Oikeustapauskokoelma

Unionin tuomioistuimen tuomio (yhdeksäs jaosto)2 päivänä kesäkuuta 2016TYPEDENOTENONPREVUOikeudenkäyntikieli: puola.

EnnakkoratkaisupyyntöValmisteverotDirektiivi 2003/96/EYMoottori- ja lämmityspolttoaineisiin sovellettavat eriytetyt valmisteverokannatLämmityspolttoaineen verokannan soveltamisen edellytys Velvollisuus toimittaa kuukausittainen yhteenveto ilmoituksista, joiden mukaan ostetut tuotteet on tarkoitettu käytettäväksi lämmitystarkoituksiinMoottoripolttoaineille säädetyn valmisteverokannan soveltaminen, mikäli mainittua yhteenvetoa ei toimitetaSuhteellisuusperiaate

Asiassa C-418/14,jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Wrocławin alueellinen hallintotuomioistuin, Puola) on esittänyt 4.6.2014 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 5.9.2014, saadakseen ennakkoratkaisun asiassaROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciurko, Adam Pawłowski spółka jawna

vastaanDyrektor Izby Celnej we Wrocławiu,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (yhdeksäs jaosto),toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. Lycourgos sekä tuomarit E. Juhász ja C. Vajda (esittelevä tuomari),julkisasiamies: P. Mengozzi, kirjaaja: hallintovirkamies M. Aleksejev,ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 28.10.2015 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneetROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciurko, Adam Pawłowski spółka jawna, edustajinaan adwokat K. Kocowski ja adwokat S. Bogdański,Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu, edustajinaan W. Bronicki, E. Białas-Giejbatow ja D. Kowalik, avustajanaan radca prawny J. Kaute,Puolan hallitus, asiamiehinään B. Majczyna ja K. Maćkowska,Euroopan komissio, asiamiehinään M. Owsiany-Hornung ja F. Tomat,päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavantuomion1Ennakkoratkaisupyyntö koskee energiatuotteiden ja sähkön verotusta koskevan yhteisön kehyksen uudistamisesta 27.10.2003 annetun neuvoston direktiivin 2003/96/EY (EUVL 2003, L 283, s. 51), sellaisena kuin se on muutettuna 29.4.2004 annetulla neuvoston direktiivillä 2004/75/EY (EUVL 2004, L 195, s. 31; jäljempänä direktiivi 2003/96) 2 artiklan 3 kohdan, 5 artiklan ja 21 artiklan 4 kohdan sekä suhteellisuusperiaatteen tulkintaa.2Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciurko, Adam Pawłowski spółka jawna -niminen yhtiö (jäljempänä ROZ-ŚWIT) ja Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu (Wrocławin tullikamarin johtaja) ja jossa on kyseessä se, että viimeksi mainittu on kieltäytynyt soveltamasta ROZ-ŚWIT:n osalta lämmityspolttoaineisiin sovellettavaa valmisteverokantaa, koska se ei ollut toimittanut määräajassa kuukausittaista yhteenvetoa ilmoituksista, joiden mukaan ostetut tuotteet on tarkoitettu käytettäväksi lämmitystarkoituksiin (jäljempänä yhteenveto ostajien ilmoituksista).Asiaa koskevat oikeussäännötUnionin oikeus3Direktiivin 2003/96 johdanto-osan 3, 4, 9, 17 ja 18 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”(3)Sisämarkkinoiden moitteeton toiminta ja yhteisön muiden politiikkojen tavoitteiden toteutuminen edellyttävät, että useimpien energiatuotteiden osalta, sähkö, maakaasu ja hiili mukaan luettuina, vahvistetaan verotuksen vähimmäistasot yhteisön tasolla.

(4)Merkittävät erot jäsenvaltioiden energiaverotuksen osalta soveltamien kansallisten verotasojen välillä voivat osoittautua haitallisiksi sisämarkkinoiden moitteettomalle toiminnalle.– –

(9)Jäsenvaltioille on jätettävä tarvittava joustovara niiden kansallisiin olosuhteisiin mukautetun politiikan määrittelemistä ja täytäntöönpanoa varten.– –

(17)Energiatuotteiden ja sähkön käytön mukaisesti eriytetyt yhteisön vähimmäisverotasot on vahvistettava.

