Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

7. november 2019*

Eelotsusetaotlus – Energiatoodete ja elektrienergia maksustamine – Direktiiv 2003/96/EÜ – Artikli 21 lõige 3 – Maksustatava sündmuse puudumine – Energiatoodete tarbimine neid tootva ettevõtte territooriumil – Artikli 2 lõige 3 – Energiatoodete klassifikatsiooni saamise kohustus aktsiisimaksu suuruse määramiseks – Neile toodetele kohaldatav maksumäär – Proportsionaalsuse põhimõte

Kohtuasjas C-68/18,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Curtea de Apel București (Bukaresti apellatsioonikohus, Rumeenia) 21. detsembri 2017. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 2. veebruaril 2018, menetluses

SC Petrotel-Lukoil SA

versus

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: koja president E. Regan (ettekandja), kohtunikud I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Ilešič ja C. Lycourgos,

kohtujurist: M. Szpunar,

kohtusekretär: ametnik R. Șereș,

arvestades kirjalikku menetlust ja 10. jaanuari 2019. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– SC Petrotel-Lukoil SA, esindajad: *avocat* D.-D. Dascălu ja *avocat* A. M. Iordache,

– Rumeenia valitsus, esindajad: C.-R. Canțăr, R. I. Hațieganu ja L. Lițu,

– Euroopa Komisjon, esindajad: A. Armenia ja C. Perrin,

olles 16. mai 2019. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

* Kohtumenetluse keel: rumeenia.

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 27. oktoobri 2003. aasta direktiivi 2003/96/EÜ, millega korraldatakse ümber energiatoodete ja elektrienergia maksustamise ühenduse raamistik (ELT 2003, L 283, lk 51; ELT eriväljaanne 09/01, lk 405), artikli 2 lõike 3 ja artikli 21 lõiget 3.

2 Taotlus on esitatud ühelt poolt SC Petrotel-Lukoil SA (edaspidi „PLK“) ja teiselt poolt Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (riikliku maksuameti suurmaksukohustuslaste peadirektoraat, Rumeenia) ning Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (riikliku maksuameti vaidluste lahendamise peadirektoraat, Rumeenia) vahelises kohtuvaidluses maksu ümberarvutamise üle, mis puudutab eelkõige PLK käitistes tarbitavate energiatoodete aktsiisiga maksustamist.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Direktiivi 2003/96 põhjendustes 2–7, 9, 11, 12 ja 24 on märgitud:

„(2) Selliste ühenduse sätete puudumine, millega kehtestatakse elektrienergia ja muude energiatoodete madalaim maksustamistase peale mineraalõlide, võib avaldada negatiivset mõju siseturu nõuetekohasele toimimisele.

(3) Siseturu nõuetekohaseks toimimiseks ja ühenduse muu poliitika eesmärkide saavutamiseks on vaja ühenduse tasandil kehtestada suurema osa energiatoodete, sealhulgas elektrienergia, maagaasi ja kivisöe madalaim maksustamistase.

(4) Märkimisväärsed erinevused energia maksustamistasemete vahel liikmesriikides võivad kahjustada siseturu nõuetekohast toimimist.

(5) Liikmesriikide maksustamistasemete erinevusi saab vähendada, kehtestades ühenduse madalaima maksustamistaseme.

(6) [EÜ] [a]sutamislepingu artikli 6 kohaselt tuleb keskkonnakaitse nõuded integreerida ühenduse muu poliitika määratlemisse ja rakendamisse.

(7) Ühendus on Ühinenud Rahvaste Organisatsiooni kliimamuutuste raamkonventsiooni osalisena ratifitseerinud Kyoto protokolli. Energiatoodete ja vajaduse korral elektrienergia maksustamine on üks vahend, mille kaudu saavutada Kyoto protokolli eesmärke.

[…]

(9) Liikmesriikidele tuleks tagada paindlikkus, mis võimaldab määratleda iga liikmesriigi olusid arvestava poliitika ja seda rakendada.

[…]

(11) Energiatoodete ja elektrienergia maksustamise ühenduse raamistiku rakendamisega seotud maksustamiskord on iga liikmesriigi otsustada. Sellega seoses võivad liikmesriigid otsustada mitte suurendada kogu maksukoormust, kui nad leiavad, et sellise maksustamise erapooletuse põhimõtte rakendamine võiks kaasa aidata nende maksusüsteemi ümberkorraldamisele või uuendamisele, soodustades tegevust, mis parandab keskkonnakaitset ja suurendab tööhõivet.

(12) Energiahinnad on ühenduse energeetika-, transpordi- ja keskkonnapoliitika seisukohast määrava tähtsusega.

[…]

(24) Liikmesriikidele tuleks anda luba teatavatel juhtudel maksust vabastada või maksustamistaset alandada, kui see ei kahjusta siseturu nõuetekohast toimimist ega too kaasa konkurentsi moonutamist.“

4 Nimetatud direktiivi artikli 2 lõiked 1–3 sätestavad:

„1. Käesolevas direktiivis tähendab mõiste „energiatooted“ tooteid, mis kuuluvad:

[…]

b) CN-koodide 2701, 2702 ja 2704–2715 alla;

[…]

2. Käesolevat direktiivi kohaldatakse ka: CN-koodi 2716 alla kuuluva elektrienergia suhtes.

3. Kui muud energiatooted peale nende, mille maksustamistase on sätestatud käesolevas direktiivis, on mõeldud kasutamiseks või neid müüakse või kasutatakse kütteaine või mootorikütusena, maksustatakse need vastavalt kasutusele samaväärse kütteainele või mootorikütusele kehtestatud määraga.

