisesti, lukuun ottamatta [valmisteverolain] 3 §:n 2 ja 3 kohdassa mainittuja henkilöitä. Valmisteverosta vapautettu loppukäyttäjä laatii valmisteverolaskun vain, jos energiatuotteita käytetään muihin kuin todistuksessa mainittuihin käyttötarkoituksiin.

--

(5) Valmisteverolasku laaditaan päivänä, jolloin valmisteveron alaiset tuotteet luovutetaan kulutukseen, lukuun ottamatta [valmisteverolain] 20 §:n 2 momentin 5, 15, 16, 17 ja 18 kohdassa tarkoitettuja tilanteita.”

27 Soveltamisasetuksen 80a §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Tapauksissa, joissa [valmisteverolain] 33 §:n 1 momentin mukaista alennettua valmisteverokantaa ja 33a §:n 1 momentin mukaista verokantaa sovelletaan voiteluöljyihin, jotka niiden teknisten eritelmien mukaisesti sisältävät merkittyä kaasuöljyä, tuotteet kulutukseen luovuttava henkilö täyttää ja toimittaa neljänä kappaleena liitteessä 14a olevan mallin mukaisen asiakirjan.

(2) Asiakirjan laatija pitää itsellään ensimmäisen kappaleen, ja valmisteverolaskussa mainittu vastaanottaja säilyttää toisen kappaleen. Asiakirjan kolmas ja neljäs kappale kulkevat tuotteen mukana käyttäjälle asti. Lämmitykseen tarkoitettujen valmisteveron alaisten tuotteiden käyttäjä säilyttää asiakirjan neljännen kappaleen. Kolmas kappale palautetaan tuotteet kulutukseen luovuttaneelle henkilölle.

--”

28 Soveltamisasetuksen 82 §:n 5 ja 6 momentissa säädetään seuraavaa:

”(5) Valmisteveroilmoitukseen on liitettävä kopio valmisteveroa koskevista laskuista ja liitteen 14a mukaisesti laaditusta laskusta, jos kyse on lämmitystä varten kulutukseen luovutetuista energiatuotteista, lukuun ottamatta [valmisteverolain] 33 §:n 1 momentin 5 ja 7 kohdassa tarkoitettuja tuotteita, ja lämmitykseen tarkoitettua pullotetusta nestekaasusta, joka on poistettu verottomasta varastosta pullojen säilytyspaikan läheisyydessä.

(6) Valmisteveroilmoitukseen on liitettävä ainoastaan yksi kopio valmisteveroa koskevista laskuista, jos kyse on kulutukseen luovutetuista energiatuotteista, jotka on tarkoitettu valmisteverosta vapautetuille loppukäyttäjille, ja lämmitykseen tarkoitettu pulloitetusta nestekaasusta, joka on poistettu verottomasta varastosta pullojen säilytyspaikan läheisyydessä.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

