JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
YVES BOT
20 päivänä syyskuuta 2011 [1]

1. Højesteretin (Tanska) esittämä ennakkoratkaisukysymys liittyy yhteisön aluevesillä muilla kuin yksityisillä huvialuksilla tapahtuvassa vesiliikenteessä käytettäviä kivennäisöljyjä koskevaan verovapautusjärjestelmään. Kansallinen tuomioistuin kysyy unionin tuomioistuimelta, mikä on kivennäisöljyjen valmisteverojen rakenteiden yhdenmukaistamisesta 19.10.1992 annetun neuvoston direktiivin 92/81/ETY [2] 8 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetun käsitteen ”vesiliikenne” ulottuvuus tilanteessa, jossa töitä suoritetaan alukseen kiinnitetyllä kaivinkoneella, joka kuitenkin toimii aluksen työntömoottorista riippumattomalla omalla moottorillaan ja jolla on oma polttoainesäiliö.

2. Pääasian asianosaisten välinen riita liittyy kyseisen kaivinkoneen kuluttamien kivennäisöljyjen verotukseen. Tanskan veroviranomaiset ovat sitä mieltä, että ruoppaustoiminnassa käytettävistä kivennäisöljyistä voidaan kantaa valmisteverot. Pääasian valittaja sitä vastoin katsoo, että kaivinkoneen suorittamiin toimintoihin on sovellettava direktiivin 8 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettua verovapautusta.

3. Tässä ratkaisuehdotuksessa selitän ne syyt, joiden vuoksi katson, että kyseistä säännöstä on tulkittava siten, että sellaisen kaivinkoneen käyttämän kivennäisöljyn, joka on pysyvästi kiinnitetty laivaan ja joka toimii viimeksi mainitun työntömoottorista riippumatta, koska sillä on oma moottori ja oma polttoainesäiliö, on sovellettava direktiivin 8 artiklan 1 kohdan c alakohdassa valmisteveroista säädettyä vapautusta.

1 – Alkuperäinen kieli: ranska.

2 – 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). Direktiivi on kumottu energiatuotteiden ja sähkön verotusta koskevan yhteisön kehyksen uudistamisesta 27.10.2003 annetulla neuvoston direktiivillä 2003/96/EY (EUVL L 283, s. 51).

I Sovellettavat säännökset

A *Unionin oikeus*

4. Direktiivin 8 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Sen lisäksi, mitä direktiivissä 92/12/ETY[3] 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:

– –

c) kivennäisöljyt, jotka toimitetaan käytettäviksi moottoripolttoaineina yhteisön aluevesillä muilla kuin yksityisillä huvialuksilla tapahtuvassa vesiliikenteessä (kalastus mukaan luettuna).

Tässä direktiivissä ’yksityisellä huvialuksella’ tarkoitetaan alusta, jota luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö käyttää sen omistajana, vuokraajana tai sen muulla tavoin käyttöönsä saaneena muihin kuin kaupallisiin tarkoituksiin ja erityisesti muihin tarkoituksiin kuin vastiketta vastaan tai julkisten viranomaisten tarkoituksiin tapahtuviin matkustajien tai tavaroiden kuljetuksiin taikka palvelujen suorituksiin.

– –

2. Jäsenvaltiot voivat soveltaa täydellisiä tai osittaisia valmisteveron määrää koskevia vapautuksia tai alennuksia kivennäisöljyihin, joita käytetään verovalvonnassa:

– –

b) liikennöitäessä liikenteelle avatuilla sisävesillä muutoin kuin huvialuksilla;

– –

g) liikennöintikelpoisten vesistöjen ja satamien ruoppauksessa, sanotun kuitenkaan rajoittamatta muiden yhteisön säännösten soveltamista.

