YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

9 päivänä syyskuuta 2004 *

Asiassa C-292/02,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä,

jonka Finanzgericht Düsseldorf (Saksa) on esittänyt 6.8.2002 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 13.8.2002, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Meiland Azewijn BV

vastaan

Hauptzollamt Duisburg

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: P. Jann, ensimmäisen jaoston puheenjohtaja, sekä tuomarit S. von Bahr (esittelevä tuomari) ja R. Silva de Lapuerta,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

julkisasiamies: F. G. Jacobs,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Múgica Arzamendi,

ottaen huomioon kirjallisessa menettelyssä ja 20.11.2003 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Meiland Azewijn BV, edustajinaan Rechtsanwalt A. M. Crämer ja advocaat F. Kuiper,

— Hauptzollamt Duisburg, asiamiehenään R. Frind,

— Alankomaiden hallitus, asiamiehenään H. G. Sevenster,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään K. Gross,

kuultuaan julkisasiamiehen 15.1.2004 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee kivennäisöljyjen valmisteverojen rakenteiden yhdenmukaistamisesta 19 päivänä lokakuuta 1992 annetun neuvoston direktiivin 92/81/ETY (EYVL L 316, s. 12), sellaisena kuin se on muutettuna 22.12.1994 annetulla neuvoston direktiivillä 94/74/EY (EYVL L 365, s. 46; jäljempänä direktiivi 92/81), 8 a artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty oikeudenkäynnissä, jossa vastakkain ovat Meiland Azewijn BV ja Hauptzollamt Duisburg ja joka koskee valmisteveron maksamista Alankomaissa täytetyssä ja sitten Saksassa käytetyssä maatalouskoneen polttoainesäiliössä olevasta kivennäisöljystä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

Direktiivi 92/12

3 Valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25 päivänä helmikuuta

1992 annetussa neuvoston direktiivissä 92/12/ETY (EYVL L 76, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 14.12.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/108/ETY (EYVL L 390, s. 124; jäljempänä direktiivi 92/12), säädetään muun muassa valmisteveron maksuunpanon yleisistä edellytyksistä.

4 Direktiivin 92/12 7 artiklan 1 ja 2 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, aiotaan luovuttaa 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."

Direktiivi 92/81

5 Direktiivissä 92/81 säädetään kivennäisöljyjen valmisteveroa koskevista erityisistä säännöistä.

6 Kyseisen direktiivin 8 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista, jäsenvaltiot voivat myöntää kivennäisöljyille tai muille samoihin käyttötarkoituksiin tarkoitetuille verovalvonnan alaisille tuotteille täydellisen tai osittaisen vapautuksen tai alennuksen valmisteveroista:

— —

f) yksinomaan maataloudessa tai puutarhataloudessa sekä metsänhoidossa ja sisävesikalastuksessa

— —

sanotun kuitenkaan rajoittamatta muiden yhteisön säännösten soveltamista."

7 Direktiivin 92/81 8 artiklan 8 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot voivat toteuttaa tässä artiklassa tarkoitetut valmisteveron määrää koskevat vapautukset tai alennukset palauttamalla maksetun valmisteveron."

8 Direktiivin 92/81 8 a artiklassa, joka lisättiin direktiivin 94/74 2 artiklalla, säädetään seuraavaa:

"1. Hyötyajoneuvojen tavanomaisten polttoainesäiliöiden sisältämät ja näiden ajoneuvojen polttoaineena käytettävät kivennäisöljyt, jotka on luovutettu kulutukseen yhdessä jäsenvaltiossa, sekä erityiskäyttöön tarkoitettujen konttien sisältämät ja

näiden konttien toimintaan kuljetuksen aikana tarkoitetut kivennäisöljyt eivät ole valmisteveron alaisia toisessa jäsenvaltiossa.

2. Tässä artiklassa tarkoitetaan

'tavanomaisilla polttoainesäiliöillä':

— säiliöitä, jotka valmistaja on kiinnittänyt pysyvästi kaikkiin kyseisen kulkuneuvon tyyppisiin kulkuneuvoihin ja joiden pysyvä sijoittaminen mahdollistaa polttoaineen välittömän käytön sekä ajoneuvojen liikuttamiseen että tarvittaessa jäähdytysjärjestelmän ja muiden järjestelmien käyttämiseen kuljetuksen aikana.

Tavanomaisina polttoainesäiliöinä pidetään myös kulkuneuvoihin sovitettuja kaasusäiliöitä, jotka mahdollistavat kaasun välittömän käytön polttoaineena, samoin kuin säiliöitä, jotka on mukautettu kulkuneuvon varustukseen mahdollisesti kuuluviin muihin järjestelmiin.

