JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
ELEANOR SHARPSTON
19 päivänä huhtikuuta 2007 [1]

1. Tässä Commissione tributaria provinciale di secondo grado di Trenton (Trenton toisen oikeusasteen verotuomioistuin) esittämässä ennakkoratkaisupyynnössä yhteisöjen tuomioistuimelta kysytään pääasiassa sitä, voivatko jäsenvaltiot direktiivin 2003/96 [2] perusteella ottaa käyttöön tai pitää voimassa oman verojärjestelmänsä sellaisten kivennäisöljytuotteiden osalta, joita käytetään muihin tarkoituksiin kuin polttoaineeksi. Pääasian oikeudenkäynnissä on kyse erityisesti voiteluöljyjen verotuksesta.

2. Direktiiviä 2003/96 edeltäneessä direktiivissä 92/81 [3] edellytettiin, että jäsenvaltiot vapauttavat yhdenmukaistetusta valmisteverosta kivennäisöljyt, joita käytetään muihin tarkoituksiin kuin polttoaineeksi. Vuonna 2001 vireille pannussa jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevassa asiassa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että kun Italia oli pitänyt voimassa voiteluöljyjen kulutusveron, se oli muun muassa jättänyt täyttämättä kyseisessä direktiivissä säädetyn verovapauden myöntämistä koskevan velvoitteen. [4]

3. Kyseistä Italian lainsäädäntöä ei ole vieläkään kumottu; direktiivi 92/81 sen sijaan on nykyisin kumottu ja korvattu direktiivillä 2003/96. Uudessa direktiivissä energiatuotteet, joita käytetään muuhun tarkoitukseen kuin polttoaineeksi, jätetään nimenomaisesti sen soveltamisalan ulkopuolelle.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Direktiivi 92/12

4. Yhteisön tasolla kivennäisöljyjen verotusta on 1990-luvulta lähtien säännelty

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.

2 – Energiatuotteiden ja sähkön verotusta koskevan yhteisön kehyksen uudistamisesta 27.10.2003 annettu neuvoston direktiivi 2003/96/EY (EUVL L 283, s. 51), sellaisena kuin se on muutettuna tämän asian kannalta merkityksellisin osin 29.4.2004 annetulla neuvoston direktiivillä 2004/75/EY (EUVL L 157, s. 100).

3 – Kivennäisöljyjen valmisteverojen rakenteiden yhdenmukaistamisesta 19.10.1992 annettu neuvoston direktiivi 92/81/ETY (EYVL L 316, s. 12).

4 – Asia C-437/01, komissio v. Italia, tuomio 25.9.2003 (Kok. 2003, s. I-9861).

direktiivien "perheellä". "Emodirektiivinä" voidaan pitää direktiiviä 92/12,[5] joka on edelleen voimassa. Siinä säädetään yleisestä järjestelmästä, joka koskee kivennäisöljyjä ja muita "valmisteveron ja muiden välittömästi tai välillisesti tuotteiden kulutukseen kohdistuvien välillisten verojen" alaisia tuotteita (alkoholi, alkoholijuomat ja valmistettu tupakka).[6]

5. Direktiivin 1 artiklan 2 kohdan mukaan "valmisteveron alaisten tuotteiden valmisteverojen rakennetta ja määrää koskevat erityissäännökset ovat eri direktiiveissä". Ensimmäisiä kivennäisöljyjä koskevia erityisdirektiivejä (tai perhevertausta jatkaaksemme "tytärdirektiivejä") olivat (valmisteverojen rakenteiden yhdenmukaistamisesta annettu) direktiivi 92/81 ja (valmisteverojen määrien vahvistamisesta annettu) direktiivi 92/82.[7]

6. Direktiivin 92/12 3 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

– kivennäisöljyt,

– –

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

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

– –"

Yhdistetty nimikkeistö

7. Direktiivin 92/12 "tytärdirektiivien" säännöksissä viitataan "yhdistetyn nimikkeistön"

5 – 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).

6 – Direktiivin 1 artiklan 1 kohta.

7 – Kivennäisöljyjen valmisteverojen määrien lähentämisestä 19.10.1992 annettu neuvoston direktiivi 92/82/ETY (EYVL L 316, s. 19).

(CN) koodeihin. Yhdistetty nimikkeistö otettiin alun perin käyttöön asetuksella N:o 2658/87, [8] jonka tarkoituksena oli luoda yhteisön vaatimukset täyttävä tavaranimikkeistö. Eri tavaroihin liittyvä koodiluettelo esitettiin asetuksen N:o 2658/87 liitteessä I. Yhdistettyä nimikkeistöä on sittemmin päivitetty säännöllisesti liitteeseen I tehdyillä muutoksilla. Voiteluöljyt, kuten ne, joiden verotuksesta esillä olevassa asiassa on kyse, on kuitenkin aina luokiteltu kuuluviksi CN-koodiin 2710.