3. Jäsenvaltiot voivat myös soveltaa verovalvonnassa käytettäviin kaasuöljyyn ja/tai

3 – Valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25.2.1992 annettu neuvoston direktiivi (EYVL L 76, s. 1).

nesteytettyyn maaöljykaasuun ja/tai metaaniin ja/tai lentopetroliin alennettua valmisteveron määrää, joka ei saa olla alhaisempi kuin kivennäisöljyjen valmisteverojen määrien lähentämisestä [19.10.1992] annetussa [neuvoston] direktiivissä 92/82/ETY[4] vahvistettu valmisteveron vähimmäismäärä, kaikkien tai joidenkin seuraavien teollisuuden ja kaupan käyttötarkoitusten osalta:

a) kiinteästi asennetut moottorit;

b) rakennusteollisuudessa, maa- ja vesirakentamisessa sekä julkisissa rakennusurakoissa käytettävät materiaalit ja koneet;

_ _”

B *Kansallinen oikeus*

5. Direktiivin 8 artiklan 1 kohdan c alakohta on saatettu voimaan Tanskan oikeudessa kivennäisöljyverosta annetun lain (Mineralolieafgiftslov) 9 §:n 4 momentilla ja hiilidioksidiverosta annetun lain (Kuldioxidafgiftslov) 7 §:n 4 momentilla, sellaisina kuin nämä lait olivat pääasian kannalta merkityksellisenä ajankohtana.

4 – EYVL L 316, s. 19.

6. Tanskan lainsäätäjä ei ole käyttänyt direktiivin 8 artiklan 2 kohdan g alakohdassa säädettyä mahdollisuutta.

7. Kivennäisöljyverosta annetun lain 9 §:n 4 momentin 1 kohdassa säädetään, että vero palautetaan, kun kyse on tavaroista, joita käytetään rautatie- tai lauttaliikenteeseen ja muilla kuin saman lain 9 §:n 1 momentin 3 kohdassa mainituilla aluksilla, yksityisiä huvialuksia lukuun ottamatta, harjoitettavaan kaupalliseen vesiliikenteeseen.

8. Hiilidioksidiverosta annetun lain 7 §:n 4 momentin 1 kohdassa säädetään muun muassa, että vero palautetaan, kun kyse on veronalaisista tavaroista, joita käytetään arvonlisäverolain mukaan rekisteröidyssä liiketoiminnassa laivoilla ja kalastusaluksilla tapahtuvassa vesiliikenteessä.

II Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

9. M/S Grethe Fighter, jota liikennöi Partrederiet Sea Fighter (jäljempänä Sea Fighter), on alus, joka on rakennettu erityisesti ruoppausta ja muita kaivutöitä varten. Alus toimii merellä suoritettavissa ruoppauksissa,

satamien kulkuväylien ja purjehdusväylien puhdistamisessa, putkilinjojen ja kaapeleiden kaivamisessa merenpohjaan, kivien kasaamisessa aallonmurtajiin, pohjan varmistamisessa ja muissa merellä suoritettavissa tehtävissä.

10. M/S Grethe Fighterin kannelle on sijoitettu pysyvästi kaivinkone. Kaivinkoneella on oma moottori, ja se siis toimii aluksen työntömoottorista riippumatta. Sillä on oma polttoainesäiliö, jonka sisältämä moottoripolttoaine on peräisin aluksen pääsäiliöstä. Kaivinkoneella kaivettaessa laiva on ankkuroituna.

11. ToldSkat Østjylland (Østjyllandin alueellinen tulli- ja veroviranomainen) teki 19.2.2004 päätöksen siitä, että Sea Fighterilla ei ollut 1.1.2001–30.9.2003 oikeutta M/S Grethe Fighterilla kaivinkoneeseen käytettyä dieselpolttoainetta koskevien kivennäisöljy- ja hiilidioksidiverojen palautukseen. Se vaati näin ollen, että M/S Grethe Fighterin osalta maksettaisiin 468 754 Tanskan kruunua (DKK) kivennäisöljyveroa ja 46 012 DKK hiilidioksidiveroa.

12. ToldSkat Østjylland katsoi, ettei oikeutta ruoppaustöihin osoitetuissa koneissa, myöskään pumpuissa, käytetyistä kivennäisöljyistä kannetun veron palauttamiseen ollut. Se pani muun muassa painoa sille, että kaivinkone toimi aluksen moottorista riippumatta.