— —"

Direktiivi 94/74

9 Direktiivin 94/74 19. perustelukappaleessa tuodaan esiin direktiivin 92/81 8 a artiklan päämäärä:

"— — olisi säädettävä nimenomaan, että jäsenvaltiossa kulutukseen luovutetut kivennäisöljyt, jotka ovat ajoneuvojen polttoainesäiliöissä ja joita on tarkoitettu käytettäviksi näiden ajoneuvojen polttoaineena, vapautetaan valmisteverosta toisessa jäsenvaltiossa henkilöiden ja tavaroiden vapaan liikkuvuuden helpottamiseksi ja kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi."

Direktiivi 95/60

10 Kaasuöljyn ja lentopetrolin merkitsemisestä veron määräämiseksi 27 päivänä marraskuuta 1995 annettu neuvoston direktiivi 95/60/EY (EYVL L 291, s. 46) annettiin direktiivin 92/81 9 artiklan säännösten mukaisesti.

11 Direktiivin 95/60 ensimmäisessä ja kolmannessa perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

"— — tässä direktiivissä säädetyt yhteisön toimenpiteet eivät ole ainoastaan tarpeellisia vaan välttämättömiä sisämarkkinoiden tavoitteiden toteuttamiseksi; jäsenvaltiot eivät pysty kukin osaltaan toteuttamaan näitä tavoitteita; niiden toteuttamisesta yhteisön tasolla säädetään jo direktiivissä 92/81/ETY ja erityisesti sen 9 artiklassa;

— —

sisämarkkinoiden moitteettoman toiminnan varmistamiseksi on vahvistettava yhteiset säännöt sellaisen kaasuöljyn ja lentopetrolin veron määräämiseksi suoritettavasta merkitsemisestä, joilta ei ole kannettu kyseisten polttoaineena käytettävien kivennäisöljyjen tavanomaista veron määrää."

12 Direktiivin 95/60 1 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Rajoittamatta veron määräämiseksi suoritettavaa merkitsemistä koskevia kansallisia säännöksiä jäsenvaltioiden on sovellettava tämän direktiivin säännösten mukaista merkitsemisjärjestelmää:

— kaikkiin CN-koodiin 2710 00 69 kuuluviin kaasuöljytyyppeihin, jotka on luovutettu kulutukseen direktiivin 92/12/ETY 6 artiklan mukaisesti ja vapautettu valmisteverosta tai joista on kannettu muu kuin direktiivin 92/82/ETY 5 artiklan 1 kohdassa säädetty valmisteveron määrä."

13 Direktiivin 95/60 3 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet varmistaakseen, että merkittyjä tuotteita ei käytetä väärin ja erityisesti että kyseisiä kivennäisöljyjä ei voida käyttää polttoaineena maantieliikenteeseen tarkoitetun ajoneuvon moottorissa tai säilyttää sen polttoainesäiliössä, elleivät jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset salli kyseistä käyttöä tietyissä erityistapauksissa.

Jäsenvaltioiden on säädettävä, että ensimmäisessä kohdassa mainituissa tapauksissa kyseisten kivennäisöljyjen käyttöä on pidettävä asianomaisen jäsenvaltion kansallisen lainsäädännön rikkomisena. Kunkin jäsenvaltion on toteutettava aiheelliset toimenpiteet kaikkien tämän direktiivin säännösten täysimittaiseksi soveltamiseksi ja erityisesti määrättävä seuraamuksista, joita sovelletaan näiden toimenpiteiden rikkomiseen; näiden seuraamusten on oltava tehokkaita ja oikein suhteutettuja ja niillä on oltava pelotevaikutus."

Kansallinen lainsäädäntö

Alankomaiden lainsäädäntö

14 Wet op de accijnsin (valmisteverolaki), joka on annettu 31.10.1991 (Stbl. 1991, s. 561), 27 §:n 3 momentissa säädetään alennetusta valmisteverokannasta kaasuöljylle, joka on tarkoitettu käytettäväksi muuhun tarkoitukseen kuin moottoriajoneuvojen liikuttamiseen julkisilla teillä edellyttäen, että kaasuöljy on merkitty säädetyllä tavalla.

15 Mainitun lain 91 §:n 2 momentin a alakohdassa kielletään säilyttämästä merkittyä kaasuöljyä moottoriajoneuvon polttoainesäiliössä lukuun ottamatta kyseisen pykälän 3 momentin a alakohdassa säädettyjä "moottoriajoneuvoja, joita ei käytetä teillä". Saman pykälän 3 momentin b alakohdassa säädetään lisäksi mahdollisuudesta säätää poikkeuksesta yleisluontoisella hallintotoimella niiden moottoriajoneuvojen osalta, joita ei normaalisti käytetä julkisilla teillä.