Direktiivit 92/81 (valmisteverojen rakenteet) ja 92/82 (valmisteverojen määrät)

8. Direktiivin 92/81 2 artiklan 1 kohdan d alakohdan mukaan "kivennäisöljyllä" tarkoitetaan CN-koodiin 2710 kuuluvia tuotteita, joihin sisältyvät myös voiteluöljyt. Sen 2 artiklan 2 kohdassa säädetään, että "muiden kivennäisöljyjen kuin niiden, joiden valmisteveron taso vahvistetaan direktiivissä [92/82], on oltava valmisteveron alaisia, jos ne on tarkoitettu käytettäviksi tai jos niitä myydään taikka käytetään lämmityspolttoaineina tai moottoripolttoaineina".

9. Direktiivin 92/81 8 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava "kivennäisöljyt, joita käytetään muutoin kuin moottori- tai lämmityspolttoaineina", yhdenmukaistetusta valmisteverosta "edellytyksin, jotka jäsenvaltioiden on vahvistettava verovapautuksien oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen tai muiden väärinkäytösten estämiseksi".

10. Direktiivillä 92/82 vahvistettiin vähimmäismäärät valmisteveroille, jotka jäsenvaltioiden oli asetettava kivennäisöljyille. Direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa lueteltiin sen soveltamisalaan kuuluvat kivennäisöljyt. Luettelossa ei mainittu voiteluöljyjä.

Direktiivi 2003/96

11. Sekä direktiivi 92/81 että direktiivi 92/82 kumottiin ja korvattiin 1.1.2004 annetulla direktiivillä 2003/96. [9] Samalla yhdenmukaistamisjärjestelmä laajennettiin koskemaan kivennäisöljyjen ohella muita energiatuotteita ja sähköä osana kehitystä, jolla pyritään saavuttamaan Kioton pöytäkirjan tavoitteet. Uudessa direktiivissä vahvistettiin yleiset vähimmäisverokannat, joita jäsenvaltiot voi-

8 – Tariffi- ja tilastonimikkeistöstä ja yhteisestä tullitariffista 23.7.1987 annettu neuvoston asetus (ETY) N:o 2658/87 (EYVL L 256, s. 1).

9 – Se ei kuitenkaan kumonnut eikä korvannut "emodirektiiviä" 92/12, joka on edelleen voimassa.

vat soveltaa joustavasti erilaisten maksujen avulla. Tähän oli syynä se, että jäsenvaltiot halusivat ottaa käyttöön tai säilyttää erityyppisiä veroja näitä tuotteita varten. [10]

12. Johdanto-osan 22 perustelukappaleessa todetaan, että "yhteisön kehyksen olisi koskettava energiatuotteita pääasiassa silloin, kun niitä käytetään lämmitys- tai moottoripolttoaineina. Verojärjestelmän luonteen ja johdonmukaisuuden vuoksi energiatuotteiden käyttö – – muuhun kuin polttoaineeksi sekä mineralogiset prosessit on siten jätettävä yhteisön kehyksen soveltamisalan ulkopuolelle. Vastaavilla tavoilla käytettävää sähköä olisi käsiteltävä samalla tavalla".

13. Direktiivin 2003/96 1 artiklassa edellytetään, että jäsenvaltiot kantavat energiatuotteista ja sähköstä veroa kyseisen direktiivin mukaisesti.

14. Direktiivin 2003/96 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaan ilmaisulla "energiatuotteet" tarkoitetaan kyseisessä direktiivissä CN-koodeihin 2701, 2702 ja 2704–2715 kuuluvia tuotteita. Kuten edellä mainittiin, voiteluöljyt kuuluvat CN-koodiin 2710.

10 – Ks. johdanto-osan seitsemäs ja kymmenes perustelukappale.

15. Direktiivin 2003/96 2 artiklan 4 kohdassa mainitaan kuitenkin nimenomaisesti, ettei sitä sovelleta "b) Energiatuotteiden ja sähkön käyttöön seuraaviin tarkoituksiin:

– energiatuotteiden käyttö muihin tarkoituksiin kuin moottoripolttoaineeksi tai lämmityspolttoaineeksi,

– –"

16. Direktiivin 2003/96 3 artiklan mukaan "direktiivissä 92/12/ETY olevien viittausten 'kivennäisöljyihin' ja 'valmisteveroon', sikäli kuin sitä sovelletaan kivennäisöljyihin, katsotaan koskevan kaikkia tämän direktiivin 2 artiklassa tarkoitettuja energiatuotteita, sähköä ja 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuja kansallisia välillisiä veroja".

17. Direktiivin 14 artiklassa säädetään, että muun muassa polttoaineena käytettäville energiatuotteille on tietyin edellytyksin myönnettävä pakollinen vapautus valmisteverosta.