13. Landskatteret (kansallinen verotuomioistuin) vahvisti 4.3.2005 tuon päätöksen.

14. Sea Fighter valitti Landskatteretin ratkaisusta Vestre Landsretiin (läntisen alueen muutoksenhakutuomioistuin) (Tanska), joka ratkaisi asian 29.2.2008 antamallaan tuomiolla Skatteministerietin (veroministeriö) hyväksi.

15. Tähän tuomioon haettiin muutosta Højesteretissä, joka tällöin esitti unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko – – direktiivin – – 8 artiklan 1 kohdan c alakohtaa tulkittava siten, että kivennäisöljyt, jotka toimitetaan käytettäväksi kaivinkoneessa, joka on kiinnitetty pysyvästi alukseen mutta joka oman erillisen moottorinsa ja polttoainesäiliönsä ansiosta toimii aluksen työntömoottorista riippumatta, vapautetaan käsiteltävän asian kaltaisissa olosuhteissa verosta?”

III Asian tarkastelu

16. Kansallinen tuomioistuin haluaisi kysymyksellään pääasiallisesti selvittää, onko direktiivin 8 artiklan 1 kohdan c alakohtaa tulkittava niin, että alukseen pysyvästi kiinnitetyn kaivinkoneen, jonka moottori toimii aluksen työntömoottorista riippumatta, koska sillä on oma moottori ja oma polttoainesäiliö, käyttämä kivennäisöljy on vapautettava valmisteveroista.

17. Tämä kysymys on jatkoa kysymyksille, joihin unionin tuomioistuin on vastannut yhtäältä asiassa Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft 1.4.2004 antamassaan tuomiossa [5] ja toisaalta asiassa Jan De Nul 1.3.2007 antamassaan tuomiossa. [6] Näissä tuomioissa jouduttiin täsmentämään direktiivin 8 artiklan 1 kohdan c alakohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettua käsitettä vesiliikenne.

18. Edellä mainitussa asiassa Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft korostettiin, että kyseiseen säännökseen sisältyy yksi ainoa poikkeus. Kyseisestä säännöksestä näet ilmenee, että tätä vapautusta ei sovelleta kivennäisöljyihin, joita käytetään yksityisillä huvialuksilla tapahtuvassa vesiliikenteessä. Tämän jälkeen unionin tuomioistuin totesi, että direktiivin 92/81 8 artiklan 1 kohdan c alakohdan toisessa alakohdassa määritellään käsite ”yksityinen huvialus” alukseksi, jota käytetään muihin kuin kaupallisiin tarkoituksiin. [7]

19. Tästä seuraa, että ”kaikki kaupallisissa tarkoituksissa suoritettavat vesiliikennetoimet kuuluvat direktiivin 92/81 8 artiklan 1 kohdan c alakohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetyn, yhdenmukaistetusta valmisteverosta tehdyn vapautuksen soveltamisalaan”. [8] Kyseinen säännös käsittää toisin sanoen ”kaikki vesiliikenteen muodot kulloisenkin matkan tarkoituksesta riippumatta, jos se tapahtuu kaupallisessa tarkoituksessa”. [9]

20. Kyseisestä tuomiosta voidaan päätellä, että silloin kun yhteisön aluevesillä tapahtuvalla vesiliikenteellä on kaupallinen tarkoitus, kuten vastikkeellisten palvelujen suorittaminen, se kuuluu direktiivin 8 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetyn pakollisen vapautuksen soveltamisalaan.

21. Edellä mainitussa asiassa Jan De Nul annettuun tuomioon johtaneessa asiassa kysyttiin, kuuluvatko hopperiruoppaajalla ainesten imemisen ja pumppaamisen aikana suoritetut ajotoimenpiteet eli ruoppaustoiminnan suorittamiseen välittömästi kuuluvat siirtymiset paikasta toiseen direktiivin

5 – Asia C-389/02 (Kok., s. I-3537).

6 – Asia C-391/05 (Kok., s. I-1793).

7 – Em. asia Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft (tuomion 22 kohta).

8 – Ibidem (tuomion 23 kohta).

9 – Ibidem (tuomion 29 kohta).

