JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
MACIEJ SZPUNAR
30 päivänä huhtikuuta 2014[1]

Asia C-152/13

Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG
vastaan
Hauptzollamt Münster

(Ennakkoratkaisupyyntö – Finanzgericht Düsseldorf (Saksa))

Energiatuotteiden verotus — Poikkeukset — Hyötyajoneuvojen tavallisissa polttoainesäiliöissä olevat energiatuotteet, jotka on tarkoitettu käytettäviksi samojen ajoneuvojen polttoaineena — Tavanomaisten polttoainesäiliöiden käsitteen tulkinta — Jälleenmyyjien tai korinvalmistajien asentamat polttoainesäiliöt

1. Käsiteltävä asia koskee tavanomaisten polttoainesäiliöiden käsitteen tulkintaa energiatuotteiden verotuksen yhteydessä. Kyseinen käsite on esiintynyt unionin lainsäädännössä jo pitkään, ja nyt Euroopan komissio on tehnyt siitä muutosehdotuksen lähinnä hyötyajoneuvojen markkinoiden teknisen ja taloudellisen tilanteen muutoksen vuoksi.[2] Unionin tuomioistuimen tehtävänä on käsiteltävässä asiassa tarkistaa, pitäisikö tämän muutoksen vaikuttaa myös siihen, miten kyseistä käsitettä sen nykyisessä sanamuodossa tulkitaan.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

2. Käsiteltävää asiaa koskevat unionin oikeussäännöt ovat energiatuotteiden ja sähkön verotusta koskevan yhteisön kehyksen uudistamisesta 27.10.2003 annetun neuvoston direktiivin 2003/96/EY[3] säännökset. Kyseisellä direktiivillä säännellään energiatuotteiden verotusta Euroopan unionissa. Direktiivillä vahvistetaan muun muassa joitakin energiaverotusta koskevia vapautuksia.

3. Direktiivin 2003/96 24 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jossakin 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.

2. Tässä artiklassa tarkoitetaan: ’tavanomaisilla polttoainesäiliöillä’

1 — Alkuperäinen kieli: ranska.

2 — Ehdotus neuvoston direktiiviksi energiatuotteiden verotusta koskevan yhteisön kehyksen uudistamisesta annetun neuvoston direktiivin 2003/96/EY muuttamisesta, 13.4.2011 (KOM(2011) 169 lopullinen, EUVL C 189, s. 5)

3 — EYVL L 283, s. 51.

— valmistajan kaikkiin kyseisen moottoriajoneuvon tyyppisiin moottoriajoneuvoihin pysyvästi kiinnittämää säiliötä, jonka pysyvän kiinnityksen ansiosta polttoainetta voidaan käyttää suoraan sekä voimanlähteenä että tarvittaessa kuljetuksen aikana jäähdytys- ja muiden järjestelmien käyttämiseksi. Tavanomaisia polttoainesäiliöitä ovat myös kaasusäiliöt, jotka on kiinnitetty moottoriajoneuvoihin, jotka käyttävät suoraan kaasua polttoaineena, sekä säiliö[t], jotka on kiinnitetty muihin järjestelmiin, joilla ajoneuvo voidaan varustaa.

— valmistajan kaikkiin kyseisen kontin tyyppisiin kontteihin pysyvästi kiinnittämää säiliötä, jonka pysyvän kiinnityksen ansiosta polttoainetta voidaan käyttää suoraan kuljetuksen aikana niiden jäähdytys- ja muiden järjestelmien käyttämiseksi, joilla erityiskäyttöön tarkoitettu kontti on varustettu.

’Erityiskäyttöön tarkoitetuilla konteilla’ tarkoitetaan kontteja, jotka on varustettu erityisesti jäähdytys-, hapetus-, lämmöneristys- tai muita järjestelmiä varten mukautetuilla laitteilla.”

4. Käsiteltävässä asiassa esitetyt ennakkoratkaisukysymykset koskevat direktiivin 2003/96 24 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa olevaa tavanomaisten polttoainesäiliöiden määritelmää.

5. Asian kannalta merkityksellinen Saksan lainsäädäntö on 15.7.2006 annettu energiaverolaki [4] sekä kyseisen lain täytäntöönpanosta 31.7.2006 annettu asetus. [5] Säännöksissä, joilla direktiivin 2003/96 24 artikla saatetaan osaksi Saksan lainsäädäntöä, noudatetaan jokseenkin uskollisesti kyseisen artiklan muotoilua. Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, Bundesfinanzhof (ylin verotuomioistuin) tulkitsee kyseisiä säännöksiä suppeasti.

Pääasian tosiseikat, ennakkoratkaisukysymykset ja asian käsittelyn vaiheet

6. Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG (pääasian kantaja, jäljempänä HFT) on maantiekuljetusyritys, jonka kotipaikka on Saksassa. Se on hankkinut toimintaansa varten moottorikäyttöisen hyötyajoneuvon hyötyajoneuvovalmistaja Daimler AG:ltä. Ajoneuvo oli alun perin varustettu 780 litran polttoainesäiliöllä. Koska HFT:n kaavailema ajoneuvon käyttö edellytti erityislaitteiden asennusta, tämä tehtävä annettiin korinvalmistaja R&S Fahrzeugbaulle. Asennusta suorittaessaan korinvalmistaja joutui teknisistä syistä siirtämään ajoneuvovalmistajan alun perin asentaman polttoainesäiliön (jäljempänä tankki 1). Tämän muutostyön yhteydessä korinvalmistaja asensi myös toisen 780 litran polttoainesäiliön, joka oli hankittu aiemmin Hoppe Truck-Tanks GmbH & Co. KG:ltä (jäljempänä tankki 2). Toisen polttoainesäiliön olisi voinut asentaa myös ajoneuvovalmistaja, mutta tämä ratkaisu ei ollut taloudellisesti järkevää, sillä myös toinen polttoainesäiliö olisi jouduttu siirtämään ajoneuvon lopullisten muutostöiden yhteydessä.

7. Yksi kuljettajista tankkasi kyseisen ajoneuvon 2.12.2009 ja 14.2.2011 Alankomaissa ja ajoi sen sitten välittömästi takaisin Saksan alueelle. Polttoainetta käytettiin yksinomaan kyseisen ajoneuvon voimanlähteenä.

