Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
MACIEJ SZPUNAR
esitatud 22. veebruaril 2018 [1]

Kohtuasi C-49/17

Koppers Denmark ApS
versus
Skatteministeriet

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Østre Landsret (idapiirkonna apellatsioonikohus, Taani))

Eelotsusetaotlus – Energiatoodete ja elektrienergia maksustamine – Direktiiv 2003/96/EÜ – Artikli 21 lõige 3 – Energiatoodete tarbimine energiatooteid tootva ettevõtte territooriumil – Energiatooted, mida kasutatakse muul viisil kui mootorkütuse või kütteainena – Lahusti kasutamine käitises kütusena kivisöetõrva destilleerimisel

Sissejuhatus

1. Käesolevas kohtuasjas tõstatatud õiguslik küsimus puudutab sisuliselt seda, kuidas suhestuvad omavahel terve rida nõukogu 27. oktoobri 2003. aasta direktiivi 2003/96/EÜ, millega korraldatakse ümber energiatoodete ja elektrienergia maksustamise ühenduse raamistik [2], sätteid. Tuleb tunnistada, et kõnesolev direktiiv ei ole just selge ja loogilise õigusnormi musternäidis, mistõttu on selle ühtne ja igakülgselt rahuldav tõlgendamine keeruline. Eelotsusetaotluse esitanud kohtule huvipakkuvate sätete analüüs muude selle direktiivi sätete kontekstis võimaldab minu arvates siiski anda eelotsuse küsimustele ühemõttelise vastuse, kuigi see vastus ei ole direktiivi sätete ühtse tõlgendamise seisukohast täiesti puudusteta.

Õigusraamistik

Liidu õigus

2. Direktiivi 2003/96 artiklis 1 on sätestatud, et „[l]iikmesriigid kehtestavad energiatoodete ja elektrienergia maksud vastavalt käesolevale direktiivile“.

3. Direktiivi artiklis 2 on direktiivi kohaldamisala piiritletud järgmiselt:

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

[…]

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

1 Algkeel: poola.

2 ELT 2003, L 283, lk 51.

[…]

4. Käesoleva direktiivi reguleerimisalasse ei kuulu:

[…]

b) energiatoodete ja elektrienergia kasutamise suhtes järgmistel otstarvetel:

– energiatoodete kasutamine muul otstarbel kui mootorikütuse või kütteainena,

[…]“.

4. Direktiivi 2003/96 artiklis 21 on sätestatud:

„1. Lisaks sellele, mis on ette nähtud maksustatava sündmuse määratlust sisaldavates üldsätetes ja direktiivi 92/12/EMÜ[3] 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. […] Kui tarbitakse eesmärkidel, mis pole seotud energiatoodete tootmisega, eelkõige sõidukite käitamiseks, käsitatakse seda maksustatava sündmusena.

[…]“.

Riigisisene õigus

5. Eelotsusetaotlusest ilmneva teabe kohaselt oli kütusena kasutatud lahusti põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal Taanis maksustatav vastavalt mineraalõlimaksu seaduse (mineralolieafgiftsloven) § 1 lõikele 3, süsinikdioksiidimaksu seaduse (kuldioxidafgiftsloven) § 1 lõike 1 punktile 1 ja väävlimaksu seaduse (svovlafgiftsloven) § 1 lõikele 1.

6. Süsinikdioksiidimaksu seaduse § 7 lõikega 3 ning väävlimaksu seaduse § 8 lõikega 4 on rakendatud direktiivi 2003/96 artikli 21 lõige 3. Põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal oli süsinikdioksiidimaksu seaduse § 7 lõige 3 sõnastatud järgmiselt:

„Paragrahvi 2 lõike 1 kohaldamisalasse kuuluvad energiatooted, mida otseselt kasutatakse samaväärse energiatoote tootmisel, on süsinikdioksiidimaksust vabastatud. See ei kehti mootorikütusena kasutatavate energiatoodete suhtes.“

Väävlimaksu seaduse § 8 lõige 4 sätestas põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal järgmist:

„Lõike 1 kohaldamisalasse kuuluvad energiatooted, mida otseselt kasutatakse samaväärse energiatoote tootmisel, on väävlimaksust vabastatud. See ei kehti mootorikütusena kasutatavate energiatoodete suhtes.“

3 Nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiiv 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). See direktiiv oli põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal jõus. Direktiivi artikli 5 lõike 1 kohaselt on energiatoodete aktsiisiga maksustamise kaasa toov maksustatav sündmus kauba tootmine liidu territooriumil või sellele territooriumile saabumine.

