JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
ELEANOR SHARPSTON
31 päivänä tammikuuta 2013 [1]

Asia C-663/11

Scandic Distilleries SA
vastaan
Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

(Ennakkoratkaisupyyntö – Curtea de Apel Oradea (Romania))

Direktiivi 92/12/ETY — Kulutukseen toisessa jäsenvaltiossa luovutettujen tuotteiden valmistevero — Ensimmäisessä jäsenvaltiossa maksetun veron palautuksen epääminen — Yhteensopivuus unionin oikeuden kanssa

1. Romanialainen yhtiö luovutti omassa jäsenvaltiossaan kulutukseen Tšekin tasavallassa kulutettaviksi tarkoitettuja alkoholituotteita. Se maksoi kyseisten tuotteiden valmisteveron siis Romaniassa. Tuotteet kuljetettiin myöhemmin Tšekin tasavaltaan, jossa niistä maksettiin valmistevero uudelleen. Sen jälkeen yhtiö pyysi Romaniassa maksetun veron palautusta. Pyyntö evättiin sillä perusteella, että se olisi pitänyt tehdä ennen tavaroiden lähetystä. Yhtiö väittää, ettei se olisi voinut tehdä niin, koska täydelliseen palautuspyyntöön oli liitettävä asiakirjatodisteet tuotteiden saapumisesta Tšekkiin.

2. Curtea de Apel Oradea – Secția a II-a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal (muutoksenhakutuomioistuin, Oradea – hallinto- ja verokysymyksiä käsittelevä siviiliasiain toinen jaosto) haluaa pääasiallisesti tietää, onko epäämiseen johtaneita Romanian säännöksiä sovellettu Euroopan unionin (EU) lainsäädännön ja erityisesti direktiivin 92/12 mukaisesti. [2]

Direktiivi 92/12

3. Direktiivi 92/12 ei ole helpoimmin luettavia direktiivejä. Direktiivissä on useita ristiviittauksia, ja sen kokonaisrakenteesta on vaikea selkeästi erottaa varsinkin ne eri järjestelyt, jotka koskevat valmisteveron alaisten tavaroiden kuljetusta jäsenvaltioiden välillä. [3] Jotta nyt käsiteltävässä asiassa esitetyistä kysymyksistä voitaisiin muodostaa oikea käsitys, on pidettävä mielessä useita säännöksiä, joiden keskinäinen suhde ei tule aina tekstistä selkeästi esiin.

1 — Alkuperäinen kieli: englanti.

2 — Valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta liikkumisesta ja valvonnasta 25.2.1992 annettu neuvoston direktiivi 92/12/ETY (EYVL L 76, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna. Direktiivi 92/12 on sittemmin kumottu ja korvattu valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/118/EY (EUVL 2009, L 9, s. 12).

3 — Kertomuksessaan Euroopan parlamentille, neuvostolle ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle direktiivin 92/12/ETY 7–10 artiklan soveltamisesta (KOM(2004) 227 lopullinen) komissio toteaa, että ”7–10 artiklan nykyinen sanamuoto on neuvostossa käytyjen pitkien ja monimutkaisten neuvottelujen tulos. On myönnettävä, että niiden tuloksena syntyneen lainsäädännön rakenne ei ole kovin yhtenäinen. Samaan tilanteeseen eli tuotteiden hallussa pitämiseen kaupallisessa tarkoituksessa toisessa jäsenvaltiossa voidaan soveltaa kolmea säännöstä, joilla kaikilla on sama tarkoitus eli se, että valmistevero maksetaan mainitussa jäsenvaltiossa. Lisäksi mainittakoon, että kyseisten säännösten soveltamisalaa ei ole aina selvästi määritelty.
Tästä seuraa, että tietyntyyppiseen liikkumiseen voidaan soveltaa useita eri säännöksiä, joiden noudattaminen edellyttää erilaisten muodollisuuksien täyttämistä”.

4. Direktiivin 4 artikla sisältää seuraavat määritelmät:

”a) ’valtuutetulla varastonpitäjällä’ [tarkoitetaan] luonnollista henkilöä tai oikeushenkilöä, jonka jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset ovat valtuuttaneet ansiotoiminnassaan verottomassa varastossa tuottamaan, valmistamaan, pitämään hallussaan, vastaanottamaan ja sieltä lähettämään valmisteveron alaisia tuotteita väliaikaisesti valmisteverottomina;

b) ’verottomalla varastolla’ [tarkoitetaan] paikkaa, jossa valtuutettu varastonpitäjä ansiotoiminnassaan tuottaa, valmistaa, pitää hallussaan taikka vastaanottaa tai josta tämä lähettää valmisteveron alaisia tuotteita väliaikaisesti valmisteverottomina – –;

c) ’väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmällä’ [tarkoitetaan] verojärjestelmää, jota sovelletaan tuotteiden tuotantoon, valmistukseen ja hallussapitoon sekä niiden liikkumiseen väliaikaisesti valmisteverottomina;

d) ’rekisteröidyllä elinkeinonharjoittajalla’ [tarkoitetaan] luonnollista henkilöä tai oikeushenkilöä, joka ei ole valtuutettu varastonpitäjä, mutta jonka jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset ovat valtuuttaneet ansiotoiminnassaan vastaanottamaan toisesta jäsenvaltiosta tuotavia valmisteveron alaisia tuotteita väliaikaisesti valmisteverottomina. Tällainen elinkeinonharjoittaja ei kuitenkaan saa pitää hallussaan eikä lähettää tuotteita väliaikaisesti valmisteverottomina;

e) ’rekisteröimättömällä elinkeinonharjoittajalla’ [tarkoitetaan] luonnollista henkilöä tai oikeushenkilöä, joka ei ole valtuutettu varastonpitäjä, mutta joka saa ansiotoiminnassaan satunnaisesti vastaanottaa toisesta jäsenvaltiosta tuotavia valmisteveron alaisia tuotteita väliaikaisesti valmisteverottomina. Tällainen elinkeinonharjoittaja ei saa pitää hallussaan eikä lähettää tuotteita väliaikaisesti valmisteverottomina. – –”

5. Direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa asetetaan seuraava yleinen sääntö: ”Valmisteverovaade tulee täytäntöönpanokelpoiseksi, kun tuote luovutetaan kulutukseen tai kun todetaan hävikkejä, joista on kannettava valmisteveroa – –”. Valmisteveron alaisten tuotteiden kulutukseen luovuttamisena pidetään sitä, että

”a) niihin lakataan soveltamasta väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmää, myös sääntöjenvastaisesti;

b) niitä valmistetaan väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän ulkopuolella, myös sääntöjenvastaisesti;

c) ne tuodaan maahan muutoin kuin väliaikaisesti valmisteverottomina, myös sääntöjenvastaisesti”.