- 29 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että Polihim on valtuutettu varastonpitäjä, joka pitää Lukovitissa (Bulgaria) verotonta varastoa, jossa hänellä on lupa valmistaa ja varastoida energiatuotteita ja asettaa ne väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmään.
- 30 Kolmen osapuolen välisen sopimuksen, jonka sopijapuolina olivat Polihim, Petros Oyl OOD ja TETS Bobov dol EAD, nojalla Polihim myi raskasta polttoöljyä Petros Oyl:lle, joka puolestaan myi sen edelleen TETS Bobov dolille, joka on Bulgarian lainsäädännössä tarkoitettu valmisteverosta vapautettu loppukäyttäjä. Polihim toimitti kyseisen raskaan polttoöljyn verottomasta varastostaan suoraan TETS Bobov dolille. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että TETS Bobov dol käytti raskasta polttoöljyä direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettuun sähkön tuotantoon.
- 31 Polihimiin kohdistetussa verotarkastuksessa Bulgarian tulliviranomaiset totesivat, että mainittu yhtiö oli ilmoittanut ajanjaksoja 1.–30.6.2012 ja 1.–30.9.2012 koskevissa valmisteveroilmoituksissaan luovuttaneensa kulutukseen Petros Oyl:lle kahdeksan kertaa CN-koodiin 2710 19 64 kuuluvaa raskasta polttoöljyä mutta todennut, ettei se ollut maksuvelvollinen mistään valmisteverosta tähän liittyen, koska mainitut tuotteet oli tarkoitettu käytettäviksi valmisteverolain 24 §:n 2 momentin 3 kohdassa tarkoitettussa sähkön tuotannossa.
- 32 Bulgarian tulliviranomaiset totesivat, ettei Petros Oyl:llä, jonka Polihim oli ilmoittanut pääasiassa kyseessä olevien tuotteiden loppukäyttäjäksi, ollut kansallisessa lainsäädännössä tarkoitettua valmisteverosta vapautetun loppukäyttäjän asemaa ja että tämän takia kyseisten tuotteiden poistaminen Polihimin verottomasta varastosta johti valmisteverovelvollisuuden syntymiseen Polihimille, ja laativat ilmoituksen hallinnollisesta rikkomuksesta.
- 33 Polihim vastusti kirjallisesti kyseistä ilmoitusta ja väitti, että puheena olevat tuotteet oli sen verottomasta varastosta poistamisen jälkeen luovutettu suoraan TETS Bobov dolille, joka on sähköä tuottava yhtiö, jolla on valmisteverosta vapautetun loppukäyttäjän asema.
- 34 Svishtovin tullitoimiston johtaja hylkäsi Polihimin vastalauseen 27.5.2013 tekemällään päätöksellä ja määräsi Polihimille valmisteverolain 112 §:n 1 momentin mukaisesti sakkoja, joiden määrä vastasi kustakin kulutukseen luovutuksesta maksamatta jätetyn valmisteveron kaksinkertaista määrää. Sakkojen laskennassa otettiin huomioon valmisteverokanta, jota sovelletaan muihin tarkoituksiin kuin moottoripolttoaineeksi tai lämmityspolttoaineeksi tarkoitettuihin energiatuotteisiin.
- 35 Polihim valitti tästä päätöksestä Rayonen sad de Lukovitiin (Lukovitin alioikeus). Mainittu tuomioistuin korosti antamassaan tuomiossa, että pääasiassa kyseessä olevat tuotteet oli valmisteverolain 20 §:n 1 momentin vastaisesti poistettu Polihimin verottomasta varastosta ilman, että se oli maksanut niihin liittyvää valmisteveroa. Tuomioistuimen mukaan tämän suhteen merkitystä ei ollut sillä, että kyseiset tuotteet oli toimitettu suoraan TETS Bobov dolille, koska Petros Oyl:llä, joka Polihimin itsensä laatimissa veroasiakirjoissa ilmoitettiin tuotteiden vastaanottajaksi, ei ollut valmisteverosta vapautetun loppukäyttäjän asemaa. Mainittu tuomioistuin kuitenkin muutti 27.5.2013 tehtyä päätöstä alentaen määrättyjen sakkojen määrää.
- 36 BEST teki tuosta tuomiosta kassaatiovalituksen ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle.

37 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että sen käsiteltävänä olevan asian ratkaiseminen edellytti direktiivien 2008/118 ja 2003/96 eräiden säännösten tulkintaa, ja on siksi päättänyt lykätä asian käsittelyä sekä esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