[…]“.

5 Direktiivi artikli 14 lõikes 1 on ette nähtud:

„Lisaks sellele, mis on [nõukogu 25. veebruari 1992. aasta] direktiivi 92/12/EMÜ [aktsiisiga maksustatava kauba üldise korralduse ja selle kauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta (EÜT 1992, L 76, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 179); muudetud nõukogu 20. juuli 2000. aasta direktiiviga 2000/47/EÜ (EÜT 2000, L 193, lk 73; ELT eriväljaanne 02/10, lk 186)] üldsätetega ette nähtud maksustatavate toodete maksust vabastamise kohta, ja piiramata muude ühenduse sätete kohaldamist, peavad liikmesriigid maksust vabastama järgmisena loetletud tooted tingimustel, mille nad sätestavad selleks, et tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida maksudest kõrvalehoidmist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi:

a) energiatooted ja elektrienergia, mida kasutatakse elektrienergia tootmiseks, ja elektrienergia, mida kasutatakse elektrienergia tootmise suutlikkuse säilitamiseks. Liikmesriigid võivad siiski keskkonnapoliitikaga seotud põhjustel nimetatud tooted maksustada, ilma et peaks järgima käesolevas direktiivis sätestatud madalaimat maksustamistaset. Sellisel juhul ei võeta kõnealuste toodete maksustamist arvesse artiklis 10 sätestatud elektrienergia madalaima maksustamistaseme järgimisel.

[…]“.

6 Direktiivi artikli 21 kohaselt:

„1. Lisaks sellele, mis on ette nähtud maksustatava sündmuse määratlust sisaldavates üldsätetes ja direktiivi 92/12/EMÜ maksmist puudutavates sätetes, nõutakse energiatoodetelt maksu ka käesoleva direktiivi artikli 2 lõikes 3 nimetatud maksustatava sündmuse korral.

[…]

3. Energiatoodete tarbimist neid tootva ettevõtte territooriumil ei käsitata maksustatava sündmusena juhul, kui tarbimine hõlmab energiatooteid, mis on toodetud kõnealuse ettevõtte territooriumil. Liikmesriigid võivad ka otsustada, et mujal kui kõnealuse ettevõtte territooriumil toodetud elektrienergia ja muude energiatoodete tarbimist ning elektrienergia ja muude energiatoodete tarbimist elektrienergia tootmiseks kütust tootva ettevõtte territooriumil ei käsitata maksustatava sündmusena. Kui tarbitakse eesmärkidel, mis pole seotud energiatoodete tootmisega, eelkõige sõidukite käitamiseks, käsitatakse seda maksustatava sündmusena.

[…]

5. Direktiivi 92/12/EMÜ artiklite 5 ja 6 kohaldamisel on elektrienergia ja maagaas maksustatavad ning maksustatava sündmuse alguseks loetakse hetke, mil turustaja või edasimüüja toote kohale toimetab. […]

[…]

Üksust, mis toodab elektrienergiat oma tarbeks, käsitatakse turustajana. Olenemata artikli 14 lõike 1 punktist a võivad liikmesriigid maksust vabastada väikesed elektrienergiatootjad, tingimusel et nad maksustavad selle elektrienergia tootmiseks kasutatavad energiatooted.

[…]“.

Rumeenia õigus

7 22. detsembri 2003. aasta seaduse nr 571/2003 maksuseadustiku kehtestamise kohta (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal; *Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 927, 23.12.2003) kuni 31. märtsini 2010 kehtinud artiklis 175 oli sätestatud:

„1. „Energiatooted“ käesoleva jaotise tähenduses on:

[…]

b) CN-koodide 2701, 2702 ja 2704–2715 alla kuuluvad tooted,

[…]

3. Energiatooted, millele kohaldatakse aktsiisi, on:

[…]

c) CN-koodide 2710 19 41–2710 19 49 alla kuuluvad diislikütused;

[…]

g) CN-koodide 2710 19 61–2710 19 69 alla kuuluvad kütteõlid.

[…]

4. Lõikes 3 nimetamata energiatooted maksustatakse aktsiisiga, kui need on mõeldud kasutamiseks või neid müüakse või kasutatakse kütteaine või mootorikütusena. Aktsiisimäär määratakse kindlaks vastavalt sellele, milline on samaväärsele kütteainele või mootorikütusele kehtestatud määr.

[…]

7. Energiatoodete tarbimine energiatoodete tootmiskoha territooriumil ei kujuta endast vabasse ringlusse lubamist, kui see toimub tootmise eesmärgil. Kui tarbitakse eesmärkidel, mis pole seotud energiatoodete tootmisega, eelkõige sõidukite käitamiseks, käsitatakse seda vabasse ringlusse lubamisena.“

8 Selle seaduse rakenduseeskirjades, mis kiideti heaks valitsuse otsusega nr 44/2004, oli artikli 175 kohta sätestatud:

„5.1. Energiatooted, v.a need, mis on nimetatud seaduse nr 571/2003, millega kehtestatakse maksuseadustik, artikli 175 lõikes 3, maksustatakse aktsiisiga järgmistel juhtudel:

a) need on toodetud kasutamiseks kütteaine või mootorikütusena;

b) neid pakutakse müügiks kütteaine või mootorikütusena;

c) neid kasutatakse kütteaine või mootorikütusena.