8. HFT ilmoitti 28.6.2012 tankissa 2 maahantuodut polttoainemäärät Hauptzollamt Münsterille (saksalaiselle veroviranomaiselle, joka on pääasiassa vastaajana). Ilmoituksen jälkeen Hauptzollamt Münster vaati 3.7.2012 päivätyllä päätöksellä 501,22 euron suuruisen energiaveron maksamista tankissa 2 maahantuodusta polttoaineesta ja 19.9.2012 päivätyllä päätöksellä 291,14 euron suuruisen energiaveron maksamista tankissa 1 maahantuodusta polttoaineesta. Hauptzollamt Münster nimittäin katsoi, ettei ajoneuvovalmistaja ollut kiinnittänyt korinvalmistajan siirtämää tankkia 1 eikä saman

4 — Energiesteuergesetz; BGBl. I, s. 1534.

5 — Energiesteuer-Durchführungsverordnung; BGBl. I, s. 1753, ja muutos BGBl. 2009, s. 3262.

yrityksen alun perin asentamaa tankkia 2 pysyvästi ja etteivät ne sen vuoksi olleet direktiivin 2003/96 24 artiklan täytäntöön panemiseksi annettujen Saksan lain säännöksissä tarkoitettujen tavanomaisten polttoainesäiliöiden määritelmän mukaisia. Kyseisten polttoainesäiliöiden sisältämää polttoainetta ei siis voitu vapauttaa verosta näiden kyseisten säännösten mukaisesti.

9. Hauptzollamt Münsterin hylättyä HFT:n oikaisuvaatimukset tämä nosti ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa kanteen edellä mainittujen päätösten kumoamiseksi.

10. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että Bundesfinanzhof on antanut asian kannalta merkityksellisistä säännöksistä tulkinnan, jonka mukaan kanne olisi hylättävä. Kyseisen tulkinnan nojalla ajoneuvojen jälleenmyyjien tai korinvalmistajien asentamat polttoainesäiliöt eivät nimittäin kuulu tavanomaisten polttoainesäiliöiden käsitteen piiriin. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan Bundesfinanzhof nojautuu lähinnä tulkintaan, joka tuomiossa Schoonbroodt [6] on annettu yhteisön tullittomuusjärjestelmän luomisesta 28.3.1983 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 918/83 [7] 112 artiklan 1 kohdasta, joka on muotoiltu pääasiallisesti samalla tavalla kuin direktiivin 2003/96 24 artikla.

11. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kuitenkin, eikö tavanomaisten polttoainesäiliöiden käsitettä olisi parempi tulkita laajemmin, jotta se kattaisi myös ajoneuvojen jälleenmyyjien tai korinvalmistajien asentamat polttoainesäiliöt, jollaisista on kyse esimerkiksi pääasiassa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että tällainen laajempi tulkinta voisi perustua tuomiossa Meiland Azewijn [8] käytettyyn ratkaisumalliin.

12. Finanzgericht Düsseldorf (Saksa) on näin ollen päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko direktiivin [2003/96] 24 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa tarkoitettua valmistajan käsitettä tulkittava siten, että se käsittää myös korinvalmistajat tai ajoneuvojen jälleenmyyjät, jotka ovat ajoneuvon valmistusprosessissa asentaneet siihen polttoainesäiliön, tilanteessa, jossa valmistusprosessin eri tehtävät oli teknisistä ja/tai taloudellisista syistä jaettu useille toisistaan riippumattomille yrityksille?

2) Mikäli ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, miten tällaisissa tapauksissa on tulkittava direktiivin 2003/96 24 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa esitettyä tunnusmerkistöä, jonka mukaan kyseessä on oltava ’kyseisen moottoriajoneuvon tyyppiset’ moottoriajoneuvot?”

13. Ennakkoratkaisupyyntö saapui unionin tuomioistuimeen 26.3.2013. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet HFT, Hauptzollamt Münster, Tšekin tasavalta ja komissio. Asiassa ei ole järjestetty istuntoa asianomaisten kuulemiseksi.

Asian tarkastelu

14. Ennakkoratkaisukysymyksillään kansallinen tuomioistuin pyytää tulkitsemaan käsitteitä ”valmistaja” ja ”kyseisen moottoriajoneuvon tyyppiset” ajoneuvot. Pidän kuitenkin järkevämpänä tutkia tavanomaisten polttoainesäiliöiden määritelmää kokonaisuudessaan, kuten Tšekin hallituskin on ehdottanut, ja tarkemmin sanottuna pohtia tulkintaa, joka määritelmästä on nykyisessä taloudellisessa ja teknisessä tilanteessa annettava direktiivin 2003/96 24 artiklan tehokkaan vaikutuksen takaamiseksi.

6 — Tuomio Schoonbroodt (C-247/97, EU:C:1998:586).

7 — EYVL L 105, s. 1.

8 — Tuomio Meiland Azewijn (C-292/02, EU:C:2004:499).

Kyseessä olevan säännöksen syntyhistoria

15. Mikäli olen oikein ymmärtänyt, hyötyajoneuvojen tavanomaiset polttoainesäiliöt määriteltiin niiden sisältämän polttoaineen verottomuutta ja tullittomuutta varten ensimmäisen kerran asetuksen N:o 918/83 112 artiklan 2 kohdan c alakohdassa. Kyseinen määritelmä muotoiltiin pääasiallisesti samalla tavalla kuin nykyisin direktiivin 2003/96 24 artiklassa.

16. Tämän muotoilun mukainen määritelmä perustuu olettamukseen, joka epäilemättä oli totta säännöksen antamisajankohtana ja jonka mukaan hyötyajoneuvovalmistajat tarjoavat ajoneuvotyyppejä, joiden tekniset ominaisuudet, kuten polttoainesäiliöiden lukumäärä ja tyyppi, on pääosin standardoitu. Tuolloin oli helppo määritellä ajoneuvon konkreettinen tyyppi ja tarkistaa, vastaako tietyn ajoneuvon polttoainesäiliö sen ajoneuvotyypin erityisominaisuuksia, johon se kuului. Kauppasuhteissa kolmansiin maihin tämä auttoi estämään – jäsenvaltioiden verointressien vastaisen – polttoaineen liian suuren tuonnin maista, joissa sen hinta oli valuuttakurssien ja veropolitiikan erojen vuoksi selvästi alempi kuin yhteisön markkinoilla.

17. Viittaamalla tavanomaisten polttoainesäiliöiden käsitteen määritelmään voitiin estää polttoaineen tuonti kannettavissa polttoainesäiliöissä (mikä oli sallittua henkilöajoneuvojen tapauksessa) ja muissa erilaisissa astioissa mutta myös lisäsäiliöissä, joita hyötyajoneuvoihin oli asennettu erityisesti polttoaineen tuomiseksi yhteisön tullialueelle. Näiden säännösten tehokkuutta voitiin valvoa ulkorajoilla tehtävin tarkastuksin.

