



Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
MACIEJ SZPUNAR
22 päivänä helmikuuta 2018¹

Asia C-49/17

**Koppers Denmark ApS
vastaan
Skatteministeriet**

(Ennakkoratkaisupyyntö – Østre Landsret (Itä-Tanskan ylioikeus))

Ennakkoratkaisupyyntö – Energiatuotteiden ja sähkön verotus – Direktiivi 2003/96/EY – 21 artiklan 3 kohta – Energiatuotteiden kulutus energiatuotteita tuottavan laitoksen alueella – Muutoin kuin moottoripolttoaineina tai lämmityspolttoaineina käytettävät energiatuotteet – Liuottimen käyttö polttoaineena kivihiilitervan tislauslaitoksessa

Johdanto

1. Tarkasteltavassa asiassa esitetty oikeudellinen ongelma koskee pohjimmiltaan energiatuotteiden ja sähkön verotusta koskevan yhteisön kehyksen uudistamisesta 27.10.2003 annetun neuvoston direktiivin 2003/96/EY² useiden säännösten välisiä suhteita. On myönnettävä, että kyseinen direktiivi ei ole malli selkeästä ja loogisesta oikeussäännösten muotoilusta, joten sen täysin johdonmukainen ja kaikin puolin tyydyttävä tulkinta on hankalaa. Mielestäni kuitenkin ennakkoratkaisua pyytäneitä tuomioistuinta askarruttavien säännösten tarkastelu tämän direktiivin muiden säännösten asiayhteydessä mahdollistaa yksiselitteisen vastauksen antamisen ennakkoratkaisukysymyksiin, vaikka direktiivin säännösten johdonmukaisuuden näkökulmasta tämä vastaus ei täysin tyydyttäisikään.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

2. Direktiivin 2003/96 1 artiklassa säädetään, että ”jäsenvaltioiden on kannettava energiatuotteista ja sähköstä veroa tämän direktiivin mukaisesti”.

3. Direktiivin 2 artiklassa määritetään sen soveltamisala seuraavasti:

”1. Tässä direktiivissä ilmaisulla ’energiatuotteet’ tarkoitetaan seuraavia tuotteita:

--

b) CN-koodeihin 2701, 2702 ja 2704–2715 kuuluvat tuotteet,

¹ Alkuperäinen kieli: puola.

² EUVL 2003, L 283, s. 51.

--

4. Tätä direktiiviä ei sovelleta:

--

b) energiatuotteiden ja sähkön käyttöön seuraaviin tarkoituksiin:

- energiatuotteiden käyttöön muihin tarkoituksiin kuin moottoripolttoaineeksi tai lämmityspolttoaineeksi

--”

4. Direktiivin 2003/96 21 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Sen lisäksi, mitä verotettavan tapahtuman määritelmän sisältävissä yleisissä säännöksissä ja direktiivissä 92/12/ETY,^[3] olevissa maksamista koskeissa säännöksissä säädetään, energiatuotteiden veron määrä on kannettava myös jonkin tämän direktiivin 2 artiklan 3 kohdassa tarkoitetun verotettavan tapahtuman toteutuessa.

--

3. Energiatuotteiden kulutusta energiatuotteita tuottavan laitoksen alueella ei pidetä verotettavana tapahtumana, jos kulutus muodostuu kyseisen laitoksen alueella tuotetuista energiatuotteista. Jäsenvaltiot voivat myös katsoa, etteivät muualla kuin tällaisen laitoksen alueella tuotetun sähkön ja muiden energiatuotteiden kulutus ja energiatuotteiden ja sähkön kulutus sähköntuotantoon käytettäviä polttoaineita tuottavan laitoksen alueella ole verotettavia tapahtumia. Jos tämä kulutus kuitenkin tapahtuu muussa tarkoituksessa kuin energiatuotteiden tuottamiseksi ja erityisesti ajoneuvojen käyttämiseksi, sitä on pidettävä verotettavana tapahtumana.

--”

Kansallinen oikeus

5. Ennakkoratkaisupyyntöön sisältyvien tietojen mukaan asian kannalta merkityksellisenä ajanjaksona polttoaineena käytettävä liuotin oli veronalainen tuote Tanskassa kivennäisöljyverolain (mineralolieafgiftsloven) 1 §:n 3 momentin, hiilidioksidiverolain (kuldioxidafgiftsloven) 1 §:n 1 momentin 1 kohdan ja Tanskassa rikkiverolain (svovlafgiftsloven) 1 §:n 1 momentin nojalla.

6. Hiilidioksidiverolain 7 §:n 3 momentilla ja rikkiverolain 8 §:n 4 momentilla pannaan täytäntöön direktiivin 2003/96 21 artiklan 3 kohta. Tanskan hiilidioksidiverolain 7 §:n 3 momentissa, sellaisena kuin se oli voimassa asian kannalta merkityksellisenä ajankohtana, säädettiin seuraavaa:

”Edellä olevan 2 §:n 1 momentin soveltamisalaan kuuluvat energiatuotteet, joita käytetään suoraan vastaavan energiatuotteen tuotannossa, on vapautettu hiilidioksidiverosta. Tämä ei kuitenkaan koske moottoripolttoaineina käytettäviä energiatuotteita.”

3 Valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25.2.1992 annettu neuvoston direktiivi 92/12/ETY (EYVL 1992, L 76, s. 1). Tämä direktiivi oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan. Tämän direktiivin 5 artiklan 1 kohdan mukaan energiatuotteiden valmisteveron verotettava tapahtuma toteutuu, kun ne tuotetaan unionin alueella tai tuodaan sinne.

Rikkiverolain 8 §:n 4 momentissa, sellaisena kuin se oli voimassa asian kannalta merkityksellisenä ajankohtana, puolestaan säädettiin seuraavaa:

”Edellä olevan 1 §:n soveltamisalaan kuuluvat energiatuotteet, joita käytetään suoraan vastaavan energiatuotteen tuotannossa, on vapautettu rikkiverosta. Tämä ei kuitenkaan koske moottoripolttoaineina käytettäviä energiatuotteita.”

Tosiseikat, oikeudenkäyntimenettely ja ennakkoratkaisukysymykset

7. Koppers Denmark ApS (jäljempänä Koppers Denmark) on Tanskan oikeuden mukaan perustettu yhtiö. Kyseinen yhtiö valmistaa tehtaallaan Nyborgissa (Tanska) erilaisia kivihiilitervan jalostuksen ja tislauksen avulla saatavia tuotteita, mukaan lukien liuotinta, jonka osuus tuotannosta on noin 3–4 prosenttia. Kaikki nämä tuotteet luokitellaan yhdistetyn nimikkeistön nimikkeisiin 2707 ja 2708.

