YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)
29 päivänä huhtikuuta 2004 *

Asiassa C-240/01,

Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään E. Traversa ja K. Gross, prosessiosoite Luxemburgissa,

kantajana,

vastaan

Saksan liittotasavalta, asiamiehinään W.-D. Plessing ja M. Lumma,

vastaajana,

jossa kantaja vaatii yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, että Saksan liittotasavalta ei ole noudattanut 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), 2 artiklan 2 kohdan

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

mukaisia velvoitteitaan, kun se on soveltanut 21.12.1992 annetun Mineralölsteuergesetzin (kivennäisöljyjen verottamisesta annettu laki) (BGBl. I, s. 2185, ber. 1993 I, s. 169) 4 §:n 1 momentin 2 kohdan b alakohtaa, koska kyseinen jäsenvaltio ei ole asettanut valmisteveron alaisiksi kaikkia lämmityspolttoaineena käytettäviksi tarkoitettuja kivennäisöljyjä,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: V. Skouris (esittelevä tuomari), joka hoitaa kuudennen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit J. N. Cunha Rodrigues, J.-P. Puissochet, R. Schintgen ja F. Macken,

julkisasiamies: L. A. Geelhoed,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies M.-F. Contet,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan asianosaisten 27.2.2003 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 8.5.2003 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Euroopan yhteisöjen komissio on nostanut EY 226 artiklan nojalla kanteen, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 21.6.2001 ja jossa yhteisöjen tuomioistuinta vaaditaan toteamaan, että Saksan liittotasavalta ei ole noudattanut 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), 2 artiklan 2 kohdan mukaisia velvoitteitaan, kun se on soveltanut 21 päivänä joulukuuta 1992 annetun Mineralölsteuergesetzin (kivennäisöljyjen verottamisesta annettu laki) (BGBl. I, s. 2185, ber. 1993 I, s. 169; jäljempänä MinöStG) 4 §:n 1 momentin 2 kohdan b alakohtaa, koska kyseinen jäsenvaltio ei ole asettanut valmisteveron alaisiksi kaikkia lämmityspolttoaineena käytettäviksi tarkoitettuja kivennäisöljyjä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

2 Valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25 päivänä helmikuuta 1992 annetun neuvoston direktiivin 92/12/ETY (EYVL L 76, s. 1) johdanto-osan neljännessä perustelukappaleessa todetaan, että "sisämarkkinoiden toteuttamisen ja toiminnan varmistamiseksi näiden valmisteverosaatavan syntymisen on oltava sama kaikissa jäsenvaltioissa".

3 Saman direktiivin 1 artiklan 1 kohdan mukaan tässä direktiivissä "säädetään järjestelmästä, joka koskee valmisteveron ja muiden välittömästi tai välillisesti tuotteiden kulutukseen kohdistuvien välillisten verojen alaisia tuotteita, lukuun ottamatta arvonlisäveroa ja yhteisön määräämiä veroja". Kyseisen direktiivin 1 artiklan 2 kohdan mukaan "valmisteveron alaisten tuotteiden valmisteverojen rakennetta ja määrää koskevat erityissäännökset ovat eri direktiiveissä".

4 Direktiivin 92/12 3 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

— kivennäisöljyt,

— —"

5 Direktiivin 92/12 1 artiklan 2 kohdassa tarkoitetut erityisdirektiivit, jotka on annettu kivennäisöljyjen alalla, ovat direktiivi 92/81 sekä kivennäisöljyjen valmisteverojen määrien lähentämisestä 19 päivänä lokakuuta 1992 annettu neuvoston direktiivi 92/82/ETY (EYVL L 316, s. 19), sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 94/74 (jäljempänä direktiivi 92/82).

6 Direktiivin 92/81 johdanto-osan kolmannen perustelukappaleen mukaan "sisämarkkinoiden toimivuuden varmistamiseksi on vahvistettava yhteiset määritelmät kaikille kivennäisöljyjen ryhmään kuuluville tuotteille, jotka ovat valmisteverojen yleisen valvontajärjestelmän alaisia".

7 Saman direktiivin 1 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

"1. Jäsenvaltioiden on kannettava kivennäisöljyistä yhdenmukaistettua valmisteveroa tämän direktiivin mukaisesti.

2. Jäsenvaltioiden on vahvistettava valmisteverojensa määrät kivennäisöljyjen valmisteverojen määrien lähentämisestä annetun direktiivin 92/82/ETY mukaisesti."