(18)Tiettyihin teollisuus- ja ammattitarkoituksiin moottoripolttoaineina käytettäviä energiatuotteita ja lämmityspolttoaineina käytettäviä energiatuotteita verotetaan tavallisesti vähemmän kuin liikennepolttoaineina käytettäviä energiatuotteita.”4Mainitun direktiivin 2 artiklan 3 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään seuraavaa:”[Moottoripolttoaineina tai lämmityspolttoaineina k]äytettäväksi 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.”5Mainitun direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:”Verotasot, joita jäsenvaltioiden on sovellettava 2 artiklassa tarkoitettuihin energiatuotteisiin ja sähköön, eivät saa olla tässä direktiivissä säädettyjä vähimmäisverotasoja alempia.”6Mainitun direktiivin 5 artiklassa säädetään seuraavaa:”Jäsenvaltiot voivat soveltaa eriytettyjä verokantoja verovalvonnan alaisina seuraavissa tapauksissa, jos ne noudattavat tässä direktiivissä säädettyjä vähimmäisverotasoja ja ovat yhteisön oikeuden mukaisia:kun eriytetyt verokannat liittyvät suoraan tuotteen laatuun,kun eriytetyt verokannat riippuvat sähkön ja lämmitystarkoituksiin käytettävien energiatuotteiden määrällisistä kulutustasoista,seuraavia käyttötarkoituksia varten: paikallinen julkinen henkilöliikenne (taksit mukaan lukien), jätteiden keruu, asevoimat ja julkinen hallinto, vammaiset ja sairasautot,9 ja 10 artiklassa tarkoitettujen energiatuotteiden ja sähkön yrityskäytön ja muun kuin yrityskäytön välillä.”7Direktiivin 2003/96 7–9 artiklassa säädetään, että moottoripolttoaineisiin, moottoripolttoaineena erityisiin teollisuus- ja ammattitarkoituksiin käytettäviin tuotteisiin ja lämmityspolttoaineisiin sovellettavat vähimmäisverotasot vahvistetaan tämän direktiivin liitteessä I olevien taulukkojen A–C mukaisesti. 8Mainitun direktiivin 14–19 artikla koskevat täydellisiä tai osittaisia verotusta koskevia vapautuksia tai alennuksia, joita jäsenvaltiot tai osa niistä voivat soveltaa tai niiden pitää soveltaa näissä säännöksissä säädetyin edellytyksin.9Saman direktiivin 21 artiklan 4 kohdassa säädetään seuraavaa:”Jäsenvaltiot voivat myös säätää, että energiatuotteista ja sähköstä on kannettava veroa, jos todetaan, että niiden käyttö ei täytä tai on lakannut täyttämästä jotakin kansallisissa säännöksissä alennetun veron määrän tai verovapautuksen soveltamiseksi vahvistetuista loppukäyttöön liittyvistä edellytyksistä”.Puolan oikeus106.12.2008 annetun Ustawa o podatku akcyzowymin (valmisteveroista annettu laki), sellaisena kuin se on muutettuna (Dz. U. 2009, nro 3, järjestysnumero 11; jäljempänä valmisteverolaki), 89 §:n 1, 4, 5 ja 14–16 momentissa säädetään seuraavaa:”1.Energiatuotteiden valmisteveron määrät ovat seuraavat:– –10)CN-koodeihin 2710 19 51–2710 19 69 kuuluvat polttoöljyt:a)joiden tilavuudesta tislautuu 350 °C:n lämpötilassa vähintään 30 % tai joiden tiheys 15 °C:n lämpötilassa on alle 890 kilogrammaa/kuutiometri ja jotka on värjätty punaiseksi ja merkitty erityissäännösten mukaisesti 0 Puolan złotya (PLN) / 0 litraab)sellaiset muut polttoöljyt, joiden osalta ei tarvitse noudattaa erityissäännöksissä vahvistettuja värjäystä ja merkitsemistä koskevia velvoitteita – [64,00] PLN / 0 kilogrammaa.– –4.Kun1)1 momentin – – 10 – – kohdassa tarkoitettuja tuotteita käytetään polttomoottorien käyttöön noudattamatta erityissäännöksissä vahvistettuja pakkausmerkintöjä ja värjäystä koskevia edellytyksiä ja ne on varastoitu säiliöön, joka on liitetty huoltoaseman polttoainemittariin tai myydään tällaisesta säiliöstä, veron määrä on 0 PLN / 0 litraa, ja jos niiden tiheys 15 °C:n lämpötilassa on enintään 890 kilogrammaa/kuutiometri, veron määrä on 0 PLN / 0 kilogrammaa.