8 artiklan 1 kohdan c alakohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetun käsitteen vesiliikenne soveltamisalaan. Yhteisöjen tuomioistuin vastasi tähän kysymykseen myöntävästi [10] todettuaan ensin, että hopperiruoppaajalla on sellainen käyttövoimajärjestelmä, jonka avulla se voi itsenäisesti siirtyä paikasta toiseen ajotoimenpiteiden yhteydessä, ja että sillä on siis vesiliikenteeseen tarvittavat tekniset ominaisuudet, jotka mahdollistavat vastikkeellisen palvelun suorittamisen. [11]

22. On syytä todeta, että koska tuossa asiassa ei ollut kyse sellaisten kivennäisöljymäärien verottamisesta, jotka käytetään nimenomaan aineksia imettäessä ja pumpattaessa, yhteisöjen tuomioistuimen ei tarvinnut ottaa siihen kantaa. Kysymys siitä, tarkoitetaanko direktiivin 8 artiklan 1 kohdan c alakohdan ensimmäisessä alakohdassa mainitulla käsitteellä vesiliikenne yksinomaan vesillä liikkumista vai pitääkö se ulottaa aluksen suorittamiin palveluihin, jäi siis vaille vastausta.

23. Tuossa asiassa esittämässäni ratkaisuehdotuksessa olen kuitenkin ikään kuin loppukaneettina todennut, että direktiivin 8 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädettyä vapautusta pitäisi soveltaa myös niihin kivennäisöljyihin, jotka käytetään aineksia imettäessä ja pumpattaessa, koska kyseistä säännöstä sovellettaessa hopperiruoppaajan ruoppaustöiden aikana suorittamat toimenpiteet, olipa kyseessä sen liikkuminen tai sen suorittamat työt, muodostavat jakamattoman kokonaisuuden. [12]

24. Nyt kun unionin tuomioistuinta on kehotettu ratkaisemaan asia tältä osin, pitäydyn tässä käsityksessä, jota kehittelen tukeutumalla direktiivin 8 artiklan 1 kohdan c alakohdan sanamuotoon ja sen tavoitteisiin.

25. Kyseisen säännöksen sanamuotoa tutkittaessa ilmenee aluksi, ettei unionin lainsäätäjä ole yleistä vesiliikenne-sanaa käyttämällä nimenomaisesti rajoittanut vapautusta pelkästään aluksen liikkumiseen käytettäviin kivennäisöljyihin. Jos lainsäätäjä olisi halunnut rajoittaa vapautuksen vain alusta työntävissä moottoreissa käytettäviin kivennäisöljyihin, sen olisi pitänyt käyttää jotakin täsmällisempää sanaa yhteisön aluevesillä tapahtuvan vesiliikenteen sijasta.

26. Sitten on korostettava, että direktiivin 8 artiklan 1 kohdan c alakohdan toisessa alakohdassa todetaan nimenomaisesti, että vesiliikenteen kaupallinen tarkoitus

10 – Em. asia Jan De Nul (tuomion 40 kohta).

11 – Ibidem (tuomion 38 kohta).

12 – Ratkaisuehdotuksen 104 kohta.

kattaa henkilöiden tai tavaroiden kuljetuksen lisäksi myös palvelujen vastikkeellisen suorittamisen.

27. Nämä seikat johtavat ajattelemaan, että vapautus koskee vesiliikenteessä kaupalliseen tarkoitukseen – ja etenkin palveluja vastikkeellisesti suoritettaessa – käytettäviä kivennäisöljyjä.

28. Maininta ”kalastus mukaan luettuna”, jota käytetään kuvattaessa, mitkä toiminnot kuuluvat yhteisön aluevesillä tapahtuvan vesiliikenteen alaan, puoltaa ajatusta, jonka mukaan kyseisellä ilmaisulla tarkoitetaan aluevesillä harjoitettavaa kaupallista toimintaa eikä ainoastaan aluksen liikkumista.