8 Kyseisen direktiivin 2 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Muiden kivennäisöljyjen kuin niiden, joiden valmisteveron taso vahvistetaan direktiivissä 92/82/ETY, on oltava valmisteveron alaisia, jos ne on tarkoitettu käytettäviksi tai niitä myydään taikka käytetään lämmityspolttoaineina tai moottoripolttoaineina. Kannettavan valmisteveron määrä on vahvistettava käyttötarkoituksen mukaan vastaavan lämmityspolttoaineen tai moottoripolttoaineen valmisteveron määrän suuruiseksi."

9 Direktiivin 92/81 8 artiklan 1 kohdan d alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Sen lisäksi, mitä direktiivissä 92/12/ETY säädetään yleisesti valmisteveron alaisten tuotteiden vapauttamisesta valmisteverosta tiettyjen käyttötarkoitusten

perusteella, jäsenvaltioiden on vapautettava yhdenmukaistetusta valmisteverosta jäljempänä luetellut tuotteet edellytyksin, jotka jäsenvaltioiden on vahvistettava verovapautuksien oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen tai muiden väärinkäytösten estämiseksi,

— —

d) kivennäisöljyt, jotka ruiskutetaan masuuneihin kemiallista pelkistystä varten pääasiallisena polttoaineena käytettävän koksin lisäksi."

10 Direktiivin 94/74 johdanto-osan 18. perustelukappaleen mukaan "olisi myönnettävä yhteisön tasolla pakollinen valmisteveroista vapauttaminen sellaisten kivennäisöljyjen osalta, jotka ruiskutetaan masuuneihin kemiallista pelkistystä varten, jotta vältettäisiin vääristynyt kilpailu, joka johtuu erilaisista verotusjärjestelmistä jäsenvaltioiden välillä".

Kansallinen lainsäädäntö

11 MinöStG:n 4 §:ssä, jonka otsikkona on "Vapautukset, määritelmät", säädetään seuraavaa:

"1) Jollei 12 §:stä muuta johdu, verotonta kivennäisöljyä voidaan käyttää

— —

2. muihin tarkoituksiin kuin

a) moottoripolttoaineena tai moottoripolttoaineen valmistukseen,

b) lämmityspolttoaineena [Verheizen],

c) kaasuturbiinien käyttämiseen;

— —"

12 MinöStG:n 4 §:n 1 momentin 2 kohdan soveltaminen määritellään 2.2.1998 päivätyssä yleiskirjeessä (III A 1 - V 0355 - 10/97, julkaistu kokoelmassa *Vorschriftensammlung Bundesfinanzverwaltung,* 6.2.1998, N 08 98, nro 70; jäljempänä yleiskirje), jossa täsmennetään tämän osalta seuraavaa:

"Kivennäisöljyverot ja kivennäisöljyn käyttö lämmityspolttoaineena sekä muihin tarkoituksiin kivennäisöljyjen verottamisesta annetun lain 4 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitetulla tavalla

— —

II Käsite 'käyttö lämmityspolttoaineena'

Tämän lähestymistavan perusteella Bundesfinanzhof on täsmentänyt käsitettä 'käyttö lämmityspolttoaineena' ja kehittänyt vähitellen seuraavat periaatteet:

— Kivennäisöljyjen käyttö lämmityspolttoaineena on lämpöenergian tuotantoa.

— Käyttö lämmityspolttoaineena on tietyn aineen lämpöarvon tarkoituksellista hyväksikäyttöä eli kivennäisöljyn (täydellistä tai osittaista) polttamista sellaisen lämmön tuottamiseksi, joka siirretään (kokonaan tai osittain) toiseen aineeseen. Tässä tapauksessa lämmön tuotanto ja tämän lämmön siirtäminen eivät saa olla yksinomaan toissijaisia kivennäisöljyn muihin käyttötarkoituksiin verrattuina.

— Aineen, johon lämpö siirretään, on oltava uusi energian- tai lämmönlähde (lämmitysaine).

— Koska uutta lämmönlähdettä on käytetty konkreettisesti lämmitysaineena, on perusteltua katsoa, että tämän lämmönlähteen tuottamiseen käytettyä kivennäisöljyä on käytetty lämmityspolttoaineena.

Tästä seuraa, että arvioitaessa sitä, onko kyseessä käyttö lämmityspolttoaineena, lämmön siirtäminen on ratkaisevaa. Lämmönlähteiksi (lämmitysaineiksi) katsotaan muun muassa seuraavat aineet: kuuma vesi ja höyry (esimerkiksi huoneistoja

lämmitettäessä), lämmin ilma, palamiskaasu (savukaasu), höyrykattilat, vaipat jne.