Faktilised asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimused

7. Koppers Denmark ApS (edaspidi „äriühing Koppers Denmark“) on Taani õiguse alusel asutatud äriühing. Äriühing toodab oma Nyborgis (Taani) asuvas tehases tervet rida tooteid, mis saadakse kivisöetõrva rafineerimise ja destilleerimise teel – sh lahustit, mis moodustab ligikaudu 3–4% toodangust. Kõik need tooted on liigitatud vastavalt KNi rubriikidesse 2707 ja 2708.

8. Lahusti on ainus äriühingu Koppers Denmark Nyborgi tehases valmistatavatest toodetest, mida äriühing Koppers Denmark kasutab kütuseks ja millelt tuleb seetõttu üldjuhul maksta energiatoodete maksu. Ülejäänud tooteid saab küll kütteainena kasutada, aga neid ei kasutata sel eesmärgil ja seega ei kuulu need ka energiatoodete maksuga maksustamisele.

9. Tootmine toimub kivisöetõrva destilleerimise tehases ja naftaleenitehases. Need kaks tehast on omavahel ühendatud ning sõltuvad ühisest soojusvarustusest ja ühisest protsesside juhtimise süsteemist. Kivisöetõrva destilleerimise tehases tekkinud jääke töödeldakse edasi naftaleenitehases ning naftaleenitehases valmistatud lahustit kasutatakse kivisöetõrva destilleerimise tehases kütusena. Lahustit kasutatakse veel ka abikütusena, et põletada destilleerimisgaasi kivisöetõrva destilleerimistehasest ja naftaleenitehasest. Sellel põlemisel tekkiv soojus kasutatakse neis tehastes omakorda ära.

10. Algul deklareeris äriühing Koppers Denmark lahusti kasutamist kui energiamaksuga maksustatavat, kuid 13. novembri 2008. aasta ja 22. detsembri 2008. aasta kirjades taotles ta maksu tagasimaksmist ajavahemiku eest 1. oktoobrist 2005 kuni 31. detsembrini 2007. Taani maksuhaldur (edaspidi „SKAT“) otsustas 24. septembril 2010, et lahusti tarbimine kütteainena äriühingu Koppers Denmark kivisöetõrva destilleerimise tehases ei ole maksust vabastatud põhjusel, et lahustit ei kasutatud samaväärsete energiatoodete tootmisel, kuna toodetavad tooted ei kuulu maksustamisele.

11. Äriühing Koppers Denmark esitas selle otsuse peale kaebuse Landsskatterettenisse (riiklik maksukomisjon), kes jättis 8. juunil 2015 SKAT otsuse muutmata muu hulgas põhjendusel, et lahusti tarbimine äriühingu Koppers Denmark tehastes kütusena ei kuulu direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 3 kohaldamisalasse, kuna lahustit ei kasutatud selle direktiivi kohaldamisalasse kuuluvate energiatoodete tootmiseks. Äriühing Koppers Denmark kaebas Landsskatteretteni otsuse 7. septembril 2015 edasi Retten i Svendborgi (piirkondlik kohus, Svendborg, Taani), kes otsustas, et selles asjas tekib põhimõttelisi küsimusi ja saatis selle seetõttu vastavalt kohtumenetluse seaduse (retsplejeloven) § 226 lõikele 1 esimeses astmes otsuse tegemiseks Østre Landsretile (idapiirkonna apellatsioonikohus, Taani).

12. Kuna viimati nimetatud kohtul tekkisid kahtlused direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 3 õige tõlgenduse osas, otsustas ta peatada kohtuasjas menetluse ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [direktiivi 2003/96] artikli 21 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et omatoodetud energiatoodete tarbimine teiste energiatoodete tootmiseks on niisuguses olukorras nagu põhikohtuasjas, kus toodetavaid energiatooteid ei kasutata mootorikütuse ega kütteainena, maksust vabastatud?