8. Liuotin on ainoa Koppers Denmarkin Nyborgin tehtailla valmistettava tuote, jota Koppers käyttää lämmityspolttoaineena ja joka kuuluu siksi lähtökohtaisesti energiaverotuksen piiriin. Vaikka kaikkia Koppersin valmistamia tuotteita voidaan käyttää lämmityspolttoaineena, muita tuotteita ei käytetä näin eivätkä ne siksi kuulu energiaverotuksen piiriin.

9. Tuotanto tapahtuu kivihiilitervan tisluslaitoksessa ja naftaleenilaitoksessa. Nämä kaksi laitosta ovat yhteydessä toisiinsa ja riippuvaisia yhteisestä lämmöntuotannosta ja prosessinvalvontajärjestelmästä. Kivihiilitervan tisluslaitoksen sivutuotteita käsitellään naftaleenilaitoksessa, ja naftaleenilaitoksessa tuotettua liuotinta käytetään polttoaineena kivihiilitervan tisluslaitoksessa. Liuotinta käytetään lisäksi apupolttoaineena tislaukskaasun polttamisessa sekä kivihiilitervan tisluslaitoksessa että naftaleenilaitoksessa. Polttoprosessista syntyvää lämpöä käytetään uudelleen näissä laitoksissa.

10. Koppers Denmark ilmoitti alun perin liuottimen kulutuksensa energiaveron alaiseksi, mutta 13.11.2008 ja 22.12.2008 päivätyillä kirjeillään se pyysi veron palauttamista 1.10.2005 ja 31.12.2007 väliseltä ajanjaksolta. Tanskan verohallinto (SKAT) päätti 24.9.2010, ettei liuottimen käyttöä polttoaineena Koppersin kivihiilitervan tisluslaitoksessa ollut vapautettu verosta, koska liuotinta ei käytetty vastaavien energiatuotteiden tuotannossa, sillä tuotetut tuotteet eivät ole veronalaisia.

11. Koppers Denmark valitti päätöksestä Landsskatteretteniin (keskusverolautakunta), joka 8.6.2015 pysytti SKAT:n päätöksen voimassa muun muassa sillä perusteella, ettei Koppersin liuottimen käyttö polttoaineena kuulu direktiivin 2003/96 21 artiklan 3 kohdan piiriin, koska liuotinta ei käytetty kyseisen direktiivin soveltamisalaan kuuluvien energiatuotteiden tuotannossa. Koppers Denmark nosti 7.9.2015 Landsskatterettenin ratkaisusta kanteen Retten i Svendborgissa (Svendborgin alioikeus, Tanska), joka katsoi, että asiaan liittyi periaatteellisia kysymyksiä, ja siirsi sen näin ollen oikeudenhoitolain (retsplejeloven) 226 §:n 1 momentin nojalla Østre Landsretin (Itä-Tanskan ylioikeus) käsiteltäväksi ensimmäisessä oikeusasteessa.

12. Koska tämä viimeksi mainittu tuomioistuin on epävarma direktiivin 2003/96 21 artiklan 3 kohdan oikeasta tulkinnasta, se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [direktiivin 2003/96] 21 artiklan 3 kohtaa tulkittava siten, että itse tuotettujen energiatuotteiden kulutus muiden energiatuotteiden tuottamiseksi on vapautettu verosta pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa tuotettuja energiatuotteita ei käytetä moottori- tai lämmityspolttoaineina?”

2) Onko [direktiivin 2003/96] 21 artiklan 3 kohtaa tulkittava siten, että jäsenvaltiot voivat rajoittaa vapautuksen soveltamisalaa siten, että sitä sovelletaan ainoastaan vastaavan energiatuotteen (ts. energiatuotteen, joka kulutetun energiatuotteen tapaan on myös veronalainen) tuotannossa käytetyn energiatuotteen kulutukseen?”

13. Ennakkoratkaisupyyntö saapui unionin tuomioistuimeen 1.2.2017. Kirjallisia huomautuksia esittivät Koppers Denmark, Tanskan hallitus ja Euroopan komissio. Nämä samat osapuolet osallistuivat 10.1.2018 pidettyyn istuntoon.

Asian tarkastelu

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

Alustavia toteamuksia

14. Palautan mieleen, että ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys koskee sitä, onko direktiivin 2003/96 21 artiklan 3 kohdan perusteella tuottajan oman energiatuotteen kulutus lämmityspolttoaineena toisten energiatuotteiden tuottamiseksi energiaveron verotettava tapahtuma silloin, kun näin tuotettuja energiatuotteita ei ole tarkoitettu käytettäväksi eikä käytetä moottori- tai lämmityspolttoaineina.

15. Pääasiallinen oikeudellinen ongelma on tässä energiatuotteiden käsitteen tulkinta niiden tuotteiden asiayhteydessä, jotka tosin kuuluvat direktiivin 2003/96 2 artiklan 1 kohtaan sisältyvään energiatuotteiden määritelmään mutta joita ei ole tarkoitettu käytettäväksi eikä käytetä moottori- tai lämmityspolttoaineena, minkä johdosta tätä direktiiviä ei sen 2 artiklan 4 kohdan b alakohdan ensimmäisen luetelmakohdan nojalla sovelleta kyseisiin tuotteisiin.

16. Koppers Denmark katsoo, että direktiivin 2003/96 21 artiklan 3 kohdan säännöstä pitäisi tulkita sanamuotonsa mukaisesti, minkä johdosta siinä käytetyn energiatuotteiden käsitteen pitäisi ymmärtää käsittävän kaikki tuotteet, jotka kuuluvat tämän direktiivin 2003/96 2 artiklan 1 kohtaan sisältyvään määritelmään. Tanskan hallitus ja komissio katsovat sen sijaan, että energiatuotteiden käsitettä on tulkittava yhdessä direktiivin 2 artiklan 4 kohdan b alakohdan ensimmäiseen luetelmakohtaan sisältyvän poikkeuksen kanssa. Niiden mielestä siis direktiivin 2003/96 21 artiklan 3 kohdassa käytetty energiatuotteiden käsite kattaa ainoastaan direktiivin soveltamisalaa kuuluvat tuotteet, siis ne, jotka on tarkoitettu käytettäväksi tai käytetään moottori- tai lämmityspolttoaineena.