16 Edellä mainitun 91 §:n 3 momentin b alakohdan perusteella 20.12.1991 tehdyn Uitvoeringsbesluit accijnsin (valmisteveroja koskeva täytäntöönpanopäätös) (Stbl. 1991, s. 754) 40 §:ssä täsmennetään poikkeuksen piiriin kuuluvat moottoriajoneuvoluokat, ja näiden joukossa ovat moottoriajoneuvot, joita on tarkoitettu käytettäväksi teiden ulkopuolella maa- tai metsätaloudessa ja joita käytetään julkisilla teillä ainoastaan siirtymiseen työmaalta toiselle.

Saksan lainsäädäntö

17 Mineralölsteuergesetzin (kivennäisöljyjen verotuksesta annettu laki), joka on annettu 21.12.1992 (BGBl. 1992 I, s. 2185, oikaisu BGBl:ssa 1993 I, s. 169), 19 §:n 2 momentissa, sellaisena kuin se on muutettuna 29.3.2000 annetulla Gesetz für den Vorrang Erneuerbarer Energienillä (uusiutuvista energialähteistä annettu laki) (BGBl. I, s. 305; jäljempänä MinöStG), säädetään verovelan syntymistä koskevasta pääsäännöstä poiketen, että kun kivennäisöljy tuodaan kaupallista tarkoitusta varten veroalueelle toisesta jäsenvaltiosta, veroa ei kanneta polttoaineesta, joka sisältyy muun muassa muiden kulkuvälineiden kuin huvialusten, erityiskäyttöön tarkoitettujen konttien tai maa- ja metsätaloudessa käytettävien ajoneuvojen tavanomaisiin polttoainesäiliöihin.

18 Tällä säännöksellä ei kuitenkaan estetä verovelvollisuuden syntymistä MinöStG:n 26 §:n 4–6 momentissa tarkoitetuissa tilanteissa.

19 MinöStG:n 26 §:n 4 momentissa kielletään käyttämästä merkittyä kaasuöljyä polttoaineena maatalouskoneiden liikuttamiseen.

20 MinöStG:n 26 §:n 5 momentin toisessa virkkeessä säädetään poikkeuksesta tällaisen merkityn kaasuöljyn verotukseen mutta ainoastaan sellaisten erityistilanteiden osalta, jotka eivät koske kyseisen öljyn tavanomaista käyttöä polttoaineena.

21 MinöStG:n 26 §:n 6 momentin mukaan 4 momentin vastaisesti käytetystä merkitystä kaasuöljystä kannetaan vero. Vero kannetaan vähintään siitä määrästä, joka vastaa polttoainesäiliön tilavuutta tai ajoneuvon taikka liikuttamiseen käytettävän moottorin tavanomaisen polttoainesäiliön tilavuutta. Vero maksuunpannaan välittömästi.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

22 VOF Bod Giesen -nimisellä yrityksellä, joka sulautui Meiland Azewijn BV:n kanssa toukokuussa 2002 (jäljempänä molemmista yrityksistä ennen sulautumista sekä sen jälkeen käytetään nimitystä Meiland), on ollut Alankomaissa vuodesta 1991 lähtien maatalouspalveluita vuokraava yritys, jonka palveluksessa on noin kymmenen työntekijää. Yrityksen asiakkaista kaksi kolmannesta oli Alankomaissa ja yksi kolmannes Saksassa.

23 Kaikki maatalouskoneet, joita Meiland toiminnassaan käytti, tankattiin polttoaineella illalla, eikä koneiden seuraavan päivän määränpää tuolla hetkellä ollut usein vielä tiedossa. Asiakkaat saattoivat nimittäin perua pyyntönsä viime hetkellä sään takia, ja joskus rikkoutunut kone oli korvattava toisella koneella.

24 Erityisesti sadonkorjuuaikaan, jolloin yrityksen toiminta oli kiireistä, oli käytännössä mahdotonta vaihtaa Alankomaissa laillisesti polttoaineena käytettävä merkitty kaasuöljy merkitsemättömään kaasuöljyyn, joka oli ainoa Saksassa sallittu tyyppi, koska polttoainesäiliöiden tyhjentäminen tai niiden vaihtaminen vei liikaa aikaa. Lisäksi polttoainesäiliöiden tyhjentämisen yhteydessä oli mahdollista, että merkinnästä jäi edelleen jälkiä. Nämä ongelmat vaikeutuivat entisestään, koska eräitä ajoneuvoja käytettiin joskus samana päivänä ensin yhdessä ja tämän jälkeen toisessa kyseessä olevista jäsenvaltioista.

25 Yrityksen koon takia Meiland ei myöskään voinut pitää maatalouskoneitaan ainoastaan Saksan markkinoilla.

26 Hauptzollamt Duisburgin virkamiehet tarkastivat 29.9.2000 Klein-Netterdenissä (Saksa), lähellä Saksan ja Alankomaiden välistä rajaa, kaksi traktoria ja yhden leikkuupuimurin, jotka Meiland oli toimittanut maissinkorjuuseen. Koneita käytettiin merkityllä kaasuöljyllä. Mainittujen maatalouskoneiden polttoainesäiliöiden tilavuudet olivat 135, 165 ja 850 litraa.