2. Kõik ettevõtjad, kes on ühes lõikes 1 kirjeldatud olukordadest, peavad enne energiatoodete tootmist, müügiks pakkumist või kasutamist esitama rahandusministeeriumi maksuladudele loa andmise eest vastutavale komisjonile taotluse kõnealuste toodete klassifitseerimiseks aktsiisiga maksustamise eesmärgil. Taotlusele tuleb kindlasti lisada toote analüüsi aruanne, mille on koostanud volitatud labor, maksumäära klassifikatsioon, mille on koostanud riigi maksuamet ning majandus- ja kaubandusministeeriumi arvamus selle kohta, kas toode on samastatav mingi võrdväärse tootega, mida maksustatakse aktsiisiga.

[…]

4. Toodete puhul, mis on seaduse nr 571/2003, millega kehtestatakse maksuseadustik ning mida on hiljem muudetud ja täiendatud, artikli 175 lõigetes 4, 5 ja 6 ette nähtud olukorras ning mille suhtes ettevõtja ei ole täitnud lõigetes 2 ja 3 määratletud kohustust, kohaldatakse mootorikütuse puhul pliibensiinile ette nähtud aktsiisimäära ja kütteaine puhul diislikütusele ettenähtud aktsiisimäära.

9 Seaduse nr 571/2003 maksuseadustiku kohta artikkel 206^{16} alates 1. aprillist 2010 kehtivas redaktsioonis on sõnastatud:

„1. Käesolevas peatükis tähendavad „energiatooted“ järgmist:

[…]

b) CN-koodide 2701, 2702 ja 2704–2715 alla kuuluvad tooted,

[…]

3. Energiatooted, millele kohaldatakse aktsiisi, on:

[…]

c) CN-koodide 2710 19 41–2710 19 49 alla kuuluvad diislikütused;

[…]

g) CN-koodide 2710 19 61–2710 19 69 alla kuuluvad kütteõlid.

[…]

4. Lõikes 3 nimetamata energiatooted maksustatakse aktsiisiga, kui need on mõeldud kasutamiseks või neid müüakse või kasutatakse kütteaine või mootorikütusena. Aktsiisimäär määratakse kindlaks vastavalt sellele, milline on samaväärsele kütteainele või mootorikütusele kehtestatud määr.

[…]

7. Energiatoodete tarbimist tootmiskoha territooriumil ei loeta aktsiisiga maksustatavaks sündmuseks, kui tarbimine hõlmab energiatooteid, mis on selle tootmiskoha territooriumil toodetud. Kui tarbimine toimub muul otstarbel kui tootmine ja eelkõige sõidukite käitamiseks, käsitatakse seda aktsiisiga maksustatava sündmusena.“

10 2011. aastal lisati maksuseadustiku seaduse nr 571/2003 artiklile 206^{16} lõige [4^{1}]. Selles on sätestatud:

„Lõike 3 punktis g nimetatud energiatooted või nendega samastatud tooted, kui need on mõeldud kasutamiseks või neid müüakse või kasutatakse mootorikütusena, välja arvatud laevakütusena, maksustatakse sama aktsiisimäära alusel kui diislikütus“.

11 Kõnealuse seaduse rakenduseeskirjad, mis puudutavad artiklit 206^{16} on sõnastatud järgmiselt:

„78.1. […]

2. Maksuseadustiku artikli 206^{16} lõikes 3 loetlemata tooted maksustatakse aktsiisiga, kui:

a) need on toodetud kasutamiseks kütteaine või mootorikütusena;

b) neid pakutakse müügiks kütteaine või mootorikütusena;

c) neid kasutatakse kütteaine või mootorikütusena.

3. Kõik ettevõtjad, kes on ühes lõikes 2 sätestatud olukordadest, on kohustatud enne toodete tootmist, müüki või kasutamist, esitama [maksuladudele loa andmise eest vastutavale] komisjonile taotluse kõnealuste toodete klassifitseerimiseks aktsiisiga maksustamise eesmärgil. Taotlusele tuleb kindlasti lisada toote analüüsi aruanne, mille on koostanud volitatud labor, maksumäära klassifikatsioon, mille on koostanud keskmaksuamet ning majandus-ja kaubandusministeeriumi arvamus selle kohta, kas toode on samastatav mingi võrdväärse tootega, mida maksustatakse aktsiisiga.

[…]

4. Toodete puhul, mis on ühes maksuseadustiku artikli 206^{16} lõigetes 4, 5 ja 6 ette nähtud olukordadest ja mille puhul majandustegevuses osaleja ei täida lõikes 3 sätestatud kohustusi, kohaldatakse mootorikütustele ja kütuselisanditele pliibensiini jaoks ette nähtud aktsiisiga võrdset aktsiisi ja kütteainetele diislikütuse jaoks ette nähtud aktsiisiga võrdset aktsiisi.

[…]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

12 PLK tegeleb energiatoodete, eelkõige erinevat tüüpi kütuste tootmisega mitme maksuloa alusel, mis võimaldab tal teatavat osa nendest toodetest aktsiisi tasumist peatades vastu võtta, toota, töödelda, säilitada ja lähetada. Oma tegevuse käigus valmistab PLK ka kütteõli 40/42S ja pooltöödeldud kütteõli.

