



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

7 päivänä marraskuuta 2019*

Ennakkoratkaisupyyntö – Energiatuotteiden ja sähkön verotus – Direktiivi 2003/96/EY –
21 artiklan 3 kohta – Verotettavaa tapahtumaa ei ole – Energiatuotteiden kuluttaminen tällaisia
tuotteita tuottavan laitoksen alueella – 2 artiklan 3 kohta – Velvollisuus hankkia energiatuoteluokitus
valmisteveron vahvistamista varten – Energiatuotteisiin sovellettava verokanta – Suhteellisuusperiaate

Asiassa C-68/18,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Curtea de Apel
București (Bucarestin ylioikeus, Romania) on esittänyt 21.12.2017 tekemällään päätöksellä, joka on
saapunut unionin tuomioistuimeen 2.2.2018, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

SC Petrotel-Lukoil SA

vastaan

**Agentia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor
Contribuabili ja**

Agentia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja E. Regan (esittelevä tuomari) sekä tuomarit I. Jarukaitis,
E. Juhász, M. Ilešič ja C. Lycourgos,

julkisasiamies: M. Szpunar,

kirjaaja: hallintovirkamies R. Șereș,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 10.1.2019 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- SC Petrotel-Lukoil SA, edustajinaan D.-D. Dascălu ja A. M. Iordache, avocats,
- Romanian hallitus, asiamiehinään C.-R. Canțâr, R. I. Hațeganu ja L. Lițu,
- Euroopan komissio, asiamiehinään A. Armenia ja C. Perrin,

kuultuaan julkisasiamiehen 16.5.2019 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

* Oikeudenkäyntikieli: romania.

on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee energiatuotteiden ja sähkön verotusta koskevan yhteisön kehityksen uudistamisesta 27.10.2003 annetun neuvoston direktiivin 2003/96/EY (EUVL 2003, L 283, s. 51) 2 artiklan 3 kohdan ja 21 artiklan 3 kohdan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty riita-asiassa, jossa vastakkain ovat SC Petrotel-Lukoil SA (jäljempänä PLK) ja Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (valtion verohallinto – suurten veronmaksajien verotuksesta vastaava pääosasto, Romania) ja Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (valtion verohallinto – oikaisuvaatimuksia käsittelevä pääosasto, Romania) ja jossa on kyse muun muassa sellaisten energiatuotteiden valmisteverotuksen oikaisusta, jotka on kulutettu PLK:n tuotantolaitoksissa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

- 3 Direktiivin 2003/96 johdanto-osan 2–7, 9, 11, 12, ja 24 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:
 - ”(2) Sellaisten yhteisön säännösten puuttuminen, joiden mukaisesti sähköön ja muihin energiatuotteisiin kuin kivennäisöljyihin sovelletaan vähimmäisverokantaa, voi haitata sisämarkkinoiden moitteetonta toimintaa.
 - (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.
 - (6) [EY] 6 artiklan mukaan ympäristönsuojelua koskevat vaatimukset on sisällytettävä yhteisön muiden politiikkojen määrittelyyn ja toteuttamiseen.
 - (7) Yhteisö on ilmastonmuutosta koskevan Yhdistyneiden Kansakuntien puiteyleissopimuksen osapuolena ratifioinut Kioton pöytäkirjan. Energiatuotteiden ja aiheellisissa tapauksissa sähkön verotus on yksi keino saavuttaa Kioton pöytäkirjan tavoitteet.
-
- (9) Jäsenvaltioille on jätettävä tarvittava joustovara niiden kansallisiin olosuhteisiin mukautetun politiikan määrittelemistä ja täytäntöönpanoa varten.
-

(11) Energiatuotteiden ja sähkön verotusta koskevan yhteisön kehityksen täytäntöönpanon yhteydessä tehtävät verojärjestelyt ovat kunkin jäsenvaltion päätettävissä. Jäsenvaltiot voivat tältä osin päättää, etteivät ne korota yleistä kokonaisverotaakkaa[, j]os ne katsovat, että tällaisen verotuksen neutraalisuusperiaatteen toteuttaminen voisi johtaa niiden verotusjärjestelmien uudistamiseen ja muuttamiseen rohkaisemalla sellaista toimintaa, joka edistää ympäristönsuojelua ja lisääntyvää työvoiman käyttämistä.

(12) Energiatuotteiden hinnat ovat yhteisön energia-, liikenne- ja ympäristöpolitiikan keskeisiä osatekijöitä.

--

(24) Jäsenvaltioiden on syytä antaa soveltaa eräitä muita vapautuksia tai alhaisempia verotasoja, kun se ei haittaa sisämarkkinoiden moitteetonta toimintaa eikä saa aikaan kilpailun vääristymiä.”

4 Direktiivin 2003/96 2 artiklan 1–3 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

--

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

--

2. Tätä direktiiviä sovelletaan myös: CN-koodiin 2716 kuuluvaan sähköön.

3. [Moottoripolttoaineina tai lämmityspolttoaineina käytettäväksi tarkoitettuja tai myytäviä taikka käytettäviä] muita energiatuotteita kuin niitä, joiden osalta verotaso määritellään tässä direktiivissä, on verotettava käyttötarkoituksen mukaan vastaavan lämmityspolttoaineen tai moottoripolttoaineen verokannan mukaisesti.