18. Direktiivin 24 artiklan mukaan "[j]ossakin jäsenvaltiossa kulutukseen luovutettuja,

hyötyajoneuvojen tavanomaisissa polttoainesäiliöissä olevia energiatuotteita, jotka on tarkoitettu käytettäviksi näiden ajoneuvojen polttoaineena, sekä erityiskäyttöön tarkoitetuissa konteissa olevia energiatuotteita, jotka on tarkoitettu käytettäväksi kuljetuksen aikana niiden järjestelmien toimintaan, joilla nämä kontit on varustettu, ei veroteta missään muussa jäsenvaltiossa".

19. Direktiivin 30 artiklassa puolestaan säädetään seuraavaa:

"– – direktiivit 92/81/ETY ja 92/82/ETY kumotaan 31 päivästä joulukuuta 2003.

Viittauksia kumottuihin direktiiveihin pidetään viittauksina tähän direktiiviin." [11]

Italian lainsäädäntö

20. Decreto legislativon nro 504 [12] 21 §:n 2 momentin mukaan CN-koodiin 2710 (voiteluöljyt) kuuluvat tuotteet, joita käytetään moottori- tai lämmityspolttoaineina, ovat valmisteveron alaisia, ja tämän valmisteveron kanta vahvistetaan samaksi kuin vastaavalle moottori- tai lämmityspolttoaineelle vahvistettu kanta.

21. Saman decreto legislativon 62 §:n 1 momentissa säädetään, että "voiteluöljyt (CN-koodit 27 10 00 87–27 10 00 98) ovat 21 §:n 2 momentissa vahvistetun verotuksen lisäksi kulutusveron alaisia, kun ne on tarkoitettu, niitä myydään tai niitä käytetään muihin tarkoituksiin kuin lämmitys- tai moottoripolttoaineina".

22. Asiassa C-437/01 [13] antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, ettei Italia ole noudattanut direktiivin 92/12 3 artiklan 2 kohdan ja direktiivin 92/81 8 artiklan 1 kohdan a alakohdan, sellaisina kuin ne ovat muutettuina, mukaisia velvoitteitaan, koska se on kyseisten kansallisten säännösten perusteella pitänyt voimassa voiteluöljyistä kannettavan veron, vaikka kyseisiä öljyjä käytetään muihin tarkoituksiin kuin lämmitys- tai moottoripolttoaineina. Yhteisöjen tuomioistuin totesi, että voiteluöljyt ovat valmisteveron alaisia ainoastaan, jos ne on tarkoitettu käytettäväksi, niitä myydään taikka niitä käytetään moottori- tai lämmityspolttoaineina. Muussa tapauksessa ne on vapautettava yhdenmukaistetusta valmisteverosta. [14]

11 – Tämä toinen alakohta lisättiin 30 artiklaan direktiivillä 2004/75 (mainittu edellä alaviitteessä 2), jonka johdanto-osan viidennessä perustelukappaleessa todetaan, että 30 artiklan sanamuotoa olisi selvennettävä.

12 – *Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative* (tuotannosta ja kulutuksesta kannettavista veroista sekä rikosoikeudellisista ja hallinnollisista seuraamuksista annettu konsolidoiva asetus; decreto-legislativo nro 504, 26.10.1995 (GURI, Supplemento ordinario nro 279, 29.11.1995).

13 – Ks. alaviite 4.

14 – Tuomion 30 kohta.

23. Asiakirja-aineistosta ja varsinkin Italian ja komission esittämistä huomautuksista ilmenee, että syistä, joilla ei tässä yhteydessä ole merkitystä, ne kansalliset toimenpiteet, joiden tarkoituksena oli panna yhteisöjen tuomioistuimen tuomio täytäntöön ja mukauttaa voiteluöljyjen sisäinen verotus asiaa koskevien direktiivien vaatimuksiin, eivät koskaan tulleet voimaan. Decreto legislativon nro 504 säännöksiä siis sovellettiin kansallisessa oikeusjärjestyksessä vielä sen jälkeen, kun direktiivi 2003/96 oli tullut voimaan, ja juuri ne ovat tämän ennakkoratkaisupyynnön taustalla.

Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisupyyntö

24. Italian toimivaltainen veroviranomainen Agenzia delle Dogane – Ufficio di Trento (Trenton tullitoimipaikka) lähetti vuonna 2004 Fendt Italiana srl:lle (jäljempänä Fendt) kaksi ilmoitusluonteista asiakirjaa, joissa se vaati tätä suorittamaan sakkoineen maksamattomat voiteluöljyn kulutusverot joulukuun 2003 ja heinäkuun 2004 väliseltä ajalta.

25. Fendt vei maksuvaatimukset ensimmäisenä oikeusasteena toimineeseen toimivaltaiseen kansalliseen verotuomioistuimeen, Commissione tributaria provinciale di Trentoon, joka hylkäsi Fendtin kanteet. Tuomioistuimen näkemyksen mukaan direktiiviä 2003/96 ei sovelleta muihin energiatuotteisiin kuin niihin, joita käytetään lämmitys- polttoaineina tai moottoripolttoaineina. Muita tuotteita koskevaa verojärjestelmää säännellään kokonaisuudessaan ja ainoastaan kansallisessa lainsäädännössä, nimittäin decreto legislativon nro 504 62 §:n 1 momentilla.