2. Kas [direktiivi 2003/96] artikli 21 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigid võivad piirata selle maksuvabastuse kohaldamisala selliselt, et see hõlmab üksnes niisuguse energiatoote tarbimist, mida kasutatakse samaväärse energiatoote (s.o energiatoote, mis on maksustatav samuti nagu tarbitav energiatoode) tootmisel?“

13. Eelotsusetaotlus saabus Euroopa Kohtusse 1. veebruaril 2017. Äriühing Koppers Denmark, Taani valitsus ja Euroopa Komisjon esitasid kirjalikud seisukohad. Samad menetlusosalised olid esindatud 10. jaanuaril 2018 toimunud kohtuistungil.

Analüüs

Esimene eelotsuse küsimus

Sissejuhatavad märkused

14. Olgu meelde tuletatud, et esimene eelotsuse küsimus puudutab seda, kas direktiivi 2003/96 artikli 21 lõiget 3 arvestades kujutab endast maksustatavat teokoosseisu tootjapoolne enda toodetud energiatoote kütusena kasutamine teiste energiatoodete tootmisel, juhul, kui sel viisil toodetud energiatooted ei ole mõeldud mootorikütusena ega kütteainena kasutamiseks ja neid ka sellena ei kasutata.

15. Peamine õiguslik probleem on siinjuures energiatoote mõiste tõlgendamine nende toodete kontekstis, mis kuuluvad küll direktiivi 2003/96 artikli 2 lõikes 1 toodud määratluse alla, aga ei ole mõeldud mootorikütusena ega kütteainena kasutamiseks ega ole ka sellisena kasutusel, mistõttu, tulenevalt eespool nimetatud direktiivi artikli 2 lõike 4 punkti b esimesest taandest ei kuulu see direktiiv nende suhtes kohaldamisele.

16. Äriühing Koppers Denmark on seisukohal, et direktiivi 2003/96 artikli 21 lõiget 3 tuleb tõlgendada sõna-sõnalt, millest lähtuvalt tuleb seal kasutatud energiatoodete mõistet mõista nii, et see hõlmab kõiki tooteid, mis kuuluvad selle direktiivi artikli 2 lõikes 1 sisalduva määratluse kohaldamisalasse. Taani valitsus ja komisjon on aga seisukohal, et osutatud energiatoodete määratlust tuleb tõlgendada koostoimes direktiivi artikli 2 lõike 4 punkti b esimeses taandes sisalduva erandiga. Nende arvates katab direktiivi 2003/96 artikli 21 lõikes 3 kasutatud energiatoote mõiste ainult direktiivi kohaldamisalasse kuuluvaid tooteid, st neid, mis on mõeldud mootorikütusena või kütteainena kasutamiseks või on sellisena kasutusel.

17. Esmapilgul võib tunduda, et kuna direktiivi 2003/96 artikli 21 lõikes 3 osutatud ettevõtja kasutab kütteainena oma tehases toodetud energiatooteid, siis on see ettevõtja juba määratluse poolest energiatooteid tootev ettevõtja, mistõttu viidatud säte kuulub automaatselt kohaldamisele. Võib aga olla, et seadusandja kavatsus päris selline ei olnud, sest sellisel juhul kaotab mõtte viidatud direktiivi artikli 21 lõike 3 teine lause, milles on juttu energiatoodetest ja elektrienergiast, mis ei ole toodetud ettevõtja territooriumil ja mida viimane kasutab muude energiatoodete tootmiseks. Minu hinnangul on direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 3 esimeses lauses küsimus ettevõtja lõpptoodangust, mitte vahetoodetest, mida seejärel kasutatakse muude toodete tootmisprotsessis. Viimati nimetatud olukorras võib kuuluda kohaldamisele direktiivi artikli 21 lõike 6 punkt a, samas kui direktiivi artikli 21 lõike 3 kohaldamiseks on nõutud, et vastavad energiatooted oleksid ettevõtja lõpptoodang.

18. Järelikult tuleb analüüsida direktiivi 2003/96 artikli 2 lõikes 1 sisalduvat energiatoodete määratluse ja selle direktiivi artikli 2 lõike 4 punkti b esimeses taandes sätestatu omavahelist suhet. Nende kahe sätte sõna-sõnaline tõlgendamine annab erinevad tõlgendused. Üks neist on kitsas tõlgendus, mille kohaselt on energiatoodete mõiste piiratud toodetega, mida ei kasutata muul moel kui mootorikütusena või kütteainena. Teise võimaliku tõlgenduse kohaselt jätab direktiivi 2003/96 artikli 2 lõike 4 punkt b seal loetletud tooted selle direktiivi alusel ühtlustatud maksustamisest välja, aga ei mõjuta siiski selles käsitletud mõistete kohaldamisala.