6. Direktiivin 7 artiklan 1–6 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Jos valmisteveron alaisia tuotteita, jotka on jo luovutettu kulutukseen yhdessä jäsenvaltiossa, pidetään hallussa kaupallisiin tarkoituksiin toisessa jäsenvaltiossa, valmisteverot on kannettava siinä jäsenvaltiossa, jossa näitä tuotteita pidetään hallussa.

2. Kun yhdessä jäsenvaltiossa 6 artiklassa määriteltyyn kulutukseen luovutettuja tuotteita luovutetaan tai aiotaan luovuttaa toisessa jäsenvaltiossa tai osoitetaan itsenäistä taloudellista toimintaa harjoittavan elinkeinonharjoittajan tai julkisoikeudellisen laitoksen tarpeisiin toisessa jäsenvaltiossa, valmistevero on kannettava tässä toisessa jäsenvaltiossa, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta 6 artiklan soveltamista.

3. Valmistevero on kannettava tapauksen mukaan henkilöltä, joka luovuttaa tuotteet tai pitää hallussaan luovutettaviksi tarkoitettuja tuotteita, taikka henkilöltä, jolle tuotteet osoitetaan muussa kuin siinä jäsenvaltiossa, jossa tuotteet on jo luovutettu kulutukseen, taikka ansiotoimintaa harjoittavalta elinkeinonharjoittajalta tai julkisoikeudelliselta laitokselta.

4. Edellä 1 kohdassa tarkoitettujen tuotteiden on liikuttava eri jäsenvaltioiden alueiden välillä saateasiakirjalla, jossa mainitaan 18 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun asiakirjan pääkohdat. – –

5. Edellä 3 kohdassa tarkoitetun henkilön, elinkeinonharjoittajan tai laitoksen on noudatettava seuraavia määräyksiä:

a) tehtävä ennen tavaroiden lähetystä ilmoitus määräjäsenvaltion veroviranomaisille ja annettava vakuus valmisteverojen maksamisesta;

b) maksettava määräjäsenvaltion valmisteverot kyseisen jäsenvaltion määräämien menettelyjen mukaisesti;

c) suostuttava valvontaan, jolla määräjäsenvaltion viranomaiset voivat varmistua siitä, että tavarat on tosiasiallisesti vastaanotettu ja niistä kannettavat valmisteverot on maksettu.

6. Edellä 1 [kohdassa] tarkoitetussa ensimmäisessä jäsenvaltiossa maksetut valmisteverot on palautettava 22 artiklan 3 kohdan mukaisesti.” [4]

7. Direktiivin 8 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Yksityishenkilöiden omiin tarpeisiinsa hankkimien ja itse kuljettamien tuotteiden valmistevero on sisämarkkinoiden periaatteen mukaan kannettava siinä jäsenvaltiossa, josta ne hankitaan.”

8. Direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Valmisteverosaatava syntyy, kun yhdessä jäsenvaltiossa kulutukseen luovutettuja tuotteita pidetään hallussa kaupalliseen tarkoitukseen toisessa jäsenvaltiossa, sanotun kuitenkaan rajoittamatta 6, 7 ja 8 artiklan soveltamista.

Tällöin valmistevero on kannettava siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella tuotteet ovat, ja se on kannettava tuotteiden haltijalta.”

Direktiivin 9 artiklan 2 kohdassa annetaan ohjeistusta siitä, miten määritetään, onko tuotteet tarkoitettu kaupallisiin (eikä yksityisiin) tarkoituksiin.

9. Direktiivin 10 artiklassa on kyse ”muiden henkilöiden kuin valtuutettujen varastonpitäjien tai rekisteröityjen taikka rekisteröimättömien elinkeinonharjoittajien ostamista valmisteveron alaisista tuotteista, jotka myyjä tai joku muu tämän puolesta lähettää tai kuljettaa suoraan tai muutoin kuin suoraan” (eli artikla koskee lähinnä etämyyntiä). Jos kuljetus tapahtuu eri jäsenvaltioiden välillä, valmistevero on kannettava määräjäsenvaltiossa. Jos tavarat on jo luovutettu kulutukseen ensimmäisessä jäsenvaltiossa, valmistevero on palautettava 22 artiklan 4 kohdan mukaisesti.

10. Direktiivin 92/12 III osaston otsikkona on ”Liikkuminen”, ja se sisältää 15–21 artiklan. Kyseisissä artikloissa annetaan säännöksiä valmisteveron alaisten tavaroiden liikkumisesta väliaikaisesti valmisteverottomina verottomien varastojen välillä tai verottomasta varastosta elinkeinonharjoittajalle, jolla on lupa vastaanottaa tällaisia tuotteita kyseisessä järjestelmässä. Artikloissa säädetään erityisesti

4 — Direktiivin 7 artiklan loppuosa (7–9 kohta) koskee tuotteita, jotka on luovutettu kulutukseen yhdessä jäsenvaltiossa ja kuljetettu toiseen määräpaikkaan samassa jäsenvaltiossa toisen jäsenvaltion alueen kautta. Nyt käsiteltävässä asiassa ei ole kyse tällaisesta tilanteesta.

vakuuksista, tarkastuksista ja asiakirjoista sekä sääntöjenvastaisuuksiin sovellettavasta vastuusta ja verovaateen täytäntöönpanokelpoisuudesta. Direktiivin 18 artiklan 1 kohdassa säädetään muun muassa seuraavaa: ”– – kaikkiin väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä jäsenvaltioiden välillä – – liikkuviin valmisteveron alaisiin tuotteisiin on liitettävä lähettäjän laatima asiakirja”.

11. Direktiivin 22 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Kulutukseen luovutetuista valmisteveron alaisista tuotteista maksetun valmisteveron voi tarvittaessa ja ansiotoimintaa harjoittavan elinkeinonharjoittajan pyynnöstä palauttaa sen jäsenvaltion veroviranomainen, jossa luovutus kulutukseen on tapahtunut, jos tuotteita ei ole tarkoitettu kulutettaviksi tässä jäsenvaltiossa.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin jättää palautuspyynnön täyttämättä, jollei se vastaa niiden asettamia oikeellisuusvaatimuksia.[5]

2. Sovellettaessa 1 kohtaa on noudatettava seuraavia määräyksiä:

a) lähettäjän on ennen tavaroiden lähetystä esitettävä palautuspyyntö jäsenvaltionsa toimivaltaisille viranomaisille sekä osoitettava, että valmisteverot on maksettu. Toimivaltaiset viranomaiset eivät kuitenkaan saa evätä palautusta pelkästään sillä perusteella, että kyseisten viranomaisten laatimaa asiakirjaa, jolla osoitetaan alkuperäinen valmistevero maksetuksi, ei ole esitetty;

b) edellä a alakohdassa tarkoitettujen tavaroiden on liikuttava III osaston säännösten mukaisesti;

c) lähettäjän on esitettävä jäsenvaltionsa toimivaltaisille viranomaisille vastaanottajan asianmukaisesti täyttämä b alakohdassa[6] tarkoitetun asiakirjan palautettava kappale täydennettynä asiakirjalla, jolla osoitetaan valmisteverot kannetuiksi siinä jäsenvaltiossa, jossa kulutus tapahtuu, tai varustettuna seuraavilla merkinnöillä:

   — määräjäsenvaltion veroviranomaisten asianomaisen toimiston osoite,

   — ajankohta, jona tämä toimisto on vastaanottanut ilmoituksen, sekä ilmoituksen viite- tai rekisterinumero;

d) jos valmisteveron alaiset tuotteet on luovutettu kulutukseen jäsenvaltiossa ja sitä varten varustettu kyseisen jäsenvaltion veromerkillä tai tunnistemerkillä, niistä veromerkit tai tunnistemerkit antaneen jäsenvaltion veroviranomaisille maksettu valmistevero voidaan palauttaa, jos merkit antaneen jäsenvaltion veroviranomaiset toteavat nämä merkit hävitetyiksi.