III Käsite 'muihin tarkoituksiin'

Kun on kyseessä kivennäisöljyjen käyttö energianlähteenä, Bundesfinanzhofin oikeuskäytännöstä ilmenee, että ainoastaan seuraavissa tapauksissa voidaan olettaa, että kyse ei ole käytöstä lämmityspolttoaineena:

— Liekki on välittömässä yhteydessä käsiteltävään, jalostettavaan tai hävitettävään aineeseen (toisin kuin edellä esitetyssä analyysissä). Esimerkkejä: tekstiilikuitujen polttaminen, rikkaruohojen kulotus, hitsauspoltinten käyttö, metallien kuumentaminen niiden muovaamiseksi, kattohuovan kuumentaminen sen käsiteltävyyden parantamiseksi jne.

— Palamisenergiaa absorboivan aineen itsensä kuumentaminen, jotta sitä voidaan käyttää tietyn rakenteeltaan erilaisen tuotteen valmistamiseen, jolloin sen aineellinen koostumus häviää.

Aineellinen muutos merkitsee sitä, että käytetyn kivennäisöljyn aineosat yhdistyvät ainakin osittain tuotteeseen, kuten esimerkiksi tuotettaessa nokea lämpökrakkauksella tai karkaistaessa terästä hiiletyksellä. Myös näissä tapauksissa kivennäisöljyjä käytetään ainakin osittain raaka-aineena, ja sen molekyylirakennetta muutetaan kemiallisesti. Ratkaisevana sen kannalta, onko kyseessä tällainen prosessi, voidaan pitää esimerkiksi sitä, että erilaista kivennäisöljyä tai erilaisia energianlähteitä, kuten esimerkiksi hiiltä tai sähköä, käyttämällä ei kyetä saavuttamaan tuotantotavoitetta.

— Kyseessä ei ole lämmöntuotantoon käytettävien kivennäisöljyjen lämpöarvon käyttö, kun pääasiallinen tavoite on haitallisten palokaasujen poistaminen ne kokonaan polttamalla ja kun liekkiä ylläpidetään tätä varten kivennäisöljyllä tai kun kivennäisöljy sekoitetaan poistettaviin palokaasuihin palamistilassa ja poltetaan kokonaisuudessaan.

Näitä tapauksia yhdistää se, että kivennäisöljyn polttaminen tapahtuu homogeenisessä prosessissa samanaikaisesti, kun lämpöenergiaa absorboiva aine jalostetaan tai hävitetään. Absorboidun energian välittäminen tai sen siirtäminen toiseen aineeseen on mahdotonta.

— —"

Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely

13 Komissio ilmoitti Saksan liittotasavallalle 26.5.1999 päivätyllä virallisella huomautuksella EY 226 artiklan mukaisesti, että yleiskirjeessä annettu kivennäisöljyjen käyttöä lämmityspolttoaineena koskeva tulkinta ei sen mukaan ole direktiivin 92/81 2 artiklan 2 kohdan ensimmäisen virkkeen mukainen.

14 Saksan hallitus vastasi 13.10.1999 päivätyllä kirjeellä väittäen, että koska direktiivin 92/81 2 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä virkkeessä ei määritellä nimenomaisesti käsitettä "käyttö lämmityspolttoaineena", jäsenvaltioiden on täsmennettävä tälle käsitteelle annettava tulkinta. Saksan hallitus toteaa Saksan lainsäädännöstä, että yleiskirjeessä toistetaan Bundesfinanzhofin oikeuskäytän-

nössä vahvistettu tulkinta. Kyseinen tulkinta poikkeaa Saksan hallituksen mukaan käsitteen "käyttö lämmityspolttoaineena" varsinaisesta merkityksestä sekä pitkäaikaisesta hallintokäytännöstä. Saksan hallitus pyysi lisäksi komissiota tarkastelemaan esille tullutta ongelmaa kokonaisuutena jäsenvaltioiden käytännöt huomioon ottaen selkeän yhteisen ratkaisun löytämiseksi.

15 Komissio toimitti 13.3.2000 perustellun lausunnon, jossa se kehotti Saksan liittotasavaltaa toteuttamaan tarvittavat toimenpiteet perustellun lausunnon noudattamiseksi kahden kuukauden kuluessa sen tiedoksiantamisesta. Tässä perustellussa lausunnossa se toisti virallisessa huomautuksessa esitetyt väitteet ja lisäsi, että se, että muut jäsenvaltiot tulkitsevat omalla tavallaan käsitettä "käyttö lämmityspolttoaineena", ei oikeuta Saksan liittotasavaltaa pysymään näkemyksessään, joka on yhteisön oikeuden vastainen.

16 Koska Saksan liittotasavalta ei toteuttanut säädetyssä määräajassa toimenpiteitä, joilla perustellussa lausunnossa esitetty yhteisön oikeuden rikkominen voidaan päättää, komissio nosti tämän kanteen.