26. Fendt valitti päätöksistä ennakkoratkaisupyynnön esittäneeseen tuomioistuimeen, joka katsoi, että yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-437/01 antaman tuomion ja kivennäisöljyihin sovellettavaan yhteisön verojärjestelmään direktiivillä 2003/96 tehtyjen muutosten perusteiden ja tarkoituksen valossa on epäselvää, onko decreto legislativon nro 504 62 § yhdenmukainen yhteisön oikeuden kanssa ja onko jäsenvaltioilla nykyisin vapaus verottaa kyseisiä tuotteita kansallisen lainsäädännön mukaisesti. Sen vuoksi se päätti lykätä kummankin asian käsittelyä ja esitti niistä samanlaiset ennakkoratkaisupyynnöt, jotka koskivat kysymystä siitä, onko "decreto legislativon nro 504/95 62 §:ssä säädetty verojärjestelmä yhteensoveltuva direktiivin 2003/96/EY kanssa".

27. Nämä kaksi ennakkoratkaisupyyntöä yhdistettiin myöhemmin yhteisöjen tuomioistuimen puheenjohtajan 10.5.2006 antamalla määräyksellä.

28. Kypros, Italia ja komissio ovat esittäneet asiasta kirjalliset huomautuksensa. Fendt ja

komissio esittivät suulliset lausumansa 15.2.2007 pidetyssä istunnossa.

Ennakkoratkaisukysymykset

Alustavia huomautuksia

29. Komissio on perustellusti huomauttanut, ettei yhteisöjen tuomioistuimen asia ole ennakkoratkaisupyyntöjä käsitellessään ratkaista sitä, onko kansallinen lainsäädäntö yhdenmukainen yhteisön oikeuden säännösten kanssa,[15] vaikka ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tätä nimenomaisesti pyytääkin. Näin ollen sen esittämä kysymys on tulkittava ratkaisun pyytämiseksi siihen, estääkö direktiivi 2003/96, jonka soveltamisalaan eivät kuulu muihin tarkoituksiin kuin moottori- tai lämmityspolttoaineeksi käytettävät kivennäisöljyt, jäsenvaltioita kantamasta kulutusveroa tällaisista käyttötarkoituksista.

30. Tähän kysymykseen voidaan vastata ennakkoratkaisupyynnöissä esitettyjen tietojen perusteella (niin niukkasanaisia kuin ne ovatkin), ja Italian ja komission asian ratkaisua hyödyttävällä tavalla esittämät huomautukset täydentävät niitä.

15 – Ks. asia 6/64, Costa v. ENEL, tuomio 15.7.1964 (Kok. 1964, s. 592 ja 593, Kok. Ep. I, s. 211) ja sittemmin asia C-346/97, Braathens Sverige, tuomio 10.6.1999 (Kok. 1999, s. I-3419, 14 kohta).

Osapuolten väitteet

31. Kaikki kirjallisia huomautuksia esittäneet osapuolet (komissio, Kypros ja Italia) väittävät, että direktiivin 2003/96 tultua voimaan jäsenvaltioiden ei enää tarvitse vapauttaa verosta kivennäisöljyjä, joita käytetään muihin tarkoituksiin kuin polttoaineeksi (kuten direktiivin 92/81 8 artiklan 1 kohdan a alakohdassa aikaisemmin edellytettiin). Direktiivin 2003/96 2 artiklan 4 kohdan b alakohdan ensimmäisen luetelmakohdan mukaan sen soveltamisalaan eivät nykyisin kuulu "energiatuotteet", joita käytetään "muihin tarkoituksiin kuin moottoripolttoaineeksi tai lämmityspolttoaineeksi", siis öljyt, jotka oli aikaisemmin vapautettu verosta. Näin ollen niitä voidaan nykyisin verottaa kansallisesti.

32. Fendt ei toimittanut lainkaan kirjallisia huomautuksia. Seuraavassa esittämässäni arvioinnissa otan kantaa sen istunnossa esittämiin väitteisiin.

Oikeudellinen arviointi

33. Olen komission, Kyproksen ja Italian kanssa samaa mieltä siitä, että direktiivillä 2003/96 on muutettu direktiivillä 92/81 käyttöön otettua kivennäisöljyjä, myös voite-

luöljyjä, koskevaa yhteisön verojärjestelmää siten, että näitä tuotteita ei enää tarvitse vapauttaa verosta kansallisella tasolla.

34. Direktiivin 2003/96 2 artiklan 4 kohdan b alakohdassa sen soveltamisalan ulkopuolelle jätetään nimenomaisesti energiatuotteet, joita ei käytetä moottori- tai lämmityspolttoaineina (ja siten myös voiteluöljyt sikäli kuin niitä käytetään käyttötarkoituksensa mukaisesti voiteluun). Tämä tulkinta vahvistetaan johdanto-osan 22 perustelukappaleessa.