– –5.Sellaisten valmisteveron alaisten tuotteiden myyjä, joista on säädetty 1 momentin – – 10 – – kohdassa ja joita ei niiden käyttötarkoituksen johdosta koske vapautus valmisteverosta, on velvollinen silloin, kun kyse on myynnistä1)oikeushenkilöille, oikeushenkilöllisyyttä vailla oleville yksiköille ja taloudellista toimintaa harjoittaville luonnollisille henkilöille – hankkimaan ostajalta ilmoituksen siitä, että ostetut tuotteet on tarkoitettu lämmitykseen tai että ne myydään käytettäväksi lämmityksessä, mikä oikeuttaa soveltamaan 1 momentin – – 10 – – kohdassa säädettyjä

valmisteverokantoja;2)luonnollisille henkilöille, jotka eivät harjoita liiketoimintaa – hankkimaan ostajalta ilmoituksen siitä, että ostetut tuotteet on tarkoitettu lämmitykseen, mikä oikeuttaa soveltamaan 1 momentin – – 10 – – kohdassa säädettyjä valmisteverokantoja; tämä ilmoitus on liitettävä myyntitositteen kopioon tai muun ostajalle annetun myyntiasiakirjan kopioon, ja jos tämä ei ole mahdollista, myyjä on velvollinen merkitsemään ilmoitukseen kyseisen myynnin vahvistavan asiakirjan numeron ja antamispäivämäärän.– –14.Edellä 1 momentin – – 10 – – kohdassa mainittujen valmisteveron alaisten tuotteiden myyjä laatii ja toimittaa toimivaltaiselle tullitoimipaikalle myyntikuukautta seuraavan kuukauden 25 päivään mennessä kuukausittaisen yhteenvedon 5 momentissa tarkoitetuista ilmoituksista; alkuperäiset ilmoitukset myyjän on säilytettävä 5 vuotta sen kalenterivuoden lopusta, jolloin ne on laadittu, ja niiden on oltava saatavilla tarkastettavaksi.15. Kuukausittaisessa yhteenvedossa ilmoituksista on oltava seuraavat tiedot:1)edellä 14 momentissa tarkoitetun myyjän osalta:a)yhteenvedon toimittavan yksikön nimi ja sen toimipaikan tai kotipaikan osoiteb)ilmoituksessa tarkoitettujen tuotteiden määrä ja laatu sekä käyttötarkoitusc)ilmoituksen päivämääräd)yhteenvedon laatimispäivämäärä ja -paikka sekä yhteenvedon laatineen henkilön luettavissa oleva allekirjoituse)maininta niiden lämmityslaitteistojen lukumäärästä, jotka ostajilla on ilmoitustensa mukaan.f)ilmoituksissa mainittujen lämmityslaitteistojen sijaintipaikka (osoite)– –16.Jos 5–15 momentissa säädetyt edellytykset eivät täyty, sovelletaan 4 momentin 1 kohdassa säädettyä valmisteverokantaa.”Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset11Naczelnik Urzędu Celnego we Wrocławiu (Wrocławin tullitoimipaikan johtaja, Puola) teki 23.2.2011 valmisteveroja koskevan jälkiverotuspäätöksen, joka koski ROZ-ŚWIT:lle aiheutunutta verovelkaa.12Mainitusta päätöksestä käy ilmi, että veroviranomaisten aloittamassa menettelyssä oli todettu, että ROZ-ŚWIT oli toteuttanut 1.3.–31.12.2009 kevyestä polttoöljystä koostuvan lämmityspolttoaineen myyntitoimia. Lisäksi todettiin, että nämä myynnit oli varmennettu ja oli kiistatonta, että ostajat olivat vahvistaneet ostaneensa ja käyttäneensä kyseisen lämmityspolttoaineen lämmitystarkoituksiin. ROZ-ŚWIT ei ollut kuitenkaan toimittanut määräajassa valmisteverolain 89 §:n 14 momentissa säädettyä yhteenvetoa ostajien ilmoituksista. Tästä syystä mainitun lain 89 §:n 16 momentin nojalla sovellettiin saman 89 §:n 4 momentin 1 kohdassa moottoripolttoaineille vahvistettua verokantaa.13ROZ-ŚWIT valitti mainitusta päätöksestä hallinnonsisäisesti Wrocławin tullitoimipaikan johtajalle ja totesi, että se, että yhteenveto ostajien ilmoituksista oli jätetty toimittamatta, oli pelkkä muodollinen virhe, koska oli kiistatonta, että kyseinen lämmityspolttoaine oli tosiasiallisesti tarkoitettu käytettäväksi lämmitystarkoituksiin. 