13 PLK ajavahemikul 1. jaanuarist 2009 kuni 31. detsembrini 2011 teostatud toimingute suhtes korraldati maksurevisjon.

14 Eelkõige tuvastati, et PLK oli tarbinud kütteõli 40/42S ja pooltöödeldud kütteõli põletuskütusena nii oma tehnoloogiliste rajatiste ahjudes kui ka oma soojuselektrielektrijaama kateldes soojus- ja elektrienergia tootmise jaoks auru saamiseks.

15 Maksujärelevalve asutused on samuti märkinud, et PLK ei olnud kunagi taotlenud, et pooltöödeldud kütteõli samastataks aktsiisi määramisel võrdväärse tootega.

16 Selle tulemusena väljastati 18. detsembril 2014 maksuteade täiendava aktsiisi tasumise kohustuse kohta, mis puudutas muu hulgas põhikohtuasja hageja soojuselektrijaamas kütteõli 40/42S ja pooltöödeldud kütteõli sisetarbimiseks kasutamist. Aktsiisi arvutamisel kohaldasid maksujärelevalve asutused diislikütuse aktsiisimäära.

17 Vaide, mille PLK selle maksuteate peale esitas, jättis kaebuste lahendamise peadirektoraat 11. novembri 2015. aasta otsusega rahuldamata. Siinjuures ei ole arvesse võetud asjaolu, et pärast maksurevisjoni samastati 27. aprilli 2015. aasta otsusega pooltöödeldud kütteõli kütteõliga.

18 PLK esitas 5. jaanuaril 2016 eelotsusetaotluse esitanud kohtule kaebuse, nõudes selle otsuse tühistamist, 18. detsembri 2014. aasta maksuteate osalist tühistamist ja teatavate alusetult tasutud aktsiisisummade tagasisaamise õiguse tunnustamist.

19 Lahend põhikohtuasjas, mille käigus käsitletakse küsimust, kas põhikohtuasjas arutusel olevad maksukohustused on olemas või mitte, ning vajadusel ka nende maksukohustuste suurust, sõltub eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul liidu õiguse tõlgendusest.

20 Esiteks tõstatab põhikohtuasi küsimuse, kuidas tõlgendada direktiivi 2003/96 artikli 21 lõiget 3, milles on ette nähtud erand energiatoodete tarbimisest kui maksustatavast sündmusest energiatoodete tarbimisel energiatooteid tootva ettevõtte territooriumil, kui tarbitavad tooted on toodetud selles ettevõttes. Teiseks on vajalikud täpsustused direktiivi artikli 2 lõikes 3 kehtestatud selliste energiatoodete, millele ei ole direktiivis ette nähtud spetsiifilist maksumäära, maksustamise korra kohta. Sellega seoses tuleb kindlaks teha, kas maksuhalduri keeldumine võtta arvesse hilisemat otsust pooltöödeldud kütteõli kütteõliga samastamise kohta, rikub proportsionaalsuse põhimõtet.

21 Neil asjaoludel otsustas Curtea de Apel București (Bukaresti apellatsioonikohus, Rumeenia) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [direktiivi 2003/96] artikli 21 lõike 3 sätetega on vastuolus seaduse nr 571/2003 maksuseadustiku kehtestamise kohta kuni 31. märtsini 2010 kehtinud artikkel 175 ja […] alates 1. aprillist 2010 kehtiv artikkel 206[16] ning nende alusel kehtestatud õigusnormid?

2. Kas [direktiivi 2003/96] artikli 2 lõikega 3 on vastuolus seaduse nr 571/2003 maksuseadustiku kehtestamise kohta kuni 31. märtsini 2010 kehtinud artikkel 175 ja […] alates 1. aprillist 2010 kehtiv artikkel 206[16] ning nende alusel kehtestatud õigusnormid?

3. Kas proportsionaalsuse põhimõttega on vastuolus see, et riik eirab asjaolu, et äriühing on saanud maksurevisjoni toimumise järel otsuse, mis võimaldab toote „pooltöödeldud kütteõli“ samastada tootega „kütteõli“, ja maksukohustuslase vaide üle otsustades jätab kehtima aktsiisi, mis algul määrati tootele „diislikütus“?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

22 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2003/96 artikli 21 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid või tavad, mis näevad ette niisugustel asjaoludel, nagu on kõne all põhikohtuasjas, selliste energiatoodete maksustamise, mida tarbitakse need energiatooted tootnud ettevõtte soojuselektrijaamas.

23 Sellega seoses tuleb märkida, et direktiivi artikli 21 lõike 3 esimese lause kohaselt ei käsitata energiatoodete tarbimist neid tootva ettevõtte territooriumil maksustatava sündmusena juhul, kui tarbitavad energiatooted on toodetud kõnealuse ettevõtte territooriumil.

24 Siiski on oluline märkida, et direktiivi artikli 21 lõike 3 kolmandas lauses on täpsustatud, et erand maksustavast sündmusest ei hõlma tarbimist eesmärkidel, mis ei ole seotud energiatoodete tootmisega.