Energiatoodete mõiste kitsas tõlgendamine

19. Esimene võimalikest tõlgendustest vastaks Taani valitsuse ja komisjoni seisukohtades esitatud argumentatsioonile. Direktiivi 2003/96 artikli 2 lõike 4 punkti b tuleks seega mõista kui sätet, mis kitsendab üldiselt selle direktiivi kohaldamisala. Selle sätte esimene taane oleks seega nimetatud direktiivi artikli 2 lõikes 1 sisalduva mõiste „energiatooted" määratluse täpsustus, millest tulenevalt tuleb selle mõiste iga mainimist mõista nii, et see katab üksnes neid tooteid, mis kuuluvad artikli 2 lõikes 1 mainitud kategooriatesse, mida ei kasutata muul eesmärgil kui mootorkütusena või kütteainena.

20. Direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 3 põhjal tuleneks sellest, et energiatoodete kasutamine kütteainena muude energiatoodete tootmisel ei kujuta endast maksustatavat teokoosseisu üksnes olukorras, kus neid muid energiatooteid ei kasutata muul viisil kui mootorkütusena või kütteainena. Niisugune järeldus tundub loogiliselt põhjendatud. Niiviisi võivad ainult tooted, mis kuuluvad käesoleva direktiivi alusel maksustamisele, mõjutada muude selle direktiivi kohaldamisalasse kuuluvate toodete maksustamise astet.

21. Sellises tõlgenduses on aga rida puudusi, mis minu meelest takistavad sellega nõustumast.

Energiatoodete mõiste kitsa tõlgenduse kriitika – keelelised argumendid

22. Direktiivi 2003/96 sätete sõnastuse seisukohast jätab eespool kirjeldatud tõlgendus arvestamata asjaolu, et direktiivi 2003/96 artikli 2 lõike 4 punkt b ei jäta direktiivi kohaldamisalast välja „lõikes 1 nimetatud tooteid" ega tooteid, mis kuuluvad konkreetsete kombineeritud klassifitseerimiskoodide alla, ja mida ei kasutata mootorkütuse ega kütteainena. Selle sätte esimeses taandes on selgelt kinnitatud, et direktiivi 2003/96 ei kohaldata „*energiatoodete* kasutami[se suhtes] muul otstarbel kui mootorikütuse või kütteainena"[4].

23. See tähendab, et direktiivi 2003/96 artikli 2 lõikes 1 sisalduva määratlusega hõlmatud tooted, kuid mida ei kasutata mootorikütuse ega kütteainena, ei kuulu muidugi selle direktiivi kohaldamisalasse, aga need jäävad energiatoodeteks selle direktiivi mõttes. Niisugust järeldust kinnitab asjaolu, et viidatud direktiivi artikli 2 lõikes 1 endas sisalduv energiatoodete määratlus sisaldab teatud tootekategooriate kohta reservatsiooni, mille kohaselt on nende näol tegemist energiatoodetega juhul, kui neid kasutatakse mootorikütuse või kütteainena. Nii on see artikli 2 lõike 1 punktides a, d ja h loetletud toodete puhul. Muudel juhtudel, iseäranis selle lõike punktis b loetletud toodete puhul, mis on põhikohtuasjas kõne all, niisugust reservatsiooni ei eksisteeri.

24. Komisjon selgitab seda asjaolu oma kirjalikes seisukohtades nii, et teatavad direktiivi 2003/96 artikli 2 lõikes 1 loetletud kategooriad sisaldavad tooteid, mida üldiselt ei kasutata mootorikütuse ega kütteainena, mistõttu seadusandja märkis ära, et need tooted on energiatooted ainult juhul, kui neid kasutatakse mootorikütuse või kütteainena. Ülejäänud kategooriatesse kuuluvaid tooteid kasutatakse komisjoni sõnul siiski mootorikütuse või kütteainena, nii et niisugune reservatsioon ei ole vajalik.

