Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (üheksas koda)

2. juuni 2016*

Eelotsusetaotlus — Aktsiis — Direktiiv 2003/96/EÜ — Mootorikütuste ja kütteainete erinevad aktsiisimäärad — Kütteaine aktsiisimäära kohaldamise tingimused — Igakuise kinnituste koonddeklaratsiooni esitamine selle kohta, et ostetud tooted on mõeldud kütteks kasutamiseks — Koonddeklaratsiooni esitamata jätmisel mootorikütustele ette nähtud aktsiisimäära kohaldamine — Proportsionaalsuse põhimõte

Kohtuasjas C-418/14,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Wrocławi halduskohus, Poola) 4. juuni 2014. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 5. septembril 2014, menetluses

ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciurko, Adam Pawłowski spółka jawna

versus

Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu,

EUROOPA KOHUS (üheksas koda),

koosseisus: koja president C. Lycourgos, kohtunikud E. Juhász ja C. Vajda (ettekandja),

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: ametnik M. Aleksejev,

arvestades kirjalikku menetlust ja 28. oktoobri 2015. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciurko, Adam Pawłowski spółka jawna, esindajad: *adwokat* K. Kocowski ja *adwokat* S. Bogdański,

— Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu, esindajad: W. Bronicki, E. Białas-Giejbatow, D. Kowalik ja *radca prawny* J. Kaute,

— Poola valitsus, esindajad: B. Majczyna ja K. Maćkowska,

— Euroopa Komisjon, esindajad: M. Owsiany-Hornung ja F. Tomat,

* Kohtumenetluse keel: poola.

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, 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), mida on muudetud nõukogu 29. aprilli 2004. aasta direktiiviga 2004/75/EÜ (ELT 2004, L 195, lk 31, edaspidi „direktiiv 2003/96“) artikli 2 lõiget 3, artiklit 5 ja artikli 21 lõiget 4 ning proportsionaalsuse põhimõtet.

2 Taotlus on esitatud äriühingu ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciurko, Adam Pawłowski spółka jawna (edaspidi „ROZ-ŚWIT“) ja Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu (Wrocławi tollikoja direktor) vahelises kohtuvaidluses viimase keeldumise üle anda ROZ-ŚWIT-ile võimalus kasutada kütteaine suhtes kohaldatavat aktsiisimäära põhjusel, et ta ei esitanud tähtajal igakuist kinnituste koonddeklaratsiooni selle kohta, et ostetud tooted on mõeldud kütteks kasutamiseks (edaspidi „kaubasaajate kinnituste koonddeklaratsioon“).

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Direktiivi 2003/96 põhjenduste 3, 4, 9, 17 ja 18 kohaselt:

„(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.

[...]

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

[...]

(17) On vaja kehtestada erinev ühenduse madalaim maksustamistase vastavalt energiatoodete ja elektrienergia kasutamisele.

(18) Teatavatel tööstuslikel ja kaubanduslikel eesmärkidel mootorikütusena kasutatavate energiatoodete ning kütteainena kasutatavate energiatoodete maksustamistase on tavaliselt madalam kui mootorikütusena kasutatavatel energiatoodetel.“

4 Direktiivi artikli 2 lõike 3 esimeses lõigus on ette nähtud:

„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 samaväärsele kütteainele või mootorikütusele kehtestatud määraga.“

5 Direktiivi artikli 4 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Maksustamistasemed, mida liikmesriigid kohaldavad artiklis 2 nimetatud energiatoodete ja elektrienergia suhtes, ei või olla madalamad kui käesoleva direktiiviga ette nähtud madalaim maksustamistase.“

6 Direktiivi artiklis 5 on sätestatud:

„Kui järgitakse käesoleva direktiiviga ette nähtud madalaimat maksustamistaset ning see on kooskõlas ühenduse õigusega, võivad liikmesriigid tingimusel, et maksude õigsust kontrollitakse, kohaldada erinevaid maksumäärasid järgmistel juhtudel:

— kui erinevad määrad on otseselt seotud toote kvaliteediga,

— kui erinevad määrad sõltuvad kütteks kasutatava elektrienergia ja energiatoodete tarbimise kogusest,

