Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

13 päivänä heinäkuuta 2017*

Ennakkoratkaisupyyntö — Direktiivi 2003/96/EY — Energiatuotteiden ja sähkön verotus — 14 artiklan 1 kohdan c alakohta — Sellaisia energiatuotteita koskeva vapautus, joita käytetään moottoripolttoaineina laivaliikenteeseen Euroopan unionin aluevesillä ja sähkön tuotantoon aluksilla — Polttoaine, jonka alus käyttää siirtyäkseen rakentamispaikastaan toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan satamaan vastaanottaakseen ensimmäisen kaupallisen lastinsa

Asiassa C-151/16,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (ylin hallintotuomioistuin, Liettua) on esittänyt 8.3.2016 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 14.3.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

”Vakarų Baltijos laivų statykla” UAB

vastaan

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto)

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja R. Silva de Lapuerta (esittelevä tuomari) sekä tuomarit E. Regan, A. Arabadjiev, C. G. Fernlund ja S. Rodin,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Liettuan hallitus, asiamiehinään D. Kriaučiūnas, K. Dieninis, R. Dzikovič ja D. Stepanienė,

— Puolan hallitus, asiamiehenään B. Majczyna,

— Euroopan komissio, asiamiehinään A. Steiblytė ja F. Tomat,

kuultuaan julkisasiamiehen 2.3.2017 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: liettua.

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee energiatuotteiden ja sähkön verotusta koskevan yhteisön kehyksen uudistamisesta 27.10.2003 annetun neuvoston direktiivin 2003/96/EY (EUVL 2003, L 283, s. 51) 14 artiklan 1 kohdan c alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat ”Vakarų Baltijos laivų statykla” UAB ja Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Liettuan tasavallan valtiovarainministeriön alainen kansallinen verotarkastuselin, jäljempänä verotarkastaja) ja jossa on kyse päätöksestä, jolla kieltäydyttiin valmisteveron palauttamisesta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 2003/96 johdanto-osan kolmannessa, neljännessä ja viidennessä perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”(3) Sisämarkkinoiden moitteeton toiminta ja yhteisön muiden politiikkojen tavoitteiden toteutuminen edellyttävät, että useimpien energiatuotteiden osalta, sähkö, maakaasu ja hiili mukaan luettuina, vahvistetaan verotuksen vähimmäistasot yhteisön tasolla.

(4) Merkittävät erot jäsenvaltioiden energiaverotuksen osalta soveltamien kansallisten verotasojen välillä voivat osoittautua haitallisiksi sisämarkkinoiden moitteettomalle toiminnalle.

(5) Kansallisissa verotasoissa nykyisin esiintyviä eroja voidaan tasoittaa vahvistamalla asianmukaiset yhteisön vähimmäisverotasot.”

4 Tämän direktiivin 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on kannettava energiatuotteista ja sähköstä veroa tämän direktiivin mukaisesti.”

5 Mainitun direktiivin 14 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Sen lisäksi, mitä [valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25.2.1992 annetussa neuvoston] direktiivissä 92/12/ETY [(EYVL 1992, L 76, s. 1)] 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) energiatuotteet, jotka toimitetaan käytettäviksi moottoripolttoaineina laivaliikenteeseen (kalastus mukaan lukien) yhteisön aluevesillä muutoin kuin yksityisillä huvialuksilla, ja aluksilla tuotettavaan sähköön.

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 tarjoamiseen.”

Liettuan oikeus

6 Liettuan valmisteverolain (Akcizų įstatymas; jäljempänä valmisteverolaki) 43 §:n 1 momentin 2 kohdalla, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa , saatetaan direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetty valmisteverovapautus osaksi Liettuan oikeusjärjestystä.

7 Valmisteverolain 43 §:n 2 momentissa annetaan hallituksen tai hallituksen valtuuttaman viranomaisen tehtäväksi laatia tämän vapautuksen soveltamista koskevat tarkemmat säännöt.

8 Liettuan hallitus hyväksyi tämän säännöksen nojalla säännöt, jotka koskevat meri- ja ilma-alusten muonitusta sekä ilma-alusten valmistukseen, korjaamiseen, testaukseen, operointiin ja huoltoon liittyviä polttoaineita.