27 Samana päivänä Hauptzollamt Duisburg teki verotuspäätöksen, jossa vaadittiin Meilandia maksamaan kivennäisöljyistä kannettavaa veroa 851 DEM. Kyseinen vero oli MinöStG:n 26 §:n 6 momentin mukaisesti määritelty polttoainesäiliöiden tilavuuden ja tuolloin sovellettavan verokannan — 740 DEM 1 000:ta litraa kohti — perusteella

28 Meiland valitti verotuspäätöksestä väittäen, että veron määrääminen oli vastoin yhteisön oikeutta.

29 Hauptzollamt Duisburg hylkäsi 18.1.2001 tekemällään päätöksellä valituksen perusteettomana sillä perusteella, että merkittyä kaasuöljyä voitiin MinöStG:n säännösten mukaisesti käyttää Saksan verotusalueella ainoastaan lämmitykseen. Näin ollen tämän lain 26 §:n 5 momentin mukaisesti oli lähtökohtaisesti kiellettyä käyttää muista jäsenvaltioista merkittyä kaasuöljyä käytettäväksi maatalouskoneissa.

30 Meiland nosti kanteen Finanzgericht Düsseldorfissa ja väitti, että sille Saksassa määrätty vero johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, koska kyseisessä verotuksessa ei otettu huomioon Alankomaissa jo maksettua veroa.

31 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan esillä olevaan asiaan sovellettava saksalainen lainsäädäntö on yhdenmukainen direktiivin 95/60 1 ja 3 artiklan säännösten kanssa mutta saattaa olla ristiriidassa muiden johdetun oikeuden tai EY:n perustamissopimuksen säännösten kanssa ja erityisesti direktiivin 92/81 8 a artiklan 1 kohdan kanssa.

32 Tässä tilanteessa Finanzgericht Düsseldorf päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat viisi ennakkoratkaisukysymystä:

"1) Onko direktiivin 92/81/ETY 8 a artiklan 1 kohtaa tulkittava niin, että siinä vapautetaan valmisteverosta polttoaineena käytettävä kivennäisöljy jäsenvaltiossa, johon se on tuotu hyötyajoneuvon tavanomaisessa polttoainesäiliössä, kun kyseinen kivennäisöljy on jo aiemmin luovutettu kulutukseen toisessa jäsenvaltiossa?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko direktiivin 92/81/ETY 8 a artiklan 1 kohta [MinöStG:n] 19 §:n 2 momentti huomioon ottaen välittömästi sovellettavissa kantajaan?

3) Menevätkö direktiivin 92/81/ETY 8 artiklan 2 kohdan f alakohdan nojalla mahdollisen valmisteveronalennuksen hallinnointi- ja valvontamenettelyt direktiivin 92/81/ETY 8 artiklan 8 kohdan mukaisesti merkitsemistä soveltamatta vai direktiivin 95/60/EY 1 artiklan 1 kohdan mukaisesti?

4) Jos kolmanteen kysymykseen vastataan siten, että jäsenvaltioiden, jotka käyttävät direktiivin 92/81/ETY [, sellaisena kuin se oli alun perin,] 8 artiklan 2 kohdan f alakohdan mukaista toimivaltuutta, on nyt esillä olevan tapauksen kaltaisessa tapauksessa myönnettävä veronalennukset myös valmisteveron palautuksena, loukkaako maataloustöille annettava valmisteveronalennus palvelujen vapaata liikkuvuutta, kun valmisteveronalennus on sidottu direktiivin 95/60/EY 1 artiklan 1 kohdan mukaiseen merkitsemisjärjestelmään, jota eivät tässä yhteydessä sovella muut jäsenvaltiot, jotka tämän lisäksi säätävät veroseuraamuksia oikeusjärjestyksessään säätämättömän merkitsemisen tullessa ilmi?

5) Jos neljänteen kysymykseen vastataan myöntävästi, aiheutuuko palvelujen vapaan liikkuvuuden loukkaamisesta verovelan mitättömyys vai onko kantajan verovapauden saavuttamiseksi pyydettävä siinä jäsenvaltiossa, josta se hankkii polttoainetta, alennetun verokannan mukaisesti verotetun merkityn kaasuöljyn sijasta merkitsemätöntä kaasuöljyä ja vaadittava valmisteveron palautusta?"