18. Siltä osin kuin on kyse hyötyajoneuvojen polttoainesäiliöissä olevan polttoaineen valmisteverottomasta maahantuonnista yhteisön sisäisissä kauppasuhteissa, sama määritelmä – joka esitettiin jo hyötyajoneuvojen polttoainesäiliöissä olevan polttoaineen verovapaata maahantuontia koskevien säännösten yhtenäistämisestä 19.7.1968 annetun neuvoston direktiivin 68/297/ETY[9] 2 artiklan toisessa luetelmakohdassa, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivin 68/297 muuttamisesta 8.7.1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/347/ETY[10] – oli toistettu käytännössä sana sanalta kivennäisöljyjen valmisteverojen rakenteiden yhdenmukaistamisesta 19.10.1992 annetun neuvoston direktiivin 92/81/ETY[11] 8 a artiklan 2 kohdassa, joka oli lisätty kyseiseen direktiiviin valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta annetun direktiivin 92/12/ETY, direktiivin 92/81/ETY ja kivennäisöljyjen valmisteverojen määrien lähentämisestä annetun direktiivin 92/82/ETY muuttamisesta 22.12.1994 annetulla neuvoston direktiivillä 94/74/ETY.[12]

19. Direktiivin 94/74 johdanto-osan 19. perustelukappaleen mukaan toisessa jäsenvaltiossa kulutukseen luovutettu polttoaine, joka on hyötyajoneuvojen polttoainesäiliöissä, vapautetaan jäsenvaltiossa valmisteverosta ”henkilöiden ja tavaroiden vapaan liikkuvuuden helpottamiseksi ja kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi”.

20. Direktiivi 92/81 on kumottu ja korvattu direktiivillä 2003/96, ja sen 8 a artiklasta on tullut, ilman asiasisältöön vaikuttavia muutoksia, direktiivin 2003/96 24 artikla.

9 — EYVL L 175, s. 15.
10 — EYVL L 183, s. 22.
11 — EYVL L 316, s. 12.
12 — EYVL L 365, s. 46.

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö

Tuomio Schoonbroodt

21. Unionin lainsäädännössä tarkoitettua tavanomaisten polttoainesäiliöiden määritelmää on tulkittu oikeuskäytännössä jo kerran, tuomiossa Schoonbroodt.[13] Vaikka kyseisen tuomion taustalla ollut asia koski, kuten käsiteltävässä asiassa, hyötyajoneuvojen polttoainesäiliöissä olevan polttoaineen valmisteverotonta maahantuontia yhteisön sisäisessä kaupassa Belgian lainsäädännön kannalta, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyysi tuolloin kuitenkin tulkitsemaan tavanomaisten polttoainesäiliöiden käsitettä, sellaisena kuin se on määritelty asetuksen N:o 918/83 112 artiklassa, eli tullittomuuden alalla.[14]

22. Tavanomaisten polttoainesäiliöiden käsitettä tulkittiin kyseisessä tuomiossa suppeasti. Tuomiossa todettiin varsinkin, etteivät kyseisen käsitteen piiriin kuulu polttoainesäiliöt, jotka ajoneuvojen jälleenmyyjä tai korinvalmistaja on asentanut kiinteästi.[15]

23. Tämä ratkaisu perusteltiin viittaamalla tullittomuutta koskevaan oikeuskäytäntöön perustuviin periaatteisiin, joiden mukaan ”kun neuvosto antaa oikeussääntöjä, joissa myönnetään tullisuspensioita, sen on otettava huomioon oikeusvarmuuden periaatteesta johtuvat vaatimukset ja ne vaikeudet, joita kansallisilla tulliviranomaisilla voi olla – –. Tästä seuraa, että tällaisia oikeussääntöjä on tulkittava suppeasti ja niiden sanamuodon mukaisesti, joten niiden sanamuotoa ei saa ylittää eikä niitä saa soveltaa sellaisiin tuotteisiin, joita niissä ei mainita”.[16]

Tuomio Meiland Azewijn

24. Tuomiossa Meiland Azewijn[17] tulkittiin direktiivin 92/81 8 a artiklaa, joka on sittemmin korvattu käsiteltävässä asiassa kyseessä olevalla artiklalla. Tuomion taustalla oleva asia ei kuitenkaan koskenut tavanomaisten polttoainesäiliöiden määritelmää vaan hyötyajoneuvojen käsitettä, jota kyseisessä artiklassa ei määritellä, sekä kysymystä siitä, voidaanko hyötyajoneuvojen polttoainesäiliöissä olevaa ja valmisteverosta vapautettua polttoainetta käyttää yksinomaan ajoneuvon voimanlähteenä vai voidaanko sen avulla käyttää myös ajoneuvoon asennettuja koneita ja järjestelmiä, kuten maatalouskoneita.

13 — Tuomio Schoonbroodt (EU:C:1998:586).

14 — Tuomio Schoonbroodt (EU:C:1998:586, 18 ja 20 kohta). Vaikka kyseisen tuomion taustalla oleva asia koski asetusta N:o 918/83, sellaisena kuin se on muutettuna tariffi- ja tilastonimikkeistöstä ja yhteisestä tullitariffista annetun asetuksen (ETY) N:o 2658/87 ja asetuksen (ETY) N:o 918/83 muuttamisesta 3.5.1988 annetulla neuvoston asetuksella (ETY) N:o 1315/88, kyseisellä muutoksella ei ole ollut pääasiallisesti vaikutusta ajoneuvoihin kiinnitettyjen tavanomaisten polttoainesäiliöiden määritelmään.

15 — Tuomio Schoonbroodt (EU:C:1998:586, tuomiolauselma).

16 — Tuomio Schoonbroodt (EU:C:1998:586, 23 kohta). Ks. myös ratkaisuehdotus asiassa Schoonbroodt (C 247/97, EU:C:1998:323, 38, 41 ja 42 kohta), jossa julkisasiamies Jacobs esittää tullien alalla vahvistettuun oikeuskäytäntöön perustuvia näkemyksiä.

17 — Tuomio Meiland Azewijn (EU:C:2004:499).