Kanne

Asianosaisten lausumat

17 Komissio väittää, että Saksan liittotasavalta rikkoo direktiivin 92/81 2 artiklan 2 kohtaa, kun se soveltaa MinöStG:n 4 §:n 1 momentin 2 kohdan b alakohtaa yleiskirjeessä esitetyllä tavalla, koska kyseinen jäsenvaltio ei ole asettanut valmisteveron alaisiksi kaikkia lämmityspolttoaineena käytettäviksi tarkoitettuja kivennäisöljyjä.

18 Komissio väittää erityisesti, että "käyttö lämmityspolttoaineena" tarkoittaa yleiskirjeen mukaan yksinomaan kivennäisöljyn muodostaman energianlähteen välillistä käyttöä lämmönlähteen avulla lämmitysaineena. Yleiskirjeen III kohdassa mainituista esimerkeistä sen sijaan ilmenee komission mukaan, että kivennäisöljyn lämpöenergian suora käyttö teollisuusprosessien käynnistämiseksi ja ylläpitämiseksi ei ole "käyttöä lämmityspolttoaineena", mikä rikkoo direktiivin 92/81 2 artiklan 2 kohtaa.

19 Vaikka tässä jälkimmäisessä säännöksessä ei määritelläkään nimenomaisesti ilmaisua "käytetään lämmityspolttoaineina", valmisteveroja koskevien direktiivien yhdenmukaistamistavoitteesta seuraa komission mukaan, että tätä ilmaisua on tulkittava itsenäisesti yhteisön oikeudessa. Komission mukaan direktiivin 92/81 johdanto-osan kolmannessa perustelukappaleessa tuetaan tällaista itsenäistä tulkintaa.

20 Komissio väittää, että direktiivin 92/81 sanamuodon perusteella kyseistä ilmaisua ei voida tulkita suppeasti. Tämä koskee myös MinöStG:n 4 §:n 1 momentin 2 kohdan b alakohdassa olevan käsitteen "Verheizen" tavanomaista tulkintaa. Kivennäisöljyjä "käytetään" komission mukaan aina, kun ne poltetaan ja kun tällä tavoin tuotettu lämpö käytetään lämmittämiseen siitä riippumatta, mihin tällaisella lämmittämisellä pyritään.

21 Komissio väittää, että kivennäisöljyistä kulutusverona perittävän valmisteveron tavoite tukee myös ilmaisun "käytetään lämmityspolttoaineina" laajaa tulkintaa, johon kuuluu kivennäisöljyjen kaikenlainen suora tai välillinen kulutus.

22 Tällainen tulkinta ilmenee komission mukaan myös direktiivillä 92/81 käyttöön otetusta järjestelmästä. Se, että yhteisön lainsäätäjä on vapauttanut yhdenmukaistetusta valmisteverosta tämän direktiivin 8 artiklan 1 kohdan d alakohdassa

kuvaillun erityistapauksen, osoittaa selkeästi, että se katsoo, että direktiivin 92/81 2 artiklan 2 kohdan ensimmäinen virke kattaa kaiken kivennäisöljyjen käytön lämpöenergian tuottamiseksi. Direktiivin 92/81 8 artiklan 1 kohdan d alakohdan antaminen olisi ollut hyödytöntä, jos ilmaisu "käytetään lämmityspolttoaineina" olisi ymmärrettävä yleiskirjeessä tarkoitetulla tavalla.

23 Tässä jälkimmäisessä säännöksessä tarkoitetulla poikkeuksella ei komission mukaan voida kuitenkaan perustella kaikkia yleiskirjeen III kohdassa vahvistettuja poikkeuksia veronkantovelvollisuuteen. Vapautuksia verosta on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeuksia yleisestä periaatteesta kantaa veroa (ks. vastaavasti arvonlisäveroon liittyen asia 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, tuomio 15.6.1989, Kok. 1989, s. 1737, 12 ja 13 kohta).

24 Saksan hallitus kiistää jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisen, josta sitä moititaan. Sen mukaan komissio on väärässä katsoessaan, että sanat "polttaa" (Verbrennen) ja "käyttää lämmityspolttoaineena" (Verheizen) vastaavat toisiaan.