Ennakkoratkaisukysymykset

Alustava huomautus

33 Kolme viimeistä ennakkoratkaisukysymystä on esitetty sitä tilannetta silmällä pitäen, että toiseen kahdesta ensimmäisestä kysymyksestä vastataan kielteisesti. Kyseiset kysymykset koskevat erityisesti johdetun oikeuden säännöksiä kivennäisöljyjen merkinnän osalta, ja niillä pyritään selvittämään se, onko eräille direktiivin 95/60 ja direktiivin 92/81 säännöksille annettava etusija, jos jäsenvaltioiden direktiivien täytäntöönpanemiseksi antamat säännökset aiheuttavat ristiriitaisia tilanteita ja johtavat palvelujen vapaan liikkuvuuden loukkaamiseen. Ennakkoratkaisukysymykset koskevat niin ikään asianomaisille aiheutuvia seurauksia vaadittujen valmisteverojen maksamisen ja maksettujen verojen palautuksen osalta.

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

34 Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko direktiivin 92/81 8 a artiklan 1 kohtaa tulkittava niin, että siinä kielletään jäsenvaltioita kantamasta valmisteveroa polttoaineena käytettävästä hyötyajoneuvon tavanomaiseen polttoainesäiliöön sisältyvästä kivennäisöljystä, kun kyseinen kivennäisöljy on laillisesti luovutettu kulutukseen toisessa jäsenvaltiossa.

35 Tältä osin on muistutettava, että direktiivin 92/12 7 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään yleissäännöstä, jonka mukaan valmisteveron alaisesta tuotteesta, joka on jo luovutettu kulutukseen yhdessä jäsenvaltiossa ja jota pidetään hallussa kaupallisiin tarkoituksiin toisessa jäsenvaltiossa, kannetaan valmistevero tässä toisessa jäsenvaltiossa. Veron maksuunpanopaikka on täten tuotteen määränpäänä oleva jäsenvaltio eikä jäsenvaltio, jossa tuote on luovutettu kulutukseen.

36 Direktiivissä 92/81 säädetään kuitenkin kivennäisöljyjen valmisteveroon sovellettavasta erityissäännöstä. Kyseisen direktiivin 8 a artiklan 1 kohdassa säädetään, että hyötyajoneuvojen tavanomaisten polttoainesäiliöiden sisältämät ja näiden ajoneuvojen polttoaineena käytettävät kivennäisöljyt, jotka on luovutettu kulutukseen yhdessä jäsenvaltiossa, eivät ole valmisteveron alaisia toisessa jäsenvaltiossa. Tästä seuraa, että siirrettäessä ja käytettäessä tällaista ajoneuvoa toisessa jäsenvaltiossa, valmisteveron maksuunpanopaikka on se jäsenvaltio, jossa kivennäisöljy on luovutettu kulutukseen, eikä jäsenvaltio, jossa käytetään ajoneuvoa, jossa kyseinen kivennäisöljy on.

37 Erityisesti ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ja Hauptzollamt Duisburgin esittämistä huomautuksista ilmenee kuitenkin, että niillä on ollut epävarmuutta direktiivin 92/81 8 a artiklan täsmällisen ulottuvuuden osalta.

38 Epävarmuus koskee kolmea seikkaa. Näistä ensimmäinen liittyy "hyötyajoneuvon" käsitteelle annettavaan merkitykseen. Toinen koskee polttoaineen käyttämistä siinä jäsenvaltiossa, johon ajoneuvo on siirtynyt. Kolmas puolestaan koskee mahdollisia ristiriitoja, joita aiheutuu siitä, että jäsenvaltiot ovat antaneet 8 a artiklassa tarkoitetusta säännöstä ja muista johdetun oikeuden säännöistä erilaisia täytäntöönpanosäännöksiä.

39 Näistä ensimmäisen seikan osalta, joka koskee "hyötyajoneuvojen" käsitteelle annettavaa merkitystä, ongelmana on sen ratkaiseminen, kuuluvatko tietyt maatalouskoneet tämän käsitteen piiriin. Viitaten muissa johdetun oikeuden säännöksissä oleviin "hyötyajoneuvojen" määritelmiin Hauptzollamt Duisburg väittää, että käsitteellä tarkoitetaan ainoastaan tieliikenteessä käytettäviä ajoneuvoja, joilla kuljetetaan henkilöitä tai tavaroita, ja että pääasiassa kyseessä olevat koneet eli kaksi traktoria ja leikkuupuimuri eivät kuulu käsitteen piiriin. Asian kannalta merkityksellisiä ovat erityisesti hyötyajoneuvojen polttoainesäiliöissä olevan poltto-

aineen verovapaata maahantuontia koskevien säännösten yhtenäistämisestä 19 päivänä heinäkuuta 1968 annettu neuvoston direktiivi 68/297/ETY (EYVL L 175, s. 15) ja yhteisön tullittomuusjärjestelmän luomisesta 28 päivänä maaliskuuta 1983 annettu neuvoston asetus (ETY) N:o 918/83 (EYVL L 105, s. 1).