9 Näiden sääntöjen 3 kohdan mukaisesti moottoripolttoainetta alukseen toimittavalla henkilöllä on oltava lupa.

10 Mainittujen sääntöjen 10 kohdan toisessa alakohdassa säädetään, että valmisteverolain 43 §:n 1 momentin 2 kohtaa soveltaneella henkilöllä on oltava hallussaan asiakirjat, jotka osoittavat, että polttoaineen toimittaminen on luonteeltaan sellaista, että se täyttää valmisteverovapautuksen hakemista koskevat vaatimukset.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

11 ”Vakarų Baltijos laivų statykla” on liettualainen yritys, joka muun muassa rakentaa merenkulkuun käytettäviä aluksia.

12 Tämä yritys teki 7.10.2009 sopimuksen rahtialuksen (jäljempänä kyseessä oleva alus) rakentamisesta virolaiselle yhtiölle (jäljempänä asiakas).

13 Mainittu yritys osti tämän sopimuksen puitteissa 80 600 litraa moottoripolttoainetta, joka tankattiin suoraan kyseessä olevan aluksen polttoainesäiliöihin, ja se maksoi tästä moottoripolttoaineesta valmisteveron. Osa tästä moottoripolttoaineesta käytettiin testien suorittamiseen aluksella ennen aluksen luovuttamista asiakkaalle.

14 Siirtoa ja hyväksymistä koskevalla 6.6.2013 päivätyllä virallisella asiakirjalla ”Vakarų Baltijos laivų statykla” siirsi asiakkaalle kyseessä olevan aluksen ja kaikkien aluksella olleiden laitteiden ja varastojen, mukaan lukien 73 030 litraa moottoripolttoainetta, joka oli jäänyt käyttämättä ennen aluksen luovuttamista suoritettujen testien jälkeen, omistusoikeuden ja kaikki niitä koskevat oikeudet ja edut.

15 Aluksen hyväksyttyään asiakas siirsi sen ilman lastia Klaipėdan (Liettua) satamasta Stralsundin (Saksa) satamaan, jossa alukseen lastattiin sen ensimmäinen kaupallinen lasti, jonka se kuljetti tämän jälkeen vastiketta vastaan Santanderin (Espanja) satamaan.

16 ”Vakarų Baltijos laivų statykla” vaati 22.7.2013 verotarkastajalta sen valmisteveron palauttamista, joka koski kyseessä olevan aluksen säiliöihin kaadettua polttoainetta, jonka asiakas vei Liettuan alueen ulkopuolelle.

17 Verotarkastaja hylkäsi 21.8.2013 tekemällään päätöksellä tämän vaatimuksen sillä perusteella, että kyseessä olevan polttoaineen asiakkaalle toimittamisen ajankohtana ”Vakarų Baltijos laivų statykla” ei ollut täyttänyt kirjanpitoasiakirjoja kansallisessa lainsäädännössä asetettujen muodollisten ja aineellisten vaatimusten mukaisella tavalla eikä sillä ollut sovellettavassa menettelyssä myönnettyä lupaa toimittaa polttoainetta aluksiin.

18 Tutkittuaan edellä mainitusta päätöksestä tehdyn oikaisuvaatimuksen Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Liettuan tasavallan hallituksen alainen veroriitoja käsittelevä lautakunta) kumosi 28.11.2013 tekemällään päätöksellä verotarkastajan päätöksen hylätä valmisteveron palauttamista koskeva vaatimus; tämä kumoamispäätös perustui lähinnä siihen, että hylkäämispäätös perustui muotoseikkoihin.

19 Verotarkastaja nosti tästä 28.11.2013 tehdystä päätöksestä kumoamiskanteen Vilniaus apygardos administracinis teismasissa (Vilnan alueellinen hallintotuomioistuin, Liettua), joka hyväksyi kanteen 9.12.2014 antamassaan tuomiossa.

20 ”Vakarų Baltijos laivų statykla” valitti ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen ja vaati tämän tuomion kumoamista ja mainitun 28.11.2013 tehdyn päätöksen pysyttämistä.

21 Näissä olosuhteissa Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (ylin hallintotuomioistuin, Liettua) päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan c alakohtaa tulkittava siten, että valmisteveroa ei voida kantaa energiatuotteiden toimituksesta nyt käsiteltävän asian kaltaisissa olosuhteissa, kun näitä tuotteita toimitetaan alusten moottoripolttoaineeksi käytettäväksi laivaliikenteeseen Euroopan unionin aluevesillä tarkoituksena purjehtia alus ilman välittömän vastikkeen saamista omalla käyttövoimallaan rakentamispaikastaan toisessa jäsenvaltiossa olevaan satamaan ensimmäisen kaupallisen lastin vastaanottamista varten?