14Kyseisen hallinnonsisäisen valituksen tultua hylätyksi ROZ-ŚWIT nosti kanteen Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiussa (Wrocławin voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola).15Mainittu ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, onko silloin, kun jäsenvaltio on käyttänyt direktiivissä 2003/96 säädettyä oikeutta eriyttää mainitun direktiivin soveltamisalaan kuuluvien tuotteiden valmisteverokannat niiden käyttötarkoituksen mukaan, valmisteverolain 89 §:n 16 momenttiin sisältyvä säännös tämän direktiivin vastainen, koska jos yhteenveto ostajien ilmoituksista on jätetty toimittamatta, tämä johtaa siihen, että lämmityspolttoaineena käytettävään tuotteeseen sovelletaan moottoripolttoaineille vahvistettua valmisteverokantaa.16Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ilmaisee lisäksi epäilyksensä siitä, onko velvollisuus laatia ja toimittaa tällainen yhteenveto oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään eli veronkierron ja veropetosten välttämiseen nähden. Se katsoo, että mainittu velvollisuus on luonteeltaan muodollinen ja toissijainen, koska se mahdollistaa ainoastaan kyseisten tuotteiden käyttötarkoituksen alustavan arvioinnin. Mainittu tuomioistuin viittaa tässä yhteydessä unionin tuomioistuimen arvonlisäveroa koskevaan oikeuskäytäntöön, jonka mukaan yhtäältä ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus on myönnettävä, jos aineelliset vaatimukset täyttyvät, vaikka verovelvolliset olisivat laiminlyöneet tietyt muotovaatimukset (ks. tuomio 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, 61 ja 62 kohta), ja toisaalta kansallisella lainsäädännöllä, jossa viennin verovapautuksen edellytykseksi asetetaan se, että tavara poistuu unionin alueelta tietyssä määräajassa, mutta ei sallita tämän määräajan noudattamatta jättämisen vuoksi jo maksetun arvonlisäveron palautusta, vaikka verovelvollinen on esittänyt todisteet siitä, että tavara on poistunut unionin tullialueelta, ylitetään se, mikä on tarpeen veronkierron ja veropetosten torjumista koskevan päämäärän saavuttamiseksi (ks. tuomio 19.12.2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, 39 kohta).17Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii myös selvittämään, onko valmisteverolain 89 §:n 16 momentissa säädetty seuraamus eli se, että tapauksessa, jossa velvollisuutta toimittaa yhteenveto ostajien ilmoituksista ei ole noudatettu määräajassa, sovelletaan

moottoripolttoaineille varattua valmisteverokantaa, yhteensopiva suhteellisuusperiaatteen kanssa. Se toteaa erityisesti rikkomisen vakavuuden osalta, että mainitun seuraamuksen tarkoituksena ei ole veropetosten torjuminen vaan se koskee ainoastaan mainitun velvollisuuden noudattamatta jättämistä ja että seuraamus on määrältään huomattava.18Näissä olosuhteissa Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Wrocławin voivodikunnan hallintotuomioistuin) on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:”1)Onko direktiivin 2003/96 5 artiklaa, luettuna yhdessä 2 artiklan 3 kohdan ja 21 artiklan 4 kohdan kanssa, tulkittava siten, että se on esteenä valmisteverolain 89 §:n 16 momentissa säädetylle