25. Vaikka tulkinnan kohde oli tuomiossa Meiland Azewijn [18] eri kuin käsiteltävässä asiassa, eräät siinä annetut ratkaisut voivat olla kiinnostavia. Tuomiossa hylättiin ensinnäkin hyötyajoneuvojen käsitteen osalta viittaukset määritelmiin, joita siitä esitetään – polttoaineen verovapauden yhteydessä – direktiivissä 68/297 ja asetuksessa N:o 918/83. [19] Tuomiossa pidettiin parempana tukeutua kyseisen säännöksen systematiikkaan ja päämäärään eli henkilöiden ja tavaroiden vapaan liikkuvuuden turvaamiseen ja pyrkimykseen estää kahdenkertainen verotus. [20] Tuomiossa päädyttiin katsomaan, että direktiivin 92/81 8 a artiklaa on tulkittava laajasti. [21]

26. Toiseksi tuomiossa katsottiin valmisteverottomana maahantuodun polttoaineen käytöstä, että tällaista polttoainetta voidaan käyttää ajoneuvon voimanlähteenä mutta myös muihin tarkoituksiin, esimerkiksi maataloustöiden yhteydessä. Tämä ratkaisu on käsiteltävässä asiassa tutkittavan tavanomaisten polttoainesäiliöiden määritelmän muotoilun kannalta erityisen kiinnostava. Kyseisessä määritelmässä todetaan nimittäin nimenomaisesti, että polttoainesäiliöiden kiinnityksen on mahdollistettava se, että ”polttoainetta voidaan käyttää suoraan sekä *voimanlähteenä* että tarvittaessa *kuljetuksen aikana* jäähdytys- ja muiden järjestelmien käyttämiseksi”. [22] On selvää, että tämä määritelmä otetaan kirjaimellisesti vain silloin, kun polttoainetta käytetään kuljetuksen yhteydessä joko ajoneuvon voimanlähteenä tai ajoneuvon järjestelmien käyttämiseksi kuljetuksen yhteydessä. Tuomiossa on siis selvästi poikettu 8 a artiklan sanamuodosta.

Oikeudellinen arviointi

27. Direktiivin 2003/96 24 artiklan 2 kohdassa tarkoitetun tavanomaisten polttoainesäiliöiden määritelmän historiallista ja oikeuskäytännöllistä taustaa koskevan selvityksen jälkeen siirryn arvioimaan, miten tätä säännöstä voidaan tulkita pääasian tosiseikkojen valossa. Arvioinnissa on kaksi vaihetta, ja siinä erotetaan toisistaan tankin 1 ja tankin 2 tapaus, sellaisina kuin ne kuvataan tämän ratkaisuehdotuksen 6 kohdassa, mutta molemmista tapauksista esitetään kuitenkin yhteinen päätelmä.

Tankin 1 tapaus

28. Muistutettakoon, että valmistaja asensi ajoneuvoon tankin 1, jonka korinvalmistaja siirsi ajoneuvon lopullisten muutostöiden yhteydessä.

29. Hauptzollamt Münster ei myöntänyt valmisteverovapautusta tankissa 1 olevalle polttoaineelle, koska se katsoi, että kyseinen tankki ei kuulu direktiivissä 2003/96 tarkoitetun tavanomaisten polttoainesäiliöiden määritelmän piirin. Hauptzollamt Münster katsoi, että koska kolmas osapuoli oli siirtänyt kyseisen tankin, valmistaja ei ollut kiinnittänyt sitä ajoneuvoon, kuten direktiivin 2003/96 24 artiklan 2 kohdassa sen mielestä vaaditaan.

30. Kirjallisissa huomautuksissaan Hauptzollamt Münster pitäytyy tässä tulkinnassa. Se tukeutuu pääasiallisesti kyseisen säännöksen kirjaimelliseen tulkintaan, tuomioon Schoonbroodt [23] sekä oikeusvarmuuden periaatteeseen. Epäilen kuitenkin suuresti, voidaanko näitä kolmea seikkaa todellakin käyttää saksalaisen veroviranomaisen ratkaisumallin perustana.

18 — Tuomio Meiland Azewijn (EU:C:2004:499).

19 — Tuomion Meiland Azewijn taustalla olleessa asiassa oli kyse maatalouskoneiden polttoainesäiliöissä olevasta polttoaineesta, kun taas direktiivissä 68/297 ja asetuksessa N:o 918/83 esitetyn määritelmän mukaan hyötyajoneuvo on tarkoitettu henkilöiden tai tavaroiden kuljettamiseen.

20 — Tuomio Meiland Azewijn (EU:C:2004:499, 39–41 kohta). Tuomiossa tukeuduttiin direktiivin 92/81 8 a artiklan päämäärään, sellaisena kuin se mainitaan direktiivin 94/74 johdanto-osan 19 perustelukappaleessa.

21 — Tuomio Meiland Azewijn (EU:C:2004:499, 41 kohta).

22 — Kursivointi tässä.

23 — Tuomio Schoonbroodt (EU:C:1998:586).

31. Direktiivin 2003/96 24 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa olevan määritelmän sanamuodosta todettakoon ensinnäkin, ettei siinä mainita konkreettisessa ajoneuvossa olevaa ”valmistajan kiinnittämää polttoainesäiliötä”. Päinvastoin: määritelmän muotoilussa käytetään monikkoa, ja tavanomaisiksi polttoainesäiliöiksi määritellään ”valmistajan *kaikkiin* kyseisen moottoriajoneuvon tyyppisiin moottoriajoneuvoihin pysyvästi kiinnittäm[ät] *säili[öt]*”.[24] Kuten komissiokin on perustellusti huomauttanut, tässä tarkoitetaan polttoainesäiliöitä yleisenä ryhmänä eikä sitä, onko valmistaja fyysisesti asentanut ajoneuvoon konkreettisen polttoainesäiliön.

32. Syy siihen, miksi lainsäätäjä päätyi tällaiseen ratkaisuun, on helposti löydettävissä kyseisen säännöksen päämäärästä, joka on turvata henkilöiden ja tavaroiden vapaa liikkuvuus ja estää kaksinkertainen verotus jäsenvaltioiden oikeutetut verotukselliset intressit turvaten. Säännöksen päämäärän kannalta merkitystä ei ole henkilöllä, joka on asentanut tietyn polttoainesäiliön konkreettiseen ajoneuvoon, vaan polttoainesäiliön toiminnallisuudella eli sillä, että se mahdollistaa ajoneuvon voimanlähteen käytön ja järjestelmien toiminnan normaalikäytössä. Tulkinta, jossa polttoainesäiliön ei katsota kuuluvan määritelmän piiriin yksinomaan sen vuoksi, että jokin toinen henkilö kuin valmistaja on korvannut tai pelkästään siirtänyt sen ajoneuvon korjaus- tai muutostyön yhteydessä, ei ole direktiivin 2003/96 24 artiklan sanamuodon eikä päämäärän mukainen.

33. Tällaista tulkintaa ei voida esittää myöskään tuomion Schoonbroodt perusteella. Kyseisen tuomion taustalla ollut asia ei koskenut korvattua tai siirrettyä polttoainesäiliötä vaan lisäsäiliöitä, jotka ajoneuvojen jälleenmyyjät tai korinvalmistajat olivat asentaneet ajoneuvoihin niiden omavaraisuuden lisäämiseksi.[25] Tuomiossa katsottiinkin tutkitun säännöksen kirjaimellisen tulkinnan perusteella, että kyse ei ollut polttoainesäiliöistä, jotka valmistaja on kiinnittänyt ”kaikkiin kyseisen moottoriajoneuvon tyyppisiin moottoriajoneuvoihin”, sillä valmistaja ei tietenkään tavallisesti varustanut ajoneuvojaan tällaisilla polttoainesäiliöillä.