— järgmistel eesmärkidel: kohalik ühistransport (taksod kaasa arvatud), jäätmete kogumine, relvajõud, riigihaldus, puuetega inimesed, kiirabiautod,

— artiklites 9 ja 10 nimetatud energiatoodete ja elektrienergia äriotstarbelise ja muu kui äriotstarbelise kasutuse vahel.“

7 Direktiivi 2003/96 artiklites 7 ja 9 on ette nähtud, et mootorikütuste, teatavatel tööstuslikel ja kaubanduslikel eesmärkidel mootorikütusena kasutatavate toodete ja kütteainete madalaim maksustamistase kehtestatakse sama direktiivi I lisa tabeli A või B kohaselt.

8 Direktiivi artiklites 14–19 on toodud täielikud või osalised maksuvabastused või maksustamistaseme alandamise võimalused, mida liikmesriigid või osa liikmesriike võivad nendes sätetes toodud tingimustel kohaldada või peavad nende tingimuste esinemisel kohaldama.

9 Direktiivi artikli 21 lõike 4 kohaselt:

„Liikmesriigid võivad ka ette näha, et energiatooted ja elektrienergia maksustatakse siis, kui tehakse kindlaks, et alandatud maksustamistaseme kohaldamiseks või maksuvabastuse saamiseks liikmesriigi eeskirjades sätestatud lõppkasutamise tingimust ei ole täidetud või enam ei täideta.“

Poola õigus

10 6. detsembri 2008. aasta Ustawa o podatku akcyzowym'i (aktsiisiseadus), mida on muudetud (*Dziennik Ustaw*, 2009, nr 3, rubriik 11, edaspidi „aktsiisiseadus“), artikli 89, lõiked 1, 4, 5, ja 14–16 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Energiatoodete aktsiisimäär on:

[...]

10) CN-i koodide 2710 19 51–2710 19 69 alla kuuluvatel kütteõlidel:
   a) mille puhul 30% või rohkem eraldub 350°C juures või mille tihedus on 15°C juures väiksem kui 890 kilogrammi kuupmeetri kohta ja mis on vastavalt erinormidele värvitud punaseks ja tähistatud – 232,00 [Poola zlotti (PLZ)] 1000 liitri kohta,
   b) ülejäänud kütteõlid, mille suhtes ei kehti erinormide kohaselt värvimise ja tähistamise kohustust – 64,00 PLZ 1000 kilogrammi kohta.

[...]

4. Kui

1) lõike 1 punktis [...] 10 [...] nimetatud tooteid kasutatakse sisepõlemismootorite töös, neid kasutatakse juhul, kui ei ole täidetud erinormides kehtestatud tähistamise ja värvimise osas ette nähtud tingimused ja neid hoitakse mahutis, mis on ühendatud mootorikütuse mõõdikuga või kui neid müüakse nimetatud mahutist, kohaldatakse vastavalt aktsiisimäära 1822,00 PLZ 1000 kilogrammi kohta, ja kui nende tihedus on 15°C juures väiksem kui 890 kilogrammi kuupmeetri kohta või sellega võrdne – 2047,00 PLZ 1000 kilogrammi kohta.

[...]

5. Müüja, kes müüb lõike 1 punktis [...] 10 [...] loetletud aktsiisikaupu, mis ei ole nende kasutusotstarbest tulenevalt aktsiisist vabastatud, on kohustatud müümisel:

1) juriidilistele isikutele, õigusvõimeta organisatsioonilistele üksustele ja füüsilistele isikutele, kes teostavad majandustegevust, nõudma kaubasaajalt kinnitust selle kohta, et saadud kaubad on mõeldud kütteks kasutamiseks või seda müüakse kui kütteks mõeldud kaupa, kusjuures kütteks kasutamine annab õiguse lõike 1 punktis [...] 10 [...] loetletud aktsiisimäärade rakendamiseks;

2) füüsilistele isikutele, kes ei teosta majandustegevust, nõudma kaubasaajalt kinnitust selle kohta, et saadud kaubad on mõeldud kütteks kasutamiseks, kusjuures kütteks kasutamine annab õiguse lõike 1 punktis [...] 10 [...] loetletud aktsiisimäärade rakendamiseks; nimetatud kinnitus tuleb lisada kaubasaajale väljastatud kassatšeki või mõne muu müügidokumendi koopiale ja kui see ei ole võimalik, on müüja kohustatud märkima kinnituses müüki tõendava dokumendi numbri ja väljaandmise kuupäeva.