kansalliselle säännökselle, jonka mukaan lämmityspolttoaineeseen on sovellettava moottoripolttoaineelle vahvistettua verokantaa, jos verovelvollinen ei täytä valmisteverolain 89 §:n 14 ja 15 momentissa säädettyä muodollista edellytystä?2)Onko suhteellisuusperiaate esteenä valmisteverolain 89 §:n 14–15 momentissa säädetylle muodolliselle edellytykselle, jonka mukaan lämmityspolttoaineille säädetyn alennetun valmisteverokannan soveltaminen edellyttää yhteenvedon laatimista ostajien ilmoituksista ja sen toimittamista lakisääteisessä määräajassa riippumatta siitä, täyttyykö aineellinen edellytys eli lämmityspolttoaineen myynti?3)Onko sellainen valmisteverolain 89 §:n 16 momentissa säädetty seuraus suhteellisuusperiaatteen mukainen, jonka mukaan käsiteltävän asian kaltaisissa olosuhteissa myyjältä kannetaan lämmityspolttoaineesta valmistevero, joka on laskettu moottoripolttoaineelle (valmisteverolain 89 §:n 4 momentin 1 kohta) säädetyn verokannan mukaan, koska valmisteverolain 89 §:n 14 ja 15 momentissa säädettyä muodollista edellytystä ei täytetä?”Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu19Kansallinen tuomioistuin pyrkii kysymyksillään, joita on tarkasteltava yhdessä, pääasiallisesti selvittämään, onko direktiiviä 2003/96 ja suhteellisuusperiaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle säännökselle, jonka mukaan yhtäältä lämmityspolttoaineen myyjillä on velvollisuus toimittaa määräajassa kuukausittainen yhteenveto ostajien ilmoituksista, joiden mukaan ostetut tuotteet on tarkoitettu käytettäväksi lämmitystarkoituksiin, ja toisaalta, mikäli tällaista yhteenvetoa ei toimiteta määräajassa, myytyyn lämmityspolttoaineeseen sovelletaan moottoripolttoaineille säädettyä valmisteverokantaa, vaikka on todettu, että asiassa on kiistatonta, että kyseinen tuote on käytetty lämmitystarkoituksiin.20Aluksi on muistutettava, että yleiset oikeusperiaatteet – kuten luottamuksensuojan periaate – ovat osa unionin oikeusjärjestystä. Tästä syystä unionin toimielinten tulee noudattaa niitä, ja tämä koskee myös jäsenvaltioita, kun ne käyttävät unionin direktiiveissä niille annettua toimivaltaa (ks. vastaavasti mm. tuomio 21.2.2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, 18 kohta ja tuomio 10.9.2009, Plantanol, C-201/08, EU:C:2009:539, 43 kohta).21Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa kansallisessa lainsäädännössä, jolla saatetaan erityisesti direktiivin 2003/96 säännökset osaksi kyseisen jäsenvaltion sisäistä oikeusjärjestystä, on noudatettava suhteellisuusperiaatetta.Velvollisuus toimittaa yhteenveto ostajien ilmoituksista22Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että ostajien ilmoituksista tehtävä yhteenveto, jonka laatimisesta ja toimittamisesta tullitoimipaikalle säädetään valmisteverolain 89 §:n 14 ja 15 momentissa, on valvonnan väline, jolla pyritään veronkierron ja veropetosten välttämiseen. 23Koska direktiivissä 2003/96 ei täsmennetä mitään erityistä menettelyä lämmityspolttoaineen käytön valvomiseksi eikä toimenpiteitä lämmityspolttoaineen myyntiin liittyvien veropetosten torjumiseksi, jäsenvaltioiden tehtävänä on säätää tällaisia menettelyjä ja toimenpiteitä kansallisessa oikeudessa unionin oikeutta noudattaen. Mainitun direktiivin johdanto-osan yhdeksännestä perustelukappaleesta käy tässä yhteydessä ilmi, että jäsenvaltioilla on harkintavaltaa niiden kansallisiin olosuhteisiin mukautetun politiikan määrittelemistä ja täytäntöönpanoa