2) Onko direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan c alakohta esteenä nyt käsiteltävässä asiassa sovellettavien kaltaisille jäsenvaltion kansallisen lain säännöksille, jotka estävät tässä säännöksessä tarkoitetusta verovapautuksesta hyötymisen siinä tapauksessa, että energiatuotteiden toimitus on tapahtunut jäsenvaltion asettamien edellytysten vastaisesti, vaikka tämä toimitus täyttäisi direktiivin 2003/96 mainitussa säännöksessä vapautuksen soveltamiselle asetetut olennaiset edellytykset?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

22 Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan c alakohtaa tulkittava siten, että tässä säännöksessä säädettyä verovapautusta voidaan soveltaa moottoripolttoaineeseen, jota käytetään aluksen siirtämiseen ilman lastia yhden jäsenvaltion, joka tässä tapauksessa on tämän aluksen rakentamisvaltio, satamasta toisen jäsenvaltion satamaan, jotta siihen lastataan tavaroita, jotka tämän jälkeen kuljetetaan kolmannen jäsenvaltion satamaan.

23 Kuten direktiivin 2003/96 johdanto-osan kolmannesta, neljännestä ja viidennestä perustelukappaleesta käy ilmi, tällä direktiivillä on tarkoitus edistää sisämarkkinoiden moitteetonta toimintaa yhdenmukaistamalla energiatuotteiden verotuksen vähimmäistasot unionin tasolla, jotta kavennettaisiin jäsenvaltioiden energiaverotuksen osalta soveltamien kansallisten verotasojen välisiä eroja.

24 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan vapautuksia koskevia direktiivin 2003/96 säännöksiä on tulkittava itsenäisesti niiden sanamuoto ja tällä direktiivillä tavoitellut päämäärät huomioon ottaen (tuomio 1.12.2011, Systeme Helmholz, C-79/10, EU:C:2011:797, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 21.12.2011, Haltergemeinschaft, C-250/10, ei julkaistu, EU:C:2011:862, 19 kohta).

25 Direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan c alakohdan sanamuodosta käy ilmi, että siinä säädetyn vapautuksen edellytykseksi on asetettu se, että energiatuotteet käytetään moottoripolttoaineina unionin aluevesillä tapahtuvassa laivaliikenteessä (ks. analogisesti tuomio 10.11.2011, Sea Fighter, C-505/10, EU:C:2011:725, 20 kohta ja tuomio 21.12.2011, Haltergemeinschaft, C-250/10, ei julkaistu, EU:C:2011:862, 21 kohta).

26 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on todettu direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetusta laivaliikenteen käsitteestä, että kaikki kaupallisissa tarkoituksissa suoritettavat laivaliikennetoimet kuuluvat tässä säännöksessä säädetyn vapautuksen soveltamisalaan riippumatta siitä, mikä on kyseessä olevan laivaliikenteen tarkoitus (ks. vastaavasti tuomio 1.4.2004, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, C-389/02, EU:C:2004:214, 23, 25 ja 29 kohta; tuomio 1.3.2007, Jan De Nul, C-391/05, EU:C:2007:126, 36 kohta ja tuomio 10.11.2011, Sea Fighter, C-505/10, EU:C:2011:725, 16 kohta).

27 Näin ollen aluksen unionin aluevesillä suorittaman matkan tarkoituksella ei ole tämän vapauttamisen kannalta merkitystä, kun kyseessä on laivaliikenne, johon sisältyy vastiketta vastaan suoritettu palvelu (ks. analogisesti tuomio 1.3.2007, Jan De Nul, C-391/05, EU:C:2007:126, 37 kohta ja tuomio 10.11.2011, Sea Fighter, C-505/10, EU:C:2011:725, 17 kohta).

28 Tältä osin oikeuskäytännössä on täsmennetty, että laivaliikenteen käsite edellyttää, että vastiketta vastaan suoritettu palvelu liittyy välittömästi aluksen liikkumiseen (ks. vastaavasti tuomio 1.3.2007, Jan De Nul, C-391/05, EU:C:2007:126, 40 kohta ja tuomio 10.11.2011, Sea Fighter, C-505/10, EU:C:2011:725, 18 kohta).