[...]

14. Müüja, kes müüb lõike 1 punktis [...] 10 [...] loetletud aktsiisikaupu, peab iga kuu koostama lõikes 5 märgitud kinnituste koonddeklaratsiooni ja esitama selle müügile järgneva kuu 25. kuupäevaks pädevale tolliametile; kinnituste originaale säilitab müüja viis aastat alates nende koostamise kalendriaasta lõpust ning esitab need vajaduse korral kontrollimiseks.

15. Igakuine kinnituste koonddeklaratsioon peab sisaldama järgmisi andmeid:

1) Lõikes 14 nimetatud müüja kohta:
   a) nimi ja koonddeklaratsiooni esitanud isiku asu- või elukoha aadress;
   b) kinnituses nimetatud toodete kogus ja liik ning nende kasutamise eesmärk;
   c) kinnituse esitamise kuupäev;
   d) koonddeklaratsiooni koostamise kuupäev ja koht ning deklaratsiooni esitanud isiku loetav allkiri;
   e) kaubasaaja kasutuses olevate küttesüsteemide hulk vastavalt esitatud kinnitustele;
   f) koht (aadress), kus asuvad kinnitustes nimetatud küttesüsteemid;

[...]

16. Lõigetes 5–15 toodud tingimuste täitmata jätmise korral kohaldatakse lõike 4 punktis 1 märgitud aktsiisimäära.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

11 Naczelnik Urzędu Celnego we Wrocławiu (Wrocławi tolliameti juhataja, Poola) määras 23. veebruari 2011. aasta maksuotsusega kindlaks ROZ-ŚWIT-i aktsiisivõla.

12 Sellest otsusest nähtub, et maksuameti menetluse käigus tuvastati, et ROZ-ŚWIT müüs ajavahemikul 1. märtsist 2009 kuni 31. detsembrini 2009 mitu korda kütteainet, täpsemalt kergõli. Märgiti, et neid müügitoiminguid oli kontrollitud ja ei esine kahtlust, et kaubasaajad on kinnitanud nii kauba saamist kui ka selle kütteaine kasutamist kütteks. Siiski ei esitanud ROZ-ŚWIT tähtajal kaubasaajate kinnituste koonddeklaratsiooni, mis on ette nähtud aktsiisiseaduse artikli 89 lõikes 14. Seega kohaldati seaduse artikli 89 lõike 4 punktis 1 ette nähtud mootorikütuse aktsiisimäära vastavalt sama artikli lõikele 16.

13 Selle otsuse peale esitas ROZ-ŚWIT vaide Wrocławi tollikoja direktorile, väites, et kaubasaajate kinnituste koonddeklaratsiooni esitamata jätmine kujutab endast üksnes vormilist puudust ja ei esine kahtlust, et kütteainet kasutatakse tegelikkuses kütmiseks.

14 Kuna see vaie jäeti rahuldamata, esitas ROZ-ŚWIT kaebuse Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu’le (Wrocławi halduskohus, Poola).

15 Eelotsusetaotluse esitanud kohus tõstatab küsimuse, kas juhul kui liikmesriik on kasutanud direktiivis 2003/96 ette nähtud õigust eristada selle direktiivi kohaldamisalasse jäävate toodete puhul aktsiisimäära vastavalt nende kasutusotstarbele, on aktsiisiseaduse artikli 89 lõikes 16 toodud säte vastuolus nimetatud direktiiviga, kui selle tagajärjel kohaldatakse kütteainena kasutatavale tootele kaubasaajate kinnituste koonddeklaratsiooni esitamata jätmisel mootorikütustele ette nähtud aktsiisimäära.