35. Direktiivin 14 artiklassa sen sijaan säädetään muun muassa, että energiatuotteiden käyttö polttoaineena voidaan vapauttaa verosta tietyin edellytyksin, poiketen siitä (1 artiklassa säädetystä) periaatteesta, jonka mukaan energiatuotteiden käyttöä tällaisiin tarkoituksiin on verotettava. Direktiivissä toisin sanoen tunnustetaan tällaisten tuotteiden kuuluvan direktiivin soveltamisalaan, mutta mahdollistetaan niiden vapauttaminen verosta tiettyjen hyvin erityisten käyttötarkoitusten perusteella. Direktiivin 14 artikla toimii siis varsin eri tavalla kuin 2 artiklan 4 kohta, jossa energiatuotteiden käyttö muihin tarkoituksiin kuin polttoaineeksi jätetään kokonaan direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle.

36. Kuten komissio ja Kypros ovat huomauttaneet, muihin tarkoituksiin kuin polttoaineeksi käytettäviä kivennäisöljyjä ei mainita 14 artiklan poikkeusluettelossa, vaikka ne sisältyivätkin direktiivin 92/81 8 artiklan 1 kohdan poikkeuksiin (yhdessä sellaisten kivennäisöljyjen kanssa, joita käytetään polttoaineena osittain samoissa olosuhteissa kuin direktiivin 2003/96 14 artiklassa poikkeuksiin sisällytettyjä tuotteita).

37. Valmisteluasiakirjat vahvistavat, että lainsäätäjän tarkoituksena oli lähes vuotta ennen direktiivin 2003/96 antamista jättää muuhun tarkoitukseen kuin polttoaineeksi käytettävien kivennäisöljyjen verotus yhdenmukaistamatta yhteisön tasolla. [16]

38. Istunnossa Fendt myönsi, että direktiivin 2003/96 soveltamisala on rajattu ainoastaan

16 – Valmisteluasiakirjoihin kuuluvat komission ehdotus uudeksi direktiiviksi energiatuotteiden verotuksesta, KOM(97) 30 lopullinen, 12.3.1997, sekä neuvoston asiakirjat nro 13062/02, 17.10.2002, nro 13422/02, 29.10.2002, nro 14200/02, 13.11.2002, nro 14862/02 ADD 1, 27.11.2002 ja nro 15354/02, 9.12.2002. Erityisen merkityksellistä esillä olevan asian kannalta vaikuttaa asiakirja nro 14200/02. Se sisältää muun muassa ehdotukset, joista myöhemmin tuli direktiivin 2003/96 johdanto-osan 22 perustelukappale, 2 artiklan 4 kohdan b alakohta ja 14 artikla. Lisäksi asiakirjaan sisältyy neuvoston pöytäkirjan liitteeksi tarkoitettu komission ja neuvoston yhteinen julkilausuma, jossa nimenomaisesti vahvistetaan, että jäsenvaltiot voivat verottaa energiatuotteiden käyttöä muuhun kuin polttoaineeksi. Eri asia kuitenkin on, minkälainen oikeudellinen merkitys tällaisilla julkilausumilla on, ks. asia C-292/89, Antonissen, tuomio 26.2.1991, (Kok. 1991, s. I-745, Kok. Ep. XI, s. I-67, 18 kohta). Neuvoston asiakirjat ovat saatavilla osoitteessa http://register.consilium.europa.eu.

moottoripolttoaineeksi tai lämmityspolttoaineeksi käytettäviin energiatuotteisiin. Se väitti, että tästä nimenomaisesta syystä kyseisen direktiivin 30 artiklaa on tulkittava niin, että sillä kumotaan *vain* ne direktiivien 92/81 ja 92/82 säännökset, jotka kuuluvat direktiivin 2003/96 soveltamisalaan. Näin ollen direktiivissä 92/81 säädetty poikkeus, joka koskee muuhun tarkoitukseen kuin moottoripolttoaineeksi tai lämmityspolttoaineeksi käytettäviä kivennäisöljyjä, olisi yhä voimassa. Tämän kumoamisen vaikutuksista esittämänsä tulkinnan tueksi Fendt vetosi julkisasiamies Kokottin asiassa Alevizos [17] antamaan ratkaisuehdotukseen.