29. Kuvitelkaamme, että pääasia koskisi sellaisia kalastusaluksessa moottoripolttoaineena käytettäviä kivennäisöljyjä, jotka on tarkoitettu kalastusverkkojen mekaaniseen nostamiseen käytettäviin koneisiin, kuten troolareiden vinttureihin. [13] Pitäisikö moottoripolttoaineen kulutus tällöin jakaa sen mukaan, käytetäänkö sitä kalastusaluksen työntöjärjestelmässä vai verkkojen mekaanisessa nostojärjestelmässä? Mielestäni direktiivin 8 artiklan 1 kohdan c alakohdan ensimmäisessä alakohdassa oleva nimenomainen maininta kalastuksesta, joka on esimerkki niistä toiminnoista, jotka kuuluvat yhteisön aluevesillä tapahtuvan vesiliikenteen alaan, estää sen, että valmisteveroista vapauttaminen rajoittuisi kalastusaluksen liikkumista varten käytettäviin kivennäisöljyihin. Sanalla kalastus viitataan nimittäin kaupalliseen toimintaan, ja sillä pyritään siis kattamaan kaikki ne mekanismit, joita on käytettävä, jotta tällainen toiminta voitaisiin saattaa päätökseen.

30. Tästä eroavan tulkinnan soveltamiselle pääasiassa kyseessä olevan aluksen harjoittaman kaltaisiin toisentyyppisiin kaupallisiin toimintoihin ei ole mitään syytä. Alukselta tarjottaviin palveluihin, kuten alukseen pysyvästi kiinnitetyn kaivinkoneen käyttöön, pitäisi näin ollen soveltaa direktiivin 8 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädettyä poikkeusta.

31. Tärkeää on kaiken kaikkiaan se, että kivennäisöljyjä käyttävät aluksen pysyvät laitteistot liittyvät läheisesti itse vesiliikenteen tarkoitukseen, kuten kalastukseen tai ruoppaustöiden tekemiseen. Toisin sanoen ilman näiden laitteistojen avulla tehtäviä töitä kyseisenlaista kaupallista vesiliikennettä ei enää olisi. Aluksen liikkuminen ja sen tarjoamat

13 – Muuna esimerkkinä voisin mainita rahtialuksen, joka on varustettu laitteistolla, jonka avulla tavarat on mahdollista lastata ja purkaa täysin itsenäisesti satamanostureita käyttämättä.

merellä tehtävien töiden kaltaiset palvelut ovat jakamaton kokonaisuus.

32. Ruoppaustöiden tekemistä ei tässä suhteessa voida erottaa M/S Grethe Fighterin kaltaisen aluksen liikkumisesta yhteisön aluevesillä.

33. Vaikka kyseinen kaivinkone onkin, kuten kansallinen tuomioistuin toteaa, tyypiltään samanlainen kuin maalla käytettävät ja ilmarenkailla tai telaketjuilla liikkuvat koneet, sen erityispiirre on, ettei sitä voida käyttää aluksen ulkopuolella. Se on kiinnitetty alukseen, eikä sitä voida siitä erottaa. Ilman kaivinkonetta alus menettää tarkoituksensa, joka on liikennöidä vesillä töiden tekemiseksi merellä. Kaivinkoneesta ei ilman alusta ole enää hyötyä, sillä sitä ei voida käyttää kiinteällä maalla tehtävissä töissä, koska se on kiinnitetty pysyvästi alukseen. Töiden tekemistä merellä ei voida erottaa itse vesiliikenteen tarkoituksesta, ja se liittyy siihen siis välttämättömästi.

34. Euroopan komissio myöntää kirjallisissa huomautuksissaan, että osa muihin tarkoituksiin kuin aluksen työntämiseen käytettävistä kivennäisöljyistä kuuluu silti direktiivin 8 artiklan 1 kohdan c alakohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetun käsitteen vesiliikenne alaan. Se mainitsee esimerkkinä aluksen valaistuksessa tai sen navigointijärjestelmän toiminnassa tarvittavan sähkön tuottamiseen käytettävän polttoaineen. [14] Vaikka olenkin yhtä mieltä siitä, ettei polttoaineen tällaista kulutusta voida kohtuullisesti ottaen erottaa vesiliikenteestä, en ymmärrä, miksei tätä ajatuksenkulkua pitäisi ulottaa siihen kivennäisöljyjen kulutukseen, joka tarvitaan aluksen niiden laitteistojen toimintaan, jotka ovat välttämättömiä jo kaupallisen vesiliikenteen eli kalastuksen tai ruoppaustöiden kaltaisen toiminnan tavoitteenkin toteuttamiseksi.