25 Saksan hallitus väittää, että direktiivin 92/81 2 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä virkkeessä olevilla sanoilla "tarkoitettu", "myydään" tai "käytetään" korostetaan sitä, että loppukäyttäjän tai elinkeinonharjoittajan on käytettävä kivennäisöljy subjektiiviseen ja konkreettiseen tarkoitukseen, mikä merkitsee sitä, että kivennäisöljy on tarkoitus käyttää toisen aineen "lämmittämiseen" (heizen). Kun tämä käyttötarkoitusta koskeva subjektiivinen tekijä puuttuu, ei voida katsoa, että kivennäisöljyä käytetään lämmityspolttoaineena, vaikka muita aineita kuumennettaisiinkin palamisprosessissa vapautuvalla lämmöllä. Tämä on Bundesfinanzhofin oikeuskäytännössä vahvistettu tulkinta, joka toistetaan yleiskirjeen II kohdan toisessa luetelmakohdassa.

16 Saksan hallitus väittää, toisin kuin komissio, kivennäisöljyn lämpöenergian käytöstä teollisuusprosessien käyttöön ottamiseksi ja ylläpitämiseksi, että yksinomaan yleiskirjeen III kohdassa tarkoitettuja tapauksia ei katsota "käytöksi lämmityspolttoaineena" ja että ne eivät näin ollen ole valmisteveron alaisia. Näitä tapauksia lukuun ottamatta valmisteverosta ei myönnetä vapautuksia.

17 Direktiivin 92/81 johdanto-osan kolmannessa perustelukappaleessa ei Saksan hallituksen mukaan edellytetä kaikkien direktiivissä käytettyjen oikeudellisten käsitteiden yhdenmukaista tulkintaa. Siinä tyydytään päinvastoin ottamaan huomioon direktiivin 92/12 3 artiklan 1 kohdan ensimmäinen luetelmakohta, jonka mukaan "kivennäisöljyjen" käsite määritellään yksinomaan asianmukaisessa direktiivissä eli direktiivissä 92/81. Tämä määritelmä perustuu direktiivin 92/81 2 artiklan 1 kohtaan, jossa luetellaan tuotteet, joita pidetään direktiivissä 92/81 tarkoitettuina kivennäisöljyinä.

18 Saksan hallitus väittää, että jos yhteisön lainsäätäjä olisi halunnut, että tämän jälkimmäisen direktiivin johdanto-osan kolmatta perustelukappaletta tulkitaan komission esittämällä tavalla, se olisi määritellyt itse käsitteen "käyttö lämmityspolttoaineena" tässä direktiivissä. Se, ettei se tehnyt näin, puoltaa näkemystä, jonka mukaan tämä käsite on määriteltävä kansallisessa oikeudessa.

19 Komission esittämä tulkinta edellyttää Saksan hallituksen mukaan kivennäisöljyjen verotuksen täydellistä yhdenmukaistamista liikevaihtoverojärjestelmän tavoin. Jo direktiivin 92/12 sanamuodosta kuitenkin ilmenee, että tällaista yhdenmukaistamista ei suunniteltu kivennäisöljyjen verotuksen osalta.

20 Saksan hallitus väittää lisäksi, että täydellisten ja itsenäisten yhteisön omien määritelmien tarve perustuu liikevaihtoverojen alalla yhteisön rahoitustarpeisiin ja kustannusten oikeudenmukaiseen jakamiseen jäsenvaltioiden kesken. Kivennäisöljyjen verotusta koskevilla direktiiveillä ei puolestaan ole tällaisia tehtäviä.

31 Saksan hallituksen mukaan direktiivin 92/81 säätämisellä pyrittiin yksinomaan ottamaan käyttöön riittävä koordinointi sen varmistamiseksi, että toisiaan vastaavia tuotteita verotetaan yleisesti samalla tavoin ja että verotuksesta johtuvat kyseisten tuotteiden hinnanerot eivät kannusta vilpillisiin tai keinotekoisiin hankintoihin. Jäsenvaltioille jätettiin näin ollen merkittävää liikkumavaraa jopa sen uhalla, että kilpailuedellytykset poikkeavat edelleen toisistaan kansallisella tasolla.

32 Komission viittaus direktiivin 92/81 8 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitettuun vapautukseen on Saksan hallituksen mukaan merkityksetön. Sen mukaan tässä erityistapauksessa osa kivennäisöljystä käytetään myös lämmityspolttoaineena. Kyseisen erityistapauksen selventämiseksi tarvitaan näin ollen lainsäädäntöä Saksan oikeudessa vahvistettu "polttamisen" käsitteen tulkinta huomioon ottaen.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

33 Kanteesta lausumiseksi on ensimmäiseksi määriteltävä, onko direktiivin 92/81 2 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä virkkeessä olevaa ilmaisua "käytetään lämmityspolttoaineina" tulkittava itsenäisesti vai kuuluuko sen määritteleminen jäsenvaltioiden toimivaltaan, kuten Saksan hallitus väittää.