29 Direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan c alakohdan toisessa alakohdassa käytetystä ilmaisusta ”muihin – – kuin vastiketta vastaan – – tapahtuviin matkustajien tai tavaroiden kuljetuksiin taikka palvelujen tarjoamiseen” käy ilmi, että tässä 14 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetyn poikkeuksen soveltamisalaan kuuluvassa laivaliikenteessä on kyse käytöstä, jossa alusta käytetään välittömästi vastikkeellisten palveluiden suorittamiseen (ks. analogisesti tuomio 1.12.2011, Systeme Helmholz, C-79/10, EU:C:2011:797, 21 kohta).

30 Tästä seuraa, että laivaliikennetoimia, joita ei välittömästi käytetä vastikkeellisten palvelujen suorittamiseen, ei voida rinnastaa tässä säännöksessä tarkoitettuun aluksen kaupalliseen käyttöön kyseistä säännöstä sovellettaessa eivätkä ne siten kuulu mainitun vapautuksen piiriin (ks. analogisesti tuomio 1.12.2011, Systeme Helmholz, C-79/10, EU:C:2011:797, 27 kohta).

31 Direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetulla käsitteellä ”[unionin] aluevedet” viitataan kaikkiin sellaisiin vesiin, joita kaikki merialukset, kapasiteetiltaan suurimmat alukset mukaan lukien, voivat käyttää kaupallisia tarkoituksia varten meriteitse tapahtuvaa liikennöintiä varten (ks. analogisesti tuomio 1.3.2007, Jan De Nul, C-391/05, EU:C:2007:126, 32 kohta).

32 Lisäksi direktiivin 2003/96 tavoite, jonka mukaan jäsenvaltioiden on kannettava veroa energiatuotteista, osoittaa lisäksi, ettei sillä pyritä ottamaan käyttöön yleisluonteisia vapautuksia (tuomio 1.12.2011, Systeme Helmholz, C-79/10, EU:C:2011:797, 23 kohta ja tuomio 21.12.2011, Haltergemeinschaft, C-250/10, ei julkaistu, EU:C:2011:862, 23 kohta).

33 Erityisesti tämän direktiivin 14 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetyn vapautuksen tarkoituksena on helpottaa unionin sisäistä kaupankäyntiä, erityisesti sellaista tavaraliikennettä ja sellaisten palvelujen vapaata liikkuvuutta, joita voidaan suorittaa unionin vesillä. Unionin lainsäätäjä on halunnut tällä vapautuksella edistää yhdenvertaisuutta tiettyjen sellaisten verotuksellisten edellytysten suhteen, joiden puitteissa kuljetusyritykset tai muut näitä vesiä käyttävät palveluntuottajat toimivat (ks. analogisesti tuomio 1.3.2007, Jan De Nul, C-391/05, EU:C:2007:126, 24 ja 25 kohta).

34 Tässä asiayhteydessä direktiivin 2003/96 johdanto-osan 23 perustelukappaleesta ilmenee, että mainitun vapautuksen perusteena on kansainvälisten velvoitteiden noudattaminen ja unionin yritysten kilpailuaseman säilyttäminen (ks. analogisesti tuomio 1.12.2011, Systeme Helmholz, C-79/10, EU:C:2011:797, 24 kohta).

35 Pääasiasta on todettava yhtäältä, että aluksen siirtäminen Klaipėdan satamasta Stralsundin satamaan oli kaupallisissa tarkoituksissa suoritettavaa laivaliikennettä varten tarpeellinen ja välttämätön ensimmäinen vaihe, koska tämän siirtämisen ainoa tarkoitus oli mennä tähän viimeksi mainittuun satamaan lastaamaan tavaroita, jotka sen jälkeen kuljetettiin Santanderin satamaan, ja tätä tavaroiden kuljetuspalvelua ei olisi voitu tarjota ilman tätä siirtämistä.

36 Näin ollen edellisessä kohdassa tarkoitetun kaltaisen siirtämisen on katsottava merkitsevän laivaliikennetoimea, joka palvelee välittömästi vastikkeellisen palvelun suorittamista, joka tässä asiassa on tavaroiden kuljetustoimi, joten moottoripolttoaine, jonka avulla alus suoritti tämän matkan, käytettiin direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettua ”laivaliikennettä” varten.