3. Edellä 7 artiklassa tarkoitetuissa tapauksissa lähtöjäsenvaltion on palautettava maksettu valmistevero ainoastaan, jos valmistevero on jo maksettu määräjäsenvaltiossa 7 artiklan 5 kohdassa säädettyä menettelyä noudattaen.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin jättää palautuspyynnön täyttämättä, jollei se vastaa niiden asettamia oikeellisuusvaatimuksia.

4. Edellä 10 artiklassa tarkoitetuissa tapauksissa lähtöjäsenvaltion on myyjän pyynnöstä palautettava tämän maksama valmistevero, jos myyjä on noudattanut 10 artiklan 3 kohdassa säädettyjä menettelyjä.

5 — Termi ”correctness criteria”, joka vaikuttaa epätavalliselta englannin kielellä, on ilmeisesti käännös ranskankielisestä termistä ”critères de régularité”. Termiä ei määritellä direktiivissä.

6 — Direktiivin 22 artiklan 2 kohdan b alakohdassa luki alun perin ”edellä a alakohdassa tarkoitettujen tavaroiden on liikuttava 18 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla asiakirjalla” (ks. edellä 10 kohta). Vaikuttaa siltä, että 22 artiklan 2 kohdan c alakohtaa ei koskaan muutettu 22 artiklan 2 kohdan b alakohdan muutetun sanamuodon huomioon ottamiseksi.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin jättää palautuspyynnön täyttämättä, jollei se vastaa niiden asettamia oikeellisuusvaatimuksia.

Jos myyjä on valtuutettu varastonpitäjä, jäsenvaltiot voivat säätää yksinkertaistetusta palautusmenettelystä.

5. Kunkin jäsenvaltion veroviranomaisten on määrättävä niistä valvontaa koskevista menettelyistä ja yksityiskohtaisista säännöistä, joita sovelletaan niiden omalla alueella tapahtuviin palautuksiin. Jäsenvaltioiden on huolehdittava siitä, että palautettavan valmisteveron määrä ei ole suurempi kuin tosiasiallisesti maksettu määrä."

Asiassa merkityksellinen Romanian lainsäädäntö

12. Romanian verolain (jäljempänä verolaki) VII osaston 192 f §:n 1 momentissa (jonka otsikkona on "Valmisteveron palauttaminen tuotteista, joista valmistevero on maksettu"), sellaisena kuin sitä sovellettiin pääasiassa kyseessä olevan ajanjakson aikana, säädettiin seuraavaa:

"Elinkeinonharjoittaja voi ansiotoimintaansa harjoittaessaan pyytää, että Romaniassa kulutukseen luovutettuihin valmisteveron alaisiin tuotteisiin liittyvät valmisteverot palautetaan, jos nämä tuotteet on tarkoitettu kulutettaviksi toisessa jäsenvaltiossa, seuraavin edellytyksin:

a) lähettäjänä toimivan elinkeinonharjoittajan on ennen tavaroiden lähetystä tehtävä palautuspyyntö toimivaltaiselle veroviranomaiselle ja osoitettava, että valmistevero on maksettu;

b) tavarat toimitetaan määräjäsenvaltioon 192 d §:n säännösten mukaisesti;[7]

c) lähettäjänä toimivan elinkeinonharjoittajan on esitettävä toimivaltaisille veroviranomaisille jäljennös 192 e §:ssä tarkoitetusta, vastaanottajan oikeaksi todistaman asiakirjan palautettavasta kappaleesta,[8] jonka liitteenä on oltava asiakirja, joka osoittaa, että valmistevero on maksettu määräjäsenvaltiossa. Lähettäjänä toimivan elinkeinonharjoittajan on myös esitettävä määräjäsenvaltion toimivaltaisten veroviranomaisten osoite ja ajankohta, jona määräjäsenvaltion toimivaltaiset veroviranomaiset ovat vastaanottaneet ilmoituksen, sekä ilmoituksen viite- tai rekisterinumero."

13. Verolain 192 f §:n 1 momenttia koskevien täytäntöönpanosääntöjen 18 d kohdassa säädettiin kyseisenä aikana seuraavaa:

"1) Lähettäjänä toimivan elinkeinonharjoittajan, joka aikoo pyytää toisessa jäsenvaltiossa kulutettaviksi tarkoitetuista tuotteista maksetun valmisteveron palauttamista, on ennen tuotteiden lähettämistä tehtävä liitteessä 11 olevan mallin mukainen palautuspyyntö sen alueen veroviranomaiselle, jossa se on rekisteröity verovelvolliseksi, ja osoitettava, että näistä tuotteista on maksettu valmistevero.[9]

7 — Tämä tarkoittaa lähinnä sitä, että tuotteiden osalta tehdään joitakin tarkastuksia ja ilmoituksia, ja ne on lähetettävä yksinkertaisella saateasiakirjalla varustettuna.

8 — Edellä alaviitteessä 7 mainittu asiakirja.

9 — Tämä on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen siteeraama toisinto, joka on ilmeisesti otettu käyttöön vuonna 2008. Pääasian valittaja siteeraa hieman eri toisintoa, joka on peräisin ilmeisesti vuodelta 2006. "Lähettäjänä toimivan elinkeinonharjoittajan on ennen tuotteiden lähetystä ilmoitettava alueelliselle veroviranomaiselle aikomuksestaan pyytää valmisteveron palautusta tuotteista, jotka on määrä lähettää kulutettaviksi toiseen jäsenvaltioon, ja osoitettava, että kyseisistä tuotteista on maksettu valmistevero."

2) Sen jälkeen kun vastaanottaja on ottanut tuotteet vastaan ja valmistevero on maksettu määräjäsenvaltiossa, lähettäjänä toimivan elinkeinonharjoittajan on saadakseen valmisteveron palautetuksi annettava sen alueen veroviranomaiselle, jossa se on rekisteröity verovelvolliseksi, verolain 192 f §:n 1 momentin c alakohdassa tarkoitetut asiakirjat.[10]

3) Palautettavan valmisteveron määrä riippuu lähetetystä ja todellisuudessa vastaanotetusta määrästä.