39. En voi hyväksyä Fendtin väitettä, jonka mukaan direktiivin 2003/96 30 artiklassa kumottaisiin edellisistä direktiiveistä ainoastaan ne säännökset, jotka kuuluvat sen soveltamisalaan, mistä seuraisi, että direktiivin 92/81 8 artiklan 1 kohdan a alakohta olisi edelleen voimassa. Uuden direktiivin 30 artiklan sanamuoto on selkeä ja ehdoton. Sen ainoa luonteva merkitys on, että direktiivit 92/81 ja 92/82 on kumottu kokonaisuudessaan. Jos lainsäätäjä olisi halunnut edelleen pitää voimassa joitakin näiden direktiivien säännöksistä, se olisi helposti voinut tehdä niin luettelemalla direktiivin 2003/96 30 artiklassa ne säännökset, joita ei ollut tarkoitus kumota. Ainoa kysymys, joka 30 artiklassa jäi alun perin ratkaisematta, oli se, miten yhteisön muussa lainsäädännössä esitettyjä viittauksia kumottuihin direktiiveihin olisi tulkittava. Tämä epävarmuus poistui, kun 30 artiklaa muutettiin lisäämällä siihen toinen alakohta. [18]

40. Asiassa Alevizos kyseessä olleessa säännöksessä [19] säädetään, että "seuraavissa direktiiveissä olevat valmisteveroja koskevat säännökset lakkaavat olemasta voimassa 31 päivänä joulukuuta 1992 – –". Julkisasiamies Kokottin mielestä tämän sanamuodon perusteella oli epäselvää, mitkä nimenomaiset säännökset lakkaavat olemasta voimassa mainittuna ajankohtana, mitä tuotteita tämän lainsäädännön muutoksen on määrä koskea ja voiko mainituilla direktiiveillä ylipäätään olla enää itsenäistä soveltamisalaa. [20] Hän katsoi, että kyseistä muutossäännöstä sovelletaan ainoastaan niihin tavaroihin, joita direktiivi, johon muutossäännös sisältyi, koskee. Muutoksen laajuus siis määräytyi sen direktiivin soveltamisalan mukaan, jolla muutos tehtiin. [21]

41. Asiassa Alevizos oli kuitenkin kyseessä aivan eri tilanne kuin nyt esillä olevassa asiassa. Asiassa Alevizos oli epäselvää, mitkä säännökset tarkkaan ottaen lakkasivat olemasta voimassa ja mitä tuotteita ne koskivat. Näin ollen kontekstuaalinen tulkinta oli tarpeen, varsinkin kun myöhempi direktiivi koski ainoastaan tiettyjä tuotteita, kun taas

17 – Asia C-392/05, ratkaisuehdotus 25.1.2007, 29–32 kohta.

18 – Ks. edellä alaviite 11.

19 – Direktiivin 92/12 23 artiklan 3 kohta, jota esillä olevassa asiassa ei ole riitautettu.

20 – Ratkaisuehdotuksen 29 kohta.

21 – Ratkaisuehdotuksen 32 kohta.

aikaisemmat direktiivit eivät olleet niin tiukasti rajattuja. [22] Tässä tapauksessa kumoamisen kohde on sen sijaan täysin selvä, sillä direktiivin 2003/96 30 artiklassa todetaan, että "direktiivit 92/81/ETY ja 92/82/ETY kumotaan". Tulkinta, jonka mukaan kumoaminen kohdistuisi vain niihin säännöksiin, jotka kuuluvat kumoavan direktiivin soveltamisalaan, on 30 artiklan nimenomaisen sanamuodon vastainen. Lisäksi kumotut direktiivit koskevat suppeampaa määrää tuotteita (kivennäisöljyt) kuin direktiivi 2003/96 (energiatuotteet ja sähkö).

42. Jos yhteisön säännöksen merkitys on epäselvä, sitä on luonnollisesti tulkittava omassa asiayhteydessään. [23] Täysin eri asia on väittää, että olisi olemassa *yleinen* tulkintasääntö, jonka mukaan silloin, kun kyseessä on toimenpide, jolla annetaan uusia sääntöjä ja varsin yksiselitteisesti kumotaan yleisesti jokin aikaisempi toimenpide, kumoaminen koskisi vain niitä kumotun toimenpiteen säännöksiä, jotka kuuluvat uusien sääntöjen soveltamisalaan. Tällainen lähestymistapa on ehdottomasti perusteeton ja heikentäisi vakavasti oikeusvarmuutta.

43. Fendt muistutti edelleen, että direktiivin 2003/96 tarkoitus oli verottaa energiatuotteita yhtenä keinona saavuttaa Kioton pöytäkirjan tavoitteet. Siksi sen mielestä on järjetöntä päätellä, että direktiivillä 2003/96 olisi annettu jäsenvaltioille uudelleen valtuudet verottaa kivennäistuotteiden käyttöä muihin tarkoituksiin kuin polttoaineeksi sikäli kuin ne eivät ole saastuttavia. Fendt myös painotti, että direktiivin 2003/96 24 artiklassa säädetään nimenomaisesti, että sellaisten hyötyajoneuvojen polttoainesäiliöissä olevaa polttoainetta, joka on tarkoitettu käytettäväksi toisessa jäsenvaltiossa, ei veroteta jäsenvaltiossa, jossa ajoneuvo on valmistettu mutta jossa polttoainetta ei käytetä ja jossa se ei siten saastuta. Jos direktiiviä 2003/96 sovellettaisiin muihin tarkoituksiin kuin polttoaineeksi käytettävään voiteluöljyyn, myös tämä käyttötarkoitus olisi johdonmukaisesti ajatellen pitänyt vapauttaa verosta, koska se ei liioin saastuta. Fendtin mukaan vastaavan poikkeuksen puuttuminen päinvastoin tukee oletusta siitä, että direktiivissä 2003/96 olisi jätetty ennalleen aiemmassa direktiivissä 92/81 säädetty poikkeus, joka koskee muihin tarkoituksiin kuin moottoripolttoaineiksi tai lämmityspolttoaineiksi käytettäviä kivennäisöljyjä.