35. Mielestäni direktiivin tavoitteiden vastaista on se, että direktiivin 8 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetty vapautus koskisi vain kivennäisöljyjä, jotka toimitetaan käytettäviksi laivan liikkumisessa tarvittavana moottoripolttoaineena.

36. Unionin tuomioistuin on korostanut, että yhteisön aluevesillä tapahtuvassa vesiliikenteessä moottoripolttoaineena käytettäviä kivennäisöljyjä koskevan pakollisen vapautuksen tarkoituksena on helpottaa jäsenvaltioiden välistä kaupankäyntiä, erityisesti sellaista tavaraliikennettä ja sellaisten palvelujen vapaata liikkuvuutta, joita näillä vesillä voidaan suorittaa. [15]

14 – Huomautan tässä yhteydessä, että direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan c alakohdan ensimmäisessä alakohdassa täsmennetään nyttemmin nimenomaisesti, että vapautusta sovelletaan ”aluksilla tuotettavaan sähköön.”

15 – Em. asia Jan De Nul (tuomion 24 kohta).

37. Unionin lainsäätäjä on halunnut tällä vapautuksella edistää yhdenvertaisuutta tiettyjen sellaisten verotuksellisten edellytysten suhteen, joiden mukaisesti kuljetusyritykset tai muut kyseisiä vesiä käyttävät palveluntuottajat toimivat. [16]

38. Direktiivin tavoitteena on myös varmistaa kivennäisöljyjen vapaa liikkuvuus sisämarkkinoilla ja välttää kilpailun vääristymät, joita saattaisi aiheutua siitä, että valmisteverot ovat rakenteeltaan erilaisia eri jäsenvaltioissa. [17]

39. Olen sitä mieltä, että tulkinta, jonka mukaan kaikkien niiden toimintojen, joita aluksella suoritetaan, jotta kaupalliseen vesiliikenteeseen liittyvä liiketoimi voitaisiin toteuttaa, on katsottava olevan osa direktiivin 8 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettua vesiliikennettä, on sen tavoitteen mukainen, jona on palvelujen tarjoamisen vapauden helpottaminen yhteisön aluevesillä, ja se on omiaan estämään kilpailun vääristymisen sisämarkkinoilla. Jos aluksella muuhun kuin sen työntämiseen käytettävät moottoripolttoaineet sitä vastoin olisi suljettu kyseisessä säännöksessä säädetyn vapautuksen ulkopuolelle, tästä seuraisi vääjäämättä – kuten Saksan hallitus toteaa – yksittäistapauksiin liittyviä rajaamisvaikeuksia ja tulkintoja, jotka vaihtelevat jäsenvaltiosta toiseen.

16 – Ibidem (tuomion 25 kohta).

17 – Ibidem (tuomion 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

40. Tässä suhteessa huomautan ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenevän, että kieltäytyessään vapauttamasta kaivinkoneen toiminnassa käytettäviä kivennäisöljyjä valmisteveroista ToldSkat Østjylland on pannut painoa muun muassa sille seikalle, että kaivinkone toimii aluksen moottorista riippumatta.

41. Tämä ToldSkat Østjyllandin arviointi osoittaa, että jos Tanskan hallituksen ja komission puoltama suppea tulkinta hyväksyttäisiin, direktiivin 8 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetty pakollinen vapautus voisi tosiasiallisesti riippua aluksen ominaispiirteistä ja erityisesti moottoreiden ja polttoainesäiliöiden lukumäärästä ja sijainnista. Tämä johtaisi samoilla markkinoilla, kuten merellä tehtävien julkisten vesirakennustöiden markkinoilla, toimivien alusten rakenteellisiin ominaispiirteisiin perustuvaan erilaiseen kohteluun ja näin ollen kilpailun vääristymiseen, joka direktiivillä pyritään nimenomaan välttämään.