--”

5 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), sellaisena kuin se on muutettuna 20.7.2000 annetulla neuvoston direktiivillä 2000/47/EY (EYVL 2000, L 193, s. 73),] säädetään veronalaisten tuotteiden vapauttamisesta verosta tiettyjen käyttötarkoitusten perusteella ja sanotun kuitenkin rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista, jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut tuotteet edellytyksin, jotka jäsenvaltioiden on vahvistettava verovapautuksien oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi ja veropetosten, veron kiertämisen tai muiden väärinkäytösten estämiseksi:

a) energiatuotteet ja sähkö, joita käytetään sähkön tuottamiseen, sekä sähkö, jota käytetään sähköntuotantokyvyn säilyttämiseen. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin ympäristöpoliittisista syistä määrätä näille tuotteille veroja ilman, että niiden tarvitsee noudattaa tässä direktiivissä vahvistettuja vähimmäisverotasoja. Tällöin näiden tuotteiden verotusta ei oteta huomioon 10 artiklassa tarkoitettua vähimmäistason noudattamista laskettaessa.

--”

6 Direktiivin 2003/96 21 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Sen lisäksi, mitä verotettavan tapahtuman määritelmän sisältävissä yleisissä säännöksissä ja direktiivissä 92/12/ETY 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.

--

5. Sovellettaessa direktiivin 92/12/ETY 5 ja 6 artiklaa sähkö ja maakaasu ovat verotettavia tuotteita, ja verosaatava syntyy jakelijan tai jälleenjakelijan toimittaessa tuotteen. --

--

Yksikköä, joka tuottaa sähköä omaan käyttöönsä, pidetään jakelijana. Poiketen siitä, mitä 14 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään, jäsenvaltiot voivat myöntää tällaisille pienille sähköntuottajille verovapautuksen edellyttäen, että ne verottavat kyseisen sähkön tuottamiseen käytettyjä energiatuotteita.

--”

Romanian oikeus

7 Verokoodeksista 22.12.2003 annetun lain nro 571/2003 (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Monitorul Oficial al României, osa I, nro 927, 23.12.2003), sellaisena kuin se oli voimassa 31.3.2010 saakka, 175 §:ssä säädettiin seuraavaa:

”1. Tässä luvussa tarkoitettuja ’energiatuotteita’ ovat

--

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

--

3. Valmisteveron alaisia energiatuotteita ovat

--

c) dieselöljy, joka kuuluu CN-koodeihin 2710 19 41–2710 19 49

--

g) polttoöljy, joka kuuluu CN-koodeihin 2710 19 61–2710 19 69

--

4. Muut kuin 3 momentissa tarkoitettut energiatuotteet ovat valmisteveron alaisia, jos ne on tarkoitettu käytettäväksi tai jos niitä myydään taikka käytetään lämmitys- tai moottoripolttoaineina. Valmisteverokanta vahvistetaan käyttötarkoituksen mukaan vastaavalle lämmitys- tai moottoripolttoaineelle vahvistetun verokannan mukaisesti.

--

7. Energiatuotteiden kulutusta energiatuotteiden tuotantopaikalla ei pidetä kulutukseen luovuttamisena, jos kulutus tapahtuu tuotantoa varten. Jos kulutus tapahtuu muihin tarkoituksiin kuin tuotantoon ja erityisesti ajoneuvojen käyttöön, kyseessä on kuitenkin kulutukseen luovuttaminen.”

8 Tämän lain täytäntöönpanosäännöissä, sellaisina kuin ne on hyväksytty hallituksen päätöksellä nro 44/2004, määrätään lain 175 §:n osalta seuraavaa:

”5.1. Muut kuin lain nro 571/2003 175 §:n 3 momentissa tarkoitettut energiatuotteet ovat valmisteveron alaisia seuraavissa tapauksissa:

- a) tuotteet valmistetaan käytettäväksi lämmitys- tai moottoripolttoaineena
- b) tuotteet myydään lämmitys- tai moottoripolttoaineena
- c) tuotteet käytetään lämmitys- tai moottoripolttoaineena.

2. Talouden toimijan, joka on jossakin edellä 1 momentissa tarkoitetuista tilanteista, on ennen energiatuotteiden valmistusta, myyntiä tai kulutusta tehtävä valtiovarainministeriön alaiselle verotonta varastoa koskevien lupien myöntämisestä vastaavalle elimelle hakemus kyseessä olevien tuotteiden luokittelumiseksi valmisteverotusta varten. Hakemukseen on liitettävä tähän valtuutetun laboratorion laatima selvitys asianomaisen tuotteen tuoteanalyysistä, valtion keskustulliviranomaisen laatima tuotteen tariffiluokitus sekä talous- ja kauppaministeriön lausunto kyseisten tuotteiden rinnastamisesta sellaiseen vastaavaan tuotteeseen, jonka valmistevero on vahvistettu.

--

4. Verokoodeksista annetun lain nro 571/2003, sellaisena kuin se on myöhemmin muutettuna ja täydennettynä, 175 §:n 4, 5 ja 6 momentissa tarkoitettussa tilanteessa olevista tuotteista, joiden osalta talouden toimija ei noudata 2 ja 3 kohdassa tarkoitettuja velvollisuuksiaan, on maksettava lyijypitoiselle bensiinille vahvistettu valmistevero, kun kyse on moottoripolttoaineista ja niiden lisäaineista, ja dieselöljylle vahvistettu valmistevero, kun kyse on lämmityspolttoaineista.”

9 Verokoodeksista annetun lain nro 571/2003, sellaisena kuin se on ollut voimassa 1.4.2010 alkaen, 206¹⁶ §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Tässä luvussa tarkoitettuja ’energiatuotteita’ ovat

--

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

--

3. Valmisteveron alaisia energiatuotteita ovat

--

c) dieselöljy, joka kuuluu CN-koodeihin 2710 19 41–2710 19 49

--

g) polttoöljy, joka kuuluu CN-koodeihin 2710 19 61–2710 19 69

--

4. Muut kuin edellä 3 kohdassa tarkoitetut energiatuotteet ovat valmisteveron alaisia, jos ne on tarkoitettu käytettäväksi tai jos niitä myydään taikka käytetään lämmitys- tai moottoripolttoaineena. Valmisteverokanta vahvistetaan käyttötarkoituksen mukaan vastaavalle lämmitys- tai moottoripolttoaineelle vahvistetun verokannan mukaisesti.