4) Valmistevero palautetaan verotusmenettelyä koskevan lain säännösten mukaisesti.

– –”

14. Tietoihin, jotka oli toimitettava täytäntöönpanosääntöjen 18 d kohdan 1 alakohdassa tarkoitetulla liitteen 11 mallilomakkeella, sisältyivät tuotteiden vastaanottopäivä, vastaanotettu määrä, valmisteveron maksupäivä määräjäsenvaltiossa ja maksutositteen numero.

15. Täytäntöönpanosääntöjen 18 d kohdan 4 alakohdassa tarkoitetun verotusmenettelyä koskevan lain 135 §:ssä asetetaan yleinen sääntö siitä, että veronmaksajan oikeus vaatia verosaamisten hyvitystä tai palautusta vanhentuu viiden vuoden kuluttua sen vuoden tammikuun 1. päivästä, jona oikeus hyvitykseen tai palautukseen syntyi.

Tosiseikat, oikeudenkäyntimenettely ja ennakkoratkaisukysymykset

16. SC Scandic Distilleries SA (jäljempänä Scandic) on romanialainen tislattujen alkoholituotteiden valmistaja, ja se toimittaa tuotteitaan Romanian ja muiden jäsenvaltioiden markkinoille. Se luovutti Romaniassa vuoden 2009 helmi-, maalis-, touko-, kesä- ja heinäkuussa kulutukseen alkoholituotteita, jotka oli tarkoitettu kulutettaviksi Tšekissä, ja maksoi kyseisistä tuotteista valmisteveroa Romaniassa 203 060 leuta (RON) (noin 45 000 euroa). Syyskuun 2009 ja helmikuun 2010 välisenä aikana Scandic pyysi asianomaista Romanian veroviranomaista direktiivin 92/12 22 artiklan ja Romanian verolain 192 f §:n nojalla palauttamaan kyseisen veron, koska tuotteet oli lähetetty Tšekkiin, jossa myös oli maksettu valmistevero.

17. Scandic toimitti molemmissa tapauksissa mallilomakkeessa vaaditut tiedot. Se toimitti myös asiakirjat, jotka osoittivat tiedot oikeiksi.

18. Kaikki palautuspyynnöt jätettiin sen jälkeen, kun tavarat olivat saapuneet Tšekkiin. Scandic selitti, että mallilomakkeessa vaadittuihin tietoihin sisältyivät tuotteiden vastaanottopäivä ja vastaanotettu määrä. Scandic ei voinut toimittaa kyseisiä tietoja tai tarvittavia asiakirjoja ennen tavaroiden lähettämistä. Lomakkeesta kävi myös selvästi ilmi, että palautuspyynnöt oli tehtävä kuukausittain ja vasta sitten, kun valmisteveron alaiset tuotteet olivat alkaneet liikkua määräjäsenvaltiossa. Mahdollisesta viivästyksestä huolimatta Scandic halusi toimia oikein, jottei pyyntöjä evättäisi riittämättömän näytön perusteella.

19. Veroviranomainen ei vastannut kolmeen palautuspyyntöön eikä tiedoksiantoon, jonka Scandic lähetti 7.5.2010 välttämättömänä ennakkovalmisteluna oikeudenkäynnin vireille panemiseksi.

20. Sen vuoksi Scandic nosti kanteen, jotta veroviranomainen määrättäisiin palauttamaan 203 060 RON:n suuruinen valmistevero korkoineen. Veroviranomainen vastasi, että vaikka Scandic oli toimittanut kaikki verolain 192 f §:n nojalla vaadittavat asiakirjat, se ei ollut pyytänyt valmisteveron palautusta ennen kuin tuotteet oli lähetetty toiseen jäsenvaltioon.

10 — Jälleen pääasian valittaja siteeraa hieman eri toisintoa: ”– – lähettäjänä toimivan elinkeinonharjoittajan on toimitettava paikalliselle veroviranomaiselle liitteessä 11 olevan mallin mukainen palautuspyyntö. Palautuspyyntöön on liitettävä verolaissa säädetyt asiakirjat.”

21. Scandicin kanne hylättiin ensimmäisessä oikeusasteessa, ja se on nyt valitusvaiheessa ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa, joka kysyy seuraavaa:

”1) Rikotaanko Euroopan unionin oikeutta (direktiivin 92/12/ETY 7 ja 22 artiklaa tai sen perustelukappaleita) sellaisella Romanian veroviranomaisten menettelyllä, jonka mukaan ne kieltäytyvät hyväksymästä valmisteverojen palautuspyyntöä, jos

a) valmisteverojen palauttamista pyytävä elinkeinonharjoittaja on näyttänyt toteen, että kaikki Romanian lainsäädännössä palautuspyynnön hyväksymiselle asetetut tekniset edellytykset ja etenkin edellytykset, jotka liittyvät i) sen todistamiseen, että valmisteverot on maksettu Romaniassa, ii) sen todistamiseen, että valmisteveron alaiset tuotteet on lähetetty toiseen jäsenvaltioon, täyttyvät

b) Romanian vero-oikeudessa (verolain 192 f §, valtioneuvoston päätöksellä nro 44/2004 annettujen täytäntöönpanosäännösten 18 d kohta ja verolain luvussa VII oleva liite 11) asetettujen edellytysten mukaan jotkin asiakirjat, jotka on liitettävä palautuspyyntöön, voidaan esittää vasta sen jälkeen, kun valmisteveron alaiset tuotteet on luovutettu toisessa jäsenvaltiossa

c) Romanian verolainsäädännössä (täytäntöönpanosäännösten 18 d kohdan 4 alakohta yhdessä verotuksessa noudatettavaa menettelyä koskevan lain 135 §:n kanssa) säädetään kaikkiin palautus/takaisinmaksupyyntöihin sovellettavasta yleisestä viiden vuoden pituisesta määräajasta?

2) Onko direktiivin 92/12/ETY [22 artiklan 2 kohdan a alakohtaa[11]] tulkittava siten, että jollei elinkeinonharjoittaja esitä palautuspyyntöä siinä jäsenvaltiossa, jossa valmistevero on maksettu, ennen kuin valmisteveron alaiset tuotteet luovutetaan toisessa jäsenvaltiossa, jossa ne on tarkoitettu kulutettaviksi, se menettää oikeuden saada maksetut valmisteverot palautetuiksi?

3) Jos toiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko päätös, jonka mukaan elinkeinonharjoittaja menettää oikeuden saada valmistevero palautetuksi ja joka aiheuttaa kyseisten valmisteveron alaisten tuotteiden kaksinkertaisen verottamisen (jäsenvaltiossa, jossa valmisteveron alaiset tuotteet on alun perin luovutettu kulutukseen, ja jäsenvaltiossa, jossa tuotteet on tarkoitettu kulutettaviksi), verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukainen?