34 Jotta tähän kysymykseen voidaan vastata, on otettava huomioon kivennäisöljyjen valmisteveroa koskevilla direktiiveillä toteutettavan yhdenmukaistamisen tavoite ja laajuus.

35 Tämän osalta on todettava, että kaikki kolme direktiiviä 92/12, 92/81 ja 94/74 annettiin EY:n perustamissopimuksen 99 artiklan (josta on tullut EY 93 artikla) nojalla. Neuvostolle annetaan tässä määräyksessä toimivalta yhdenmukaistaa muun muassa valmisteveroja koskevaa kansallista lainsäädäntöä siltä osin kuin tämä yhdenmukaistaminen on tarpeen sisämarkkinoiden toteuttamisen ja toiminnan varmistamiseksi.

36 Direktiivin 92/12 johdanto-osan ensimmäisessä ja neljännessä perustelukappaleessa todetaan, että sisämarkkinoiden toteuttaminen ja toiminta edellyttävät tavaroiden vapaata liikkuvuutta, valmisteveron alaiset tavarat mukaan luettuina, ja että tässä tarkoituksessa näiden valmisteverosaatavan syntymisen on oltava sama kaikissa jäsenvaltioissa.

37 Direktiivin 92/81 johdanto-osan viidennessä ja kuudennessa perustelukappaleessa täsmennetään, että yhteisön tasolla on säädettävä tietyistä pakollisista verovapautuksista ja että on annettava jäsenvaltioiden halutessaan soveltaa alueillaan tiettyjä muita verovapautuksia, jos tämä ei vääristä kilpailua.

38 Direktiivin 94/74 johdanto-osan 18. perustelukappaleessa todetaan lopuksi, että yhteisön tasolla olisi myönnettävä pakollinen valmisteveroista vapauttaminen sellaisten kivennäisöljyjen osalta, jotka ruiskutetaan masuuneihin kemiallista pelkistystä varten, jotta vältettäisiin vääristynyt kilpailu, joka johtuu erilaisista verotusjärjestelmistä jäsenvaltioiden välillä.

39 Edellä esitetystä seuraa, että näiden kolmen direktiivin tavoitteena on varmistaa kivennäisöljyjen vapaa liikkuvuus sisämarkkinoilla ja välttää kilpailun vääristyminen, jonka valmisteverojen erilaiset rakenteet voisivat aiheuttaa.

40 Näin ollen tällä hetkellä on toteutettu pelkästään osittainen yhdenmukaistaminen (ks. vastaavasti asia C-434/97, komissio v. Ranska, tuomio 24.2.2000, Kok. 2000, s. I-1129, 17 kohta).

41 Yhdenmukaistamisen osittaisuus ei kuitenkaan merkitse välttämättä sitä, että direktiivissä 92/81 käytettyjen käsitteiden määritteleminen kuuluisi jäsenvaltioiden toimivaltaan. Kaikki riippuu siitä, koskevatko asianomaiset käsitteet jo yhdenmukaistettua alaa vai eivät.

42 Tämän osalta direktiivin 92/81 johdanto-osan kolmannessa perustelukappaleessa todetaan, että sisämarkkinoiden toimivuuden varmistamiseksi on vahvistettava yhteiset määritelmät kaikille kivennäisöljyjen ryhmään kuuluville tuotteille, jotka ovat valmisteverojen yleisen valvontajärjestelmän alaisia. Saman direktiivin johdanto-osan neljännessä perustelukappaleessa todetaan, että on tarkoituksenmukaista, että nämä määritelmät perustuvat yhdistetyn nimikkeistön määritelmiin.

43 Kivennäisöljyt, joihin tätä direktiiviä sovelletaan, määritellään näin ollen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa yhdistetyn nimikkeistön määritelmiin viitaten. Saman artiklan 2 kohdassa täsmennetään lisäksi, että kivennäisöljyjen on oltava valmisteveron alaisia, jos ne on tarkoitettu käytettäviksi tai niitä myydään taikka käytetään lämmityspolttoaineina tai moottoripolttoaineina.

44 Lainsäätäjä on määrittänyt tällä tavoin yhdenmukaisesti yhteisön tasolla kivennäisöljyjen käyttötarkoituksen, joka johtaa valmisteveron kantamiseen ja joka on näin ollen sen verotettava tapahtuma. Se on näin tehdessään pyrkinyt välttämään sen, että tapaukset, joissa kivennäisöljyistä kannetaan valmistevero, vaihtelevat jäsenvaltioiden välillä niiden käytön perusteella, sillä tämä saattaisi johtaa kilpailun vääristymiseen yhteisön sisäisessä kaupassa, mikä yhteisön yhdenmukaistamisjärjestelmällä pyritään nimenomaan estämään (ks. tämän tuomion 39 kohta).