37 Päinvastainen tulkinta olisi ristiriidassa tämän direktiivin tarkoituksen ja päämäärän kanssa, koska energiatuotteiden verotus pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa voisi muun muassa haitata sisämarkkinoiden moitteetonta toimintaa ja unionin yritysten kilpailuaseman säilyttämistä.

38 Toisaalta pääasiassa kyseessä oleva moottoripolttoaine käytettiin tässä säännöksessä tarkoitettuun laivaliikenteeseen ”[unionin] aluevesillä”, koska alus käytti sen liikennöidäkseen Liettuassa sijaitsevasta satamasta Saksassa sijaitsevaan satamaan.

39 Näin ollen pääasiassa kyseessä olevan kaltainen laivaliikennetoimi merkitsee direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettua ”laivaliikennettä [unionin] aluevesillä”.

40 Ensimmäiseen kysymykseen on siis vastattava, että direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että tässä säännöksessä säädettyä verovapautusta voidaan soveltaa moottoripolttoaineeseen, jota käytetään aluksen siirtämiseen ilman lastia yhden jäsenvaltion, joka tässä tapauksessa on tämän aluksen rakentamisvaltio, satamasta toisen jäsenvaltion satamaan, jotta siihen lastataan tavaroita kuljetettavaksi tämän jälkeen kolmannen jäsenvaltion satamaan.

Toinen kysymys

41 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellään lähinnä, onko direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan c alakohtaa tulkittava siten, että sen kanssa on ristiriidassa pääasiassa kyseessä olevan kaltainen jäsenvaltion säännöstö, jossa suljetaan pois tässä säännöksessä säädetyn vapautuksen soveltaminen sillä perusteella, että energiatuotteet toimitettiin alukselle tässä säännöstössä asetettujen muotovaatimusten vastaisesti, vaikka tämä toimitus on kaikkien mainitussa säännöksessä asetettujen soveltamisedellytysten mukainen.

42 Tältä osin on muistutettava, että direktiivin 2003/96 yleinen rakenne ja tarkoitus perustuvat periaatteeseen, jonka mukaan energiatuotteita verotetaan niiden tosiasiallisen käytön perusteella (tuomio 2.6.2016, ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, 33 kohta).

43 Koska direktiivissä 2003/96 ei säädetä menettelystä laivaliikenteeseen tarkoitetun moottori- tai lämmityspolttoaineen käytön valvomiseksi eikä toimenpiteistä moottori- tai lämmityspolttoaineiden myyntiin liittyvien veropetosten torjumiseksi, jäsenvaltioiden tehtävänä on säätää kansallisessa oikeudessa tällaisista menettelyistä ja toimenpiteistä unionin oikeutta noudattaen ja vahvistaa tämän direktiivin 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen verovapautusten soveltamisen edellytykset (ks. analogisesti tuomio 2.6.2016, ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, 23 kohta ja tuomio 2.6.2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, 57 kohta).

44 Oikeuskäytännössä on todettu, että vapautusvelvollisuuden ehdottomuutta ei mitenkään voi horjuttaa se harkintavalta, joka jäsenvaltioille jätetään kyseisen 14 artiklan 1 kohdassa olevassa johdantokappaleessa, jonka mukaan jäsenvaltiot myöntävät vapautukset ”edellytyksin, jotka jäsenvaltioiden on vahvistettava verovapautuksien oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi ja veropetosten, veron kiertämisen tai muiden väärinkäytösten estämiseksi” (tuomio 17.7.2008, Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, EU:C:2008:429, 31 kohta).

45 Oikeuskäytännössä on myös katsottu, että kun jäsenvaltiot käyttävät harkintavaltaa, joka niillä on direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdassa säädetyn vapautuksen edellytysten määrittämisessä, niiden on noudatettava unionin oikeusjärjestykseen kuuluvia yleisiä oikeusperiaatteita, joihin kuuluu muun muassa suhteellisuusperiaate (tuomio 2.6.2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, 59 kohta).