25 Järelikult selleks, et hinnata, kas ettevõtte territooriumil toodetud energiatoodete tarbimine sama ettevõtte soojuselektrijaamas võib kuuluda direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 3 esimeses lauses ette nähtud erandi kohaldamisalasse, tuleb lähtuda sellise tarbimise eesmärkidest (vt selle kohta 6. juuni 2018. aasta kohtuotsus, Koppers Denmark, C-49/17, EU:C:2018:395, punkt 32).

26 Esiteks tuleb märkida, et energiatoodete tarbimine niisugustel asjaoludel, nagu on kõne all põhikohtuasjas, ei saa tingida maksustatavast sündmusest tehtava erandi kohaldamist nendele energiatoodetele, mida kasutatakse sellise energia tootmiseks, mis omakorda ei ole ette nähtud energiatoodete tootmiseks. Nagu põhikohtuasja kaebuse esitaja kohtuistungil möönis, on tegemist sellise olukorraga, sest tema ettevõtte soojuselektrijaamas toodetud soojuse üks kasutusi on ettevõtte tööruumide kütmine.

27 Teiseks on see osa energiatoodetest, mida tarbitakse energiatoodete tootmiseks soojuselektrijaamas nende toodete tootmise tehnoloogilise protsessi jaoks vajalikku soojusenergiat tekitades, hõlmatud direktiivi artikli 21 lõike 3 esimeses lauses ette nähtud erandiga maksustatavast sündmusest.

28 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 23 märkis, ei ole vahet esiteks, kas neid tooteid kasutatakse kütteainena vahetult energiatoodete tootmise tehnilistes rajatistes või ettevõtte soojuselektrijaamas sellise soojusenergia tootmisel, mida kasutatakse seejärel edasises tootmisprotsessis, ja teiseks, kas selle energia tootmine toimub vaheprodukti, näiteks veeauru, tekitamise abil.

29 Kõigepealt ei ole direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 3 esimese lause sõnastuses silmas peetud konkreetset protsessi, milles tuleks energiatooteid neid tootnud ettevõttes kasutada, et saada erand maksustatavast sündmusest.

30 Edasi kinnitab käesoleva kohtuotsuse punktis 28 esitatud tõlgendust direktiivi artikli 21 lõike 3 üldine ülesehitus. Täpsemalt võib selle sätte kolmanda lause eitavast sõnastusest järeldada, et selle eesmärk on üksnes välistada erandi kohaldamine energiatoodete tarbimisel, millel puudub igasugune seos energiatoodete tootmisega. Sellest tuleneb, et energiatoodete tarbimist ei saa ainuüksi tarbimismooduse tõttu selle erandi eelisest ilma jätta, kui see tarbimine aitab kaasa energiatoodete valmistamise tehnoloogilisele protsessile.

31 Lõpuks oleks selline tõlgendus, mis jätaks energiatoodete tarbimise niisugustel asjaoludel, nagu on kõne all põhikohtuasjas, direktiivi artikli 21 lõikest 3 tulenevast eelisest ilma üksnes seetõttu, et tarbimine toimub asjaomase ettevõtte soojuselektrijaamas, vastuolus sama direktiiviga taotletavate eesmärkidega.

32 Selline tõlgendus kahjustaks soojusenergia tootmist koostootmisjaamades võrreldes energiatoodete kütteainena tarbimisega vahetult energiatooteid valmistavates tehnoloogilistes seadmetes. Selline tõlgendus kahjustab direktiivi 2003/96 eesmärki, mis on sõnastatud direktiivi põhjendustes 6, 7, 11 ja 12 ja millega on soovitud toetada keskkonnapoliitika eesmärke, kuna tõhus koostootmine pakub rohkelt primaarenergia säästmise võimalusi ja eraldab toodanguühiku kohta vähem CO_2 heitkoguseid kui soojus- ja elektrienergia eraldi tootmine (vt analoogia alusel 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, punktid 34–37).

33 Kolmandaks ei ole see osa energiatoodetest, mida tarbitakse soojuselektrijaamas elektri tootmiseks, hõlmatud selle direktiivi artikli 21 lõike 3 esimeses lauses ette nähtud erandiga maksustatavast sündmusest. See tõdemus ei mõjuta siiski nimetatud direktiivi artikli 14 lõike 1 punktis a sätestatud maksuvabastuse kohaldamist elektrienergia tootmiseks kasutatavate energiatoodete suhtes.

34 Direktiivi 2003/96 artikli 2 lõike 2 kohaselt on selle direktiiviga kehtestatud ühtlustatud maksustamise kord kohaldatav ka elektrienergia suhtes. Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 30 märkis, tuleneb sellest, et kui selle korra kohaldamisel niisugustel asjaoludel, nagu on kõne all põhikohtuasjas, ei ole vaja võtta arvesse asjaomases soojuselektrijaamas toodetud soojusenergiat, mis on vajalik energiatoodete valmistamise tehnoloogilise protsessi jaoks, siis ei ole see nii elektrienergia tootmise puhul selles elektrijaamas. Seega tuleb elektrienergia tootmiseks kasutatavate energiatoodete puhul asuda seisukohale, et nende tarbimise eesmärk on selle elektri tootmine.

35 Seega ei saa toetada komisjoni väidet, et direktiivi artikli 21 lõike 3 esimene lause on kohaldatav ka energiatoodetele, mida kasutatakse elektrienergia tootmiseks, ning sel viisil toodetud elektrienergiale, mida kasutatakse ettevõttes energiatoodete tootmisprotsessis.