25. Tõepoolest sisaldavad enamik direktiivi 2003/96 artikli 2 lõikes 1 osutatud tootekategooriatest, küll erineval määral, nii tooteid, mida kasutatakse või saab kasutada mootorikütuse või kütteainena, kui ka tooteid, mida ei saa selliselt kasutada ja mida ka nii ei kasutata. Järelikult, kui seadusandja soovis rakendada kasutusviisi kriteeriumi, et täpselt eristada energiatoodete kategooria muudest toodetest, siis oleks piisanud sellest, kui ta oleks andnud energiatoodete definitsiooni koos sobiva üldise piiritlusega. Seadusandja kavatsus oli aga selgemini piiritleda tooted, mis üldiselt ei ole energiatooted, kui neid ei kasutata kas mootorikütuse või kütteainena; tooted, mis jäävad direktiivi mõttes energiatoodeteks, aga mis ei kuulu direktiivi sätte kohaldamise alla, kui (ja osas, milles) neid niisugusel eesmärgil ei kasutata.

4 Kohtujuristi kursiiv.

See ei võimalda minu arvates käsitada direktiivi 2003/96 artikli 2 lõikes 4 sätestatut kui energiatoodete mõistest lahutamatut elementi, ega ka järeldada, et iga kord, kui direktiivis on energiatooteid käsitletud, ei hõlma see mõiste tooteid, mida ei kasutata mootorkütuse või kütteainena, isegi kui need vastavad artikli 2 lõikes 1 sisalduvale määratlusele.

26. Samamoodi ei veena mind komisjoni argument, mis rajaneb direktiivi 2003/96 artikli 21 lõikes 3 kasutatud mõiste „energiatooted“ ühetaolise tõlgendamise kohustusel. Komisjoni kinnituste kohaselt viitab see mõiste tsiteeritud sätte raamistikus nii toodetele, mida konkreetne ettevõtja kasutab muude energiatoodete tootmiseks (niinimetatud „vahetooted“), kui ka lõpptoodetele endile. Arvestades, et vahetooteid tuleb kasutada kui kütteainet ja et nende suhtes tuleb seega kohaldada direktiivi sätteid, tuleb ka lõpptoodete suhtes direktiivi sätteid kohaldada, nii et niisuguseid tooteid ei saa direktiivi 2003/96 artikli 2 lõike 4 alusel nende sätete kohaldamisalast välja jätta.

27. On ilmselge, et sama mõistet tuleb tõlgendada ühe õigusakti raames – seda enam ühe ja sama sätte raames – ühtmoodi. Olen siiski seisukohal, et komisjoni eelnevalt esitatud tõlgenduses on loogikaviga, mis on põhimõtteline. On ilmne, et vahetoode peab olema lõpptoote tootmisel kütteainena kasutusel. Selle toote muul viisil kasutamine ei pruugiks nimelt kujutada endast direktiivi 2003/96 mõttes maksustatavat teokoosseisu ja seega ei oleks enam põhjust rakendada selle direktiivi artikli 21 lõiget 3. Tingimus, mille kohaselt energiatoodet kasutatakse kütteainena, on siin seega vältimatult täidetud. Siiski ei tulene see viidatud direktiivi artikli 2 lõike 4 punkti b esimese taande kohaldamisest „energiatoodete“ mõiste tõlgendamisel vahetoodetega seoses, vaid nende *tegelikust* kasutamisest kütteainena.

28. Ekstrapoleerides seda vahetoodete tegelikku kasutust mõiste „energiatooted“ sisustamisel lõpptoodetesse puutuvas, tegi komisjon aga eespool nimetatud loogikavea. Ent direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 3 esimest lauset tuleb mõista nii, et „selle direktiivi artikli 2 lõikes 1 sisalduva määratluse alla kuuluvate toodete kasutamine kütteainena teiste selle direktiivi alla kuuluvate toodete tootmisel ei kuulu maksustamisele“. Niisugune tõlgendus oleks igati mõistlik, ilma et oleks tarvis tugineda viidatud direktiivi artikli 2 lõikele 4. Põhimõte, et sama mõistet tuleb ühe sätte raames ühetaoliselt tõlgendada, ei välista seega mõiste „energiatooted“ tõlgendamist nii, et see tähistab kõiki tooteid, mis kuuluvad direktiivi 2003/96 artikli 2 lõikes 1 sisalduva määratluse alla.