- ”1) Onko tapauksissa, joissa on kyse energiatuotteista, jotka luovutetaan kulutukseen ja poistetaan valtuutetun varastonpitäjän verottomasta varastosta, myydään liiketoimessa ostajalle, jolla ei ole lupaa sähköntuotantoon eikä todistusta siitä, että se on valmisteverosta vapautettu loppukäyttäjä, ja jotka kyseinen ostaja myy edelleen kolmannelle osapuolelle, jolla on lupa sähköntuotantoon, jäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten lupa vastaanottaa valmisteverosta vapautettuja energiatuotteita ja todistus siitä, että se on valmisteverosta vapautettu loppukäyttäjä, ja jolle valtuutettu varastonpitäjä toimittaa energiatuotteet suoraan, ilman että tuotteet siirtyvät ostajan tosiasialliseen määräysvaltaan, direktiivin 2008/118 1 artiklan 1 kohdan a alakohdassa olevaa energiatuotteiden kulutuksen käsitettä tulkittava siten, että energiatuotteet kuluttaa niiden välitön ostaja, joka ei tosiasiallisesti aseta niitä mihinkään tiettyyn menettelyyn, vai siten, että energiatuotteet kuluttaa kolmas osapuoli, joka asettaa ne tosiasiallisesti toteuttamaansa menettelyyn?
- 2) Onko tapauksissa, joissa on kyse energiatuotteista, jotka luovutetaan kulutukseen ja poistetaan valtuutetun varastonpitäjän verottomasta varastosta, myydään liiketoimessa ostajalle, jolla ei ole lupaa sähköntuotantoon eikä todistusta siitä, että se on valmisteverosta vapautettu loppukäyttäjä, ja jotka kyseinen ostaja myy edelleen kolmannelle osapuolelle, jolla on lupa sähköntuotantoon, jäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten lupa vastaanottaa valmisteverosta vapautettuja energiatuotteita ja todistus siitä, että se on valmisteverosta vapautettu loppukäyttäjä, ja jolle valtuutettu varastonpitäjä toimittaa energiatuotteet suoraan, ilman että tuotteet siirtyvät ostajan tosiasialliseen määräysvaltaan, direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan a alakohdassa olevaa ilmaisua ’käytetään sähkön tuottamiseen’ tulkittava siten, että energiatuotteet kuluttaa niiden välitön ostaja, joka ei tosiasiallisesti aseta niitä mihinkään tiettyyn menettelyyn valmisteverosta vapautetun tarkoituksen saavuttamiseksi, vai siten, että energiatuotteet kuluttaa kolmas osapuoli, joka asettaa ne tosiasiallisesti toteuttamaansa menettelyyn, jossa ne käytetään lämmityspolttoaineena esimerkiksi sähköntuotannossa valmisteverosta vapautettuun tarkoitukseen?
- 3) Kun otetaan huomioon valmisteverosta annettujen unionin oikeussääntöjen periaatteet ja erityisesti direktiivin 2008/118 1 artiklan 1 kohdan a alakohta ja direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan a alakohta, kannetaanko energiatuotteista valmisteveroa ja, jos kannetaan, minkä verokannan mukaan, moottoripolttoaineisiin sovellettavan verokannan vai lämmityspolttoaineina käytettäviin energiatuotteisiin sovellettavan verokannan mukaan, kun on osoitettu, että kyseiset energiatuotteet on toimitettu loppukäyttäjälle, jolla on kansallisen lainsäädännön mukaiset luvat sähköntuotantoon ja todistus siitä, että se on valmisteverosta vapautettu loppukäyttäjä, ja jolle valtuutettu varastonpitäjä on toimittanut tavarat suoraan mutta joka ei ole tavarain ensimmäinen ostaja?
- 4) Kun otetaan huomioon valmisteverosta annettujen unionin oikeussääntöjen periaatteet ja erityisesti direktiivin 2008/118 1 artiklan 1 kohdan a alakohta ja direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan a alakohta, kannetaanko energiatuotteista valmisteveroa moottoripolttoaineisiin sovellettavan verokannan mukaan, kun on osoitettu, että henkilö, jolla on kansallisen lainsäädännön mukaiset luvat sähköntuotantoon ja jolle valtuutettu varastonpitäjä on toimittanut tavarat suoraan mutta joka ei ole tavarain ensimmäinen ostaja, kuluttaa tai käyttää kyseisiä energiatuotteita valmisteverosta vapautettuun tarkoitukseen, eli sähkön tuottamiseen?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen ja toinen kysymys