36 Selline tõlgendus, mis laiendab selles sättes ette nähtud maksustatavast sündmusest tehtava erandi ulatust, võib kahjustada selle direktiiviga kehtestatud maksustamiskorra ühtsust.

37 Kõigepealt tuleb märkida, et sellist maksustamise korra erinormi nagu direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 3 esimene lause, tuleb tõlgendada kitsalt (vt analoogia alusel 5. märtsi 2015. aasta kohtuotsus Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, punkt 39). Tuleb tõdeda, et selle sätte sõnastuses ei ole sõnaselgelt silmas peetud elektrienergia tarbimist, mis on toodetud energiatooteid tootva ettevõtte territooriumil nende toodete valmistamiseks.

38 Järgmiseks on selline tõlgendus vastuolus selle direktiivi üldise ülesehitusega. Esiteks on Euroopa Kohus juba otsustanud, et mis tahes üksust, mis toodab elektrienergiat oma tarbeks, sõltumata üksuse suurusest ja põhitegevusalaks olevast majandustegevusest, tuleb lugeda „turustajaks“ selle direktiivi artikli 21 lõike 5 kolmanda lõigu tähenduses. (vt selle kohta 27. juuni 2018. aasta kohtuotsus Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, punkt 38). Seetõttu ei ole põhjust selle direktiiviga loodud ühtlustatud maksustamise korraga seoses jätta tähelepanu alt välja selline elektri tootmine, mis on ette nähtud sellise ettevõtte enda jaoks, nagu on kõne all põhikohtuasjas ja kes seega on hõlmatud mõistega „turustaja“ selle sätte tähenduses.

39 Teiseks tuleneb nimetatud direktiivi artikli 21 lõike 3 teisest lausest, et liikmesriikidel on muu hulgas võimalus otsustada, et energiatoodete tarbimine energiatoodete tootmiseks ei ole maksustatav sündmus.

40 Selline tõlgendus, mille tulemusel automaatselt kohaldataks direktiivi artikli 21 lõike 3 esimeses lauses sätestatud erandit maksustatavast sündmusest sellistel tingimustel, nagu on kõne all põhikohtuasjas energiatoodete tootmiseks toodetud ja kasutatud elektrile, kaotaks selle võimaluse kasuliku mõju.

41 Lõpuks kahjustaks selline tõlgendus direktiivi 2003/96 seatud eesmärkide saavutamist. Euroopa Kohus on juba otsustanud, et selle direktiivi artikli 21 lõike 5 kolmanda lõigu eesmärk on täita lünk, mis võib ilmneda direktiiviga kehtestatud ühtlustatud maksustamise korras, vältides üksuse enda tarbeks toodetud elektrienergia välja jäämist direktiiviga kehtestatud ühtlustatud maksustamise korra kohaldamisalast (27. juuni 2018. aasta kohtuotsus Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, punktid 31–33).

42 See säte, millega ennetatakse selliste üksuste, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kes toodavad ise endale vajalikku elektrienergiat, ja nende üksuste, kes kasutavad kolmandate isikute tarneid energiatoodete tootmiseks, ebavõrdset kohtlemist, aitab kaasa direktiivi 2003/96 eesmärkide saavutamisele, kuna selle direktiiviga nähakse ette energiatoodete ja elektrienergia ühtlustatud maksustamise kord, soovides direktiiviga selle põhjenduste 2–5 ja 24 kohaselt nimelt edendada siseturu nõuetekohast toimimist energiasektoris, vältides eelkõige konkurentsimoonutusi (27. juuni 2018. aasta kohtuotsus Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

43 Direktiivi artikli 21 lõike 3 esimese lause laiendav tõlgendamine, mille kohaselt kohaldataks erandit maksustatavast sündmusest sellises ettevõttes nagu on kõne all põhikohtuasjas, toodetud ja energiatoodete tootmiseks kasutatud elektrienergiale, viiks olukorrani, mida liidu seadusandja nimelt soovis selle direktiivi artikli 21 lõike 5 kolmanda lõigu abil vältida.

44 Eeltoodud kaalutlustest tuleneb, et elektrienergia suhtes, mis on toodetud niisugustel asjaoludel nagu põhikohtuasjas, tuleb direktiiviga 2003/96 kehtestatud ühtlustatud maksustamise korra terviklikkuse säilitamiseks kohaldada direktiivi neid sätteid, mille liidu seadusandja on konkreetselt ette näinud elektrienergia jaoks.

45 Sellest tuleneb, et energiatoodete tarbimine soojuselektrijaamas elektrienergia tootmiseks ei kuulu mitte direktiivi artikli 21 lõike 3 kohaldamisalasse, vaid direktiivi nende sätete kohaldamisalasse, mis reguleerivad elektrienergia tootmist.

46 Nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 33, peab sellele tarbimisele olema põhimõtteliselt kohaldatav sama direktiivi artikli 14 lõike 1 punkti a esimene lause, mille kohaselt on energiatooted ja elektrienergia, mida kasutatakse elektrienergia tootmiseks, ja elektrienergia, mida kasutatakse elektrienergia tootmise suutlikkuse säilitamiseks, maksust vabastatud.