40 Tältä osin on todettava, että vaikka 8 a artiklassa ei olekaan "hyötyajoneuvojen" määritelmää, tästä ei seuraa, että muissa johdetun oikeuden säännöksissä olevat määritelmät soveltuvat tilanteeseen. Kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 44 kohdassa, Hauptzollamt Duisburgin esittämät kaksi määritelmää eivät ole yhteneväisiä ja säännöksillä, joissa nuo määritelmät esitetään, tavoitellaan muita päämääriä kuin direktiivillä 92/81. Tässä tilanteessa ei ole syytä viitata mainittuihin säännöksiin "hyötyajoneuvojen" käsitteen määrittämiseksi, vaan on paremminkin perehdyttävä sen säännöksen systematiikkaan ja tavoitteisiin, jossa mainittu käsite esitetään.

41 Direktiivin 92/81 8 a artiklan sanamuodosta — kun sitä tutkitaan direktiivin tavoitteiden valossa, sellaisina ne mainitaan direktiivin 94/74 19. perustelukappaleessa, eli henkilöiden vapaan liikkuvuuden turvaaminen ja pyrkimys ehkäistä kaksinkertaista verotusta — ilmenee, että kyseistä säännöstä on tulkittava laajasti.

42 Tästä seuraa, että Hauptzollamt Duisburgin esittämää hyötyajoneuvon käsitteen suppeaa tulkintaa ei voida hyväksyä. Päinvastoin on todettava, että mainittu artikla soveltuu maatalouskoneisiin, joissa käytetään polttoaineena kivennäisöljyä.

43 Mitä tulee toiseen seikkaan, joka koskee polttoaineen käyttämistä siinä jäsenvaltiossa, johon ajoneuvo on siirtynyt, kyseessä on täsmällisemmin ilmaistuna sen selvittäminen, sovelletaanko direktiivin 92/81 8 a artiklan 1 kohdan sääntöä ainoastaan tilanteessa, jossa polttoaineena käytettävää kivennäisöljyä käytetään ainoastaan ajoneuvon liikuttamiseen ja sen siirtämiseen toiseen jäsenvaltioon, vai sovelletaanko sääntöä myös, kun kivennäisöljyä käytetään edellä mainitun lisäksi kyseisessä toisessa jäsenvaltiossa muihin tarkoituksiin, kuten maataloustöihin.

44 Kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 36 ja 37 kohdassa, Hauptzollamt Duisburgin esittämä tulkinta, jonka mukaan polttoainetta voidaan käyttää ainoastaan ajoneuvon liikkumiseen ja sen siirtämiseen toiseen jäsenvaltioon eikä mihinkään muuhun tarkoitukseen tässä jäsenvaltiossa, on kohtuuttoman suppea ja ilmeisen selvästi vastoin tämän tuomion 41 kohdassa esitettyjä tavoitteita.

45 Näin ollen on todettava, että direktiivin 92/81 8 a artiklan 1 kohdassa oleva sääntö ei rajoitu tilanteisiin, joissa ajoneuvo ainoastaan siirretään toiseen jäsenvaltioon, vaan sitä on myös sovellettava, kun polttoainetta käytetään muihin tarkoituksiin, kuten maataloustöihin.

46 Kolmas seikka koskee sen selvittämistä, onko kyseistä 8 a artiklaa mahdollista tulkita laajasti huolimatta siitä, että tällainen tulkinta aiheuttaa käytännössä ristiriitoja kyseisen direktiivin muiden säännösten täytäntöönpanon sekä direktiivin 95/60 täytäntöönpanon kanssa.

47 Finanzgericht Düsseldorf mainitsee ennakkoratkaisupyynnössään, että Alankomaiden lainsäädännön mukaan maatalouskoneissa käytettävään kaasuöljyyn sovelletaan järjestelmää, jossa valmisteverokantaa on alennettu, ja kyseinen kaasuöljy on ehdottomasti merkittävä, kun taas Saksan lainsäädännön mukaan samaan tarkoi-

tukseen käytettävään kaasuöljyyn sovelletaan valmisteveron palautusjärjestelmää, ja tämän vuoksi sen merkitseminen on nimenomaisesti kiellettyä.

48 On todettava, että Saksan liittotasavallan ja Alankomaiden kuningaskunnan direktiivien 92/81 ja 95/60 perusteella tekemistä erilaisista valinnoista aiheutuu se, että merkittyä kivennäisöljyä myydään laillisesti Alankomaissa käytettäväksi maatalouskoneiden polttoaineena, kun taas Saksassa kyseisen tuotteen käyttö tällaiseen tarkoitukseen on kiellettyä, mikäli tuote on merkitty, ja lainvastaista käyttöä rangaistaan valmisteveron määräämisellä.