16 Nimetatud kohtus kahtleb ka selles, kas sellise koonddeklaratsiooni koostamise ja esitamise kohustus on proportsionaalne sellega järgitava eesmärgiga, milleks on ära hoida maksustamise vältimist ja maksudest kõrvalehoidumist. Ta möönab, et see kohustus on enda olemuselt formaalne ja täiendav, kuna see võimaldab anda asjaomaste toodete kasutusotstarbele ainult esialgse hinnangu. Siinkohal viitab ta Euroopa Kohtu praktikale käibemaksu valdkonnas, mille kohaselt tuleb esiteks anda mahaarvamisõigus siis, kui sisulised nõuded on täidetud ja isegi sellisel juhul, kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõned formaalsed nõuded (vt kohtuotsus, 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punktid 61 ja 62), ning teiseks lähevad sellised siseriikliku õiguse normid – mis seavad ekspordi maksuvabastuse sõltuvusse väljaveo tähtajast, sätestamata käibemaksukohustuslasele õigust kõnealuse tähtaja mittejärgimise tõttu juba tasutud käibemaksu tagasisaamiseks ka siis, kui ta on tõendanud, et kaup on liidu tolliterritooriumilt välja viidud – kaugemale, kui on vajalik maksustamise vältimise ja maksudest kõrvalehoidumisega võitlemise eesmärgi saavutamiseks (vt kohtuotsus, 19.12.2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, punkt 39).

17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib ka teada, kas aktsiisiseaduse artikli 89 lõikes 16 ette nähtud sanktsioon, mis seisneb selles, et kaubasaajate kinnituste koonddeklaratsiooni tähtajal esitamata jätmisel tuleb kohaldada mootorikütuse aktsiisimäära, on kooskõlas proportsionaalsuse põhimõttega. Rikkumise raskuse osas leiab ta eelkõige, et selle sanktsiooni eesmärk ei ole maksupettuse ärahoidmine, vaid selles määratletakse üksnes nimetatud kohustuse täitmata jätmise tagajärg, lisaks ei ole see summa mitte väheoluline.

18 Neil asjaoludel otsustas Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Wrocławi halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas direktiivi 2003/96 artiklit 5 koostoimes artikli 2 lõikega 3 ja artikli 21 lõikega 4 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus aktsiisiseaduse artikli 89 lõige 16, mille kohaselt tuleb kütteõlile kohaldada mootorikütuse aktsiisimäära, kui maksukohustuslane on jätnud täitmata aktsiisiseaduse artikli 89 lõigetes 14 ja 15 sätestatud vorminõude?

2. Kas proportsionaalsuse põhimõttega on vastuolus aktsiisiseaduse artikli 89 lõigetes 14 ja 15 sätestatud vorminõue, mis näeb ette, et kütteõlile kohaldatakse aktsiisi soodusmäära ainult siis, kui kaubasaajate kinnituste koonddeklaratsioon koostatakse ja esitatakse seaduses sätestatud tähtajaks olenemata sellest, kas on täidetud sisuline nõue müüa kütteainet kütteks kasutamise eesmärgil?

3. Kas proportsionaalsuse põhimõttega on kooskõlas aktsiisiseaduse artikli 89 lõikes 16 ette nähtud sanktsioon, mille kohaselt peab kütteõli müüja tasuma aktsiisi – nagu see on käesolevas kohtuasjas – mootorikütusele kohaldatava määra alusel (aktsiisiseaduse artikli 89 lõike 4 punkt 1), kui aktsiisiseaduse artikli 89 lõigetes 14 ja 15 sätestatud vorminõue ei ole täidetud?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

19 Oma küsimustega, mida tuleb hinnata koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas direktiivi 2003/96 ja proportsionaalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt peavad esiteks kütteainete müüjad esitama selleks ette nähtud tähtajaks iga kuu koonddeklaratsiooni kaubasaajate kinnitustest selle kohta, et ostetud tooted on mõeldud kütteks kasutamiseks ja teiseks, et koonddeklaratsiooni tähtajaks esitamata jätmisel kohaldatakse müüdud kütteainele mootorikütuse aktsiisimäära isegi siis, kui on tuvastatud, et selle toote kasutamine kütte otstarbel on väljaspool kahtlust.