4) Jos toiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, voidaanko jäsenvaltiossa kulutukseen luovutetuista tuotteista maksettavan valmisteveron maksuajankohdan ja sen ajankohdan, jona valmisteveron alaiset tuotteet lähetetään toiseen jäsenvaltioon, jossa ne on tarkoitettu kulutettaviksi, välistä erittäin lyhyttä määräaikaa pitää vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteen mukaisena? Onko tässä suhteessa merkitystä sillä, että se yleinen määräaika, jonka kuluessa veron tai maksun palauttamista/takaisinmaksua voidaan kyseisessä jäsenvaltiossa pyytää, on huomattavasti pidempi?”

22. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet Scandic, Puola, Portugali, Romania sekä Euroopan komissio. Suullista käsittelyä ei ole vaadittu eikä pidetty.

11 — Ennakkoratkaisupyynnössä mainitaan 22 artiklan 1 kohdan a alakohta, jota ei ole olemassa. Sisällön perusteella siinä tarkoitetaan 22 artiklan 2 kohdan a alakohtaa.

Asian arviointi

23. Romania väittää, että ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys on jätettävä tutkimatta, koska siinä kysytään pääasiallisesti, salliiko direktiivi 92/12 sen, että veroviranomainen epää palautuspyynnön siitä huolimatta, että kaikki palautukselle kansallisessa lainsäädännössä säädetyt edellytykset täyttyvät. Romania jatkaa, että oikeudellinen kysymys, jonka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin halusi esittää, sisältyy kuitenkin kolmeen muuhun kysymykseen. Näin ollen tutkittavaksi ottamatta jättämistä koskevaa kysymystä ei ole mielestäni tarpeen käsitellä.

24. Kannatan pikemminkin komission sekä Puolan ja Portugalin hallitusten omaksumaa lähestymistapaa, jonka mukaan kaikki neljä kysymystä olisi käsiteltävä yhdessä. Pohjimmiltaan kysymyksiä on vain yksi. Valmistevero on maksettu yhdessä jäsenvaltiossa tavaroista, jotka on sen jälkeen lähetetty toiseen jäsenvaltioon, jossa ne on tarkoitettu kulutettaviksi ja jossa niistä on myös maksettu valmistevero. Lähettäjä pyytää, että ensimmäisessä jäsenvaltiossa maksettu vero palautetaan sen jälkeen, kun tavarat ovat saapuneet määräjäsenvaltioon ja kun niistä on maksettu siellä vero. Pyyntö on evätty sillä perusteella, että sitä ei ollut tehty ennen tavaroiden lähetystä. Onko pyynnön epääminen direktiivin 92/12 7 ja 22 artiklan mukaista, kun artikloja arvioidaan tarvittaessa yhdessä niiden EU:n periaatteiden kanssa, jotka koskevat verotuksen neutraalisuutta (varsinkin, jos veron palautuspyyntöön sovelletaan yleisesti paljon pidempää ajanjaksoa), vastaavuutta ja tehokkuutta?

25. Edellä mainitut kolme jäsenvaltiota ehdottavat myönteistä, ja Scandic ja komissio kielteistä vastausta kyseiseen kysymykseen. Niiden esittämien yksityiskohtaisten perustelujen taustalla on kaksi erilaista lähestymistapaa. Ensimmäisessä on kyse petostentorjunnasta ja toisessa kaksinkertaisen verotuksen välttämisestä (eli verotuksen neutraalisuuden takaamisesta siinä mielessä kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kyseistä ilmausta käyttää).

26. Haluan korostaa, että molemmat mainituista tavoitteista ovat direktiivin 92/12 moitteettoman soveltamisen kannalta oleellisia. Ne eivät myöskään ole periaatteessa keskenään ristiriidassa. Niille on yhteistä pyrkimys varmistaa, että jokainen veronmaksaja maksaa ja jokaisen jäsenvaltion valtiovarainministeriö saa ainoastaan sen, mikä sisämarkkinoilla on maksettava. Direktiivin (ja kaikkien sen täytäntöön panemiseksi annettujen kansallisten säädösten) tulkinnassa olisi voitava varmistaa molempien tavoitteiden saavuttaminen, ja tällainen tulkinta on myös mielestäni asetettava mahdollisuuksien mukaan sellaisten kaikkien muiden tulkintojen edelle, joilla pyritään yhteen tavoitteeseen toisen vahingoksi.

27. Kun tarkastellaan lähemmin direktiivin 92/12 sanamuotoa, havaitaan, että mainitut kolme jäsenvaltiota korostavat 22 artiklan 2 kohdassa säädettyjä edellytyksiä ja erityisesti a alakohdan ensimmäisessä virkkeessä olevaa vaatimusta siitä, että ”lähettäjän on ennen tavaroiden lähetystä esitettävä palautuspyyntö jäsenvaltionsa toimivaltaisille viranomaisille sekä osoitettava, että valmisteverot on maksettu”. Mainittujen jäsenvaltioiden (ja Scandicin) huomautuksissa siis oletetaan, että kyseinen vaatimus (joka on saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä lähes sananmukaisesti Romanian verolain 192 f §:n 1 momentin a kohdassa) koskee ilman muuta pääasiassa kyseessä olevia toimenpiteitä.

28. Komissio perustaa huomautuksensa kuitenkin eri arvioon direktiivin 92/12 22 artiklasta. Sen mukaan kyseisen artiklan 2 kohta koskee ainoastaan *valmisteveron alaisten tavaroiden liikkumista väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä*. Jos *tavaroita, joista vero on maksettu*, kuljetetaan jäsenvaltioiden välillä, veron palautukseen sovelletaan 3 kohtaa. Komission mielestä vaikuttaa selvältä, että pääasiassa kyseessä olevia tuotteita ei kuljetettu väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä. Sen vuoksi pääasiaan on sovellettava 22 artiklan 3 kohdan ja 7 artiklan 5 kohdan vaatimuksia eikä 22 artiklan 2 kohdan vaatimuksia.

29. Myönnettäköön heti alkuun, että komission arvio ei ole direktiivin 92/12 22 artiklan rakenteen ja sanamuodon perusteella kaikista ilmeisin. Artiklan 1 kohdan sanamuodosta voidaan päätellä, että sitä sovelletaan ilmeisesti kaikkiin tilanteisiin, joissa tietyssä jäsenvaltiossa on luovutettu kulutukseen valmisteveron alaisia tavaroita (joita ei kuitenkaan ole tarkoitettu siellä kulutettaviksi) ja joissa kyseisessä valtiossa maksettu vero on asianmukaista palauttaa. Artiklan 2 kohdassa asetetaan säännökset, joita on noudatettava ”sovellettaessa 1 kohtaa”. Artiklan 3 ja 4 kohta eivät vaikuta olevan poikkeuksia 2 kohdasta, eikä niissä käsitellä tilanteita, joihin ei sovelleta 1 kohtaa. Direktiivin 22 artiklan 1 kohdassa säädetyn yleisen luokan kahden alaluokan eli 7 ja 10 artiklassa tarkoitettujen tapausten osalta ne vaikuttavat pikemminkin täydentävän mainituissa artikloissa säädettyjä edellytyksiä.