42. Päinvastoin kuin Tanskan hallitus väittää, tulkinta, jonka mukaan direktiivin 8 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetty vapautus kattaa alukseen pysyvästi kiinnitetyn kaivinkoneen kuluttamat kivennäisöljyt, ei ole omiaan antamaan sitä käyttävälle yritykselle

kilpailuetua maalla toimivien urakoitsijoiden vahingoksi.

43. Maalla toimivien kaivinkoneiden tekemät työt ja aluksiin pysyvästi kiinnitettyjen kaivinkoneiden tekemät työt eivät ole mitenkään keskenään vaihdettavissa. Kuten Saksan hallitus aivan oikein toteaa, maalla tehtävissä kaivutöissä on mahdotonta tehokkaasti käyttää alukseen pysyvästi kiinnitettyjä työkoneita. Samalla tavoin maalla toimivat kaivinkoneet voivat merellä tehtävissä kaivutöissä rannalta käsin kattaa vain pienen osan siitä pinta-alasta, jonka alukseen kiinnitetty kaivinkone voi kattaa. Kyky liikkua vesillä luo erikoistuotteiden markkinat omalla moottorilla toimiviin aluksiin pysyvästi kiinnitetyille työkoneille, joiden kanssa maalla tehtäviin töihin käytettävät koneet eivät joudu suoraan kilpailemaan.

44. Totean lisäksi yhtyväni Saksan hallituksen mielipiteeseen, jonka mukaan aluksen työntömoottorissa käytettävien moottoripolttoaineiden ja siihen pysyvästi kiinnitettyjen työkoneiden moottoripolttoaineiden erilaista verokohtelua olisi vaikeaa valvoa, ja se lisäisi viranomaisten valvontatehtäviä. Veropetokset eivät ole mahdottomia silloin, kun – kuten nyt esillä olevassa asiassa – moottoripolttoaine lasketaan aluksen pääsäiliöön.

45. Lopuksi haluaisin esittää kaksi huomautusta siitä, miten direktiivin 8 artiklan 2 kohdan g alakohta ja 8 artiklan 3 kohdan a ja b alakohta vaikuttavat siihen tulkintaan, jota ehdotan unionin tuomioistuimen ratkaisuksi.

46. Ensiksi totean, että edellä mainitussa asiassa Jan De Nul on katsottu direktiivin 8 artiklan 2 kohdan g alakohdasta eli jäsenvaltioiden mahdollisuudesta soveltaa täydellisiä tai osittaisia valmisteveron määrää koskevia vapautuksia tai alennuksia kivennäisöljyihin, joita käytetään liikennöintikelpoisten vesistöjen ja satamien ruoppauksessa, ettei tämä mahdollisuus voi vaikuttaa saman artiklan 1 kohtaa koskevaan tulkintaan. [18]

47. Toiseksi huomautan, että ehdottamallani direktiivin 8 artiklan 1 kohdan c alakohtaa koskevalla tulkinnalla sen 8 artiklan 3 kohdan a ja b alakohta säilyttävät tehokkaan vaikutuksensa siltä osin kuin on kyse kiinteästi asennetuista moottoreista sekä rakennusteollisuudessa, maa- ja vesirakentamisessa sekä julkisissa rakennusurakoissa käytettävistä materiaaleista ja koneista, koska kyse ei ole koneesta, joka olisi kiinnitetty pysyvästi yhteisön aluevesillä kaupallista toimintaa harjoittavaan alukseen.

18 – Em. asia Jan De Nul (tuomion 39 kohta).

IV Ratkaisuehdotus

48. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Højesteretille seuraavasti:

Kivennäisöljyjen valmisteverojen rakenteiden yhdenmukaistamisesta 19.10.1992 annetun neuvoston direktiivin 92/81/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 22.12.1994 annetulla neuvoston direktiivillä 94/74/EY, 8 artiklan 1 kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että alukseen pysyvästi kiinnitetyn kaivinkoneen, joka toimii aluksen työntömoottorista riippumatta, koska sillä on oma moottori ja oma polttoainesäiliö, käyttämä kivennäisöljy on vapautettava valmisteveroista.