- 38 Ensimmäisellä ja toisella kysymyksellään, joita on syytä tarkastella yhdessä, kansallinen tuomioistuin pyrkii selvittämään yhtäältä, onko direktiivin 2008/118 7 artiklan 2 kohtaa tulkittava siten, että valmisteveron alaisen tavaran myynti verottoman varaston sisällä ilman, että tavara fyysisesti poistuu tästä verottomasta varastosta, muodostaa kyseisen tavaran luovuttamisen kulutukseen. Samainen tuomioistuin pyrkii selvittämään toisaalta, onko direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan a alakohtaa, luettuna yhdessä direktiivin 2008/118 7 artiklan kanssa, tulkittava siten, että se on esteenä sille, että kansalliset viranomaiset kieltäytyvät vapauttamasta valmisteverosta energiatuotteita, jotka valtuutettu varastonpitäjä on ensin myynyt ensimmäiselle ostajalle ja jotka tämä ostaja myy sitten edelleen loppukäyttäjälle, joka täyttää kaikki kansallisessa oikeudessa näiden tuotteiden valmisteverosta vapautumiselle asetetut edellytykset ja jolle edellä mainittu valtuutettu varastonpitäjä toimittaa kyseiset tuotteet suoraan verottomasta varastostaan, sillä ainoalla perusteella, että ensimmäinen ostaja, jonka kyseinen varastonpitäjä on ilmoittanut tuotteiden vastaanottajaksi, ei täytä näitä edellytyksiä.
- 39 Aluksi on todettava, että pääasiassa kyseessä olevat tavarat – eli CN-koodiin 2710 19 64 kuuluvat raskaat polttoöljyt – ovat direktiivin 2003/96 2 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettuja CN-koodiin 2710 kuuluvia energiatuotteita, ja niitä verotetaan mainitussa direktiivissä säädettyjen edellytysten mukaisesti. Nämä tavarat ovat myös direktiivin 2008/118 1 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettuja valmisteveron alaisia tavaroita, joiden kulutuksesta kannetaan välittömästi tai välillisesti valmisteveroa, jota koskevasta järjestelmästä säädetään viimeksi mainitussa direktiivissä. On vielä lisättävä, että käyttöä, johon mainitut tuotteet oli tarkoitettu, eli sähköntuotanto lämpövoimalassa, ei mainita niiden käyttötarkoitusten joukossa, jotka on direktiivin 2003/96 2 artiklan 4 kohdan b alakohdan mukaisesti suljettu kyseisen direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle.
- 40 Direktiivin 2003/96 4 artiklasta ja 9 artiklan 1 kohdasta, luettuna yhdessä direktiivin liitteessä I olevan taulukon C kanssa, ilmenee, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen raskaaseen polttoöljyyn sovellettava verotuksen vähimmäistaso ei voi olla alhaisempi kuin 15 euroa 1 000 kilogrammalta.
- 41 Näin ollen kyseistä raskasta polttoöljyä on verotettava tämän mukaisesti, ellei siihen voida soveltaa vapautusta tai verotason alennusta.
- 42 Direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan a alakohdasta ilmenee tämän suhteen, että jäsenvaltioiden on vapautettava verosta energiatuotteet ja sähkö, joita käytetään sähkön tuottamiseen, sekä sähkö, jota käytetään sähköntuotantokyvyn säilyttämiseen, edellytyksin, jotka jäsenvaltioiden on vahvistettava verovapautuksien oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi ja veropetosten, veron kiertämisen tai muiden väärinkäytösten estämiseksi.
- 43 Kansallisella tuomioistuimella on tässä yhteydessä epäilystä siitä, muodostaako se, että Polihim myi pääasiassa kyseessä olevat tavarat ensimmäiselle ostajalle siten, ettei mainitulla ostajalla ollut missään vaiheessa todellista määräysvaltaa näihin tavaroihin, näiden tavaroiden direktiivin 2008/118 7 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua kulutukseen luovuttamisen, ja täten siitä, pitikö kyseisten tavaroiden verovapauden edellytysten täytyä mainitun myynnin hetkellä.
- 44 Tästä seuraa, että ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen – sellaisina kuin ne on muotoiltu tämän tuomion 38 kohdassa – vastaamiseksi on ratkaistava ensimmäiseksi ajankohta, jolloin valmisteverosaatava syntyy direktiivin 2008/118 7 artiklan mukaisesti, ja toiseksi edellytykset, jotka direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettulle vapautukselle on asetettu.