47 Selles osas tuleb esile tuua, et kõnealuse sättega pannakse liikmesriikidele kohustus – mis ei mõjuta neile direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a teise lausega jäetud võimalust – teha nimetatud maksuvabastuste süsteemist erand (27. juuni 2018. aasta kohtuotsus Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, punkt 41). Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust ei nähtu, et Rumeenia oleks seda võimalust kasutanud, kuid eelotsusetaotluse esitanud kohus peab seda siiski kontrollima.

48 Eeltoodut arvesse võttes tuleb esimesele küsimusele vastata, et direktiivi 2003/96 artikli 21 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid või tavad, mis näevad ette selliste energiatoodete maksustamise, mida tarbitakse selle ettevõtte soojuselektrijaamas, kus need on toodetud, kui tarbimise eesmärk on toota energiatooteid tekitades nende toodete valmistamise tehnoloogilise protsessi jaoks vajaminevat soojusenergiat. See tõlgendus ei mõjuta põhimõtteliselt selle direktiivi artikli 14 lõike 1 punkti a kohaldamist nende energiatoodete selle osa suhtes, mida tarbitakse elektrienergia tootmiseks.

Teine ja kolmas küsimus

49 Teise ja kolmanda küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2003/96 artikli 2 lõiget 3 ja proportsionaalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid või tavad, mis näevad ette selliste energiatoodete kohta, nagu on kõne all põhikohtuasjas ja mille aktsiisiga maksustamise tase ei ole

selles direktiivis kindlaks määratud, pädevale maksuhaldurile taotluse toodete klassifitseerimiseks aktsiisimaksuga maksustamise eesmärgilesitamata jätmisel, diislikütusele ette nähtud aktsiisimäära kohaldamise ja selle maksumäära kehtima jätmise, isegi kui hiljem saadakse otsus nende toodete kütteõliga samastamise kohta.

50 Tuleb märkida, et nii direktiivi üldine ülesehitus kui ka eesmärk põhinevad sellel, et energiatooteid maksustatakse vastavalt nende tegelikule kasutusele, võttes arvesse eelkõige mootorikütuste ja kütteainete selget erinevust, millel see direktiiv põhineb (vt selle kohta 2. juuni 2016.aasta kohtuotsus ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, punktid 31–33 ja 13. juuli 2017. aasta kohtuotsus Vakarų Baltijos laivų statykla, C-151/16, EU:C:2017:537, punkt 42).

51 Seetõttu on direktiivi 2003/96 artikli 2 lõikes 3 sätestatud, et kui muud energiatooted peale nende, mille maksustamistase on sätestatud selles direktiivis, on mõeldud kasutamiseks või neid müüakse või kasutatakse kütteaine või mootorikütusena, maksustatakse need vastavalt kasutusele samaväärsele kütteainele või mootorikütusele kehtestatud määraga. Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et „samaväärne kütteaine või mootorikütus“ selle sätte tähenduses tuleb kindlaks teha kõigepealt selle järgi, kas asjaomast toodet kasutatakse kütteaine või mootorikütusena, ning seejärel tuvastada selle direktiivi I lisa asjasse puutuvas tabelis leiduv mootorikütus või kütteaine, mis kasutatavat toodet tulemuslikult asendab, või kui ei asenda, siis on oma omaduste ja otstarbe poolest sellega kõige sarnasem. (3. aprilli 2014. aasta kohtuotsus Kronos Titan ja Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service, C-43/13 ja C-44/13, EU:C:2014:216, punkt 37).

52 Kuna direktiivis 2003/96 ei ole täpsustatud, milline peaks olema energiatoodete tegeliku kasutamise kontrollimehhanism ega ka seda, millised peaksid olema meetmed nende toodete kasutamisega seotud maksupettuste vältimiseks, peavad liikmesriigid ise kooskõlas liidu õigusega sellised mehhanismid ja meetmed enda riigisiseses õiguses kehtestama. Siinjuures nähtub nimetatud direktiivi põhjendusest 9, et liikmesriikidel on nende olusid arvestava poliitika määratlemisel ja rakendamisel hindamisruum (vt analoogia alusel 2. juuni 2016. aasta kohtuotsus ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, punkt 23).

53 Siiski ei sea liikmesriikidele jäetud kaalutlusruum kahtluse alla põhimõtet, mille kohaselt energiatooteid maksustatakse vastavalt nende tegelikule kasutusele (vt analoogia alusel 13. juuli 2017. aasta kohtuotsus Vakarų Baltijos laivų statykla, C-151/16, EU:C:2017:537, punkt 44).

54 Selle põhimõttega lähevad vastuollu niisugused liikmesriigi õigusnormid või tavad, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis näevad pädevale maksuhaldurile aktsiisimaksuga maksustamise eesmärgil toodete klassifitseerimiseks taotluse esitamata jätmisel ette neile toodetele diislikütuse aktsiisimäära kohaldamise ja selle maksumäära kehtima jätmise, kuna need sätted või tavad võivad põhjustada nende toodete tegelikule kasutusele mittevastava maksustamise, millega ongi käesoleval juhul tegemist, kuna need tooted samastati hiljem kütteõliga (vt analoogia alusel 2. juuni 2016. aasta kohtuotsus ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, punkt 34).

55 Lisaks rikub diislikütuse suhtes kehtestatud aktsiisimäära automaatne kohaldamine ja selle määra kehtima jätmine, kui selline klassifitseerimistaotlus ei ole esitatud, proportsionaalsuse põhimõtet.