17. Ensi silmäyksellä saattaa näyttää siltä, että koska direktiivin 2003/96 21 artiklan 3 kohdan ensimmäisessä virkkeessä tarkoitettu laitos käyttää lämmityspolttoaineena tässä laitoksessa tuotettuja energiatuotteita, niin lähtökohtaisesti tämä laitos on energiatuotteita tuottava laitos, minkä johdosta kyseistä säännöstä sovelletaan automaattisesti. Tällainen ei kuitenkaan varmaan ollut lainsäätäjän aikomus, sillä tällaisessa tilanteessa kyseisen direktiivin 21 artiklan 3 kohdan toisen virkkeen säännös menettäisi merkityksensä; mainitussa säännöksessä on kyse energiatuotteista ja sähköstä, joita ei ole tuotettu sen laitoksen alueella, joka käyttää niitä muiden energiatuotteiden tuottamiseksi. Mielestäni direktiivin 2003/96 21 artiklan 3 kohdan ensimmäisessä virkkeessä on kyse laitoksen lopputuotannosta, ei muiden tuotteiden tuotantoprosessissa seuraavaksi käytettävistä sivutuotteista. Tähän viimeksi mainittuun tapaukseen voidaan mahdollisesti soveltaa kyseisen direktiivin 21 artiklan 6 kohdan a alakohdan säännöstä, kun taas sen 21 artiklan 3 kohdan soveltaminen edellyttää, että energiatuotteet ovat laitoksen lopputuotantoa.

18. Näin ollen on tarkasteltava direktiivin 2003/96 2 artiklan 1 kohtaan sisältyvän energiatuotteiden määritelmän ja tämän direktiivin 2 artiklan 4 kohdan b alakohdan ensimmäisen luetelmakohdan säännöksen keskinäistä suhdetta. Näiden kahden säännöksen sanamuoto mahdollistaa erilaiset tulkinnat. Yksi niistä on tulkinta, joka supistaa energiatuotteiden käsitteen tuotteisiin, joita ei käytetä muutoin kuin moottori- tai lämmityspolttoaineina. Toisen mahdollisen tulkinnan mukaan direktiivin 2003/96 2 artiklan 4 kohdan b alakohta sulkee siinä mainitut tuotteet yhdenmukaistetun verotuksen ulkopuolelle tämän direktiivin nojalla mutta ei vaikuta kuitenkaan siinä käytettyjen käsitteiden soveltamisalaan.

Energiatuotteiden käsitteen suppea tulkinta

19. Ensimmäinen näistä mahdollisista tulkinnoista olisi Tanskan hallituksen ja komission esittämän tulkinnan mukainen. Direktiivin 2003/96 2 artiklan 4 kohdan b alakohta tulisi siten tulkita säännöksenä, joka supistaa yleisesti tämän direktiivin soveltamisalaa. Sen ensimmäinen luetelmakohta olisi siis tämän direktiivin 2 artiklan 1 kohtaan sisältyvän energiatuotteiden käsitteen määritelmän täsmennys, sellaisella seurauksella, että jokainen tämän käsitteen käyttö jäljempänä olevissa säännöksissä olisi käsitettävä niin, että se kattaa ainoastaan ne tuotteet, jotka kuuluvat 2 artiklan 1 kohdassa mainittuihin ryhmiin, joita ei käytetä muutoin kuin moottori- tai lämmityspolttoaineina.

20. Direktiivin 2003/96 21 artiklan 3 kohdan nojalla tästä seuraisi, että energiatuotteiden käyttö lämmityspolttoaineena muiden energiatuotteiden tuottamiseksi on verotettava tapahtuma ainoastaan silloin, kun näitä muita energiatuotteita käytetään muutoin kuin moottori- tai lämmityspolttoaineina. Tällainen päätelmä tuntuu loogisesti perustellulta. Tällä tavoin nimittäin ainoastaan tuotteet, jotka ovat veronalaisia kyseisen direktiivin säännösten nojalla, voivat vaikuttaa muiden sen soveltamisalaan kuuluvien tuotteiden verotuksen tasoon.

21. Tässä tulkinnassa on kuitenkin joukko puutteita, jotka mielestäni estävät sen hyväksymisen.

Energiatuotteiden käsitteen suppean tulkinnan arvostelu – kielelliset perusteet

22. Direktiivin 2003/96 säännösten sanamuodon näkökulmasta edellä esitetyssä tulkinnassa jätetään huomiotta se, että direktiivin 2003/96 2 artiklan 4 kohdan b alakohdassa ei suljeta direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle ”1 kohdassa tarkoitettuja tuotteita” tai myös määrättyihin yhdistetyn nimikkeistön nimikkeisiin kuuluvia tuotteita, joita ei käytetä moottori- tai lämmityspolttoaineena. Tämän säännöksen ensimmäisessä luetelmakohdassa vahvistetaan selvästi, että direktiiviä 2003/96 ei sovelleta ”energiatuotteiden” käyttöön muihin tarkoituksiin kuin moottoripolttoaineeksi tai lämmityspolttoaineeksi”.⁴

23. Tämä tarkoittaa, että direktiivin 2003/96 2 artiklan 1 kohtaan sisältyvään määritelmään kuuluvat tuotteet, joita ei kuitenkaan käytetä moottori- eikä lämmityspolttoaineina, ovat sen säännöksissä tarkoitettuja energiatuotteita, vaikka ne eivät kuulukaan tämän direktiivin soveltamisalaan. Tätä päätelmää tukee se, että itse mainitun direktiivin 2 artiklan 1 kohtaan sisältyvä energiatuotteiden määritelmä sisältää tiettyjä tuoterhyymiä koskevan varauman, jonka mukaan ne ovat energiatuotteita, mikäli niitä käytetään moottori- tai lämmityspolttoaineina. Näin on 2 artiklan 1 kohdan a, d ja h alakohdassa mainittujen tuotteiden osalta. Muissa tapauksissa sen sijaan, erityisesti tämän kohdan d alakohdassa mainittujen tuotteiden osalta, jotka ovat pääasian oikeudenkäynnin kohteena, ei ole tällaista varaumaa.

⁴ Kursivointi tässä.

24. Komissio selittää kirjallisissa huomautuksissaan tätä siten, että tietyt direktiivin 2003/96 2 artiklan 1 kohdassa mainitut ryhmät koskevat tuotteita, joita ei lähtökohtaisesti käytetä moottori- eikä lämmityspolttoaineina, ja siksi lainsäätäjä totesi, että nämä tuotteet ovat energiatuotteita ainoastaan silloin, kun niitä käytetään moottori- tai lämmityspolttoaineina. Muihin ryhmiin kuuluvia tuotteita sen sijaan komission mukaan käytetään yleensä moottori- tai lämmityspolttoaineina, minkä johdosta vastaava varauksena ei ole tarpeen.