44. Mielestäni direktiivin 2003/96 asiayhteys sen paremmin kuin sen tarkoituskaan eivät tue Fendtin tulkintaa. Varsinkaan en näe, että Kioton tavoitteiden (joihin viitataan direktiivin johdanto-osan seitsemännessä perustelukappaleessa) saavuttaminen ja jäsenvaltioiden mahdollisuus verottaa kivennäisöljyjä, joita käytetään muihin tarkoituksiin

22 – Ratkaisuehdotuksen 31 ja 32 kohta.

23 – Ks. asia 283/81, CILFIT, tuomio 6.10.1982 (Kok. 1982, s. 3415, Kok. Ep. VI, s. 537, 20 kohta).

kuin polttoaineeksi, olisivat millään tavalla ristiriidassa keskenään. Päinvastoin kyseisiä öljyjä käytetään ajoneuvojen moottorien ja muiden sellaisten osien voiteluun, joista ei vapaudu hiilidioksidipäästöjä ilmakehään. Direktiivin johdanto-osan 22 perustelukappaleen ensimmäisessä virkkeessä todetaan selvästi, että "yhteisön kehyksen olisi koskettava energiatuotteita pääasiassa silloin, kun niitä käytetään lämmitys- tai moottoripolttoaineina". Tätä taustaa vasten on todellakin "verojärjestelmän luonteen ja johdonmukaisuuden kannalta perusteltua jättää energiatuotteiden käyttö – – muuhun kuin polttoaineeksi – – yhteisön kehyksen soveltamisalan ulkopuolelle – –".

45. Direktiivin 92/81 kumoamisesta ja sellaisten energiatuotteiden, joita käytetään muihin tarkoituksiin kuin moottoripolttoaineeksi tai lämmityspolttoaineeksi, sulkemisesta nimenomaisesti direktiivin 2003/96 soveltamisalan ulkopuolelle seuraa, että jäsenvaltiot voivat täysin vapaasti verottaa näihin tarkoituksiin käytettäviä öljyjä, kunhan verotuksessa noudatetaan EY:n perustamissopimuksen yleisiä määräyksiä (erityisesti EY 25 ja EY 90 artiklaa, joista ensimmäisessä kielletään tuonti- ja vientitullit jäsenvaltioiden välillä ja jälkimmäisessä muista jäsenvaltioista tuotuja tuotteita syrjivät sisäiset maksut). Yhteisön tasolla tapahtuvan lainsäädännön yhdenmukaistamisen yleisenä periaatteena on, että ne lainsäädännön alueet, joihin yhteisön yhdenmukaistamissäädöstä ei sovelleta, säilyvät jäsenvaltioiden toimivallassa; jäsenvaltiot ovat siten vapaita sääntelemään niitä EY:n perustamissopimuksessa määrätyissä rajoissa. [24]

46. Tämän yleisen periaatteen huomioon ottaen ei ole tarpeen osoittaa mitään tiettyä säännöstä, jossa jäsenvaltioille olisi *nimenomaisesti* annettu mahdollisuus verottaa muihin tarkoituksiin kuin polttoaineeksi käytettäviä kivennäisöljyjä direktiivin 92/81 kumoamisen jälkeen.

47. Komissio ja Kypros kuitenkin vetoavat nimenomaisesti direktiivin 92/12 3 artiklan 3 kohtaan, jossa niiden mielestä myönnetään jäsenvaltioille valtuudet verottaa direktiivin 2003/96 soveltamisalaan kuulumattomia energiatuotteita. Ne perustelevat tätä pääasiassa seuraavasti. Kyseisiin voiteluöljyihin ei silloin, kun niitä käytetään muihin tarkoituksiin kuin polttoaineeksi, sovelleta direktiiviä 2003/96 (jolla direktiivit 92/81 ja 92/82 korvattiin). Ne eivät siis ole sellaisia "asiaa koskevissa direktiiveissä määriteltyjä" kivennäisöljyjä, joita tarkoitetaan direktiivin