varten.24Sen kysymyksen osalta, onko velvollisuus toimittaa yhteenveto ostajien ilmoituksista oikeasuhteinen, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa Trybunał Konstytucyjnyn (perustuslakituomioistuin) sekä tiettyjen Puolan hallintotuomioistuinten ratkaisuihin, joiden mukaan veroviranomaiset saavat tällaisista yhteenvedoista tietoa lämmityspolttoaineen myynnistä edullisemmin ehdoin sekä siitä, missä ja miten kyseistä polttoainetta on tarkoitus käyttää. Lisäksi tällainen yhteenveto mahdollistaa sen sisältämien tietojen alustavan arvioinnin ja siten veropetosten yksilöinnin ja paljastamisen.25Kun otetaan huomioon jäsenvaltioiden harkintavalta niiden määrittäessä menettelyjä ja toimenpiteitä lämmityspolttoaineen myyntiin liittyvien veropetosten ja veronkierron torjumiseksi ja koska velvollisuus toimittaa toimivaltaisille viranomaisille yhteenveto ostajien ilmoituksista ei ole luonteeltaan ilmeisen suhteeton, on katsottava, että kyseinen velvollisuus on tällaisen tavoitteen saavuttamiseen soveltuva toimenpide eikä sillä ylitetä sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi.26Näin ollen direktiiviä

2003/96 ja suhteellisuusperiaatetta on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä kansalliselle säännökselle, jonka mukaan lämmityspolttoaineen myyjillä on velvollisuus toimittaa määräajassa kuukausittainen yhteenveto ostajien ilmoituksista, joiden mukaan ostetut tuotteet on tarkoitettu käytettäväksi lämmitystarkoituksiin.Moottoripolttoaineille säädetyn valmisteverokannan soveltaminen, mikäli velvollisuutta toimittaa yhteenveto ostajien ilmoituksista ei noudateta27Valmisteverolain 89 §:n 16 momentissa säädetään, että jos velvollisuutta laatia ja toimittaa määräajassa yhteenveto ostajien ilmoituksista ei noudateta, myytyyn lämmityspolttoaineeseen sovelletaan moottoripolttoaineille säädettyä valmisteverokantaa, siitä riippumatta, mihin tarkoitukseen tuotetta on tosiasiallisesti käytetty. 28Ensinnäkin on todettava heti aluksi tällaisen seurauksen yhteensopivuudesta direktiivin 2003/96 kanssa, että mainitun direktiivin ne säännökset, joihin kansallinen tuomioistuin viittaa ensimmäisessä kysymyksessään, eivät ole välittömästi merkityksellisiä pääasian kannalta. Ensinnäkin direktiivin 2 artiklan 3 kohdan ensimmäinen alakohta koskee ”muita energiatuotteita kuin niitä, joiden osalta verotaso määritellään tässä direktiivissä”, kun taas ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että pääasiassa kyseessä olevan tuotteen verotaso sitä vastoin määritellään direktiivissä 2003/96.29Tämän jälkeen on todettava, että mainitun direktiivin 5 artiklassa säädetään eriytetyistä verokannoista tietyissä tässä artiklassa tyhjentävästi luetelluissa tapauksissa, eli kun eriytetyt verokannat liittyvät suoraan tuotteen laatuun, kun ne riippuvat kulutetuista määristä, kun tuotteita käytetään tietyillä julkisilla sektoreilla tai kun verokannat on eriytetty yrityskäytön ja muun kuin yrityskäytön välillä. Mainittu artikla ei siten koske erottelua sen mukaan, käytetäänkö moottori- vai lämmityspolttoainetta.30Lopuksi on huomattava, että direktiivin 2003/96 21 artiklan 4 kohta koskee saman direktiivin 14–19 artiklassa tarkoitettujen alennettujen verokantojen tai verovapauksien soveltamiseen liittyviä edellytyksiä. 