34. Näin ollen tuomiossa katsottiin, että asetuksen N:o 918/83 112 artiklan 2 kohdan c alakohdassa oleva tavanomaisten polttoainesäiliöiden määritelmä ei kata sellaisia polttoainesäiliöitä, jotka ”valmistajan hyväksymä jälleenmyyjä tai korinvalmistaja on asentanut kiinteästi – –, jotta tietyt taloudelliset tavoitteet voitaisiin saavuttaa”.[26] Kun tulkitaan vain tuomion Schoonbroodt tuomiolauselmaa, voi vaikuttaa siltä, että tavanomaisten polttoainesäiliöiden määritelmään piiriin eivät kuulu mitkään muiden henkilöiden kuin valmistajan asentamat polttoainesäiliöt; tuomion perustelujen tarkastelu johtaa kuitenkin monivivahteisempaan päätelmään. Mainitun tuomion perusteella ei mielestäni voida varsinkaan katsoa, että kyseisen määritelmään piiriin eivät kuulu polttoainesäiliöt, joita kolmannet osapuolet eivät ole kiinnittäneet, ”jotta tietyt taloudelliset tavoitteet voitaisiin saavuttaa”, vaan yksinkertaisesti ajoneuvon toiminnallisuuden parantamiseksi tai sitä koskevan muutostyön yhteydessä.

35. Myöskään oikeusvarmuuden periaate ei mielestäni tue Hauptzollamt Münsterin puoltamaa näkemystä. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan oikeusvarmuuden periaate, joka kuuluu unionin oikeuden yleisiin periaatteisiin, edellyttää muun muassa, että oikeussäännöt ovat selviä ja täsmällisiä ja että niiden seuraukset ovat ennakoitavissa varsinkin silloin, kun niillä voi yksityishenkilöiden ja yritysten kannalta olla epäedullisia seurauksia.[27] Verotuksen piiriin kuuluvissa asioissa kyseisen periaatteen tarkoituksena on siis turvata ensisijaisesti veronmaksajien eikä veroviranomaisten intressit takaamalla muun muassa lain soveltamiseen perustuvien seurausten ennakoitavuuden.

24 — Kursivointi tässä. Direktiivin 2003/96 muissa kieliversioissa käytetään samanlaista muotoilua – saksaksi ”die vom Hersteller für alle Kraftfahrzeuge desselben Typs fest eingebauten Behälter”, puolaksi ”zbiorniki trwale zamontowane przez wytwórcę we wszystkich pojazdach silnikowych tego samego rodzaju jak dany pojazd” ja englanniksi ”the tanks permanently fixed by the manufacturer to all motor vehicles of the same type as the vehicle in question”.

25 — Tuomio Schoonbroodt (EU:C:1998:586, 7, 12 ja 19 kohta).

26 — Tuomio Schoonbroodt (EU:C:1998:586, tuomiolauselma).

27 — Ks. erityisesti tuomio Förster (C-158/07, EU:C:2008:630, 67 kohta).

36. Pääasian osalta on huomautettava, että vaikka HFT ilmoitti veroviranomaiselle – kuten se itse korostaa – ”varmuuden vuoksi” tankissa 2 maahantuodun polttoaineen, se ei ilmoittanut – edes varmuuden vuoksi – polttoainetta, joka tuotiin maahan tankissa 1. Tämä johtuu mielestäni siitä, että HFT ei voinut varautua siihen, että tankissa 1 maahantuotua polttoainetta ei vapautettaisi valmisteverosta.

37. Oikeusvarmuuden periaatteelle ominainen ennakoitavuus edellyttää kuitenkin, ettei oikeussäännön tulkinta johda absurdeihin ja terveen järjen vastaisiin tuloksiin. Käsiteltävässä asiassa päädyttäisiin kuitenkin tällaiseen tulokseen, jos valmisteverosta vapauttaminen riippuisi satunnaisista seikoista, joilla ei ole merkitystä kyseisen säännöksen päämäärän kannalta, kuten siitä, että valmistajan alun perin kiinnittämä polttoainesäiliö on ajoneuvon hankinnan jälkeen korvattu tai siirretty. Jos tällainen tulkinta hyväksyttäisiin, yksi yrittäjä voisi saada ajoneuvonsa polttoainesäiliössä maahantuodun polttoaineen osalta verovapautuksen, kun taas samassa tilanteessa olevalta toiselta yrittäjältä tämä mahdollisuus evättäisiin pelkästään siksi, että hän on tehnyt ajoneuvoonsa korjauksia tai muutoksia. Sen lisäksi, että tällainen tulos olisi epälooginen, se tarkoittaisi myös perusteetonta erilaista kohtelua, joka voisi johtaa kilpailun vääristymiseen. Tällaiseen tulokseen johtavaa oikeussäännön tulkintaa ei mielestäni voida pitää oikeusvarmuuden periaatteen mukaisena.

38. Näistä syistä katson, että direktiivin 2003/96 24 artiklan 2 kohdassa olevalla tavanomaisten polttoainesäiliöiden määritelmällä tarkoitetaan kirjaimellisestikin tulkittuna muiden henkilöiden kuin ajoneuvon valmistajan kiinnittämiä polttoainesäiliöitä silloin, kun kyseiset henkilöt korvaavat tai siirtävät polttoainesäiliön tai -säiliöt, jotka valmistaja on alun perin kiinnittänyt.

Tankin 2 tapaus

39. Muistutettakoon, että tankki 2, joka on saman vetoinen kuin tankki 1, hankittiin riippumattomalta jälleenmyyjältä, ja sen asensi ajoneuvoon korinvalmistaja, joka oli siirtänyt tankin 1. Valmistaja olisi myös voinut asentaa tankin 2 ajoneuvon valmistuksen yhteydessä, mutta se ei ollut kannattavaa, sillä myös tankki 2 olisi jouduttu siirtämään ajoneuvon lopullisten muutostöiden yhteydessä.