49 Tämä eroavaisuus johtuu siitä seikasta, että Alankomaiden kuningaskunta on direktiivin 92/81, sellaisena kuin se on alun perin, 8 artiklan 2 kohdan f alakohdan mukaisesti päättänyt alentaa kyseessä olevien kivennäisöljyjen valmisteverokantaa ja valvoa niiden käyttöä merkitsemisen avulla direktiivin 95/60 säännösten mukaisesti. Saksan liittotasavalta sitä vastoin on tämän direktiivin 8 artiklan 2 kohdan f alakohdan ja 8 artiklan 8 kohdan mukaisesti säätänyt valmisteveron palautusjärjestelmästä, ja tämän vuoksi kyseessä olevaan kivennäisöljyyn ei sovelleta mitään erityistä alennusta, kun se luovutetaan kulutukseen, eikä tuotetta ole näin ollen tarpeen merkitä. Sen sijaan koska Saksan liittotasavalta soveltaa palautusjärjestelmää, sen on varmistettava, että kivennäisöljyä ei osteta alennetulla verokannalla verotettuna. Saksan liittotasavallassa kielletään tämän vuoksi käyttämästä merkittyä kivennäisöljyä, jonka merkintä osoittaisi, että se on ostettu alennetun valmisteverokannan mukaisesti, säätämällä direktiivin 95/60 3 artiklan nojalla tällaisesta käytöstä seuraamuksia.

50 Niiden ristiriitojen ratkaisemiseksi, joita johdetun oikeuden täytäntöönpanotoimista saattaa aiheutua muun muassa pääasiassa kyseessä olevanlaisessa tilanteessa, jossa kyseessä olevaa yritystä, eli Meilandia, kielletään käyttämästä Saksassa merkittyä kivennäisöljyä, joka on ostettu laillisesti Alankomaissa, polttoaineena maatalouskoneidensa polttoainesäiliöissä, direktiivin 95/60 merkintämenettelyjä ja valvontaa koskevia säännöksiä on tulkittava kyseisen direktiivin ja direktiivin 92/81 päämäärien sekä mainittujen direktiivien säännösten systematiikan valossa.

51 Tältä osin on korostettava, että direktiivi 95/60, joka koskee veron määräämiseksi suoritettavaa merkintää, on annettu direktiivin 92/81 9 artiklan säännösten mukaisesti. Kuten direktiivin 95/60 ensimmäisestä ja kolmannesta perustelukappaleesta ilmenee, sen päämääränä ei suinkaan ole saattaa kyseenalaiseksi direktiivin 92/81 päämäärää, vaan täydentää tätä viimeksi mainittua direktiiviä edesauttamalla sisämarkkinoiden toteutumista ja niiden moitteetonta toimintaa.

52 Direktiivin 95/60 3 artiklassa säädetään tämän vuoksi, että jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet varmistaakseen, että merkittyjä tuotteita ei käytetä väärin ja erityisesti että kyseisiä kivennäisöljyjä ei käytetä polttoaineena maantieliikenteeseen tarkoitetun ajoneuvon moottorissa. Kieltotoimenpidettä ja siihen mahdollisesti liittyvää seuraamusta ei voida kuitenkaan toteuttaa, mikäli jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset sallivat kyseisen käytön tietyissä erityistapauksissa.

53 Kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 40 kohdassa, jäsenvaltio ei voi pitää toisen jäsenvaltion yhteisön lainsäädännön mukaisesti sallimaa käyttöä — kuten Alankomaiden lainsäädännössä säädettyä merkityn kivennäisöljyn käyttöä — direktiivin 95/60 3 artiklassa tarkoitettuna väärinkäyttönä.

54 Tästä seuraa, että jäsenvaltio, esimerkiksi Saksan liittotasavalta, ei voi omaan lainsäädäntöönsä perustuen kieltää merkityn kivennäisöljyn käyttöä polttoaineena sellaisten hyötyajoneuvojen tavanomaisissa polttoainetankeissa, jotka tulevat toisesta jäsenvaltiosta, kuten Alankomaista, jossa kyseinen käyttö on sallittua.

55 Edellä esitetyillä perusteilla ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava siten, että direktiivin 92/81 8 a artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että siinä kielletään jäsenvaltioita kantamasta valmisteveroa hyötyajoneuvon, kuten maatalouskoneen, tavanomaiseen polttoainesäiliöön sisältyvästä kivennäisöljystä — merkitystä tai merkitsemättömästä — jota käytetään polttoaineena kyseisen ajoneuvon liikkumisen lisäksi myös muihin tarkoituksiin, kuten maataloustöihin, kun kyseessä oleva kivennäisöljy on laillisesti luovutettu kulutukseen toisessa jäsenvaltiossa.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

56 Toisella ennakkoratkaisukysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko direktiivin 92/81 8 a artiklan 1 kohdalla sellainen välitön oikeusvaikutus, että Meilandin tapainen yksityinen oikeussubjekti voi vedota siihen kansallisessa tuomioistuimessa riitauttaakseen sen kanssa ristiriidassa olevan kansallisen säännöksen.