46 Näin ollen sillä, että kansalliset viranomaiset epäävät energiatuotteiden valmisteverovapautuksen pelkästään siitä syystä, että tietyt kansallisessa oikeudessa tälle vapautukselle asetetut edellytykset eivät täyttyneet, ilman, että asiassa varmistuttiin esitettyjen todisteiden perusteella siitä, täyttyivätkö aineelliset vaatimukset sille, että näitä energiatuotteita käytettiin valmisteverovapautukseen oikeuttaviin tarkoituksiin, ylitetään se, mikä on tarpeen kyseisen verovapautuksen oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi ja veropetosten, veron kiertämisen tai muiden väärinkäytösten estämiseksi (ks. analogisesti tuomio 2.6.2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, 62 kohta).

47 Pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen säännöstö, jossa asetetaan direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetyn verovapautuksen soveltamisen edellytykseksi, että asianomaisella moottoripolttoaineen toimittajalla on lupa toimittaa moottoripolttoainetta aluksiin ja että se täyttää tietyt muodollisuudet, on vastoin tämän direktiivin yleistä rakennetta ja tarkoitusta, koska siinä asetetaan tätä vapautusta koskevan oikeuden edellytykseksi sellaisten muotovaatimusten noudattaminen, joilla ei ole yhteyttä kyseessä olevien energiatuotteiden tosiasialliseen käyttöön.

48 Lisäksi tällaiset edellytykset eivät ole millään tavoin tarpeen tämän verovapautuksen oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi ja veropetosten, veron kiertämisen tai muiden väärinkäytösten estämiseksi.

49 Unionin tuomioistuimelle toimitetusta aineistosta ei myöskään käy ilmi, että pääasiassa kyseessä olevia energiatuotteita käytettiin muihin kuin direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädettyihin käyttötarkoituksiin tai että ne toimitettiin tarkoituksena hyötyä verovapautuksesta veropetoksella tai muilla väärinkäytöksillä.

50 Ennakkoratkaisupyynnön mukaan on päinvastoin niin, että näitä energiatuotteita käytettiin laivaliikenteeseen unionin jäsenvaltioiden satamien välillä.

51 Näin ollen pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella säännöstöllä, jossa edellytetään direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetyn verovapautuksen soveltamiseksi sellaisten muotovaatimusten noudattamista, joilla ei ole yhteyttä kyseessä olevien energiatuotteiden

tosiasialliseen käyttöön eikä tässä säännöksessä asetettuihin aineellisiin vaatimuksiin, asetetaan kyseenalaiseksi mainitussa säännöksessä säädetyn vapautusvelvollisuuden ehdottomuus ja loukataan suhteellisuusperiaatetta.

52 Näin ollen toiseen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että sen kanssa on ristiriidassa pääasiassa kyseessä olevan kaltainen jäsenvaltion säännöstö, jossa suljetaan pois edellä mainitussa säännöksessä säädetyn vapautuksen soveltaminen sillä perusteella, että energiatuotteet toimitettiin alukselle tässä säännöstössä asetettujen muodollisten vaatimusten vastaisesti, vaikka tämä toimitus on kaikkien mainitussa säännöksessä asetettujen soveltamisedellytysten mukainen.

Oikeudenkäyntikulut

53 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

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

1) **Energiatuotteiden ja sähkön verotusta koskevan yhteisön kehyksen uudistamisesta 27.10.2003 annetun neuvoston direktiivin 2003/96/EY 14 artiklan 1 kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että tässä säännöksessä säädettyä verovapautusta voidaan soveltaa moottoripolttoaineeseen, jota käytetään aluksen siirtämiseen ilman lastia yhden jäsenvaltion, joka tässä tapauksessa on tämän aluksen rakentamisvaltio, satamasta toisen jäsenvaltion satamaan, jotta siihen lastataan tavaroita kuljetettavaksi tämän jälkeen kolmannen jäsenvaltion satamaan.**

2) **Direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että sen kanssa on ristiriidassa pääasiassa kyseessä olevan kaltainen jäsenvaltion säännöstö, jossa suljetaan pois edellä mainitussa säännöksessä säädetyn vapautuksen soveltaminen sillä perusteella, että energiatuotteet toimitettiin alukselle tässä säännöstössä asetettujen muotovaatimusten vastaisesti, vaikka tämä toimitus on kaikkien mainitussa säännöksessä asetettujen soveltamisedellytysten mukainen.**

Allekirjoitukset