40. Tankki 2 muistuttaa tuomiossa Schoonbroodt kyseessä olleita polttoainesäiliöitä, koska sitäkään ei ollut kiinnittänyt valmistaja. Direktiivin 2003/96 24 artiklan 2 kohtaan sisältyvän määritelmän kirjaimellisen tulkinnan ja tuomion Schoonbroodt[28] perusteella olisikin helppo todeta, että tankki 2 ei kuulu kyseisen määritelmän piiriin, toisin kuin tankki 1. Tätä kiusausta kannattaa mielestäni kuitenkin vastustaa. Tällainen liian helppo ratkaisu ei ole nimittäin enää tämänhetkisen taloudellisen tilanteen ja direktiivin säännöksen päämäärien tarkastelun valossa perusteltavissa.

41. HFT esitti kirjallisissa huomautuksissaan väitteen, jonka komissiokin vahvisti omissa huomautuksissaan ja jonka mukaan hyötyajoneuvot valmistetaan nykyisin yleensä useassa vaiheessa, jolloin valmistaja valmistaa ainoastaan alustan ja ohjaamon ja loput teetetään erikoistuneilla yrityksillä. Samaa periaatetta sovelletaan polttoainesäiliöihin. Valmistajat eivät siis tarjoa vain yhdentyyppistä polttoainesäiliötä kaikentyyppisiin ajoneuvoihin vaan erilaisia polttoainesäiliöitä sen mukaan, mikä on auton käyttötarkoitus, mille markkinoille se on tarkoitettu tai mitkä ovat asiakkaan toiveet. On myös mahdollista, kuten pääasiassa, että valmistaja ei asenna polttoainesäiliötä, vaan sen asentaa kolmas osapuoli myöhäisemmässä vaiheessa ajoneuvon valmistusta.

28 — Tuomio Schoonbroodt (EU:C:1998:586).

42. Tällaisissa tilanteissa on hyvin vaikea tai jopa mahdoton arvioida, kuuluuko tietty polttoainesäiliö todellakin ryhmään ”valmistajan kaikkiin kyseisen moottoriajoneuvon tyyppisiin moottoriajoneuvoihin pysyvästi kiinnittäm[ät] säili[öt]”, kuten tavanomaisten polttoainesäiliöiden määritelmän täsmällisestä muotoilusta käy ilmi. On jopa mahdollista, että tietyntyyppisessä ajoneuvossa mikään polttoainesäiliö ei vastaa tätä määritelmää ja että kyseisen ajoneuvon käyttäjät eivät näin ollen saa direktiivin 2003/96 24 artiklassa säädettyä verovapautusta.

43. Hauptzollamt Münster ei ilmeisesti itse suorita tällaista arviointia vaan nojautuu olettamukseen, jonka mukaan valmistajan suoraan kiinnittämä polttoainesäiliö kuuluu tavanomaisten polttoainesäiliöiden määritelmän piiriin, kun taas kolmannen osapuolen kiinnittämä polttoainesäiliö jää määritelmän ulkopuolelle. Tällöin direktiiviä ei enää sovelleta kirjaimellisesti vaan likimääräisesti. Likimääräinen soveltaminen johtaisi kuitenkin väistämättä epäyhdenvertaiseen kohteluun. Se rajoittaisi myös kilpailua siinä mielessä, että se kannustaisi kuljetusyrityksiä hankkimaan ajoneuvonsa valmistajilta erillisinä osina ja asennuttamaan ne valmistajilla eikä kolmansilla osapuolilla. Voitaisiin todeta, että laki on kova, mutta se on laki (dura lex, sed lex), mutta tällaista erilaista kohtelua ei mielestäni voida perustella sen enempää direktiivin 2003/96 24 artiklan kirjaimellisella tulkinnalla kuin sen päämääränkään näkökulmasta.

44. Komissio ehdottaa, että tämä ongelma voidaan poistaa varmistamalla tapaus tapaukselta, minkä tyyppisiä polttoainesäiliöitä valmistaja tarjoaa tietyntyyppiselle ajoneuvolle, ja katsotaan tarkasteltavan määritelmän kattavan kaikki tämäntyyppiset polttoainesäiliöt. Tällainen ratkaisu ei ole mielestäni vakuuttava. Koska valmistajat tarjoavat usein ajoneuvoistaan variantteja, jotka eroavat toisistaan paitsi käyttötarkoituksen mukaan myös sen mukaan, millä markkinoilla niitä myydään, kaikkien tarjottujen mahdollisuuksien tarkistaminen edellyttäisi yksin Euroopan unionin alueella viranomaisten ja tuomioistuinten suorittamia erittäin monimutkaisia tosiseikkojen todentamisia ja voisi johtaa eri jäsenvaltioissa erilaisiin tuloksiin. Tämä olisi vastoin direktiivin 2003/96 tarkoitusta, joka on yhtenäistää energiatuotteiden verotusta koskevat kansalliset säännökset. Komission ehdotuksessa ei oteta myöskään huomioon polttoainesäiliöitä, joita voivat tarjota ajoneuvojen valmistajien sijaan kolmannet osapuolet. Koska hyväksymällä valmistajien tarjoamat vaihtoehtoiset polttoainesäiliöt poiketaan joka tapauksessa kyseisen säännöksen kirjaimellisesta tulkinnasta, on mielestäni vielä perustellumpaa poiketa siitä riippumattomien myyjien tarjoamien polttoainesäiliöidenkin osalta.

45. HFT puolestaan ehdottaa, että direktiivin 2003/96 24 artiklassa tarkoitetun ajoneuvotyypin käsitteen tulkitsemiseksi turvaudutaan puitteiden luomisesta moottoriajoneuvojen ja niiden perävaunujen sekä tällaisiin ajoneuvoihin tarkoitettujen järjestelmien, osien ja erillisten teknisten yksiköiden hyväksymiselle 5.9.2007 annettuun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiiviin 2007/46/EY.[29] En kuitenkaan usko, että direktiivistä 2007/46 olisi tässä tapauksessa hyötyä, ja on lisäksi kyseenalaista, onko tietyllä oikeudenalalla myöhemmin annetun säädöksen käyttäminen toiseen alaan kuuluvan aiemman säädöksen tulkitsemiseen hyvän käytännön mukaista. Polttoainesäiliöiden lukumäärä, tyyppi ja vetoisuus eivät nimittäin kuulu niihin ”ajoneuvotyypin” yhteisiin ominaisuuksiin, jotka luetellaan kyseisen direktiivin liitteessä II olevassa B osassa. Direktiivissä 2007/46 tarkoitettuun samaan ”tyyppiin” kuuluvissa ajoneuvoissa voi toisin sanoen olla erilaisia polttoainesäiliöitä, mikä johtaa meidät direktiivissä 2003/96 tarkoitetun tavanomaisten polttoainesäiliöiden määritelmän tulkinnan osalta takaisin lähtöpisteeseen.