56 Sellega seoses tuleb märkida, et õiguse üldpõhimõtted, mille hulka kuulub ka proportsionaalsuse põhimõte, on osa liidu õiguskorrast. Nendest peavad kinni pidama liidu institutsioonid, aga ka liikmesriigid, kui nad teostavad neile liidu direktiividega antud pädevust (2. juuni 2016. aasta kohtuotsus ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika).

57 Rumeenia valitsus väidab oma kirjalikes seisukohtades, et diislikütusele kehtestatud aktsiisimäära energiatoodetele kohaldamise ja selle määra kehtima jätmise eesmärk juhul, kui asjaomane ettevõtja ei ole esitanud taotlust nende toodete klassifitseerimiseks aktsiisimaksuga maksustamise eesmärgil, on

maksudest hoidumise ja maksupettuste vastu võitlemine, millega välditakse sellise tarbimise maksustamist kütteainete jaoks ette nähtud määraga, samas kui energiatoodete kasutamisel mootorikütusena peaks maksumäär olema kõrgem.

58 Siiski läheb asjaolu, et selliste energiatoodete suhtes nagu põhikohtuasjas kõne all olevad energiatooted, kohaldatakse mootorikütusele – käesoleval juhul diislikütusele – ette nähtud aktsiisi ja see maksumäär jäetakse kehtima põhjusel, et ei ole esitatud toodete klassifitseerimistaotlust aktsiisiga maksustamiseks, kuigi samas on hiljem kindlaks tehtud, et nende toodete kütteainena kasutamise tõttu tuleb need samastada kütteõliga, kaugemale maksudest hoidumise ja maksupettuse vältimiseks vajalikust (vt analoogia alusel 2. juuni 2016. aasta kohtuotsus ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, punkt 39).

59 Selles kontekstis tuleb täpsustada, et kuigi liikmesriigid võivad ette näha rahalise karistuse sellise vorminõude, nagu taotluse esitamise nõue, rikkumise eest, kui nende toodete maksustamistaset ei ole direktiivis 2003/96 kindlaks määratud, ei saa vorminõuete rikkumine seada kahtluse alla selliste toodete maksustamist, nagu on kõne all põhikohtuasjas, vastavalt selle direktiivi artikli 2 lõikes 3 ette nähtud sisulistele tingimustele (vt analoogia alusel 27. juuni 2018. aasta kohtuotsus Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, punkt 44).

60 Seetõttu, ja nagu nähtub ka käesoleva kohtuotsuse punktidest 50 ja 51, kuuluvad nende toodete maksustamist käsitlevate sisuliste tingimuste hulka nende tegelik kasutamine kütteainena või mootorikütusena ning nende identifitseerimine mootorikütuse või kütteainena, mille maksustamise tase on selles direktiivis kindlaks määratud ja mis on tegelikult asendatavad nende toodetega, või nende puudumisel sellega, mis on omadustelt ja otstarbelt neile kõige lähedasem.

61 Järelikult tuleb tõdeda, et ettevõtjatele kehtestatud kohustus esitada taotlus toodete klassifitseerimiseks aktsiisimaksuga maksustamise eesmärgil, nagu on kõne all põhikohtuasjas, ei kuulu nende sisuliste tingimuste hulka ja selle eesmärk on vaid võimaldada maksuhalduril kontrollida, kas need ettevõtjad neid nõudeid järgivad. Vastupidi sellele, mida väidab Rumeenia valitsus, on see kohustus üksnes formaalne.

62 Eeltoodut arvesse võttes tuleb teisele ja kolmandale küsimusele vastata, et direktiivi 2003/96 artikli 2 lõiget 3 ja proportsionaalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid või tavad, mis näevad pädevale maksuhaldurile aktsiisiga maksustamise eesmärgil niisuguste energiatoodete, mille maksustamise taset ei ole selles direktiivis kindlaks määratud, klassifitseerimiseks taotluse esitamata jätmisel ette diislikütuse aktsiisimäära kohaldamise ja selle määra kehtima jätmise, isegi kui hiljem on saadud otsus nende toodete kütteõliga samastamise kohta.

Kohtukulud

63 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (viies koda) otsustab:

1. **Euroopa Parlamendi ja nõukogu 27. oktoobri 2003. aasta direktiivi 2003/96 artikli 21 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid või tavad, mis näevad ette energiatoodete ja elektrienergia maksustamise, mida tarbitakse selle ettevõtte soojuselektrijaamas, kus need on toodetud, kui selle tarbimise eesmärk on toota energiatooteid nende toodete valmistamise tehnoloogilise protsessi jaoks vajamineva soojusenergia tootmiseks. See tõlgendus ei mõjuta põhimõtteliselt selle direktiivi artikli 14 lõike 1 punkti a kohaldamist nende energiatoodete selle osa suhtes, mida tarbitakse elektrienergia tootmiseks.**

2. Direktiivi 2003/96 artikli 2 lõiget 3 ja proportsionaalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid või tavad, mis näevad pädevale maksuhaldurile aktsiisiga maksustamise eesmärgil niisuguste energiatoodete, mille maksustamise taset ei ole selles direktiivis kindlaks määratud, klassifitseerimiseks taotluse esitamata jätmisel ette diisliкütuse aktsiisimäära kohaldamise ja selle määra kehtima jätmise, isegi kui hiljem on saadud otsus nende toodete kütteõliga samastamise kohta.

Allkirjad