20 Kõigepealt tuleb meenutada, 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 (vt selle kohta eelkõige kohtuotsused, 21.2.2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 18, ja 10.9.2009, Plantanol, C-201/08, EU:C:2009:539, punkt 43).

21 Eeltoodust nähtub, et sellised siseriiklikud õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mille eesmärk on direktiivi 2003/96 sätete ülevõtmine asjaomase liikmesriigi õiguskorda, peavad kinni pidama proportsionaalsuse põhimõttest.

Kohustus esitada kaubasaajate kinnituste koonddeklaratsioon

22 Eelotsusetaotlusest nähtub, et kaubasaajate kinnituste koonddeklaratsioon, mille koostamine ja tolliasutusele saatmine on ette nähtud aktsiisiseaduse artikli 89 lõigetes 14 ja 15, on kontrollivahend, mille eesmärk on ära hoida maksustamise vältimist ja maksudest kõrvalehoidumist.

23 Kuna direktiivis 2003/96 ei ole täpsustatud, milline peaks olema kütteainena kasutamise kontrollimehhanism ega ka seda, millised peaksid olema meetmed, et vältida maksupettusi seoses kütteainete müügiga, võivad liikmesriigid ise ette näha kooskõlas liidu õigusega sellised mehhanismid ja meetmed enda siseriiklikus õiguses. Selle kohta tuleneb nimetatud direktiivi põhjendusest 9, et liikmesriikidel on tema olusid arvestava poliitika määratlemisel ja rakendamisel hindamisruum.

24 Kaubasaajate kinnituste koonddeklaratsiooni esitamise kohustuse proportsionaalsuse osas viitab eelotsusetaotluse esitanud kohus nii Trybunał Konstytucyjny (Poola konstitutsioonikohus) kui ka teatavate Poola halduskohtu otsustele, mille kohaselt teavitab selline koonddeklaratsioon maksuhaldurit sellisest kütteaine müügist, mille suhtes kehtib eeliskohtlemine, ja selle kütteaine kavandatava kasutamise kohast ja viisist. See võimaldab ka teostada deklaratsioonis sisalduvate andmete esmast kontrolli, et kindlaks teha ja avastada maksupettusi.

25 Kuid arvestades liikmesriikide hindamisruumi kütteaine müügiga seotud maksupettuste vältimiseks mõeldud meetmete ja mehhanismide valikul ja kuna pädevale asutusele kaubasaajate kinnituste koonddeklaratsiooni esitamise kohustus ei ole ilmselgelt ebaproportsionaalne, tuleb nentida, et selline kohustus kujutab endast vajalikku meedet sellise eesmärgi saavutamiseks ja see ei lähe kaugemale selle eesmärgi saavutamiseks vajalikust.

26 Järelikult tuleb direktiivi 2003/96 ja proportsionaalsuse põhimõtet tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt peavad kütteainete müüjad esitama selleks ette nähtud tähtajaks igakuise koonddeklaratsiooni kaubasaajate kinnitustest selle kohta, et ostetud tooted on mõeldud kütteks kasutamiseks.

Mootorikütuste aktsiisimäära kohaldamine juhul, kui ei ole täidetud kohustust esitada kaubasaajate kinnituste koonddeklaratsioon

27 Vastavalt aktsiisiseaduse artikli 89 lõikele 16 on kaubasaajate kinnituste koonddeklaratsiooni tähtajaks esitamata jätmise tagajärjeks müüdud kütteainele mootorikütuse aktsiisimäära kohaldamine, olenemata selle kütteaine tegelikust kasutusotstarbest.

28 Mis puudutab esiteks sellise tagajärje kooskõla direktiiviga 2003/96, siis tuleb kõigepealt märkida, et need selle direktiivi sätted, millele eelotsusetaotluse esitanud kohus viitas enda esimeses küsimuses, ei ole põhikohtuasjas otseselt asjakohased. Nimelt esiteks on selle direktiivi artikli 2 lõike 3 esimene lõik mõeldud toodete jaoks, mis on „muud energiatooted peale nende, mille maksustamistase on sätestatud käesolevas direktiivis“, aga eelotsusetaotlusest nähtuvalt on põhikohtuasjas vaidlusaluste toodete maksustamine direktiivis 2003/96 sätestatud.