46. Ehdotankin, että direktiivin 2003/96 24 artiklassa tarkoitettua tavanomaisten polttoainesäiliöiden määritelmää tulkitaan samaan tapaan kuin tuomiossa Meiland Azewijn[30] eli tukeutumalla kyseisen säännöksen päämäärään ja systematiikkaan. Muistutettakoon, että kyseisen säännöksen päämääränä on turvata henkilöiden ja tavaroiden vapaa liikkuvuus ja estää kaksinkertainen verotus.[31] Tätä varten

29 — EUVL L 263, s. 1.

30 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 24–26 kohta.

31 — Direktiivin 94/74 johdanto-osan 19. perustelukappale; tällä direktiivillä otettiin käyttöön direktiivin 92/81 8 a artikla, josta on tullut direktiivin 2003/96 24 artikla.

lainsäätäjä ei ole säätänyt varsinaista valmisteverovapautusta vaan ainoastaan muunnelman, jonka nojalla hyötyajoneuvojen polttoainesäiliöissä polttoaineen muodossa olevaa energiatuotetta ei veroteta yleisestä säännöstä poiketen siinä jäsenvaltiossa, jossa sitä käytetään, vaan siinä jäsenvaltiossa, jossa se on luovutettu kulutukseen. Velvollisuus ilmoittaa jokaisen sisärajan ylityksen yhteydessä ajoneuvon polttoainesäiliöissä olevan polttoaineen määrä ja se, että kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi joudutaan hakemaan jälkeenpäin valmisteveron palautusta siinä jäsenvaltiossa, jossa polttoaine on ostettu, vaikeuttaisi huomattavasti jäsenvaltioiden välisiä maantiekuljetuksia ja muodostaisi siis kaupan esteen sisämarkkinoilla. Lainsäätäjä laati direktiivin 2003/96 24 artiklan juuri tämän ongelman poistamiseksi.

47. Kyseisen säännöksen päämäärän kannalta merkitystä ei ole polttoainesäiliön alkuperällä vaan sillä, käytetäänkö polttoainetta ajoneuvon voimanlähteenä tai mahdollisesti ajoneuvon varustukseen kuuluvien järjestelmien käyttämiseksi. Polttoainesäiliö on siis asennettava siten, että polttoainetta voidaan syöttää suoraan ajoneuvoon. Henkilöllä, joka polttoainesäiliön on asentanut, tai sen alkuperällä ei sitä vastoin ole merkitystä. Se, että verovapautuksen myöntäminen on riippuvainen seikasta, jolla ei ole direktiivin 2003/96 päämäärän kannalta mitään merkitystä, on siis selvästi tämän päämäärän vastaista.

48. Tätä arviota tukee direktiivin 2003/96 24 artiklan 2 kohdan ensimmäisen luetelmakohdan toinen virke, jonka mukaan ”tavanomaisia polttoainesäiliöitä ovat myös kaasusäiliöt, jotka on kiinnitetty moottoriajoneuvoihin”. Tällaisia kaasusäiliöitä eivät nimittäin tavallisesti kiinnitä valmistajat, eikä niitä kiinnitetä varsinkaan ”kaikkiin kyseisen moottoriajoneuvon tyyppisiin moottoriajoneuvoihin”, sillä moottoriajoneuvojen alkuperäisenä voimanlähteenä ei ole yleensä tarkoitus käyttää kaasua vaan öljypohjaista polttoainetta. Kaasusäiliöitä asentavat siis siihen erikoistuneet, valmistajista riippumattomat yritykset.

49. Tämä maininta, joka oli jo asetuksessa N:o 918/83, ilmentää lainsäätäjän halua tehdä tavanomaisten polttoainesäiliöiden määritelmästä joustava, jotta tiettyjä verovelvollisia ei suljettaisi perusteettomasti pois verovapautuksen piiristä. Aikana, jolloin bensiini- tai dieselpolttoainesäiliöt asennettiin yleensä tuotantolinjalla, joustava määritelmä voitiin rajoittaa koskemaan kaasusäiliöitä. Se ei olisi enää riittävä nykyisessä taloudellisessa tilanteessa, jossa ajoneuvot valmistetaan vaiheittain. Jos direktiivissä 2003/96 säädetään nimenomaisesti kolmansien osapuolten kiinnittämissä polttoainesäiliöissä olevan kaasun verovapautuksesta, mielestäni ei siis ole syytä katsoa, ettei samanlaista vapautusta pidä myöntää tällaisissa säiliöissä olevalle bensiinille tai dieselpolttoaineelle. Toistettakoon vielä, että tällainen toteamus perustuisi seikkoihin, joilla ei ole kyseessä olevan säännöksen päämäärän kannalta mitään merkitystä.

50. Mahdollisten väärinkäytösten estämisen osalta totean, ettei väärinkäytösten vaara liity polttoainesäiliöiden alkuperään. Se, että yhdessä jäsenvaltiossa hankittua polttoainetta käytetään siirryttäessä toiseen jäsenvaltioon, ei ole väärinkäytös. Se, että polttoainetta ostetaan jäsenvaltiossa, jossa sen hinta on halvempi, ja käytetään toisessa jäsenvaltiossa, ei myöskään ole väärinkäytös, jos rajan läheisyys tekee tällaisesta toimenpiteestä kannattavan. Se on sisämarkkinoille ominainen luonnollinen taloudellinen mekanismi. Väärinkäytös saattaisi olla kyseessä silloin, jos ajoneuvon polttoainesäiliössä maahantuotua polttoainetta käytettäisiin muihin tarkoituksiin kuin saman ajoneuvon voimanlähteenä tai ajoneuvon varustukseen kuuluvien järjestelmien käyttämiseksi. Mutta tällainen väärinkäytös voidaan tehdä myös yksinomaan valmistajan kiinnittämien polttoainesäiliöiden avulla. Jäsenvaltioiden onkin estettävä tällaiset väärinkäytökset muilla keinoilla kuin asettamalla polttoainesäiliön alkuperä verovapautuksen ehdoksi.