25. On totta, että valtaosa direktiivin 2003/96 2 artiklan 1 kohdassa mainituista tuoteryhmistä koskee, vaikka vaihtelevassa laajuudessa, sekä tuotteita, joita käytetään tai voidaan käyttää moottori- tai lämmityspolttoaineina, että tuotteita, joita ei voida käyttää tai ei käytetä näin. Jos siis lainsäätäjä halusi käyttää käyttötarkoituksen perustetta energiatuotteiden tarkkaan erottamiseen muista tuotteista, olisi tähän riittänyt asianmukaisen, yleisen varauksen liittäminen energiatuotteiden määritelmään. Lainsäätäjän tarkoitus oli kuitenkin mitä ilmeisimmin erottaa tuotteet, jotka eivät ylipäänsä ole energiatuotteita, jos niitä ei käytetä moottori- eikä lämmityspolttoaineina, tuotteista, jotka ovat direktiivissä tarkoitettuja energiatuotteita mutta joihin ei sovelleta direktiivin säännöksiä, jos (ja niin kauan kuin) niitä ei käytetä tällä tavoin. Mielestäni tämä ei mahdollista direktiivin 2003/96 2 artiklan 4 kohdan säännöksen pitämistä energiatuotteiden määritelmän erottamattomana osana eikä voi johtaa siihen, että tässä direktiivissä ei tarkoiteta energiatuotteiden käsitteellä tuotteita, joita ei käytetä moottori- tai lämmityspolttoaineina, vaikka ne kuuluisivat sen 2 artiklan 1 kohtaan sisältyvään määritelmään.

26. En ole vastaavasti vakuuttunut komission esittämästä näkemyksestä, joka nojaa velvollisuuteen tulkita yhdenmukaisesti direktiivin 2003/96 21 artiklan 3 kohdassa käytettyä energiatuotteiden käsitettä. Komission toteamuksen mukaan tämä käsite koskee mainitun säännöksen mukaisesti sekä kyseisen laitoksen muiden energiatuotteiden tuottamiseksi käyttämiä tuotteita (nimitän niitä välituotteiksi) että itse lopputuotteita. Koska taas välituotteet on tarkoitus käyttää lämmityspolttoaineena ja siten niiden on kuuluttava direktiivin soveltamisalaan, niin myös lopputuotteiden on kuuluttava näiden säännösten soveltamisalaan, eikä niitä siis voida sulkea soveltamisalan ulkopuolelle direktiivin 2003/96 2 artiklan 4 kohdan nojalla.

27. Tämä sama termi pitäisi tietenkin tulkita samalla tavalla yhden säädöksen ja etenkin yhden säännöksen sisällä. Mielestäni kuitenkin edellä esitetystä komission tulkinnasta on virhe, jota nimitetään logiikassa kehäpäätelmäksi. On selvää, että välituotetta on käytettävä lämmityspolttoaineena lopputuotteiden tuotantoprosessissa. Koska muu tämän tuotteen käyttötarkoitus ei voisi siis olla verotettava tapahtuma direktiivin 2003/96 nojalla, ei olisi siten myöskään tilaisuutta tämän direktiivin 21 artiklan 3 kohdan mahdolliseen soveltamiseen. Edellytys energiatuotteen käyttämisestä lämmityspolttoaineena täyttyy siis tässä väistämättä. Tämä ei johdu kuitenkaan mainitun direktiivin 2 artiklan 4 kohdan b alakohdan ensimmäisen alakohdan soveltamisesta energiatuotteiden käsitteen tulkinnassa välituotteisiin vaan niiden *tosiasiallisesta* käytöstä lämmityspolttoaineena.

28. Johtamalla välituotteiden tosiasiallisesta käytöstä energiatuotteiden käsitteen tulkinnan suhteessa lopputuotteisiin komissio teki siis edellä mainitun loogisen virheen. Direktiivin 2003/96 21 artiklan 3 kohdan ensimmäinen virke voidaan sen sijaan ymmärtää siten, että ”tämän direktiivin 2 artiklan 1 kohtaan sisältyvään määritelmään kuuluvien tuotteiden käyttäminen lämmityspolttoaineena muiden tähän määritelmään kuuluvien tuotteiden tuottamiseksi ei ole verotettava tapahtuma”. Tällainen tulkinta on täysin järkeenkäypä, eikä tällöin ole tarvetta viitata kyseisen direktiivin 2 artiklan 4 kohtaan. Periaate tämän saman käsitteen yhdenmukaisesta tulkinnasta yhden säännöksen sisällä ei sulje pois siis energiatuotteiden käsitteen tulkintaa, joka kattaa kaikki direktiivin 2003/96 2 artiklan 1 kohtaan sisältyvään määritelmään kuuluvat tuotteet.

29. Kuitenkin pääasialliset syyt, joiden perusteella ei voida hyväksyä näkemystä direktiivin 2003/96 2 artiklan 1 ja 4 kohdan yhteisen tulkinnan tarpeesta, ovat luonteeltaan systemaattisia.

Direktiivin 2003/96 2 artiklan 4 kohdan b alakohdan ensimmäisen luettelakohdan tarkastelu suhteessa tämän direktiivin muihin säännöksiin

30. Direktiivin 2003/96 2 artiklan 2 kohdan mukaan direktiiviä sovelletaan tämän artiklan 1 kohdassa mainittujen energiatuotteiden lisäksi myös sähköön. Sähkö, vastaavasti kuin energiatuotteet, on tämän nojalla veronalaista, vaikka hieman eri periaattein kuin nämä tuotteet. Samanaikaisesti tämän direktiivin 2 artiklan 4 kohdan b alakohdan kolmannen ja neljännen luettelakohdan mukaan tätä direktiiviä ei sovelleta sähkön ”käyttöön pääasiallisesti kemiallisessa pelkistyksessä sekä elektrolyytisissä ja metallurgisissa prosesseissa” eikä ”sähköön, kun se muodostaa yli 50 prosenttia tuotteen kustannuksista”. Direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla verosta taasen on välttämättä vapautettava ”energiatuotteet ja sähkö, joita käytetään sähkön tuottamiseen –”.

31. Oikeussääntöjen tulkintaa koskevien periaatteiden mukaisesti direktiivin 2003/96 2 artiklan 4 kohdan b alakohdan kaikilla luettelakohdilla on tulkittava olevan samanlainen vaikutus siinä mielessä, että niiden on oltava samanlaisessa suhteessa direktiivin muihin säännöksiin. Jos siis katsotaan, että tämän direktiivin 2 artiklan 4 kohdan b alakohdan ensimmäinen luettelakohta supistaa tämän artiklan 1 kohtaan sisältyvää energiatuotteiden käsitteen määritelmää, minkä johdosta tämän käsitteen tulkinta sen jäljempänä olevissa säännöksissä ei kata muutoin kuin moottori- tai lämmityspolttoaineina käytettäviä tuotteita, tämän saman pitäisi vastaavasti koskea sähköä, jota käytetään direktiivin 2 artiklan 4 kohdan b alakohdan kolmannessa ja neljännessä luettelakohdassa tarkoitettulla tavalla. Kemiallisessa pelkistyksessä sekä elektrolyytisissä ja metallurgisissa prosesseissa käytettävä sähkö ei eikä myöskään sähkö, joka muodostaa yli 50 prosenttia tuotteen kustannuksista, kuuluisi direktiivissä 2003/96 tarkoitettun sähkön käsitteen soveltamisalaan. Se ei voisi siten myöskään vaikuttaa muiden tämän direktiivin soveltamisalaan kuuluvien tuotteiden verotukseen.