29 Seejärel on nimetatud direktiivi artiklis 5 ette nähtud erinevad maksumäärad teatud selles artiklis ammendavalt loetletud juhtudel, nimelt siis, kui need maksumäärad on seotud toote kvaliteediga, kui need sõltuvad tarbitud kogusest, kui tooteid kasutatakse teatud avalike teenuste osutamiseks või ka siis, kui erinevate maksumääradega tehakse vahet äriotstarbelise ja muu kui äriotstarbelise kasutuse vahel. Nimetatud artikkel ei puuduta seega mootorikütuse ja kütteaine erinevat kasutamist.

30 Lõpuks sisaldab direktiivi 2003/96 artikli 21 lõige 4 tingimusi, mis on seotud selle direktiivi artiklites 14–19 nimetatud vähendatud maksumäärade ja maksuvabastuste kohaldamisega.

31 Euroopa Kohus on aga juba otsustanud, et direktiivi 2003/96 üldine ülesehitus põhineb mootorikütuste ja kütteainete selgel eristamisel eelkõige kasutusotstarbe kriteeriumi alusel. Seda eristamist mootorikütuste ja kütteainete vahel, mis viidi sisse nimetatud direktiivi põhjendustega 17 ja 18, rakendatakse muu hulgas sama direktiivi artiklitega 7–9, mis käsitlevad kohaldatava madalaima maksustamistaseme kehtestamise korda ühelt poolt kütteainetele ning teiselt poolt mootorikütustele ja toodetele, mida kasutatakse tööstuslikel ja kaubanduslikel erieesmärkidel mootorikütusena (vt selle kohta kohtuotsus, 3.4.2014, Kronos Titan ja Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service, C-43/13 ja C-44/13, EU:C:2014:216, punkt 28).

32 Ka on nimetatud direktiivi põhjendustes 3 ja 4 märgitud, et siseturu nõuetekohaseks toimimiseks on vaja liidu tasandil kehtestada suurema osa energiatoodete madalaim maksustamistase ja et märkimisväärsed erinevused energia maksustamistasemete vahel liikmesriikides võivad kahjustada

siseturu nõuetekohast toimimist. Järelikult tuleb nentida, et madalaim maksustamistase vastavalt nende kasutamisele kas mootorikütusena või kütteainena aitab kaasa siseturu nõuetekohasele toimimisele, võimaldades välistada konkurentsi moonutamise samal otstarbel kasutatavate toodete vahel.

33 Eeltoodust nähtub, et nii direktiivi 2003/96 üldine ülesehitus kui ka eesmärk põhineb sellel, et energiatooteid maksustatakse vastavalt nende tegelikule kasutusele.

34 Järelikult on selline siseriiklik õigusnorm nagu aktsiisiseaduse artikli 89 lõige 16, mille kohaselt kohaldatakse kaubasaajate kinnituste koonddeklaratsiooni tähtajaks esitamata jätmisel kütteainetele automaatselt mootorikütuse aktsiisimäära, isegi kui kütteainet kasutatakse kütteks – nagu on tuvastatud põhikohtuasjas –, vastuolus direktiivi 2003/96 üldise ülesehituse ja eesmärgiga.

35 Teiseks on selline automaatne mootorikütuse aktsiisimäära kohaldamine juhul, kui ei ole täidetud kohustust esitada kaubasaajate kinnituste koonddeklaratsioon, vastuolus proportsionaalsuse põhimõttega.

36 Nimelt nähtub eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasjas oli tuvastatud, et kütteaine müük, mida teostas ROZ-ŚWIT, oli kontrollitud ja ei esine kahtlust, et kaubasaajad on kinnitanud nii kauba saamist kui ka selle kütteaine kasutamist kütteks. Lisaks ei nähtu kohtuasja toimikust mingeid asjaolusid selle kohta, et müük teostati selleks, et kasutada pettuse abil soodsamat aktsiisimäära, mis on ette nähtud kütteks kasutatava kütteaine suhtes.