--

7. Energiatuotteiden kulutusta energiatuotteita tuottavan laitoksen alueella ei pidetä verotettavana tapahtumana, jos kulutus muodostuu energiatuotteista, jotka on tuotettu tämän tuotantolaitoksen alueella. Jos tämä kulutus kuitenkin tapahtuu muihin tarkoituksiin kuin energiatuotteiden tuottamiseksi ja erityisesti ajoneuvojen käyttämiseksi, sitä pidetään valmisteverotuksen osalta verotettavana tapahtumana.”

10 Vuonna 2011 verokoodeksista annetun lain nro 571/2003 206¹⁶ §:ään otettiin [4¹] momentti. Siinä säädetään seuraavaa:

”Edellä 3 momentin g kohdassa tarkoitetuista tai niihin rinnastetuista tuotteista kannetaan, jos ne on tarkoitettu käytettäväksi tai jos niitä myydään tai käytetään moottoripolttoaineita, merenkulussa käytettäviä moottoripolttoaineita lukuun ottamatta, valmistevero saman verokannan mukaisesti kuin dieselöljystä.”

11 Lain täytäntöönpanosäännöissä määrätään sen 206¹⁶ §:n osalta seuraavaa:

”78. 1. --

2. Muut kuin verokoodeksin 206¹⁶ §:n 3 momentissa tarkoitetut tuotteet ovat valmisteveron alaisia, jos

a) tuote on valmistettu käytettäväksi lämmitys- tai moottoripolttoaineena

b) tuotetta myydään lämmitys- tai moottoripolttoaineena

c) tuotetta käytetään lämmitys- tai moottoripolttoaineena.

3. Talouden toimijan, joka on jossakin edellä 2 momentissa tarkoitetuista tilanteista, on ennen tuotteiden valmistusta, myyntiä tai käyttöä haettava [verotonta varastoa koskevista luvista vastaavalta] elimeltä kyseisten tuotteiden tuoteluokitusta valmisteverotusta varten. Hakemukseen on liitettävä tähän valtuutetun laboratorion laatima selvitys kyseisen tuotteen tuoteanalyysistä, keskustulliviranomaisen vahvistama tulliluokitus ja talous-, kauppa- ja elinkeinoministeriön lausunto tuotteen rinnastamisesta sellaiseen vastaavaan tuotteeseen, jonka osalta valmistevero on vahvistettu.

--

4. Tuotteista, jotka ovat jossakin verokoodeksin 206¹⁶§:n 4, 5 ja 6 momentissa tarkoitetuista tilanteista ja joiden osalta talouden toimija ei noudata edellä 3 momentissa tarkoitettuja velvollisuuksia, on maksettava lyijypitoiselle bensiinille vahvistettu valmistevero, kun kyse on moottoripolttoaineista ja niiden lisäaineista, ja dieselöljylle vahvistettu valmistevero, kun kyse on lämmityspolttoaineista.

--”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

- 12 PLK valmistaa toiminnassaan erilaisia energiatuotteita, kuten erityyppisiä moottoripolttoaineita, useilla verotonta varastoa koskevilla luvilla, joiden nojalla se voi valmisteveroa maksamatta vastaanottaa, tuottaa, jalostaa, pitää hallussaan ja toimittaa joitakin näistä tuotteista. PLK valmistaa myös polttoöljyä 40/42S ja puolivalmista polttoöljyä.
- 13 PLK:n liiketoimiin ajanjaksolla 1.1.2009–31.12.2011 kohdistettiin verotarkastus.
- 14 Tarkastuksessa todettiin muun muassa, että PLK oli käyttänyt polttoöljyä 40/42S ja puolivalmista polttoöljyä lämmityspolttoaineena teknisten laitteistojensa uuneissa ja oman lämpövoimalansa kattiloissa tuottaakseen lämpö- ja sähköenergiantuotannon edellyttämää vesihöyryä.
- 15 Verotarkastuksen suorittaneet viranomaiset totesivat myös, ettei PLK ollut missään vaiheessa hakenut päätöstä puolivalmiin polttoöljyn rinnastamisesta johonkin vastaavaan tuotteeseen sitä koskevan valmisteveron määrittämiseksi.
- 16 Tämän johdosta 18.12.2014 tehtiin verotuspäätös sellaisten valmisteverojen maksamiseksi, jotka kohdistuivat muun muassa pääasian kantajan lämpövoimalassaan sisäiseen kulutukseen ottaman polttoöljyn 40/42S ja puolivalmiin polttoöljyn kulutukseen. Näiden valmisteverojen laskemiseksi verotarkastuksen suorittaneet viranomaiset sovelsivat dieselöljystä kannettavaa valmisteveroa, koska päätöstä puolivalmiin polttoöljyn rinnastamisesta johonkin toiseen energiatuotteeseen ei ollut.
- 17 Oikaisuvaatimuksia käsittelevä pääosasto hylkäsi PLK:n oikaisuvaatimuksen tästä verotuspäätöksestä 11.11.2015 tekemällään päätöksellä. Tässä yhteydessä huomioon ei otettu sitä, että puolivalmis polttoöljy oli rinnastettu verotarkastuksen jälkeen 27.4.2015 tehdyssä päätöksessä polttoöljyyn.
- 18 PLK nosti 5.1.2016 kanteen ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa ja vaati ensin mainitun päätöksen kumoamista, 18.12.2014 tehdyn verotuspäätöksen kumoamista osittain ja sitä, että sille tunnustettaisiin oikeus tiettyjen valmisteveroina maksettujen summien takaisin saamiseen.
- 19 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan tarkasteltavana olevan pääasian, jossa on kyse verovelvoitteiden olemassaolosta ja tapauksen mukaan niiden suuruudesta, ratkaiseminen riippuu unionin oikeuden tulkinnasta.
- 20 Tarkasteltavana olevassa pääasiassa on näet sen mukaan tullut esiin kysymys yhtäältä siitä, miten on tulkittava direktiivin 2003/96 21 artiklan 3 kohtaa, jossa säädetään verotettavaa tapahtumaa koskevasta poikkeuksesta, kun kyse on energiatuotteiden kulutuksesta energiatuotteita tuottavan laitoksen alueella silloin, kun kulutetut tuotteet on valmistettu kyseisessä laitoksessa. Toisaalta se katsoo tarvitsevansa tarkempia tietoja direktiivin 2 artiklan 3 kohdassa tarkoitettusta mekanismista, joka koskee sellaisten energiatuotteiden verotusta, joiden osalta direktiivissä ei ole säädetty mistään nimenomaisesta verokannasta. Tämän osalta se pyytää vastausta siihen, onko veroviranomainen kieltäytyessään ottamasta huomioon myöhemmän päätöksen puolivalmiin polttoöljyn rinnastamisesta polttoöljyyn toiminut suhteellisuusperiaatteen vastaisesti.