32. Tämä taas johtaisi absurdeihin päätelmiin direktiivin 2003/96 14 artiklan a alakohdan nojalla; se tarkoittaisi nimittäin, ettei energiatuotteita ja sähköä, joita käytetään kemiallisessa pelkistyksessä sekä elektrolyytisissä ja metallurgisissa prosesseissa, eikä myöskään sähköä, joka muodostaa yli 50 prosenttia tuotteen kustannuksista, olisi vapautettu verosta, ja siten niitä tulisi verottaa direktiivissä säädettyjen yleisten periaatteiden mukaisesti. Tällaista vaikutusta ei taasen voida hyväksyä kolmesta syystä.

33. Ensinnäkin tuottamisen jälkeen sähkö syötetään verkkoon, josta käyttäjät jakelijoiden välityksellä ottavat määrätyn määrän sähköä. Siten tietyn tuottajan ja hänen tuottamansa sähkön ja tietyn käyttäjän välillä ei ole suoraa yhteyttä. Tällaista yhteyttä ei ole varsinkaan sähkön tuotannossa käytettyjen energiatuotteiden tuottajan tai jakelijan ja tämän sähkön käyttäjän välillä. Olisi siis erittäin vaikeaa, ellei jopa mahdotonta, tunnistaa ja tämän jälkeen verottaa sellaisia energiatuotteita, joita käytetään kemiallisessa pelkistyksessä sekä elektrolyytisissä ja metallurgisissa prosesseissa. Vielä hankalampaa tämä olisi niiden energiatuotteiden osalta, joita käytetään tuotettaessa sähköä, joka muodostaa yli 50 prosenttia muiden tuotteiden kustannuksista.

34. Toiseksi on niin, että vaikka tällainen sähkön tuotannossa käytettyjen energiatuotteiden valikoiva verotus olisi mahdollista ja toteutettaisiin sen mukaan, mikä on tämän sähkön käyttötarkoitus tai sen osuus muiden tuotteiden tuotantokustannuksista, tämä verotus tekisi tyhjäksi direktiivin 2003/96 2 artiklan 4 kohdan b alakohdan kolmannessa ja neljännessä luettelakohdassa säädetyn poissulkemisen. Vaikka siinä tarkoitettulla tavalla käytettyä sähköä ei nimittäin voitaisi verottaa välittömästi, sen hinta sisältäisi sen tuottamiseen käytettyjen energiatuotteiden veron, joka epäilemättä – välillisten verojen luonteen mukaisesti – vyörytettäisiin tämän sähkön käyttäjille.

35. Kolmanneksi ja viimeiseksi tällainen tulkinta olisi myös ristiriidassa direktiivin 2003/96 21 artiklan 5 kohdassa ilmaistun periaatteen kanssa, jonka mukaan sähkön osalta verosaatava syntyy jakelijan toimittaessa sen. Tällainen tapa määrittellä sähköveron verotettavan tapahtuman toteutumisaikankohta on mahdollista kyseisen direktiivin 14 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisen johdosta: koska sähköä verotetaan lopputuotteena eikä sen tuottamisessa

käytettävän polttoaineen kulutusvaiheessa, verottamisen ajankohta voidaan siirtää sähkön viimeiseen myyntivaiheeseen eli sen luovuttamiseen vastaanottajalle. Jos kuitenkin katsotaan, että tiettyjen sähkön käyttötarkoitusten poissulkeminen direktiivin 2003/96 2 artiklan 4 kohdan b alakohdan kolmannen ja neljännen luetelmakohdan nojalla johtaa sähkön tuottamiseen käytettävien energiatuotteiden vapautuksen puuttumiseen, tätä sähköä ei ainoastaan de facto verotettaisi kyseisestä ulkopuolelle sulkemisesta huolimatta (ks. edellinen kohta), mutta lisäksi tämä verotus toteutuisi tuotantovaiheessa, ei jakeluvaiheessa.

36. Edellä esitetyn perusteella katson, etten voi yhtyä näkemykseen, jonka mukaan direktiivin 2003/96 2 artiklan 4 kohdan b alakohdan sisältyvä poissulkeminen johtaa siinä mainittujen tuotteiden määritelmän kaventamiseen tämän direktiivin jäljempänä olevia säännöksiä varten. Tämä koskee sekä tämän säännöksen kolmannessa ja neljännessä luetelmakohdassa tarkoitettua sähköä että ensimmäisessä luetelmakohdassa tarkoitettuja energiatuotteita.

37. Mielestäni tätä ei muuta tosiasia, että direktiivin 2003/96 14 artiklan a alakohdassa on kyse verosta vapauttamisesta ja tämän direktiivin 21 artiklan 3 kohdassa on puolestaan kyse tapahtumasta, jonka ei katsota olevan verotettava tapahtuma.

38. Yhtäältä nimittäin molemmissa tapauksissa käytännön vaikutus on samanlainen. Silloin, kun laitos käyttää tuottamiensa energiatuotteita energiatuotteiden tuotannossa, on vaikea määrittää muu verotettavan tapahtuman toteutumisaikajankohda; vaikutus on siis samanlainen kuin silloin, jos nämä tuotteet olisi vapautettu verosta. Näin sitä paitsi kyseinen säännös on myös saatettu osaksi Tanskan lainsäädäntöä (ks. edellä 6 kohta).

39. Toisaalta taas tässä yhteydessä ei ole merkityksellinen direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan a alakohdassa ja 21 artiklan 3 kohdassa säädetyn mekanismin vaikutus vaan siinä kuvattu eri tuotteiden välinen suhde. Molemmissa tapauksissa on kyse direktiivin soveltamisalaan kuuluvista tuotteista, joita käytetään muiden, mukaan lukien tämän direktiivin 2 artiklan 4 kohdan b alakohdassa [vastaavasti 21 artiklan 3 kohdan osalta ensimmäisessä luetelmakohdassa ja 14 artiklan 1 kohdan a alakohdan osalta kolmannessa ja neljännessä luetelmakohdassa] mainittujen tuotteiden tuottamisessa. Tällaisen tai muun kyseisen direktiivin 2 artiklan 4 kohdan b alakohdan tulkinnan vaikutus näiden molempien säännösten soveltamista koskevan kysymyksen vastaukseen on siten oltava sama.