Ajankohta, jolloin valmisteverosaatava syntyy

- 45 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeuden säännöksen tulkinnassa on otettava huomioon säännöksen sanamuodon lisäksi sen asiayhteys ja lainsäädännöllä, johon se kuuluu, tavoiteltu päämäärä (tuomio 26.3.2015, Litaksa, C-556/13, EU:C:2015:202, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 46 Direktiivin 2008/118 7 artiklan 1 kohdan sanamuodosta on ensimmäiseksi todettava, että mainitussa säännöksessä määritetään valmisteverosaatavan syntymisajankohdaksi hetki, jolloin valmisteveron alaiset tavarat luovutetaan kulutukseen.
- 47 Mainitun direktiivin 7 artiklan 2 kohdan a alakohdasta ilmenee lisäksi, että ”kulutukseen luovutuksena” pidetään muun muassa ”valmisteveron alaisten tavaroiden poistumista, sääntöjenvastainen poistuminen mukaan lukien, väliaikaisen verottomuuden järjestelmästä”.
- 48 On todettava, että direktiivin 2008/118 7 artiklan 2 kohdan a alakohdassa olevalla lauseenosalla ”valmisteveron alaisten tavaroiden poistumista” tarkoitetaan, kun otetaan huomioon sanan ”poistuminen” yleiskielen merkitys, näiden tavaroiden fyysistä poistumista verottomasta varastosta eikä niiden myyntiä.
- 49 Direktiivin 2008/118 7 artiklan 1 kohdan ja 2 kohdan a alakohdan tällainen tulkinta on toiseksi mainitulla direktiivillä tavoiteltujen päämäärien mukainen.
- 50 Kuten direktiivin 2008/118 yhdeksännessä perustelukappaleessa todetaan, on niin, että koska valmistevero on tiettyjen tavaroiden kulutuksesta kannettava vero, mainitussa direktiivissä vahvistetaan – kuten sen 1 artiklan 1 kohdassa säädetään – yleinen järjestelmä, joka koskee valmisteveron alaisten tavaroiden, joihin kuuluvat muun muassa direktiivin 2003/96 soveltamisalan piiriin kuuluvat energiatuotteet ja sähkö, kulutuksesta välittömästi tai välillisesti kannettavaa valmisteveroa.
- 51 Koska näin ollen valmistevero on vero, joka kohdistuu kulutukseen eikä myyntiin, valmisteverosaatavan syntymishetken on ajoitettava mahdollisimman lähelle loppukäyttäjää.
- 52 Täten niin kauan kuin kyseiset tavarat pysyvät valtuutetun varastonpitäjän verottomassa varastossa, niitä ei ole voitu kuluttaa, vaikka kyseinen valtuutettu varastonpitäjä olisi myynyt nämä tavarat.
- 53 Direktiivin 2008/118 asiayhteydestä on kolmanneksi todettava, että direktiivin 7 artiklan 2 kohdan a alakohdassa viitataan muun muassa mahdollisuuteen valmisteveron alaisen tavarain sääntöjenvastaisesta poistumisesta väliaikaisen verottomuuden järjestelmästä. Koska ilmaisua ”sääntöjenvastainen poistuminen” ei voida ymmärtää muutoin kuin siten, että sillä tarkoitetaan tavarain fyysistä poistumista tällaisesta järjestelmästä, tämän ilmaisun käytöllä mainitussa säännöksessä vahvistetaan tulkintaa, jonka mukaan säännöksessä tarkoitettu kulutukseen luovuttaminen tapahtuu hetkellä, jolloin valmisteveron alainen tavara poistuu fyysisesti väliaikaisen verottomuuden järjestelmästä.
- 54 Direktiivin 2008/118 4 artiklan 1 alakohdasta ja sen 15 artiklan 2 kohdasta lisäksi seuraa, että valtuutettu varastonpitäjä pitää verottomassa varastossa hallussaan väliaikaisen verottomuuden järjestelmään asetettuja valmisteveron alaisia tavaroita. Tästä seuraa, että niin kauan, kuin valtuutettu varastonpitäjä pitää verottomassa varastossaan hallussaan kyseisiä tavaroita, valmisteverosaatavaa ei synny, eikä näiden tavarain voida tässä tilanteessa katsoa poistuneen väliaikaisen verottomuuden järjestelmästä direktiivin 2008/118 7 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettussa merkityksessä.