21 Curtea de Apel București (Bukarestin ylioikeus, Romania) on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

- ”1) Ovatko [direktiivin 2003/96] 21 artiklan 3 kohdan säännökset esteenä [verokoodeksista annetun lain nro 571/2003] 175 §:n, sellaisena kuin se oli voimassa 31.3.2010 asti, ja [saman lain] 206¹⁶ §:n, sellaisena kuin se oli voimassa 1.4.2010 alkaen, säännöksille sekä niihin perustuville säännöksille?
- 2) Ovatko [direktiivin 2003/96] 2 artiklan 3 kohdan säännökset esteenä [verokoodeksista annetun lain nro 571/2003] 175 §:n, sellaisena kuin se oli voimassa 31.3.2010 asti, ja [saman lain] 206¹⁶ §:n, sellaisena kuin se oli voimassa 1.4.2010 alkaen, säännöksille sekä niihin perustuville säännöksille?
- 3) Onko suhteellisuusperiaate esteenä sille, että valtio ei ota huomioon, että yhtiö on verotarkastuksen jälkeen saanut päätöksen, joka mahdollistaa tuotteen ’puolivalmiit polttoöljyt’ rinnastuksen tuotteeseen ’polttoöljyt’, sekä sille, että veronmaksajan tai yhtiön oikaisuvaatimuksen tarkastelun yhteydessä pidetään voimassa alun perin tuotteelle ’dieselöljy’ laskettu valmistevero?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

- 22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa ensimmäisellä kysymyksellään vastauksen asiallisesti siihen, onko direktiivin 2003/96 21 artiklan 3 kohtaa tulkittava siten, että se on esteenä kansallisille säännöksille tai käytännöille, joiden mukaan pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa sellaisia energiatuotteita on verotettava, jotka on kulutettu sen laitoksen lämpövoimalassa, jossa kyseiset energiatuotteet on valmistettu.
- 23 Tämän osalta on huomautettava, että tämän direktiivin 21 artiklan 3 kohdan ensimmäisen virkkeen nojalla energiatuotteiden kulutusta energiatuotteita tuottavan laitoksen alueella ei pidetä verotettavana tapahtumana, jos kulutetut energiatuotteet on valmistettu laitoksen alueella.
- 24 On kuitenkin todettava, että direktiivin 2003/96 21 artiklan 3 kohdan kolmannessa virkkeessä säädetään, ettei verotettavaa tapahtumaa koskevaa poikkeusta sovelleta silloin, kun energiatuotteiden kulutus tapahtuu muussa tarkoituksessa kuin energiatuotteiden tuottamiseksi.
- 25 Näin ollen arvioitaessa sitä, kuuluuko sellaisten energiatuotteiden kuluttaminen laitoksen lämpövoimalassa, jotka on valmistettu kyseisessä laitoksessa, direktiivin 2003/96 21 artiklan 3 kohdan ensimmäisessä virkkeessä tarkoitetun poikkeuksen alaan, on tukeuduttava tarkoitukseen, johon tämän kulutus on tapahtunut (ks. vastaavasti tuomio 6.6.2018, Koppers Denmark, C-49/17, EU:C:2018:395, 32 kohta).
- 26 Ensimmäiseksi on mainittava siitä, ettei pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa tapahtunut energiatuotteiden kulutus voi johtaa siihen, että poikkeusta verotettavasta tapahtumasta sovellettaisiin niihin energiatuotteisiin, jotka on käytetty energian tuottamiseen muuhun tarkoitukseen kuin energiatuotteiden valmistukseen. Näin on muun muassa silloin, kuten pääasian kantaja on istunnossa myöntänyt, kun kyse on laitoksen omassa lämpövoimalassa tuotetun lämmön käyttämisestä laitoksen tilojen lämmittämiseen.
- 27 Toiseksi on huomattava, että se osa energiatuotteista, jonka kulutuksella pyritään valmistamaan energiatuotteita tuottamalla lämpövoimalassa näiden tuotteiden teknisen valmistusprosessin edellyttämä lämpöenergia, kuuluu direktiivin 2003/96 21 artiklan 3 kohdan ensimmäisessä virkkeessä säädetyn verotettavaa tapahtumaa koskevan poikkeuksen alaan.