40. Totean yhteenvetona, että direktiivin 2003/96 2 artiklan 4 kohdan b alakohda, jonka mukaan kyseiseen säännökseen sisältyvä tämän direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle sulkeminen aiheuttaa, että siinä mainitut tuotteet eivät voi vaikuttaa muiden direktiivin soveltamisalaan kuuluvien tuotteiden verotuksen tasoon, johtaa päätelmiin, joita ei voida hyväksyä kyseisen direktiivin 14 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla. Tämä tulkinta on näin ollen hylättävä sekä 2 artiklan 4 kohdan b alakohdan kolmannen ja neljännen luetelmakohdan että ensimmäisen luetelmakohdan osalta.

Direktiivin 2003/96 2 artiklan 4 kohdan b alakohdan tulkinta sui generis -vapautuksena verosta

41. Edellä esitetyn perusteella katson, että on omaksuttava muu kuin Tanskan hallituksen ja komission ehdottama direktiivin 2003/96 2 artiklan 4 kohdan b alakohdan tulkinta. Katson nimittäin, että tämä säännös on lähinnä siinä mainittujen tuotteiden vapautus tämän direktiivin nojalla säädetystä verosta. Näihin tuotteisiin ei siten sovelleta yhdenmukaistettua verotusta, mutta ne ovat mainitussa direktiivissä tarkoitettuja energiatuotteita ja sähköä. Tämän vapautuksen muotoilu siten, että kyse on direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle sulkemisesta, merkitsee, että jäsenvaltiot säilyttävät vapauden määrittää erilaisissa kansallisissa säännöksissään näiden tuotteiden mahdollisen verotuksen. Tämä vapaus on huomattavasti rajoitetumpi direktiivin 2003/96 soveltamisalaan kuuluvien mutta sen

säännösten nojalla vapautettujen tuotteiden osalta.⁵

42. Tällainen tulkinta mahdollistaa direktiivin säännösten johdonmukaisuuden säilyttämisen sähkön verotuksen osalta. Direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädettyä vapautusta sovelletaan siis myös tuotteisiin, joita käytetään tuottaessa sähköä, jota taasen käytetään yhdellä tämän direktiivin 2 artiklan 4 kohdan b alakohdan kolmannessa ja neljännessä luetelmakohtassa vahvistetuista tavoista, millä voidaan välttää edellä 33–35 kohdassa käsitellyt käytännön ongelmat ja loogiset puutteet.

43. Tällainen tulkinta on myös yhteneväinen direktiiviä 2003/96 koskevan alkuperäisen komission ehdotuksen kanssa.⁶ Tässä ehdotuksessa ei ollut direktiivin nykyisen 2 artiklan 4 kohdan vastinetta. Sen sijaan kyseisessä ehdotuksessa säädettiin tiettyjen energiatuotteiden ryhmien, erityisesti niiden, joita ei käytetä moottori- tai lämmityspolttoaineina (nykyinen direktiivin 2003/96 2 artiklan 4 kohdan b alakohdan ensimmäinen luetelmakohta), sekä kemiallisessa pelkistyksessä ja elektrolyytisissä ja metallurgisissa prosesseissa (nykyinen direktiivin 2003/96 2 artiklan 4 kohdan b alakohdan kolmas luetelmakohta) käytetyn sähkön vapautus verosta.⁷ Nykyisen kyseisen direktiivin 21 artiklan 3 kohdan vastineessa taasen viitattiin suoraan energiatuotteiden määritelmään ja mainittiin niiden tuotteiden yhdistetyn nimikkeistön nimikkeet, joiden tuotantoon käytettyjä samasta laitoksesta peräisin olevia energiatuotteita ei verotettu.⁸ Kun rakenne on sellainen kuin ehdotuksessa direktiiviksi 2003/96, Tanskan hallituksen ja komission nykyinen näkemys olisi siten hylättävä, vaikkei edes turvauduttaisi systematiikan tarkasteluun.

44. Vastaava ajatusmalli sisältyi myös kivennäisöljyjen valmisteverojen rakenteiden yhdenmukaistamisesta 19.10.1992 annettuun neuvoston direktiiviin 92/81/ETY,⁹ joka korvattiin direktiivillä 2003/96. Direktiivin 92/81 8 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan tässä direktiivissä säädetystä yhdenmukaistetusta valmisteverosta oli vapautettu ”kivennäisöljyt, joita käytetään muutoin kuin moottori- tai lämmityspolttoaineina”. Tämän direktiivin 4 artiklan 3 kohdalla sitä vastoin otettiin käyttöön sääntö, joka vastaa direktiivin 2003/96 21 artiklan 3 kohdan ensimmäisessä virkkeessä säädettyä. Myös direktiivin 92/81 nojalla olisi siis vaikea pitäytyä Tanskan hallituksen ja komission nyt tarkasteltavassa asiassa esittämässä näkemyksessä.

45. Direktiivin 2003/96 21 artiklan 3 kohdan osalta ehdottamani tulkinta tarkoittaa, että tätä säännöstä (ensimmäinen virke) sovelletaan aina, kun siinä tarkoitettujen laitoksen tuottamat tuotteet kuuluvat yhteen tämän direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa mainituista ryhmistä, riippumatta siitä, käytetäänkö niitä moottori- tai lämmityspolttoaineena.

46. En siis yhdy tältä osin Tanskan hallituksen huomautuksissaan käsiteltävässä asiassa ilmaisemaan näkemykseen, jonka mukaan tällainen direktiivin 2003/96 21 artiklan 3 kohdan tulkinta tekisi tyhjäksi sen 2 artiklan 4 kohdan b alakohdan ensimmäisen luetelmakohtan. Kuten nimittäin totesin edellä, tämän viimeksi mainitun säännöksen tarkoitus on vapauttaa siinä mainitut tuotteet kyseisen direktiivin nojalla yhdenmukaistetusta verotuksesta ja jättää jäsenvaltioille vapaus niiden mahdolliseen verottamiseen erillisten säännösten nojalla.

5 Direktiivin 92/12 3 artiklan 3 kohta. Ks. tuomio 5.7.2007, Fendt Italiana (C-145/06 ja C-146/06, EU:C:2007:411, 44 kohta).