55 Edellä esitetystä päätelmästä seuraa, että direktiivin 2008/118 7 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että valtuutetun varastonpitäjän verottomassa varastossa hallussaan pitämän valmisteveron alaisen tavaran myynti merkitsee sen kulutukseen luovuttamista vasta hetkellä, jolloin kyseinen tavara fyysisesti poistuu verottomasta varastosta.

Direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettujen verovapautuksen edellytykset

56 Käsiteltävässä asiassa on selvää, että pääasiassa kyseessä olevat raskaat polttoöljyt toimitettiin Polihimin verottomasta varastosta suoraan TETS Bobov dolille, jolla on lämpövoimala ja joka on loppukäyttäjä, jolla on kansallisen oikeuden mukainen lupa vastaanottaa valmisteverosta vapautettuja energiatuotteita, ja että kyseiset polttoöljyt on käytetty mainitussa lämpövoimalassa sähkön tuottamiseksi. Vaikka direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään sähkön tuottamiseen käytettävien energiatuotteiden vapauttamisesta verosta, kansalliset viranomaiset ovat kuitenkin kieltäytyneet vapauttamasta valmisteverosta kyseessä olevia raskaita polttoöljyjä sillä perusteella, että toimituksiin liittyneissä veroasiakirjoissa mainittu vastaanottaja ei täyttänyt kansallisessa oikeudessa tällaiselle vapautukselle asetettuja edellytyksiä.

57 Tästä on todettava, että direktiivillä 2003/96 ei säännellä kysymystä siitä, miten näyttö energiatuotteiden käyttämisestä vapautukseen oikeuttaviin tarkoituksiin on esitettävä. Kuten mainitun direktiivin 14 artiklan 1 kohdasta ilmenee, direktiivissä päinvastoin jätetään jäsenvaltioiden tehtäväksi vahvistaa mainitussa säännöksessä tarkoitettujen verovapautusten soveltamisen edellytykset näiden vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi ja veropetosten, veron kiertämisen tai muiden väärinkäytösten estämiseksi.

58 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella kansallisesta oikeudesta aiheutuvalla vaatimuksella, jossa valmisteverovapautuksen edellytykseksi asetetaan se, että veroasiakirjoissa tavaroiden vastaanottajaksi nimetty henkilö täyttää kansallisessa oikeudessa valmisteverosta vapautettujen energiatuotteiden vastaanottamiseksi säädetty edellytykset, on katsottava voitavan saavuttaa direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdassa mainittu päämäärä, koska – kuten Bulgarian hallitus perustellusti korostaa – se on omiaan helpottamaan valmisteverovapautusten soveltamisen valvontaa, koska sillä vähennetään vaaraa sellaisten tuotteiden käytöstä, jotka eivät oikeuta vapautukseen.

59 Kun jäsenvaltiot käyttävät harkintavaltaa, jotka niillä on direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdassa säädetyn vapautuksen edellytysten määrittämisessä, niiden on kuitenkin tästä huolimatta noudatettava unionin oikeusjärjestykseen kuuluvia yleisiä oikeusperiaatteita, joihin kuuluu muun muassa suhteellisuusperiaate (ks. analogisesti tuomio 9.10.2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

60 Käsiteltävässä asiassa on selvää yhtäältä, että TETS Bobov dol täytti kansallisessa oikeudessa säädetty edellytykset vastaanottaakseen loppukäyttäjänä valmisteverosta vapautettuja energiatuotteita, ja toisaalta, että kyseinen yhtiö käytti pääasiassa kyseessä olevat tavarat sähkön tuotantoon, eli tarkoitukseen, joka direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaisesti oikeuttaa valmisteverovapautukseen.