31Unionin tuomioistuimella on sitä vastoin ollut jo tilaisuus todeta, että direktiivin 2003/96 yleinen rakenne perustuu selvään erotteluun moottoripolttoaineiden ja lämmityspolttoaineiden välillä erityisesti käyttötarkoituksen perusteella. Mainitun direktiivin johdanto-osan 17 ja 18 perustelukappaleessa tehtyä erottelua moottoripolttoaineiden ja lämmityspolttoaineiden välillä sovelletaan erityisesti direktiivin 7–9 artiklassa, jotka koskevat yhtäältä lämmityspolttoaineisiin ja toisaalta moottoripolttoaineisiin sekä erityisiin teollisuus- ja ammattitarkoituksiin moottoripolttoaineina käytettäviin tuotteisiin sovellettavien vähimmäisverotasojen vahvistamista koskevia menettelyjä (ks. vastaavasti tuomio 3.4.2014, Kronos Titan ja Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service, C-43/13 ja C-44/13, EU:C:2014:216, 28 kohta).32Lisäksi direktiivin johdanto-osan kolmannessa ja neljännessä perustelukappaleessa todetaan, että sisämarkkinoiden moitteeton toiminta edellyttää, että useimpien energiatuotteiden osalta vahvistetaan verotuksen vähimmäistasot unionin tasolla, ja että merkittävät erot jäsenvaltioiden energiaverotuksen osalta soveltamien kansallisten verotasojen välillä voivat osoittautua haitallisiksi sisämarkkinoiden moitteettomalle toiminnalle. Näin ollen on katsottava, että vähimmäisverotasojen määrittäminen tuotteille sen mukaan, käytetäänkö niitä moottori- vai lämmityspolttoaineena, edesauttaa sisämarkkinoiden moitteetonta toimintaa, koska sen avulla on mahdollista sulkea pois mahdolliset kilpailun vääristymiset samoihin tarkoituksiin käytettyjen tuotteiden välillä.33Tästä seuraa, että direktiivin 2003/96 yleinen rakenne ja tarkoitus perustuvat periaatteeseen, jonka mukaan energiatuotteita verotetaan niiden tosiasiallisen käytön perusteella.34Näin ollen valmisteverolain 89 §:n 16 momentin kaltainen kansallisen oikeuden säännös, jonka mukaan silloin, jos yhteenvetoa ostajien ilmoituksista ei toimiteta määräajassa, lämmityspolttoaineisiin sovelletaan automaattisesti moottoripolttoaineille säädettyä valmisteverokantaa, vaikka – kuten pääasian oikeudenkäynnissä on todettu – niitä käytetään lämmityspolttoaineina, on vastoin direktiivin 2003/96 yleistä rakennetta ja tarkoitusta.35Toiseksi tällaisella moottoripolttoaineille säädetyn valmisteverokannan automaattisella soveltamisella siinä tapauksessa, että velvollisuutta toimittaa mainittu yhteenveto ei noudateta, loukataan suhteellisuusperiaatetta.36Ennakkoratkaisupyynnöstä käy näet ilmi, että pääasiassa on todettu, että ROZ-ŚWIT:n toteuttamat lämmityspolttoaineen myynnit oli varmennettu ja oli kiistatonta, että ostajat olivat vahvistaneet ostaneensa ja käyttäneensä kyseisen lämmityspolttoaineen lämmitystarkoituksiin. Mikään asiakirja-aineistossa ei myöskään viittaa siihen, että nämä myynnit olisi toteutettu tarkoituksena hyötyä vilpillisesti lämmityskäyttöön tarkoitetuille lämmityspolttoaineille myönnetystä edullisemmasta valmisteverokannasta.37Tästä huolimatta toimivaltaiset viranomaiset sovelsivat myytyihin lämmityspolttoaineisiin kuitenkin valmisteverolain 89 §:n 16 momentin nojalla moottoripolttoaineille säädettyä valmisteverokantaa.38Ennakkoratkaisupyynnöstä käy tässä yhteydessä