45 Näin ollen siitä, että yhteisön lainsäätäjä ei ole määritellyt kyseisen 2 artiklan 2 kohdassa mainittua käyttöä, ei voida päätellä, että se jätti tämän käytön määrittelyn jäsenvaltioille, kuten Saksan hallitus väittää. Tällainen mahdollisuus saattaisi nimittäin johtaa erilaisiin määritelmiin, mikä loukkaisi samassa artiklassa vahvistettua valmisteveron verotettavan tapahtuman yhdenmukaista määrittelyä.

46 Tästä seuraa, että direktiivin 92/81 2 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä virkkeessä olevaa ilmaisua "käytetään lämmityspolttoaineina" on tulkittava itsenäisesti.

47 On vielä selvitettävä, onko Saksan liittotasavalta rikkonut direktiivin 92/81 2 artiklan 2 kohdan ensimmäistä virkettä tulkitessaan MinöStG:n 4 §:n 1 momentin 2 kohdan b alakohdassa olevaa käsitettä "käyttö lämmityspolttoaineena" yleiskirjeessä tarkoitetulla tavalla.

48 Yleiskirjeen mukaan "käyttö lämmityspolttoaineena" tarkoittaa yksinomaan tietyn aineen lämpöarvon tarkoituksellista hyväksikäyttöä eli kivennäisöljyn täydellistä tai osittaista polttamista sellaisen lämmön tuottamiseksi, joka siirretään kokonaan tai osittain toiseen aineeseen, jota on pidettävä uutena energian- tai lämmönlähteenä. Koska uutta lämmönlähdettä on käytetty konkreettisesti lämmitysaineena, yleiskirjeen mukaan on perusteltua katsoa, että tämän lämmönlähteen tuottamiseen käytettyä kivennäisöljyä on käytetty lämmityspolttoaineena. Kun kivennäisöljyn polttaminen sitä vastoin tapahtuu homogeenisessä prosessissa samanaikaisesti, kun palamisessa syntyvää lämpöenergiaa absorboiva aine jalostetaan tai hävitetään, kivennäisöljyä ei yleiskirjeen mukaan käytetä lämmityspolttoaineena vaan sitä käytetään muihin tarkoituksiin, eikä siitä näin ollen kanneta valmisteveroa.

49 Komissio väittää, että kivennäisöljyjä käytetään aina lämmityspolttoaineina direktiivin 92/81 2 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä virkkeessä tarkoitetulla tavalla, kun ne poltetaan ja kun tällä tavoin tuotettu lämpö käytetään lämmittämiseen siitä riippumatta, mihin tällaisella lämmittämisellä pyritään.

50 Asianosaisten välisen riidan ratkaisemiseksi on otettava huomioon direktiivin 92/81 rakenne sekä kivennäisöljyistä kulutusverona perittävän valmisteveron tavoite.

51 Kyseisen direktiivin rakenteen osalta on ensinnäkin todettava, että sen 8 artiklan 1 kohdan d alakohdassa säädetään pakollisesta verovapautuksesta, joka koskee nimenomaisesti kivennäisöljyjä, jotka ruiskutetaan masuuneihin kemiallista pelkistystä varten pääasiallisena polttoaineena käytettävän koksin lisäksi.

52 Tämä vapautus, joka otettiin käyttöön direktiivin 94/74 2 artiklan 4 kohdalla, osoittaa, että yhteisön lainsäätäjän mukaan direktiivin 92/81 2 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä virkkeessä oleva ilmaisu "käytetään lämmityspolttoaineina" ei koske yksinomaan tapauksia, joissa kivennäisöljyn polttamisella tuotettu lämpöenergia käytetään lämmittämiseen yleiskirjeessä tarkoitetulla tavalla, vaan se kattaa myös tapaukset, joissa tällä tavoin tuotettua lämpöenergiaa käytetään muihin tarkoituksiin. Tätä vapautusta ei nimittäin tarvittaisi, jos sen kattama tapaus jäisi heti direktiivin 92/81 2 artiklan 2 kohdan ensimmäisen virkkeen soveltamisalan ulkopuolelle siksi, että kivennäisöljyä, jota käytetään kemialliseen pelkistykseen, ei käytettäisi lämmityspolttoaineena.

53 Saksan hallitus väittää kuitenkin, että yleiskirjeessä olevan "polttamisen" käsitteen tulkinnan mukaan osa kivennäisöljystä käytetään lämmityspolttoaineena, kun kivennäisöljyt ruiskutetaan masuuneihin kemiallisen pelkistyksen nopeuttamiseksi. Tätä erityistapausta selventävä lainsäädäntö on näin ollen tarpeen.