- 28 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 23 kohdassa todennut, merkitystä ei tämän osalta ole yhtäältä sillä, tapahtuuko energiatuotteiden käyttö lämmityspolttoaineena suoraan energiatuotteiden tuottamiseen tarkoitetuissa teknisissä laitteistoissa vai laitoksen lämpövoimalassa sellaisen lämpöenergian tuottamiseksi, joka käytetään tämän jälkeen valmistusprosessissa, ja toisaalta sillä, tapahtuuko tällainen energiantuotanto vesihöyryn kaltaista välituotetta tuottamalla.
- 29 Direktiivin 2003/96 21 artiklan 3 kohdan ensimmäisessä virkkeessä ei nimittäin sen sanamuodon mukaan edellytetä tiettyä erityistä menettelyä, jota käyttäen energiatuotteet pitäisi kuluttaa laitoksessa, jossa ne on valmistettu, jotta verotettavaa tapahtumaa koskevaa poikkeusta voitaisiin soveltaa.
- 30 Edellä 28 kohdassa muotoiltua tulkintaa tukee myös direktiivin 21 artiklan 3 kohdan yleinen rakenne. Etenkin mainitun säännöksen kolmannessa virkkeessä käytetystä kielteisestä muotoilusta voidaan päätellä, että sillä on tarkoitus sulkea tämän poikkeuksen ulkopuolelle ainoastaan sellainen energiatuotteiden kulutus, joka ei millään tavalla liity energiatuotteiden tuottamiseen. Tästä seuraa, ettei energiatuotteiden kuluttamista voida pelkästään sen kulutusmuotojen perusteella jättää tämän poikkeuksen ulkopuolelle, edellyttäen, että kuluttaminen on osa energiatuotteiden teknistä valmistusprosessia.
- 31 Lopuksi tulkinta, jonka mukaan energiatuotteiden kuluttamiseen ei pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa voitaisi soveltaa direktiivin 21 artiklan 3 kohtaa pelkästään siitä syystä, että kulutus tapahtuu asianomaisessa laitoksessa sijaitsevassa lämpövoimalassa, olisi ristiriidassa direktiivillä tavoiteltujen päämäärien kanssa.
- 32 Näin on siksi, että tällaisella tulkinnalla olisi kielteinen vaikutus lämpöenergian tuotantoon yhteistuotantolaitoksissa suhteessa energiatuotteiden kulutukseen lämmityspolttoaineena suoraan energiatuotteita valmistavissa teknisissä laitoksissa. Tällainen tulkinta olisi näin omiaan vaikeuttamaan niiden direktiivin 2003/96 johdanto-osan 6, 7, 11 ja 12 perustelukappaleessa muotoiltujen päämäärien saavuttamista, joilla pyritään edistämään ympäristöpolitiikan tavoitteita, koska yhteistuotanto tarjoaa merkittäviä mahdollisuuksia säästää primäärienergiaa ja aiheuttaa vähemmän hiilidioksidipäästöjä tuotettua yksikköä kohden kuin lämmön ja sähkön erillistuotanto (ks. analogisesti tuomio 7.3.2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, 34–37 kohta).
- 33 Kolmanneksi todettakoon, että se osa energiatuotteista, joka kulutetaan lämpövoimalassa sähköntuotantoon, ei kuulu direktiivin 2003/96 21 artiklan 3 kohdan ensimmäisessä virkkeessä tarkoitettua verotettavaa tapahtumaa koskevan poikkeuksen alaan. Tämä toteamus ei kuitenkaan vaikuta mahdollisuuteen saada direktiivin 14 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetty verovapaus sähköntuotantoon käytettyjen energiatuotteiden osalta.
- 34 Direktiivin 2003/96 2 artiklan 2 kohdan mukaan on näet niin, että myös sähkö kuuluu tällä direktiivillä käyttöön otetun yhdenmukaistetun verotuksen piiriin. Tästä seuraa, kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 30 kohdassa todennut, että vaikkei pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa tätä järjestelmää sovellettaessa huomioon oteta sellaisen lämpöenergian tuotantoa kyseessä olevassa lämpövoimalassa, jota energiatuotteiden tekninen valmistusprosessi edellyttää, näin ei ole, kun kyse on sähköntuotannosta tässä voimalassa. Sähköenergian tuottamiseen käytettyjen energiatuotteiden osalta on siis katsottava, että niiden kuluttamisen tarkoituksena on ollut tämän sähkön tuotanto.
- 35 Ei siis voida väittää, kuten komissio on esittänyt, että direktiivin 2003/96 21 artiklan 3 kohdan ensimmäistä virkettä sovelletaan yhtäläillä sekä sähköntuotantoon käytettyihin energiatuotteisiin että tällä tavoin tuotettuun sähkөөn, joka käytetään energiatuotteiden valmistusprosessissa kyseisessä laitoksessa.