61 Kansallinen tuomioistuin ei lisäksi ole tuonut esiin mitään seikkaa, jonka perusteella voitaisiin olettaa, että pääasiassa kyseessä olevat liiketoimet, jotka koostuivat raskaan polttoöljyn perättäisistä myynneistä ja sen toimittamisesta suoraan valmisteverosta vapautetulle vastaanottajalle, olisi toteutettu siksi, että valmisteverovapautuksesta olisi voitu hyötyä veropetoksella tai muilla väärinkäytöksillä.

62 Näissä olosuhteissa sillä, että kansalliset viranomaiset epäävät pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa raskaan polttoöljyn valmisteverovapautuksen siitä pelkästä syystä, että henkilöllä, jonka valtuutettu varastonpitäjä oli ilmoittanut sen vastaanottajaksi, ei ollut sellaisen loppukäyttäjän asemaa, joka kansallisen oikeuden mukaan saa vastaanottaa valmisteverosta vapautettuja energiatuotteita,

ilman, että asiassa varmistuttiin esitettyjen todisteiden perusteella siitä, täyttyivätkö asialliset vaatimukset sille, että tätä raskasta polttoöljyä käytettiin valmisteverovapautukseen oikeuttaviin tarkoituksiin hetkellä, jolloin se poistui verottomasta varastosta, ylitetään se, mikä on tarpeen verovapautuksien oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi ja veropetosten, veron kiertämisen tai muiden väärinkäytösten estämiseksi (ks. analogisesti tuomio 27.9.2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, 29 kohta).

- 63 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan a alakohtaa, luettuna yhdessä direktiivin 2008/118 7 artiklan kanssa, on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että kansalliset viranomaiset kieltäytyvät vapauttamasta valmisteverosta energiatuotteita, jotka valtuutettu varastonpitäjä on ensin myynyt ensimmäiselle ostajalle ja jotka tämä ostaja myy sitten edelleen loppukäyttäjälle, joka täyttää kaikki kansallisessa oikeudessa valmisteverosta vapautumiselle asetetut edellytykset ja jolle edellä mainittu valtuutettu varastonpitäjä toimittaa kyseiset tuotteet suoraan verottomasta varastostaan, sillä ainoalla perusteella, että ensimmäisellä ostajalla, jonka kyseinen varastonpitäjä on ilmoittanut tuotteiden vastaanottajaksi, ei ole sellaisen loppukäyttäjän asemaa, joka kansallisen oikeuden mukaan saa vastaanottaa valmisteverosta vapautettuja energiatuotteita.

Kolmas ja neljäs kysymys

- 64 Kun otetaan huomioon ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen annettu vastaus, kolmanteen ja neljänteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

- 65 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 (yhdeksäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

- 1) **Valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/118/EY 7 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että valtuutetun varastonpitäjän verottomassa varastossa hallussaan pitämän valmisteveron alaisen tavaran myynti merkitsee sen kulutukseen luovuttamista vasta hetkellä, jolloin kyseinen tavara fyysisesti poistuu verottomasta varastosta.**
- 2) **Energiatuotteiden ja sähkön verotusta koskevan yhteisön kehyksen uudistamisesta 27.10.2003 annetun neuvoston direktiivin 2003/96/EY 14 artiklan 1 kohdan a alakohtaa, luettuna yhdessä direktiivin 2008/118 7 artiklan kanssa, on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että kansalliset viranomaiset kieltäytyvät vapauttamasta valmisteverosta energiatuotteita, jotka valtuutettu varastonpitäjä on ensin myynyt ensimmäiselle ostajalle ja jotka tämä ostaja myy sitten edelleen loppukäyttäjälle, joka täyttää kaikki kansallisessa oikeudessa valmisteverosta vapautumiselle asetetut edellytykset ja jolle edellä mainittu valtuutettu varastonpitäjä toimittaa kyseiset tuotteet suoraan verottomasta varastostaan, sillä ainoalla perusteella, että ensimmäisellä ostajalla, jonka kyseinen varastonpitäjä on ilmoittanut tuotteiden vastaanottajaksi, ei ole sellaisen loppukäyttäjän asemaa, joka kansallisen oikeuden mukaan saa vastaanottaa valmisteverosta vapautettuja energiatuotteita.**

Allekirjoitukset