54 Kuten julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 62 kohdassa, merkitystä on sillä, että yhteisön lainsäätäjä ei ole tyytynyt rajoittamaan direktiivin 92/81 2 artiklan 2 kohdan ensimmäisen virkkeen soveltamisalaa, vaan se on kyseessä olevan vapautuksen vahvistamalla ottanut käyttöön nimenomaisen poikkeuksen kyseisessä säännöksessä säädettyyn verotuksen periaatteeseen. Lainsäädäntöteknisesti tällaista ratkaisua käytetään, kun poikkeuksella katettu tilanne kuuluu lähtökohtaisesti pääsäännön soveltamisalaan, eikä silloin, kun on kyseessä pääsäännön selventäminen. Lisäksi jopa olettaen, että yhteisön lainsäätäjä on kyseessä olevan vapautuksen hyväksymällä halunnut "selventää" tilannetta, on kiistatonta, että direktiivin 92/81 8 artiklan 1 kohta ei kata sellaista kivennäisöljyjen käyttöä, josta ei yleiskirjeen III kohdan perusteella saa kantaa valmisteveroa.

55 Saksan hallituksen esittämällä väitteellä ei näin ollen voida kyseenalaistaa tämän tuomion 52 kohdassa esitettyä toteamusta.

56 Kuten komissio on todennut, kivennäisöljyistä kulutusverona perittävän valmisteveron tavoite puoltaa näin ollen tulkintaa, jonka mukaan direktiivin 92/81 2 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä virkkeessä olevalla ilmaisulla "käytetään lämmityspolttoaineina" tarkoitetaan kaikkia tapauksia, joissa kivennäisöljyt poltetaan ja joissa tällä tavoin tuotettua lämpöenergiaa käytetään lämmittämiseen riippumatta lämmittämisen tarkoituksesta, ja tähän kuuluu sellaisen aineen jalostaminen tai hävittäminen, joka absorboi tämän lämpöenergian kemiallisessa tai teollisessa prosessissa. Kaikissa näissä tapauksissa kivennäisöljyt kulutetaan, ja niistä on näin ollen kannettava valmisteveroa.

57 Yleiskirjeessä oleva vastaava käsite "käyttö lämmityspolttoaineena", joka on peräisin MinöStG:n 4 §:n 1 momentin 2 kohdan b alakohdasta, määritellään suppeasti, minkä vuoksi valmisteveroa ei kanneta tämän yleiskirjeen III kohdassa tarkoitetuissa tapauksissa, joissa kivennäisöljyn polttaminen tapahtuu homogeenisessä prosessissa samanaikaisesti, kun palamisessa syntyvää lämpöenergiaa absorboiva aine jalostetaan tai hävitetään, vaikka nämä tapaukset kuuluvat direktiivin 92/81 2 artiklan 2 kohdan ensimmäisen virkkeen soveltamisalaan. Saksan liittotasavalta on näin toimiessaan rikkonut direktiivin 92/81 kyseistä säännöstä.

58 On näin ollen todettava, että Saksan liittotasavalta ei ole noudattanut direktiivin 92/81 2 artiklan 2 kohdan ensimmäisen virkkeen mukaisia velvoitteitaan, kun se on soveltanut MinöStG:n 4 §:n 1 momentin 2 kohdan b alakohtaa, koska kyseinen jäsenvaltio ei ole asettanut valmisteveron alaisiksi kaikkia lämmityspolttoaineena käytettäviksi tarkoitettuja kivennäisöljyjä.

Oikeudenkäyntikulut

59 Yhteisöjen tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska komissio on vaatinut, että Saksan liittotasavalta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, ja koska tämä on hävinnyt asian, se on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto)

on antanut seuraavan tuomiolauselman:

1) Saksan liittotasavalta ei ole noudattanut 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, 2 artiklan 2 kohdan ensimmäisen virkkeen mukaisia velvoitteitaan, kun se on soveltanut 21.12.1992 annetun Mineralölsteuergesetzin (kivennäisöljyjen verottamisesta annettu laki) 4 §:n 1 momentin 2 kohdan b alakohtaa, koska kyseinen jäsenvaltio ei ole asettanut valmisteveron alaisiksi kaikkia lämmityspolttoaineena käytettäviksi tarkoitettuja kivennäisöljyjä.

2) Saksan liittotasavalta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Skouris Cunha Rodrigues Puissochet

Schintgen Macken

Julistettiin Luxemburgissa 29 päivänä huhtikuuta 2004.

R. Grass V. Skouris

kirjaaja presidentti