30. Direktiivin huolellisen tarkastelun perusteella vaikuttaa kuitenkin siltä, että komission arvio on ainoa mahdollinen oikea arvio, jos direktiiviä halutaan tulkita johdonmukaisesti ja käytännöllisesti.

31. Vaikka valmisteveron alaisia tavaroita pidettäisiin hallussa kaupallisiin tarkoituksiin, niitä ei aina voida kuljettaa jäsenvaltioiden välillä väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä. Tavaroita voivat lähettää tällaisessa järjestelmässä vain valtuutetut varastonpitäjät, ja tavaroita voivat vastaanottaa vain valtuutetut varastonpitäjät, jotka ovat rekisteröityjä tai rekisteröimättömiä elinkeinonharjoittajia. Liiketoiminnan tarpeet saattavat hyvinkin vaatia, että tavaroita, joista valmistevero on maksettu yhdessä jäsenvaltiossa, on kuljetettava myöhemmin kaupallisissa tarkoituksissa toiseen jäsenvaltioon. Lisäksi on selvää, ettei lähtöjäsenvaltiossa jo maksetun valmisteveron palauttaminen rajoitu ainoastaan väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmään. Direktiivin 22 artiklan 2 kohdassa kuitenkin edellytetään, että tavarat kuljetetaan III osaston mukaisesti eli siis väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä. Mainittua kohtaa ei näin ollen voida soveltaa veron palauttamiseen muissa tilanteissa – kuten kuljetettaessa tavaroita, joista vero on jo maksettu.

32. Direktiivin 92/12 22 artiklan 3 kohta koskee valmisteveron palauttamista 7 artiklassa tarkoitetuissa tapauksissa. Direktiivin 7 artiklassa ei mainita väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmää (vaan siinä käsitellään jo verotettuja tavaroita), ja artiklan 5 ja 6 kohdassa säädetään yleisesti menettelystä, jonka mukaisesti palauttaminen on mahdollista vasta sen jälkeen, kun valmistevero on maksettu määräjäsenvaltiossa.[12] Jotta palauttaminen olisi mahdollista, tavarat on siis täytynyt kuljettaa valmisteverot maksettuina, eikä kyse ole mistään väliaikaisesta valmisteverottomuudesta, vaan verot on täytynyt maksaa ainakin lyhyeksi ajaksi molemmissa jäsenvaltioissa. Direktiivin 22 artiklan 4 kohta koskee valmisteveron palauttamista 10 artiklassa tarkoitetuissa tapauksissa, joissa vastaanottaja ei ole valtuutettu varastonpitäjä eikä myöskään rekisteröity tai rekisteröimätön elinkeinonharjoittaja. Kyseisiin tapauksiin ei siis voi pohjimmiltaan liittyä väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmää.

33. Direktiivin 22 artiklan 1 ja 5 kohta ovat sen sijaan yleisluonteisempia eivätkä koske tiukasti mitään 22 artiklan 2, 3 ja 4 kohdassa tarkoitetuista tilanteista.

34. Direktiivin 92/12 22 artikla voidaankin mielestäni eritellä seuraavasti:

— artiklan 1 kohta on koko artiklan johdanto, ja siinä viitataan yleisesti kaikkiin niihin tapauksiin, joissa tietyssä jäsenvaltiossa on luovutettu kulutukseen valmisteveron alaisia tavaroita ilman, että niitä on tarkoitettu siellä kulutettaviksi, ja joissa kyseisessä valtiossa maksettu vero on asianmukaista palauttaa[13]

12 — Ks. myös asia C-5/05, Joustra, tuomio 23.11.2006 (Kok., s. I-11075, ja erityisesti 52 kohta).

13 — Toisin sanoen kaikki tapaukset, joissa vero maksetaan myöhemmin siinä jäsenvaltiossa, johon tavarat on tarkoitettu, ja luovutetaan lopulta siellä kulutukseen – pois luettuina siis tapaukset, joissa yksityishenkilöt hankkivat ja kuljettavat tuotteita omiin tarpeisiinsa, jolloin verovaade tulee täytäntöönpanokelpoiseksi ainoastaan hankintajäsenvaltiossa.

— vaikka artiklan 2 kohdan sanamuodossa viitataan 1 kohtaan, se koskee tosiasiallisesti ainoastaan niitä 1 kohdan tapauksia, joissa valmisteveron alaisia tavaroita liikkuu väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä, koska 2 kohdassa vaaditaan, että tavarat on kuljetettava III osaston säännösten mukaisesti

— artiklan 3 kohta koskee erityisesti sellaisia 1 kohdan kattamia tapauksia, joita tarkoitetaan 7 artiklassa, eli tapauksia, joissa tavaroita ei liiku väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä, mutta 3 kohta ei koske 10 artiklassa tarkoitettuja tapauksia

— artiklan 4 kohta koskee erityisesti 10 artiklassa tarkoitettuja, 1 kohdan kattamia tapauksia, eli muiden henkilöiden kuin valtuutettujen varastonpitäjien tai rekisteröityjen taikka rekisteröimättömien elinkeinonharjoittajien ostamia valmisteveron alaisia tuotteita, jotka myyjä tai joku muu tämän puolesta lähettää tai kuljettaa suoraan tai muutoin kuin suoraan

— artiklan 5 kohta on jälleen yleinen säännös, joka koskee kaikkia koko artiklan soveltamisalaan kuuluvia tilanteita.

35. Koska ennakkoratkaisupyynnössä kuvatussa tilanteessa tavaroita ei ole kuljetettu väliaikaisesti valmisteverottomana, direktiivin 92/12 22 artiklan 2 kohdassa säädettyjä edellytyksiä ei pitäisi soveltaa pääasiassa vaadittuun palautukseen. Kansallisen tuomioistuimen on ratkaistava, sovelletaanko asiaan 22 artiklan 3 tai 4 kohtaa. Scandicin huomautustensa yhteydessä toimittamien asiakirjojen perusteella vaikuttaa siltä, että vastaanottaja Tšekissä oli elinkeinonharjoittaja ja että asia ei siis todennäköisesti kuulu 10 artiklan eikä näin ollen myöskään 22 artiklan 4 kohdan soveltamisalaan. Asiaan voidaan siis soveltaa vain 22 artiklan 3 kohtaa.