51. Ehdottamani tulkinnan voidaan vielä katsoa olevan ristiriidassa sen seikan kanssa, ettei tuomiossa Schoonbroodt [32] otettu huomioon niitä päämääriä, jotka saivat yhteisön lainsäätäjän laatimaan direktiivin 92/81 8 a artiklan, vaan otettiin huomioon tavanomaisten polttoainesäiliöiden suppea määritelmä. On kuitenkin pidettävä mielessä, että kyseisessä tuomiossa ei tulkittu sellaisen direktiivin säännöstä, joka koskee energiatuotteiden verotusta sisämarkkinoilla, vaan sitä, miten Belgian lainsäädännössä tulkitaan [33] tullialaa koskevan asetuksen eli asetuksen N:o 918/83 säännöstä. Tuomiossa tosin todettiin, että ”näihin mahdollisesti sovellettaviin säännöksiin sisältyvät tavanomaisen polttoainesäiliön määritelmät eivät poikkea toisistaan niin, että niiden välisillä eroilla olisi merkitystä kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa”. [34] Tuomion argumentointi perustui kuitenkin tullialalla vahvistettuun oikeuskäytäntöön [35] eikä sisämarkkinoiden yhteydessä annetun säännöksen päämäärään. Toisin kuin julkisasiamies Jacobs katsoo asiassa Schoonbroodt esittämässään ratkaisuehdotuksessa, [36] sisämarkkinoita koskevassa direktiivissä olevan säännöksen tulkitsemiseksi voidaan mielestäni ottaa huomioon muitakin näkökohtia kuin niitä, jotka on otettu huomioon tullialaa koskevan asetuksen säännöksen tulkitsemiseksi, vaikka kyseisten säännösten sanamuoto onkin pääasiallisesti samanlainen. On pidettävä mielessä varsinkin sen, että asetusten säännöksiä sovelletaan suoraan, mutta direktiivien säännökset ovat sitovia vain saavutettavan tuloksen kannalta. Direktiivin säännöstä tulkittaessa on siis paneuduttava tavoiteltuun päämäärään eikä direktiivin tarkkaan sanamuotoon. Tämä ei vaikuta tullialaa koskevaan asetukseen sisältyvän saman määritelmän tulkintaan.

52. Vielä on huomautettava, että väite, joka koskee ajoneuvojen valmistusta monessa eri vaiheessa, esitettiin jo tuomion Schoonbroodt taustalla olevassa asiassa. Väitteeseen vastattiin tuomiossa toteamalla, että toimenpiteisiin ryhtyminen tämän muutoksen johdosta kuuluu unionin lainsäätäjälle. [37] Lainsäätäjä onkin ryhtynyt sen johdosta toimenpiteisiin, sillä direktiivin 2003/96 muuttamisesta laatimassaan direktiiviehdotuksessa [38] komissio ehdottaa, että direktiivin 24 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua tavanomaisten polttoainesäiliöiden määritelmää muutettaisiin, jotta voitaisiin ottaa huomioon hyötyajoneuvojen valmistustavassa tapahtuneet muutokset. [39] Komission ehdotuksen mukaan määritelmän pitäisi kattaa ”valmistajan tai kolmannen osapuolen moottoriajoneuvoon pysyvästi kiinnittäm[ät] säiliö[t]”, jotka täyttävät tekniset vaatimukset ja jotka mahdollistavat polttoaineen syöttämisen suoraan ajoneuvoon. [40]

53. Komission ehdotusta ei ole vielä hyväksytty, mutta katson, että kyseistä säännöstä on nykyisessä muotoilussaan tulkittava samansuuntaisesti. En yhdy myöskään Hauptzollamt Münsterin esittämään a contrario -väitteeseen, jonka mukaan komission ehdottama muutos merkitsee, että säännöksen nykyinen teksti on normatiiviselta sisällöltään erilainen, ja siksi sitä ei voida tulkita komission ehdotuksen mukaisesti. Komissio ei nimittäin halua muuttaa direktiivin 2003/96 24 artiklan vaikutuksia vaan juuri säilyttää ne muokkaamalla kyseisen säännöksen sanamuotoa siten, että se vastaa taloudellista realiteettia. Tämä päämäärä on siis täysin mahdollista saavuttaa jo nyt tulkitsemalla tavanomaisten polttoainesäiliöiden määritelmää automarkkinoiden nykyvaatimusten mukaisesti.

32 — Tuomio Schoonbroodt (EU:C:1998:586).

33 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 21 kohta.

34 — Tuomio Schoonbroodt (EU:C:1998:586, 20 kohta).

35 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 23 kohta.

36 — Ks. ratkaisuehdotus Schoonbroodt (EU:C:1998:323, 45 kohta).

37 — Tuomio Schoonbroodt (EU:C:1998:586, 27 kohta).

38 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen alaviite 2.

39 — Komission ehdottaman direktiivin johdanto-osan 26 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa: ”Vapaan liikkumisen varmistamiseksi siten, että hyötyajoneuvoihin – – sovellettavia turvavaatimuksia samalla noudatetaan, tällaisten ajoneuvojen tavanomaisten polttoainesäiliöiden määritelmä direktiivin [2003/96] 24 artiklassa olisi *päivitettävä* sen tosiasian huomioon ottamiseksi, että tällaisia polttoainetankkeja asenta[vat] hyötyajoneuvoihin muutkin kuin ajoneuvojen valmistaja.” (Kursivointi tässä).

40 — Komission ehdottaman direktiivin 1 artiklan 18 kohta.

Kokonaisarviointi

54. Kuten tämän ratkaisuehdotuksen 14 kohdassa jo totesin, Finanzgericht Düsseldorfin esittämään kahteen ennakkoratkaisukysymykseen on annettava yhteinen vastaus, eli direktiivin 2003/96 24 artiklan 2 kohdassa tarkoitetusta tavanomaisten polttoainesäiliöiden käsitteen määritelmästä on annettava yhtenäinen tulkinta. Kyseisen määritelmän olisi katsottava kattavan kaikki hyötyajoneuvoihin pysyvästi kiinnitetyt polttoainesäiliöt, joita käytetään polttoaineen syöttämiseksi suoraan kyseisiin ajoneuvoihin. Tällaisten polttoainesäiliöiden on tietenkin täytettävä kaikki tekniset vaatimukset.

55. Myönnän, että tämä saattaa vaikuttaa uskaliaalta ratkaisulta, koska siinä poiketaan sekä kyseisen säännöksen tarkasta sanamuodosta että siitä ainoasta tuomiosta, jossa unionin tuomioistuin on kyseistä säännöstä tulkinnut. Se on kuitenkin mielestäni ainoa tulkinta, jolla voidaan taata direktiivin 2003/96 24 artiklan tehokas vaikutus, artiklan yhdenmukainen soveltaminen kaikkialla Euroopan unionissa sekä verovelvollisten oikeusvarmuus.

Ratkaisuehdotus

56. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Finanzgericht Düsseldorfin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

Energiatuotteiden ja sähkön verotusta koskevan yhteisön kehyksen uudistamisesta 27.10.2003 annetun neuvoston direktiivin 2003/96/EY 24 artiklan 2 kohdan ensimmäistä luetelmakohtaa on tulkittava siten, että tavanomaisten polttoainesäiliöiden käsite kattaa kaikki hyötyajoneuvoihin pysyvästi kiinnitetyt säiliöt, joita käytetään polttoaineen syöttämiseksi suoraan kyseisiin ajoneuvoihin.