- 36 Tällainen tulkinta, jolla mainitussa säännöksessä tarkoitettua verotettavaa tapahtumaa koskevan poikkeuksen soveltamisalaa laajennettaisiin, olisi omiaan heikentämään tällä direktiivillä käyttöön otetun verotusjärjestelmän johdonmukaisuutta.
- 37 Ensinnäkin on muistutettava, että direktiivin 2003/96 21 artiklan 3 kohdan ensimmäisessä virkkeessä olevan kaltaista säännöstä, jolla poiketaan direktiivissä säädetystä verotusjärjestelmästä, on tulkittava suppeasti (ks. analogisesti tuomio 5.3.2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, 39 kohta). Tämä säännös ei sanamuotonsa mukaan kuitenkaan koske nimenomaisesti sellaisen sähkön kulutusta, joka on tuotettu energiatuotteita tuottavan laitoksen alueella näiden tuotteiden valmistusta varten.
- 38 Tällainen tulkinta olisi lisäksi ristiriidassa direktiivin yleisen rakenteen kanssa. Unionin tuomioistuin on jo näet yhtäältä todennut, että jokaista yksikköä, joka tuottaa sähköä omaan käyttöönsä, on sen koosta ja pääasiallisesta liiketoiminnasta riippumatta pidettävä mainitun direktiivin 21 artiklan 5 kohdan kolmannessa alakohdassa tarkoitettuna jakelijana (ks. vastaavasti tuomio 27.6.2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, 38 kohta). Direktiivillä 2003/96 käyttöön otettua yhdenmukaistettua verotusjärjestelmää sovellettaessa ei siis ole sivuutettava sähköntuotantoa, joka tapahtuu pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa laitoksessa – jota on siis pidettävä mainitussa säännöksessä tarkoitettuna jakelijana – laitoksen omaan käyttöön.
- 39 Toisaalta jäsenvaltioilla on direktiivin 2003/96 21 artiklan 3 kohdan toisen virkkeen mukaan mahdollisuus esimerkiksi katsoa, ettei sähkön kulutus energiatuotteiden tuotantoon ole verotettava tapahtuma.
- 40 Sen sijaan tulkinta, joka johtaisi siihen, että energiatuotteiden tuotantoa varten tuotettuun ja tähän käytettyyn sähköön sovellettaisiin pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa automaattisesti direktiivin 2003/96 21 artiklan 3 kohdan ensimmäisessä virkkeessä tarkoitettua poikkeusta verotettavasta tapahtumasta, tekisi kyseisestä mahdollisuudesta tarpeettoman.
- 41 Tällainen tulkinta olisi myös omiaan vaikeuttamaan direktiivillä 2003/96 tavoiteltujen päämäärien saavuttamista. Unionin tuomioistuin onkin jo todennut, että direktiivin 2003/96 21 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdalla on haluttu poistaa aukko, joka olisi voinut ilmetä direktiivillä 2003/96 käyttöön otetussa yhdenmukaistetussa verotusjärjestelmässä, välttämällä se, että yksikön omaan käyttöönsä tuottama sähkö jää tällä direktiivillä käyttöön otetun yhdenmukaistetun verotusjärjestelmän ulkopuolelle (tuomio 27.6.2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, 31–33 kohta).
- 42 Mainitulla säännöksellä ehkäistään ennalta pääasiassa kyseessä olevan kaltaisten yksikköjen, jotka tuottavat tarvitsemansa sähkön, ja sellaisten yksikköjen, joille kolmannet toimittavat sähkön energiatuotteiden tuotantoa varten, erilainen kohtelu ja edistetään näin direktiivin 2003/96 päämäärien toteutumista, koska tällä direktiivillä pyritään, kun siinä säädetään energiatuotteiden ja sähkön yhdenmukaistetusta verotusjärjestelmästä, direktiivin johdanto-osan 2–5 ja 24 perustelukappaleen mukaisesti edistämään sisämarkkinoiden moitteetonta toimintaa energia-alalla välttämällä muun muassa kilpailun vääristymistä (tuomio 27.6.2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 43 Se, että direktiivin 21 artiklan 3 kohdan ensimmäisestä virkkeestä omaksuttaisiin hyvin laaja tulkinta, jonka mukaan poikkeusta verotettavasta tapahtumasta sovellettaisiin pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa laitoksessa tuotettuun ja energiatuotteiden tuottamiseen käytettyyn sähköön, johtaisi juuri siihen tilanteeseen, jonka unionin lainsäätäjä on halunnut välttää direktiivin 21 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan avulla.
- 44 Edellä esitetyistä näkökohdista seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa tuotetun sähkön osalta on direktiivillä 2003/96 käyttöön otetun yhdenmukaistetun verotusjärjestelmän eheyden turvaamiseksi syytä soveltaa niitä tämän direktiivin säännöksiä, jotka unionin lainsäätäjä on säätänyt erityisesti sähköä varten.

- 45 Tästä seuraa, että energiatuotteiden kulutus lämpövoimalassa sähköenergian tuottamista varten ei kuulu direktiivin 21 artiklan 3 kohdan vaan direktiivin niiden säännösten soveltamisalaan, joissa on kyse sähköntuotannosta.
- 46 Kuten edellä 33 kohdassa on todettu, tällaiseen kulutukseen on lähtökohtaisesti sovellettava direktiivin 14 artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäisen virkkeen säännöksiä, joiden nojalla energiatuotteet ja sähkö, joita käytetään sähkön tuottamiseen, sekä sähkö, jota käytetään sähkön sähköntuotantokyvyn säilyttämiseen, vapautetaan verosta.
- 47 Tämän osalta on muistettava, että mainittu säännös velvoittaa jäsenvaltioita, jollei niille direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan a alakohdan toisessa virkkeessä annetusta mahdollisuudesta poiketa kyseisestä vapautusjärjestelmästä muuta johdu (tuomio 27.6.2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, 41 kohta). Unionin tuomioistuimelle toimitetusta aineistosta ei käy ilmi, että Romania olisi käyttänyt tätä mahdollisuutta, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin tarkistettava.
- 48 Ensimmäiseen kysymykseen on edellä esitetyn perusteella vastattava, että direktiivin 2003/96 21 artiklan 3 kohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä kansallisille säännöksille tai käytännöille, joiden mukaan sellaisia energiatuotteita on verotettava, jotka on kulutettu sen laitoksen lämpövoimalassa, jossa ne on valmistettu, siltä osin kuin tällaisella kulutuksella tähdätään energiatuotteiden valmistamiseen tuottamalla niiden teknisen valmistusprosessin edellyttämä lämpöenergia. Tämä tulkinta ei vaikuta siihen, että direktiivin 14 artiklan 1 kohdan a alakohtaa on lähtökohtaisesti sovellettava siihen osaan energiatuotteita, jotka on kulutettu sähkön tuotantoon.