24 – Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä tämä periaate tulee esille useissa eri yhteyksissä. Ks. esim. asia 120/78, Rewe-Zentral, tuomio 20.2.1979 (Kok. 1979, s. 649, Kok. Ep. IV, s. 403, 8 kohta); asia C-127/97, Burstein, tuomio 1.10.1998 (Kok. 1998, s. I-6005, 31 kohta); asia 187/84, Giacomo Caldana, tuomio 26.9.1985 (Kok. 1985, s. 3013, 19 kohta) ja asia 301/82, SA Clin-Midy, tuomio 26.1.1984 (Kok. 1984, s. 251, 6 kohta). Jäsenvaltioiden velvollisuus noudattaa EY:n perustamissopimuksen yleisiä periaatteita myös asioissa, joita koskeva lainsäädäntö ei ole yhteisön yhdenmukaistamistoimien kohteena, todetaan nimenomaisesti asiassa C-294/00, Gräbner, 11.7.2002 annetussa tuomiossa (Kok. 2002, s. I-6515, 26 kohta) ja asiassa 270/83, komissio v. Ranska, 28.1.1986 annetussa tuomiossa (Kok. 1986, s. 273, Kok. Ep. VIII, s. 407, 24 kohta).

92/12 3 artiklan 1 kohdassa. Tästä seuraa, että ne kuuluvat kyseisen direktiivin 3 artiklan 3 kohdan soveltamisalaan ja että jäsenvaltio voi siten verottaa niitä.

48. Näissä perusteluissa on sekoitettu toisiinsa kivennäisöljyjen määritelmä ja niiden erityinen käyttötarkoitus. Lähemmin tarkasteltuna on nimittäin ilmeistä, että kyseiset voiteluöljyt sisältyvät direktiivissä 2003/96 esitettyyn "kivennäisöljyjen" *määritelmään*, vaikka niiden *erityinen käyttötarkoitus* (käyttö muuhun kuin polttoaineeksi) sulkeekin ne kyseisen direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle.

49. Direktiivin 92/12 3 artiklan 1 kohdan mukaan direktiiviä sovelletaan muun muassa "asiaa koskevissa direktiiveissä määriteltyihin" kivennäisöljyihin. Alkuperäinen "asiaa koskeva direktiivi" oli direktiivi 92/81. Tämän direktiivin voimassa ollessa oli selvää, että voiteluöljyt sisältyivät "kivennäisöljyjen" määritelmään [25] ja että direktiivin 92/12 3 artiklan 1 kohta näin ollen koski niitä. Direktiivin 2003/96 3 artiklassa kuitenkin säädetään, että "direktiivissä 92/12/ETY olevien viittausten 'kivennäisöljyihin' – – katsotaan koskevan kaikkia tämän direktiivin 2 artiklassa tarkoitettuja energiatuotteita, sähköä – –".

50. Direktiivin 2003/96 tultua voimaan direktiivin 92/12 3 artiklan 1 kohtaa on näin ollen luettava seuraavasti: "tätä direktiiviä sovelletaan yhteisön tasolla seuraaviin asiaa koskevissa direktiiveissä määriteltyihin tuotteisiin: energiatuotteet ja sähkö – –." Voiteluöljyt ovat direktiivin 2003/96 2 artiklan 1 kohdassa määriteltyjä "energiatuotteita". [26] Niitä on siten pidettävä direktiivin 92/12 3 artiklan 1 kohdassa, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivin 2003/96 3 artiklalla, tarkoitettuina "kivennäisöljyinä". Direktiivin 92/12 3 artiklan 3 kohdan mukaan jäsenvaltiot saavat ottaa käyttöön "muihin kuin [3 artiklan] 1 kohdassa mainittuihin" tuotteisiin kohdistuvia veroja. Koska voiteluöljyt kuitenkin kuuluvat 3 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan, niihin ei voida soveltaa 3 artiklan 3 kohtaan sisältyvää mahdollisuutta.

51. Siitä huolimatta se, ettei direktiiviin 92/12 sisälly sellaista nimenomaista säännöstä, joka antaisi jäsenvaltioille mahdollisuuden verottaa muihin tarkoituksiin kuin polttoaineeksi käytettäviä kivennäisöljyjä, ei – kuten jo olen todennut [27] – estä niitä asettamasta tällaisia veroja.

25 – Ks. edellä 8 kohta.

26 – Ks. edellä 14 kohta. Se, että voiteluöljyjen *käyttö* muihin tarkoituksiin kuin polttoaineeksi on jätetty 2 artiklan 4 kohdan nojalla direktiivin 2003/96 soveltamisalan ulkopuolelle, ei vaikuta mitenkään niiden sisällyttämiseen kyseisen direktiivin 2 artiklassa esitettyyn "energiatuotteiden" *määritelmään*.

27 – Ks. edellä 45 ja 46 kohta.

Ratkaisuehdotus

52. Näin ollen ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

Energiatuotteiden ja sähkön verotusta koskevan yhteisön kehyksen uudistamisesta 27.10.2003 annettu neuvoston direktiivi 2003/96 ei estä jäsenvaltioita asettamasta kulutusveroa kivennäisöljyille, mukaan lukien voiteluöljyt, joita käytetään muihin tarkoituksiin kuin polttoaineeksi.