6 KOM(97) 30 lopullinen.

7 Ks. ehdotuksen 13 artiklan 1 kohdan a alakohta.

8 Ks. ehdotuksen 18 artiklan 3 kohta.

9 EYVL 1992, L 316, s. 12.

47. Mielestäni tästä samasta syystä ei ole ristiriitaa ehdottamani tulkinnan ja 5.7.2007 annetusta tuomiosta Fendt Italiana¹⁰ ilmenevien ohjeiden välillä. Tästä tuomiosta ilmenee nimittäin ainoastaan, että jäsenvaltioilla ei ole oikeutta lisätä direktiivissä 2003/96 säädetyn yhdenmukaistetun verotuksen piiriin tuotteita, joita käytetään muutoin kuin moottori- tai lämmityspolttoaineina. Tämä ei tarkoita kuitenkaan, että kyseiset tuotteet lakkaavat olemasta tässä direktiivissä tarkoitettuja energiatuotteita. Sitä paitsi tässä tuomiossa itsessään käytetään termiä ”energiatuotteet” tästä tuotteiden ryhmästä.¹¹

48. Jäljellä on kysymys ehdotukseni mukaisesti tulkitun direktiivin 2003/96 21 artiklan 3 kohdan tarkoituksesta. Vaikka nimittäin sähkön tuotannossa käytettyjen tuotteiden vapautuksen perustelut – riippumatta tämän sähkön myöhemmästä käyttötavasta – ovat ymmärrettävät vaikkapa edellä 33–35 kohdassa mainituista syistä, niin saattaa olla, että ei tunnu täysin perustellulta, että muiden energiatuotteiden tuotannossa käytettyjä sellaisia energiatuotteita, joita ei taasen käytetä tämän jälkeen moottori- eikä lämmityspolttoaineena, ei veroteta.

49. Tanskan hallituksen ja komission mielestä direktiivin 2003/96 21 artiklan 3 kohdan tarkoituksena on välttää tilanne, jossa energiatuotteita verotetaan kahteen kertaan eli kerran välittömästi ja kerran välillisesti verottamalla niiden tuottamisessa käytettyjä energiatuotteita. Tällainen kyseisen säännöksen tarkoitus puoltaisi Tanskan hallituksen ja komission ehdottamaa tulkintaa, jonka mukaan ainoastaan energiatuotteiden käyttöä muiden verotettavien energiatuotteiden, siis moottori- tai lämmityspolttoaineina käytettävien tuotteiden, tuottamiseksi ei pidetä verotettavana tapahtumana.

50. On kuitenkin todettava, että direktiivi 2003/96 ei sisällä yleistä energiatuotteiden kaksinkertaisen verottamisen kieltoa. Yhdenkertaisen verottamisen periaate koskee ainoastaan sähköä: sitä verotetaan jakeluvaiheessa, ja sen tuottamiseen käytettävät energiatuotteet on vapautettu (ks. edellä 34 ja 35 kohta). Sen sijaan energiatuotteiden osalta kyseisen direktiivin 21 artiklan 3 kohdan toinen virke sisältää ainoastaan jäsenvaltioiden harkinnanvaraisen oikeuden, jonka mukaan ”[ne] voivat myös katsoa, etteivät muualla kuin tällaisen laitoksen [eli energiatuotteita tuottavan laitoksen] alueella tuotetun sähkön ja muiden energiatuotteiden kulutus – – ole verotettavia tapahtumia”. Niinpä muiden energiatuotteiden tuottamiseksi käytettävät energiatuotteet, joita ei ole tuotettu itse tämän saman laitoksen alueella, voivat olla veronalaisia, riippumatta siitä, että myös lopputuotteita verotetaan. On totta, että Tanska nimenomaan käytti tätä mahdollisuutta vapauttaen verosta kaikki energiatuotteiden tuotannossa käytettävät energiatuotteet, riippumatta niiden valmistuspaikasta.¹² Tämä ei kuitenkaan muuta sitä, että direktiivi 2003/96 ei sisällä yleistä energiatuotteiden yhdenkertaisen verotuksen periaatetta.

51. Direktiivin 2003/96 21 artiklan 3 kohdan ensimmäisen virkkeen säännöksen perusteluina tuntuvat olevan pikemminkin hankaluudet, joita tässä samassa tuotantolaitoksessa samanaikaisesti valmistettavien ja käytettävien tuotteiden verottaminen aiheuttaisi. Tämä ei olisi vain lisämaksu tällaiselle laitokselle, vaan edellyttäisi myös veroviranomaisten tiukkaa valvontaa. Tällaisia hankaluuksia ei esiinny sellaisten energiatuotteiden kohdalla, jotka on valmistanut toinen tuottaja kuin laitos, jossa ne sitten käytetään, koska verotettava tapahtuma toteutuu tämän tuottajan tai jakelijan osalta, joka seuraavaksi siirtää verorasituksen myytävien energiatuotteiden hintaan. Tämän johdosta myös tämän kohdan toisessa virkkeessä jätetään tällaisten tilanteiden verottamista koskeva kysymys jäsenvaltioiden harkintaan.

¹⁰ Tuomio 5.7.2007, Fendt Italiana (C-145/06 ja C-146/06, EU:C:2007:411).

¹¹ Ks. tuomio 5.7.2007, Fendt Italiana (C-145/06 ja C-146/06, EU:C:2007:411, 41 kohta).

¹² Mielestäni tämä ilmenee joka tapauksessa tämän ratkaisuehdotuksen 6 kohdassa mainituista Tanskan oikeussäännöistä.

52. Olen tietoinen siitä, että vaikka perustelu olisi juuri mainitsemani, ehdottamani direktiivin 2003/96 21 artiklan 3 kohdan ensimmäisen virkkeen tulkinta – jonka mukaan siinä käytetty energiatuotteiden käsite kattaa kaikki tämän direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa mainitut tuotteet, myös ne, joita käytetään muutoin kuin moottori- tai lämmityspolttoaineina – johtaa aukkojen syntymiseen kyseisessä direktiivissä säädetyssä verojärjestelmässä. Energiatuotteita, joita käytetään sellaisten tuotteiden tuotannossa, jotka eivät ole veronalaisia, pitäisi nimittäin lähtökohtaisesti verottaa.

53. Ensinnäkin on kuitenkin niin, kuten komissio itse toteaa huomautuksissaan (ks. tämän ratkaisuehdotuksen 23 kohta), että jo direktiivin 2003/96 2 artiklan 1 kohdan a, d ja h alakohta sisältävät asianmukaisen niitä tuoteryhmiä koskevan varauman, joita käytetään ainoastaan satunnaisesti moottori- tai lämmityspolttoaineina. Näihin ryhmiin kuuluvat tuotteet eivät ole siis direktiivissä tarkoitettuja energiatuotteita, jos niitä ei käytetä moottori- tai lämmityspolttoaineina. Muihin ryhmiin kuuluu sen sijaan tuotteita, joita yleensä käytetään tai jotka on tarkoitettu käytettäväksi moottori- tai lämmityspolttoaineina. Mahdollinen aukko verotuksessa koskee siis erityisiä tilanteita, sellaisia kuin pääasiassa.