Toinen ja kolmas kysymys

- 49 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa toisella ja kolmannella kysymyksellään, jotka on tutkittava yhdessä, vastauksen asiallisesti siihen, onko direktiivin 2003/96 2 artiklan 3 kohtaa ja suhteellisuusperiaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansallisille säännöksille ja käytännöille, joiden mukaan silloin, kun toimivaltaisilta veroviranomaisilta ei ole haettu pääasiassa kyseessä olevan kaltaisten energiatuotteiden, joiden verotaso ei ole vahvistettu tällä direktiivillä, tuoteluokitusta valmisteverotusta varten, sovelletaan dieselöljylle vahvistettua verokantaa ja tämä verokanta pidetään voimassa, vaikka myöhemmin on saatu tuoteluokituspäätös, joissa nämä tuotteet rinnastetaan polttoöljyyn.
- 50 On muistutettava, että direktiivi 2003/96 perustuu yleisen rakenteensa ja tarkoituksensa osalta periaatteeseen, jonka mukaan energiatuotteita verotetaan niiden tosiasiallisen käytön perusteella, erityisesti kun otetaan huomioon moottoripolttoaineiden ja lämmityspolttoaineiden välinen selvä erottelu, jolle direktiivi on rakennettu (ks. vastaavasti tuomio 2.6.2016, ROZ-ŠWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, 31–33 kohta ja tuomio 13.7.2017, Vakarų Baltijos laivų statykla, C-151/16, EU:C:2017:537, 42 kohta).
- 51 Tästä syystä direktiivin 2003/96 2 artiklan 3 kohdassa säädetään, että moottoripolttoaineina tai lämmityspolttoaineina käytettäväksi tarkoitettuja tai myytäviä taikka käytettäviä muita energiatuotteita kuin niitä, joiden osalta verotaso määritellään tässä direktiivissä, on verotettava käyttötarkoituksen mukaan vastaavan lämmityspolttoaineen tai moottoripolttoaineen verokannan mukaisesti. Kuten unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on todettu, tässä säännöksessä tarkoitettu ”vastaava lämmityspolttoaine tai moottoripolttoaine” on määritettävä ensin sen mukaan, käytetäänkö kyseessä olevaa tuotetta moottoripolttoaineena vai lämmityspolttoaineena, ennen kuin määritetään, mikä direktiivin 2003/96 liitteessä I olevassa merkityksellisessä taulukossa mainittu moottoripolttoaine tai lämmityspolttoaine tällä tuotteella voidaan tosiasiallisesti korvata, tai jos tämä ei ole mahdollista, mikä on se moottoripolttoaine tai lämmityspolttoaine, joka on ominaisuuksiltaan ja käyttötarkoitukseltaan eniten sen kaltainen (tuomio 3.4.2014, Kronos Titan ja Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service, C-43/13 ja C-44/13, EU:C:2014:216, 37 kohta).