36. Direktiivin 92/12 22 artiklan 3 kohdassa vaaditaan palauttamaan lähtöjäsenvaltiossa maksettu valmistevero vain, jos vero on ensin maksettu määräjäsenvaltiossa 7 artiklan 5 kohdassa säädetyn menettelyn mukaisesti. Kyseisessä menettelyssä vaaditaan, että henkilön, jolta valmistevero on kannettava määräjäsenvaltiossa, on a) tehtävä ennen tavaroiden lähetystä ilmoitus määräjäsenvaltion veroviranomaisille ja annettava vakuus veron maksamisesta kyseisessä jäsenvaltiossa, b) maksettava määräjäsenvaltion vero kyseisen jäsenvaltion määräämien menettelyjen mukaisesti ja c) suostuttava valvontaan, jolla määräjäsenvaltion viranomaiset voivat varmistua siitä, että tavarat on tosiasiallisesti vastaanotettu ja niistä kannettava vero on maksettu. Menettelyssä ei vaadita, että veron lähtöjäsenvaltiossa maksanut henkilö pyytää kyseisen veron palautusta ennen tavaroiden lähetystä. Ensi näkemältä vaikuttaisi päinvastoin loogisemmalta, että elinkeinonharjoittaja jättäisi palautuspyyntönsä vasta sitten, kun hän kykenee antamaan lähtöjäsenvaltion viranomaisille varmuuden siitä, että asiaankuuluva vero on todella maksettu määräjäsenvaltiossa.

37. Voidaanko 22 artiklan 3 kohtaa kuitenkin tulkita siten, että jäsenvaltiot voivat vaatia elinkeinonharjoittajia tekemään palautuspyynnön ennen tavaroiden lähetystä? Viranomaiset voivat 3 kohdan perusteella toki evätä sellaiset palautuspyynnöt, jotka eivät vastaa ”niiden asettamia oikeellisuusvaatimuksia”. Direktiivin 22 artiklan 5 kohdassa säädetään lisäksi, että jäsenvaltioiden on ”määrättävä niistä valvontaa koskevista menettelyistä ja yksityiskohtaisista säännöistä, joita sovelletaan niiden omalla alueella tapahtuviin palautuksiin”.

38. Direktiivin 7 artiklassa tai 22 artiklan 3 kohdassa ei mielestäni ole mitään, joka erikseen estäisi jäsenvaltiota säätämästä kyseisten säännösten soveltamisalaan kuuluvissa tapauksissa menettelystä, jonka mukaisesti ensimmäinen palautuspyyntö on jätettävä ennen tavaroiden lähetystä. Pyynnön on tuossa vaiheessa kuitenkin ehdottomasti oltava alustava tai väliaikainen, koska tapauksissa, joihin sovelletaan 7 artiklaa ja 22 artiklan 3 kohtaa, palautus voidaan myöntää vasta kun on vahvistettu, että tavarat ovat saapuneet määräjäsenvaltioon ja että valmistevero on siellä maksettu. Pyynnöstä voi tulla lopullinen vasta, kun nuo täydentävät edellytykset on täytetty ja lähtöjäsenvaltion veroviranomainen ryhtyy sen osalta toimiin, mikä tapahtuu tietenkin vasta, kun kyseessä olevat tavarat on lähetetty.

39. Romanian nyt käsiteltävässä asiassa antamien huomautusten perusteella vaikuttaa siltä, että Romanian viranomaiset tulkitsevat kansallisen lainsäädäntönsä kaksivaiheiseksi menettelyksi. Scandic taas tuntuu tulkinneen sitä eri tavoin, kun otetaan huomioon, että täydellinen pyyntö voitiin jättää vasta toisessa vaiheessa ja että veroviranomainen ei olisi todennäköisesti kirjannut ennen tavaroiden lähetystä jätettyä vaillinaista pyyntöä. [14] Unionin tuomioistuin ei voi tietenkään sanoa, mikä tulkinta on oikea, mutta vaikuttaa siltä, että kumpikaan tulkinta ei ole direktiivin 92/12 7 ja 22 artiklan vastainen – edellyttäen tietenkin, että i) pyyntö käsitellään pätevänä heti sen jälkeen, kun se on täydellinen, ja ii) asiaa koskevat säännökset ovat riittävän selkeät, jotta voidaan varmistaa, että mitä tahansa menettelyä sitten sovelletaankin, se on oikeusvarmuuden vaatimusten mukainen.

40. Nyt käsiteltävässä asiassa ongelmana ei ole kuitenkaan pyynnön jättämismenettely sinänsä vaan sellaisen pyynnön epääminen, joka oli olennaisilta osin täydellinen muttei ollut muodollisesti asianomaisen menettelyn mukainen. Voidaanko epäämistä perustella sillä, että pyyntö ei täyttänyt kyseessä olevan jäsenvaltion asettamia oikeellisuusvaatimuksia?

41. Olen komission kanssa samaa mieltä siitä, että tällainen ratkaisu olisi nyt käsiteltävässä asiassa kohtuuton ja ristiriidassa direktiivin 92/12 säännösten muodostaman kokonaisuuden kanssa. Mitä tahansa oikeellisuusvaatimuksia tietty jäsenvaltio asettaakin, niissä on pyrittävä varmistamaan, että direktiivillä luotua järjestelmää noudatetaan erityisesti siltä osin kuin on kyse verotuksen neutraalisuuden turvaamisesta sekä petostentorjunnasta tai veronkierron estämisestä.

42. Romania toteaa huomautuksissaan, että asiaan vaikuttavat oikeellisuusvaatimukset sisältävät kaikki verolain 192 f §:n säännökset ja täytäntöönpanosääntöjen 18 d kohdan.

43. En voi kuitenkaan hyväksyä ajatusta siitä, että kaikki kyseiset säännökset ja säännöt (joissa direktiivin 22 artiklan 5 kohdan mukaisesti asetetaan palautuspyyntöä koskeva menettely) ovat 22 artiklan 3 kohdassa tarkoitettuja oikeellisuusvaatimuksia. On erotettava toisistaan hallinnollisista tarkoituksenmukaisuussyistä asetettujen menettelysääntöjen noudattamatta jättäminen – mikä voi epäilemättä johtaa oikeasuhteiseen seuraamukseen – ja oikeellisuusvaatimusten täyttämättä jättäminen, mikä voi johtaa palautuspyynnön epäämiseen. Pyynnön epääminen, mihin sisältyy poikkeus jäsenvaltion velvollisuudesta palauttaa vero 7 artiklan 6 kohdan ja 22 artiklan 3 kohdan nojalla, voi olla perusteltu vain, jos on olemassa todennäköinen riski siitä, että veroa ei kanneta moitteettomasti lopullisessa tapahtumassa. Tällaista riskiä ei ole, jos lähettäjä on täyttänyt kaikki 7 artiklan 5 kohdan ja 22 artiklan 3 kohdan vaatimukset. Vaatimus, johon sisältyy väliaikaisen palautuspyynnön jättäminen etukäteen, voi olla hallinnollisista syistä perusteltu, mutta kyseisen vaatimuksen täyttämättä jättäminen ei voi itsessään olla peruste palautuksen epäämiselle.