54. Toiseksi direktiivin 2003/96 2 artiklan 4 kohdan käsittäminen säännökseksi, joka supistaa sen 2 artiklan 1 ja 2 kohdassa käytettyjen käsitteiden soveltamisalaa, aiheuttaisi tämän ratkaisuehdotuksen 33–35 kohdassa käsitellyjä hankaluuksia ja loukkaisi tässä direktiivissä säädetyssä verojärjestelmän johdonmukaisuutta huomattavasti suuremmassa määrin kuin kyseinen ehdottamastani tulkinnasta johtuva aukko verotuksessa.

55. Myöskään tämän johdosta en ole vakuuttunut komission näkemyksestä, jonka mukaan direktiivin 2003/96 21 artiklan 3 kohtaa, poikkeuksena energiatuotteiden verotuksen periaatteesta, pitäisi tulkita suppeasti. Luonnollisesti poikkeuksia tulisi tulkita suppeasti eikä ainakaan laajasti, mutta tulkinta ei voi kuitenkaan johtaa keskeisiin epä johdonmukaisuuksiin direktiivin muiden, tämän ratkaisuehdotuksen 33–35 kohdassa mainittujen kaltaisten säännösten tulkinnassa.

56. Kolmanneksi ja lopuksi direktiivi 2003/96 sisältää hyvin paljon poissulkemisia, vapautuksia ja poikkeuksia.¹³ Tämän vuoksi tässä direktiivissä säädetty järjestelmä ei nojaa yleisen ja poikkeuksettoman verotuksen periaatteeseen, minkä johdosta se, että ei veroteta energiatuotteita, jotka käytetään ne tuottaneen laitoksen alueella, ei mielestäni pysty olennaisesti kyseenalaistamaan tämän järjestelmän logiikkaa.

57. Kaiken edellä esitetyn perusteella ehdotan ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastattavaksi, että direktiivin 2003/96 21 artiklan 3 kohdan ensimmäistä virkettä on tulkittava siten, että siinä käytetty energiatuotteiden käsite käsittää kaikki tämän direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettut tuotteet riippumatta siitä, käytetäänkö niitä moottori- tai lämmityspolttoaineina.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

58. Toinen ennakkoratkaisukysymys koskee sitä, voivatko jäsenvaltiot rajoittaa direktiivin 2003/96 21 artiklan 3 kohdan soveltamisen tilanteisiin, joissa energiatuotetta käytetään sellaisten energiatuotteiden tuotannossa, jotka ovat veronalaisia direktiivin perusteella. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei kuitenkaan selvitä, tarkoittaako se vain moottori- tai lämmityspolttoaineina käytettäviä energiatuotteita koskevaa rajoitusta, joita ei siis koske ulkopuolelle sulkeminen tämän direktiivin 2 artiklan 4 kohdan b alakohdan ensimmäisen luetelmakohtaan perusteella, vai tiukempaa rajoitusta, joka koskisi esimerkiksi tuotteita, joihin ei sovelleta mitään tässä direktiivissä säädetyistä lukuisista vapautuksista.

¹³ Tässä ratkaisuehdotuksessa mainittujen vapautusten lisäksi ks. esim. 2 artiklan 4 kohdan b alakohdan toinen ja viides luetelmakohta, 15 ja 17 artikla sekä direktiivin 2003/96 18, 18a ja 18b artiklassa säädetyt eri jäsenvaltioita koskevat poikkeukset.

59. Tästä riippumatta on kuitenkin erotettava tämän direktiivin 21 artiklan 3 kohdan ensimmäisen virkkeen säännöksen ja tämän direktiivin 21 artiklan 3 kohdan toisen virkkeen oikeudellinen luonne.¹⁴

60. Kyseisen direktiivin 21 artiklan 3 kohdan ensimmäinen virke on luonteeltaan jäsenvaltioita sitova. Jäsenvaltiot ovat siten velvollisia saattamaan sen osaksi kansallista oikeutta ja varmistamaan sen täyden tehokkuuden. Ne eivät voi näin ollen mitenkään rajoittaa sen soveltamisalaa tavalla, joka poikkeaa sen oikeasta tulkinnasta, joka perustuu muun muassa unionin tuomioistuimen tuomioon käsiteltävässä asiassa. Jos siis unionin tuomioistuin toteaa ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen ehdottamani vastauksen mukaisesti, että tämä säännös koskee kaikkien direktiivin 2003/96 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen energiatuotteiden tuotantoa riippumatta niiden käyttötarkoituksesta, jäsenvaltioilla ei ole oikeutta rajoittaa sen soveltamisalaa. Vastaus toiseen ennakkoratkaisukysymykseen tämän direktiivin 21 artiklan 3 kohdan ensimmäisen virkkeen osalta on siis kieltävä.

61. Direktiivin 2003/96 21 artiklan 3 kohdan toinen virke on puolestaan luonteeltaan harkinnanvarainen, ja lisäksi siinä tunnutaan säätävän useampia mahdollisuuksia soveltaa sitä. Näin ollen katson, että jäsenvaltioille kuuluu tässä yhteydessä huomattavasti suurempi harkintavalta.

62. Pääasia koskee kuitenkin energiatuotteiden käyttöä niitä tuottavan laitoksen alueella, joten tässä yhteydessä sovelletaan direktiivin 2003/96 21 artiklan 3 kohdan ensimmäistä virkettä. Tämän säännöksen toisen virkkeen tulkintaa koskeva kysymys olisi siten luonteeltaan hypoteettinen. Tämän johdosta ehdotan, että vastaus toiseen ennakkoratkaisukysymykseen rajoitetaan tämän direktiivin 21 artiklan 3 kohdan ensimmäisen virkkeen tulkintaan.

Ratkaisuehdotus

63. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Østre Landsretin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

- 1) Energiatuotteiden ja sähkön verotusta koskevan yhteisön kehyksen uudistamisesta 27.10.2003 annetun neuvoston direktiivin 2003/96/EY 21 artiklan 3 kohdan ensimmäistä virkettä on tulkittava siten, että siinä käytetty energiatuotteiden käsite käsittää kaikki tämän direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettut tuotteet riippumatta siitä, käytetäänkö niitä moottori- tai lämmityspolttoaineina.
- 2) Jäsenvaltioilla ei ole oikeutta rajoittaa tämän säännöksen soveltamisalaa sen laitoksen, johon tätä säännöstä sovelletaan, tuottamien energiatuotteiden lajin tai käyttötarkoituksen perusteella.

¹⁴ Palautan mieleen, että direktiivin 2003/96 21 artiklan 3 kohdan toisessa virkkeessä säädetään, että ”jäsenvaltiot voivat myös katsoa, etteivät muualla kuin tällaisen laitoksen alueella tuotetun sähkön ja muiden energiatuotteiden kulutus – ole verotettavia tapahtumia” (kursivointi tässä).