57 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisesti on muistettava, että tapauksissa, joissa direktiivin säännökset sisältönsä osalta ovat ehdottomia ja riittävän täsmällisiä, niihin voidaan vedota, kun toimenpiteitä direktiivin täytäntöönpanemiseksi ei ole toteutettu määräajassa kaikkia direktiivin kanssa ristiriidassa olevia kansallisia säännöksiä vastaan tai kun niissä määritellään oikeudet, joihin yksityiset oikeussubjektit voivat vedota suhteessa valtioon (asia C-346/97, Braathens, tuomio 10.6.1999, Kok. 1999, s. I-3419, 29 kohta).

58 Edellä mainitussa asiassa Braathens annetussa tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin tutki, onko direktiivin 92/81 8 artiklan 1 kohdan b alakohdalla välitön oikeusvaikutus. Kyseisessä artiklassa säädetään, että jäsenvaltioiden on verovapautuksien oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi sekä veropetosten, veron

kiertämisen tai muiden väärinkäytösten estämiseksi vapautettava edellytyksin, jotka ne vahvistavat, yhdenmukaistetusta valmisteverosta kivennäisöljyt, jotka toimitetaan käytettäviksi moottoripolttoaineina muussa ilmailussa kuin yksityisessä huvi-ilmailussa.

59 Yhteisöjen tuomioistuin totesi edellä mainitun tuomion 30 kohdassa, että vaikka direktiivissä 92/81 jätetään jäsenvaltioille jonkin verran harkintavaltaa tiettyjen tämän direktiivin säännösten täytäntöönpanon suhteen, yksityisiltä ei kuitenkaan voida evätä oikeutta vedota niihin tämän direktiivin säännöksiin, jotka tavoitteensa vuoksi voidaan irrottaa kokonaisuudesta ja joita voidaan siksi soveltaa sellaisenaan.

60 Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että direktiivin 92/81 8 artiklan 1 kohdan b alakohta muodostaa tällaisen säännöksen ja että velvollisuus vapauttaa yhdenmukaistetusta valmisteverosta moottoripolttoaine, jota käytetään muussa ilmailussa kuin yksityisessä huvi-ilmailussa, on riittävän selkeä, täsmällinen ja ehdoton, jotta yksityinen oikeussubjekti voi vedota siihen kansallisessa tuomioistuimessa riitauttaakseen tämän velvollisuuden kanssa ristiriidassa olevan kansallisen säännöksen (ks. em. asia Braathens, tuomion 31 ja 32 kohta).

61 On todettava, että direktiivin 92/81 8 a artiklan 1 kohdassa asetetaan niin ikään jäsenvaltioille selkeä, täsmällinen ja ehdoton velvollisuus kieltämällä kantamasta valmisteveroa tietyistä kivennäisöljyistä, jotka on luovutettu kulutukseen toisessa jäsenvaltiossa. Tätä kieltoa vastaa yksityisillä oikeussubjekteilla oleva oikeus, jonka mukaan niitä ei voida velvoittaa maksamaan valmisteveroa tilanteessa, jossa ne käyttävät kivennäisöljyä polttoaineena hyötyajoneuvojensa tavanomaisissa polttoainesäiliöissä käyttääkseen ajoneuvojaan, kun kyseinen öljy on luovutettu kulutukseen toisessa jäsenvaltiossa.

62 Näin ollen toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava siten, että yksityiset oikeussubjektit voivat vedota direktiivin 92/81 8 a artiklan 1 kohdassa olevaan kieltoon kansallisessa tuomioistuimessa riitauttaakseen kyseisen kiellon kanssa ristiriidassa olevan kansallisen säännöksen.

63 Kun otetaan huomioon kahteen ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen annettu vastaus, kansallisen tuomioistuimen esittämiin kolmeen muuhun ennakkoratkaisukysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

64 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille muille osapuolille kuin edellä mainituille asianosaisille aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Kivennäisöljyjen valmisteverojen rakenteiden yhdenmukaistamisesta 19 päivänä lokakuuta 1992 annetun neuvoston direktiivin 92/81/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 22.12.1994 annetulla neuvoston direktiivillä 94/74/EY, 8 a artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että siinä kielletään jäsenvaltioita kantamasta valmisteveroa hyötyajoneuvon, kuten maatalouskoneen, tavanomaiseen polttoainesäiliöön sisältyvästä kivennäisöljystä — merkitystä tai merkitsemättömästä — jota käytetään polttoaineena kyseisen ajoneuvon liikkumisen lisäksi myös muihin tarkoituksiin,

kuten maataloustöihin, kun kyseessä oleva kivennäisöljy on laillisesti luovutettu kulutukseen toisessa jäsenvaltiossa.

2) Yksityiset oikeussubjektit voivat vedota direktiivin 92/81, sellaisena kuin se on muutettuna, 8 a artiklan 1 kohdassa olevaan kieltoon kansallisessa tuomioistuimessa riitauttaakseen kyseisen kiellon kanssa ristiriidassa olevan kansallisen säännöksen.

Allekirjoitukset