ilmi, että Puolassa moottoripolttoaineisiin sovellettava valmistevero voi olla yli kahdeksan kertaa suurempi kuin lämmityspolttoaineista kannettava vero.39Näissä olosuhteissa sillä, että pääasiassa kyseessä oleviin lämmityspolttoaineisiin sovelletaan moottoripolttoaineille säädettyä valmisteverokantaa siksi, että kansallisessa oikeudessa säädettyä velvollisuutta toimittaa yhteenveto ostajien ilmoituksista määräajassa ei ole noudatettu, kun on todettu, että oli kiistatonta, että nämä tuotteet oli tarkoitettu käytettäväksi lämmitystarkoituksiin, ylitetään se, mikä on tarpeen veronkierron ja veropetosten torjumiseksi (ks. analogisesti tuomio 27.9.2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, 29 kohta).40Tässä asiayhteydessä on täsmennettävä, että mikään ei estä jäsenvaltiota säätämästä, että myydyn lämmityspolttoaineen ostajien ilmoituksista laaditun yhteenvedon toimittamista toimivaltaisille viranomaisille koskevan velvollisuuden kaltaisen velvollisuuden noudattamatta jättämisestä seuraa sakko. Jäsenvaltiolla tällaisen seuraamuksen määräämiseksi olevaa toimivaltaa on käytettävä unionin oikeuden ja sen yleisten oikeusperiaatteiden ja näin ollen suhteellisuusperiaatteen mukaisesti. Sen arvioimiseksi, onko kyseessä oleva seuraamus suhteellisuusperiaatteen mukainen, kansallisten tuomioistuinten on otettava huomioon erityisesti rikkomuksen, josta kyseisellä seuraamuksella on tarkoitus rangaista, luonne ja vakavuus sekä seuraamuksen määrän määrittämistä koskevat yksityiskohtaiset säännöt (ks. analogisesti tuomio 19.7.2012, Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, 44–47 kohta).41Näin ollen direktiiviä 2003/96 ja suhteellisuusperiaatetta on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle säännökselle, jossa säädetään, että jos kuukausittaista yhteenvetoa ostajien ilmoituksista ei toimiteta määräajassa, myytyyn lämmityspolttoaineeseen sovelletaan moottoripolttoaineille säädettyä valmisteverokantaa, vaikka on todettu, että asiassa on kiistatonta, että kyseinen tuote on tarkoitettu käytettäväksi lämmitystarkoituksiin.42Edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisukysymyksiin on vastattava, että direktiiviä 2003/96 ja suhteellisuusperiaatetta on tulkittava siten, ettäne eivät ole esteenä kansalliselle säännökselle, jonka mukaan lämmityspolttoaineen myyjillä on velvollisuus toimittaa määräajassa kuukausittainen yhteenveto ostajien ilmoituksista, joiden mukaan ostetut tuotteet on tarkoitettu käytettäväksi lämmitystarkoituksiin, jane ovat esteenä kansalliselle säännökselle, jossa säädetään, että jos tällaista yhteenvetoa ostajien ilmoituksista ei toimiteta määräajassa, myytyyn lämmityspolttoaineeseen sovelletaan moottoripolttoaineille säädettyä valmisteverokantaa, vaikka on todettu, että on kiistatonta, että kyseinen tuote on tarkoitettu käytettäväksi lämmitystarkoituksiin.Oikeudenkäyntikulut43Pääasian 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:Energiatuotteiden ja sähkön verotusta koskevan yhteisön kehyksen uudistamisesta 27.10.2003 annettua neuvoston direktiiviä 2003/96/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 29.4.2004 annetulla neuvoston direktiivillä 2004/75/EY, ja suhteellisuusperiaatetta on tulkittava siten, ettäne eivät ole esteenä kansalliselle säännökselle, jonka mukaan lämmityspolttoaineen myyjillä on velvollisuus toimittaa määräajassa kuukausittainen yhteenveto ostajien ilmoituksista, joiden mukaan ostetut tuotteet on tarkoitettu käytettäväksi lämmitystarkoituksiin, jane ovat esteenä kansalliselle säännökselle, jossa säädetään, että jos tällaista yhteenvetoa ostajien ilmoituksista ei toimiteta määräajassa, myytyyn lämmityspolttoaineeseen sovelletaan moottoripolttoaineille säädettyä valmisteverokantaa, vaikka on todettu, että on kiistatonta, että kyseinen tuote on tarkoitettu käytettäväksi lämmitystarkoituksiin.

Allekirjoitukset