37 Hoolimata tuvastatust kohaldasid pädevad ametiasutused vastavalt aktsiisiseaduse artikli 89 lõikele 16 müüdud kütteaine suhtes mootorikütuse aktsiisimäära.

38 Selles osas nähtub eelotsusetaotlusest, et Poolas võib mootorikütusele kohaldatav aktsiisimäär olla enam kui kaheksa korda suurem kütteaine aktsiisimäärast.

39 Sellistel asjaoludel läheb põhikohtuasjas vaidlusaluse kütteaine suhtes mootorikütuse aktsiisimäära kohaldamine seetõttu, et rikutud on siseriiklikus õiguses sätestatud kohustust esitada selleks ette nähtud tähtajaks kaubasaajate kinnituste koonddeklaratsioon, kui tuvastatud on, et nende toodete kasutamine kütteks on väljaspool kahtlust, kaugemale sellest, mis on vajalik maksustamise vältimise ja maksupettuste ennetamiseks (vt analoogia alusel kohtuotsus, 27.9.2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 29).

40 Sellistel asjaoludel tuleb täpsustada, et miski ei takista liikmesriiki ette nägemast rahalist karistust pädevatele ametiasutustele kaubasaajate kinnituste koonddeklaratsiooni esitamise kohustuse rikkumise eest. Sellise sanktsiooni määramiseks liikmesriigile antud pädevuse teostamisel tuleb järgida liidu õigust ja selle üldpõhimõtteid, sealhulgas proportsionaalsuse põhimõtet. Selleks et hinnata, kas asjaomane sanktsioon on nimetatud põhimõttega kooskõlas, tuleb eelkõige arvesse võtta selle rikkumise raskust, mille eest sanktsiooniga karistatakse, ning selle karistuse määra kindlaksmääramise korda (vt analoogia alusel kohtuotsus, 19.7.2012, Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, punktid 44–47).

41 Järelikult tuleb direktiivi 2003/96 ja proportsionaalsuse põhimõtet tõlgendada nii, et nendega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt kohaldatakse kaubasaajate kinnituste igakuise koonddeklaratsiooni tähtajaks esitamata jätmisel müüdud kütteainele mootorikütuse aktsiisimäära isegi juhul, kui on tuvastatud, et nende toodete kasutamine kütteks on väljaspool kahtlust.

42 Eeltoodut arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata nii, et direktiivi 2003/96 ja proportsionaalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et:

— nendega ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt peavad kütteainete müüjad esitama selleks ette nähtud tähtajaks igakuise koonddeklaratsiooni kaubasaajate kinnitustest selle kohta, et ostetud tooted on mõeldud kütteks kasutamiseks, ja

— nendega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt kohaldatakse sellise koonddeklaratsiooni tähtajaks esitamata jätmisel müüdud kütteainele mootorikütuse aktsiisimäära isegi juhul, kui on tuvastatud, et nende toodete kasutamine kütteks on väljaspool kahtlust.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (üheksas koda) otsustab:

Nõukogu 27. oktoobri 2003. aasta direktiivi 2003/96/EÜ, millega korraldatakse ümber energiatoodete ja elektrienergia maksustamise ühenduse raamistik (muudetud nõukogu 29. aprilli 2004. aasta direktiiviga 2004/75/EÜ) ja proportsionaalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et:

— **nendega ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt peavad kütteainete müüjad esitama selleks ette nähtud tähtajaks igakuise koonddeklaratsiooni kaubasaajate kinnitustest selle kohta, et ostetud tooted on mõeldud kütteks kasutamiseks, ja**

— **nendega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt kohaldatakse sellise koonddeklaratsiooni tähtajaks esitamata jätmisel müüdud kütteainele mootorikütuse aktsiisimäära isegi juhul, kui on tuvastatud, et nende toodete kasutamine kütteks on väljaspool kahtlust.**

Allkirjad