44. Totean lisäksi, että sekä menettelysäännöt että oikeellisuusvaatimukset on laadittava riittävän selkeiksi oikeusvarmuuden vaatimusten täyttämiseksi. Jos menettelysäännöt ovat vaikeaselkoiset tai monitulkintaiset, ei ole oikein, että oikeellisuusvaatimuksia olennaisilta osin noudattanutta elinkeinonharjoittajaa rankaistaan niiden noudattamatta jättämisestä. Tällainen menettelyvirhe ei sitä suuremmalla syyllä oikeuta palautuksen epäämiseen.

45. Edellä esitetyt näkökohdat riittävät mielestäni antamaan tyydyttävän vastauksen ennakkoratkaisukysymykseen. Kansallinen tuomioistuin on esittänyt kuitenkin kysymyksen myös vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteista, joita käsittelen seuraavaksi lyhyesti.

14 — Ks. edellä 18 kohta: Scandic väittää palautuspyyntöjä koskevasta mallihakemuksesta käyvän selvästi ilmi, että pyyntöjä ei voida jättää ennen kuin valmisteveron alaiset tuotteet on luovutettu liikkeeseen määräjäsenvaltiossa.

46. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan asiaankuuluvien EU:n sääntöjen puuttuessa kunkin jäsenvaltion asiana on säätää oikeussuojakeinoja koskevista yksityiskohtaisista menettelysäännöistä, joilla pyritään turvaamaan unionin oikeuteen perustuvat yksityisten oikeudet, edellyttäen kuitenkin, että nämä menettelysäännöt eivät saa olla epäedullisempia kuin ne, jotka koskevat samankaltaisia jäsenvaltion sisäisiä toimia (vastaavuusperiaate), eivätkä ne saa olla sellaisia, että unionin oikeudessa vahvistettujen oikeuksien käyttäminen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa (tehokkuusperiaate). [15]

47. Romanian huomautuksissa todetaan vastaavuusperiaatteesta, että verotusmenettelyä koskevan lain 135 §:ssä säädettyä yleistä viiden vuoden vanhentumisaikaa aletaan soveltaa kaikkien kansalliseen tai unionin oikeuteen perustuvien *lopullisten* vaatimusten (ja kaikkien liiteasiakirjojen) valmistumisesta lähtien mutta että alustavan vaatimuksen *vireillepanoon* voidaan soveltaa molemmissa kategorioissa muitakin, kutakin veroa koskevia prosessuaalisia määräaikoja. Scandic – joka ilmeisesti katsoo, ettei sen olisi annettu täydentää vaatimustaan myöhemmässä vaiheessa – huomauttaa, että liiketoimissa onnistuminen riippuu usein siitä, miten hyvin ne voidaan suorittaa ja miten nopeasti tavarat voidaan lähettää. Se, että valmisteveron palautuspyyntö joudutaan jättämään ennen tavaroiden lähetystä, voi Scandicin mielestä toimia esteenä. Scandic huomauttaa, että vastaavanlaista menettelyä ei ole esimerkiksi läheisimmin rinnastettavan veron eli arvonlisäveron palauttamisessa. Unionin tuomioistuimelle ei ole toimitettu asiasta tarkempaa tietoa. Kansallisen tuomioistuimen kuuluu siis ratkaista, ovatko säännöt, joita sovelletaan unionin oikeuteen perustuvaan oikeuteen vaatia valmisteveron palauttamista, tosiasiallisesti erityisesti määräaikojen osalta epäedullisempia kuin säännöt, joita sovelletaan yksin kansalliseen lainsäädäntöön perustuvien täysin kansallisten verojen palauttamisvaatimuksiin. Jos ne ovat, vastaavuusperiaatetta on loukattu.

48. Tehokkuusperiaatteesta olen sitä mieltä, että kansallisessa lainsäädännössä selkeästi säädetyn kaksivaiheisen menettelyn noudattaminen ei ole todennäköisesti itsessään liian vaikeaa edellyttäen, että i) alustava ”pro forma -pyyntö” voidaan tehdä ilman vaikeuksia mahdollisesti lyhyessäkin ajassa kulutukseen jo luovutettuja tavaroita koskevan tilauksen vastaanottamisen ja kyseisten tavaroiden toiseen jäsenvaltioon lähettämisen välillä ja että ii) pyynnön tueksi mahdollisesti esitettävät asiakirjat voidaan toimittaa myöhemmin. Mikäli edellä mainitut edellytykset täyttyvät, menettely ei ilmeisesti tee kyseisen oikeuden käyttämisestä käytännöllisesti mahdotonta tai liian vaikeaa, vaikka alustavaa pyyntöä koskevan määräajan noudattamatta jättäminen johtaisikin unionin oikeudessa vahvistetun valmisteverojen palauttamista koskevan oikeuden menetykseen. Palauttamista koskevan oikeuden käyttö olisi kuitenkin selvästi käytännössä mahdotonta tai liian vaikeaa, jos kyseessä oleva menettely johtaisi palautuksen järjestelmälliseen epäämiseen aina, kun pyyntöä ei jätetä ennen tavaroiden lähetystä ja kun pyyntöön ei liitetä asiakirjoja, joita ei voida saada kuin vasta tavaroiden saapumisen jälkeen, tai jos aika, jonka kuluessa tarvittavat muodollisuudet alustavan palautuspyynnön jättämiseksi on saatava päätökseen, olisi niin pitkä, että se estäisi tilattujen tavaroiden nopean lähetyksen. On siis jälleen todettava, että kansallisen lainsäädännön oikea tulkinta on kansallisen tuomioistuimen asia.

Ratkaisuehdotus

49. Kaiken edellä esitetyn perusteella katson, että unionin tuomioistuimen olisi vastattava Curtea de Apel Oradea – Secția a II-a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscalin esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

Tilanteissa, joissa

i) valmistevero on maksettu yhdessä jäsenvaltiossa

15 — Ks. viimeksi asia C-603/10, Pelati, tuomio 18.10.2012 (23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

ii) tavaroista, jotka lähetetään myöhemmin toiseen jäsenvaltioon, jossa ne on tarkoitettu kulutettaviksi

iii) väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän ulkopuolella, ja

iv) muissa tilanteissa kuin niissä, joita tarkoitetaan valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25.2.1992 annetun neuvoston direktiivin 92/12/ETY 10 artiklassa, jos

v) valmistevero on maksettu myös määräjäsenvaltiossa ja jos

vi) kyseisen direktiivin 7 artiklan 4 ja 5 kohdan vaatimukset on täytetty,

ei ole kyseisen direktiivin eikä etenkään sen 7 ja 22 artiklan mukaista, että lähtöjäsenvaltion veroviranomainen epää kyseisessä valtiossa maksetun valmisteveron palautuksen yksin sillä perusteella, että pyyntöä ei jätetty ennen tavaroiden lähetystä.