- 52 Koska direktiivissä 2003/96 ei säädetä erityisestä mekanismista energiatuotteiden tosiasiallisen käytön valvomiseksi eikä toimenpiteistä näiden tuotteiden käyttöön liittyvien veropetosten torjumiseksi, jäsenvaltioiden tehtävänä on säätää tällaisista menettelyistä ja toimenpiteistä kansallisessa oikeudessaan unionin oikeutta noudattaen. Direktiivin johdanto-osan yhdeksännestä perustelukappaleesta käy tämän osalta ilmi, että jäsenvaltioilla on harkintavaltaa niiden kansallisiin olosuhteisiin mukautetun politiikan määrittämisestä ja täytäntöönpanoa varten (ks. analogisesti tuomio 2.6.2016, ROZ-ŠWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, 23 kohta).
- 53 Jäsenvaltioille myönnetty harkintamarginaali ei kuitenkaan voi kyseenalaistaa periaatetta, jonka mukaan energiatuotteita verotetaan niiden tosiasiallisen käytön perusteella (ks. analogisesti tuomio 13.7.2017, Vakarų Baltijos laivų statykla, C-151/16, EU:C:2017:537, 44 kohta).
- 54 Vastoin tätä periaatetta ovat siis pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset kansalliset säännökset ja käytännöt, joiden mukaan silloin, kun toimivaltaisilta veroviranomaisilta ei ole haettu energiatuoteluokitusta valmisteverotusta varten, näihin tuotteisiin sovelletaan dieselöljylle vahvistettua verokantaa ja tämä verokanta pidetään voimassa, sillä tällaiset säännöt tai käytännöt voivat johtaa näiden tuotteiden verottamiseen tavalla, joka ei vastaa niiden tosiasiallista käyttöä, niin kuin nyt käsiteltävässä tapauksessa, jossa tuotteet on myöhemmin rinnastettu polttoöljyyn (ks. analogisesti tuomio 2.6.2016, ROZ-ŠWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, 34 kohta).
- 55 Tällainen dieselöljylle vahvistetun valmisteverokannan soveltaminen automaattisesti ja sen voimassa pitäminen tilanteissa, joissa tällaista tuoteluokitusta ei ole haettu, on lisäksi ristiriidassa suhteellisuusperiaatteen kanssa.
- 56 Tässä yhteydessä on muistettava, että yleiset oikeusperiaatteet – ja yhtenä niistä suhteellisuusperiaate – ovat osa unionin oikeusjärjestystä. Tästä syystä unionin toimielinten tulee noudattaa niitä, ja tämä koskee myös jäsenvaltioita, kun ne käyttävät unionin direktiiveissä niille annettua toimivaltaa (tuomio 2.6.2016, ROZ-ŠWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 57 Romanian hallitus väittää kirjallisissa huomautuksissaan, että sillä, että energiatuotteisiin sovelletaan dieselöljylle vahvistettua valmisteverokantaa ja tämä verokanta pidetään voimassa silloin, kun asianomainen talouden toimija ei ole hakenut mainittujen tuotteiden tuoteluokitusta valmisteverotusta varten, tähdätään veronkierron ja veropetosten torjuntaan välttämällä se, että tällaiseen kulutukseen sovellettaisiin lämmityspolttoaineille vahvistettua verokantaa, kun energiatuotteiden tosiasiallista käyttöä moottoripolttoaineena pitäisi verottaa korkeampien verokantojen mukaisesti.
- 58 Sillä, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisiin energiatuotteisiin sovelletaan moottoripolttoaineelle – tässä tapauksessa dieselöljylle – vahvistettua valmisteverokantaa ja pidetään voimassa tällainen verotaso siitä syystä, ettei näille tuotteille ole haettu tuoteluokitusta, vaikka myöhemmin on katsottu, että koska niitä on käytetty lämmityspolttoaineena, ne on rinnastettava polttoöljyyn, ylitetään kuitenkin se, mikä on tarpeen veronkierron ja veropetosten torjumiseksi (ks. analogisesti tuomio 2.6.2016, ROZ-ŠWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, 39 kohta).
- 59 Tässä yhteydessä on korostettava, että vaikka jäsenvaltiot voivat säätää rahamääräisen seuraamuksen määräämisestä siitä, että muotovaatimuksia – kuten velvollisuutta tällaisen hakemuksen tekemiseen silloin, kun tuotteiden verotaso ei ole vahvistettu direktiivissä 2003/96 – ei ole noudatettu, muotovaatimusten noudattamatta jättämisellä ei voida asettaa kyseenalaiseksi pääasiassa kyseessä olevan kaltaisten tuotteiden verottamista direktiivin 2 artiklan 3 kohdassa säädettyjen aineellisten edellytysten mukaisesti (ks. analogisesti tuomio 27.6.2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, 44 kohta).
- 60 Kuten edellä 50 ja 51 kohdasta käy ilmi, tällaisten tuotteiden verotusta koskevat aineelliset edellytykset on niiden tosiasiallinen käyttö lämmityspolttoaineena tai moottoripolttoaineena ja se, että niistä lämmityspolttoaineista tai moottoripolttoaineista, joiden verotaso on vahvistettu direktiivissä,

määritetään se, jonka käytön kyseiset tuotteet voivat tosiasiallisesti korvata, tai, jos tämä ei ole mahdollista, se, joka on ominaisuuksiltaan ja käyttötarkoituksiltaan eniten kyseisten tuotteiden kaltainen.

- 61 On siis todettava, että talouden toimijoille pääasiassa asetetun kaltainen velvollisuus hakea energiatuoteluokitus valmisteverotusta varten ei ole tällainen aineellinen edellytys ja sen ainoana tarkoituksena on se, että veroviranomaiset kykenevät valvomaan, että kyseiset toimijat noudattavat näitä edellytyksiä. Toisin kuin Romanian hallitus on väittänyt, kyse on näin ollen puhtaasti muodollisesta velvollisuudesta.
- 62 Toiseen ja kolmanteen kysymykseen on edellä esitetty huomioon ottaen vastattava, että direktiivin 2003/96 2 artiklan 3 kohtaa ja suhteellisuusperiaatetta on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansallisille säännöksille ja käytännöille, joiden mukaan silloin, kun toimivaltaisilta veroviranomaisilta ei ole haettu sellaisten energiatuotteiden, joiden verotaso ei ole vahvistettu tällä direktiivillä, tuoteluokitusta valmisteverotusta varten, sovelletaan dieselöljylle vahvistettua verokantaa ja tämä verokanta pidetään voimassa, vaikka myöhemmin on saatu tuoteluokitus päätös, jossa nämä tuotteet rinnastetaan polttoöljyyn.

Oikeudenkäyntikulut

- 63 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 (viides jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

- 1) **Energiatuotteiden ja sähkön verotusta koskevan yhteisön kehysten uudistamisesta 27.10.2003 annetun neuvoston direktiivin 2003/96/EY 21 artiklan 3 kohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä kansallisille säännöksille tai käytännöille, joiden mukaan sellaisia energiatuotteita on verotettava, jotka on kulutettu sen laitoksen lämpövoimalassa, jossa ne on valmistettu, siltä osin kuin tällaisella kulutuksella tähdätään energiatuotteiden valmistamiseen tuottamalla niiden teknisen valmistusprosessin edellyttämä lämpöenergia. Tämä tulkinta ei vaikuta siihen, että direktiivin 14 artiklan 1 kohdan a alakohtaa on lähtökohtaisesti sovellettava siihen osaan energiatuotteita, jotka on kulutettu sähkön tuotantoon.**
- 2) **Direktiivin 2003/96 2 artiklan 3 kohtaa ja suhteellisuusperiaatetta on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansallisille säännöksille ja käytännöille, joiden mukaan silloin, kun toimivaltaisilta veroviranomaisilta ei ole haettu sellaisten energiatuotteiden, joiden verotaso ei ole vahvistettu tällä direktiivillä, tuoteluokitusta valmisteverotusta varten, sovelletaan dieselöljylle vahvistettua verokantaa ja tämä verokanta pidetään voimassa, vaikka myöhemmin on saatu tuoteluokitus päätös, jossa nämä tuotteet rinnastetaan polttoöljyyn.**

Allekirjoitukset