29. Peamised põhjused, mis minu meelest aga ei võimalda nõustuda teesiga, et direktiivi 2003/96 artikli 2 lõikeid 1 ja 4 on vaja tõlgendada koos, on oma laadilt süsteemsed.

Direktiivi 2003/96 artikli 2 lõike 4 punkti b esimese taande analüüs muude selle direktiivi sätete kontekstis

30. Vastavalt direktiivi 2003/96 artikli 2 lõikele 2 kohaldatakse seda direktiivi mitte üksnes selle artikli lõikes 1 loetletud energiatoodete suhtes, vaid ka elektrienergia suhtes. Elektrienergia on sarnaselt muude energiatoodetega selle direktiivi kohaselt maksustatav, ehkki see toimub mõnevõrra erinevate sätete alusel kui energiatoodete maksustamise suhtes kohaldatavad. Samas, vastavalt viidatud direktiivi artikli 2 lõike 4 punkti b kolmandale ja neljandale taandele kohaldatakse seda elektrienergia suhtes, mida kasutatakse „peamiselt keemilise reduktsiooni jaoks ning elektrolüütilistes ja metallurgilistes protsessides“, ja ka juhul, kui „elektrienergia moodustab rohkem kui 50% toote hinnast“. Lisaks on vastavalt direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punktile a tingimata maksust vabastatud „energiatooted ja elektrienergia, mida kasutatakse elektrienergia tootmiseks […]“.

31. Õigusnormide kõigi tõlgendamispõhimõtete järgi tuleb direktiivi 2003/96 artikli 2 lõike 4 punkti b kõiki taandeid tõlgendada nii, et neil on sama toime selles mõttes, et need suhestuvad direktiivi muude sätetega ühtmoodi. Seega, kui asuda seisukohale, et selle direktiivi artikli 2 lõike 4 punkti b esimene taane piirab selle artikli lõikes 1 sisaldavat „energiatoote“ määratlust niiviisi, et selle mõiste käsitus teistes sätetes ei hõlma muud moodi kui mootorikütuse või kütteainena kasutatavaid tooteid, siis

peaks sama kehtima ka elektrienergia puhul, mida kasutatakse direktiivi artikli 2 lõike 4 punkti b kolmandas ja neljandas taandes kirjeldatud viisil. Keemilise reduktsiooni jaoks ja elektrolüütilistes ja metallurgilistes protsessides kasutatav elektrienergia ja elektrienergia, mis moodustab rohkem kui 50% toote hinnast, ei kuulu elektrienergia mõiste alla direktiivi 2003/96 mõttes. Seega ei saa sel olla ka tagajärgi muude selle direktiivi sätete alla kuuluvate toodete maksustamise suhtes.

32. See viiks direktiivi 2003/96 artikli 14 punkti a alusel absurdse järelduseni, kus energiatooted ja elektrienergia, mida kasutatakse elektri tootmiseks keemilise reduktsiooni jaoks ja metallurgilistes protsessides ja ka sellise elektri tootmiseks, mis moodustab rohkem kui 50% toote hinnast, ei ole maksust vabastatud, nii et neid tuleb maksustada vastavalt direktiivis ette nähtud üldreeglitele. Selline tulemus on vastuvõetamatu kolmel põhjusel.

33. Esiteks saadetakse elekter tootmisjärgselt võrku, milles kasutajad võtavad turustajate vahendusel teatud energiakoguse. Seega puudub otsene seos konkreetse ostja, tema toodetud elektrienergia ja konkreetse kasutaja vahel. See vastab seda enam tõele, et niisugust seost ei ole ka elektrienergia tootmiseks kasutatud energiatoodete tootja, turustaja ja selle energia kasutaja vahel. Keemilise reduktsiooni jaoks ning elektrolüütilistes ja metallurgilistes protsessides kasutatava elektrienergia tootmiseks kasutatavate energiatoodete identifitseerimine ja maksustamine oleks nii äärmiselt keeruline, kui mitte võimatu. Veelgi keerulisem oleks see nende energiatoodete puhul, mida kasutatakse sellise elektrienergia tootmiseks, mis moodustab rohkem kui 50% muu toote hinnast.

34. Teiseks, isegi juhul, kui elektrienergia tootmisel kasutatavate energiatoodete niisugune valikuline maksustamine oleks võimalik – maksustamine, mis toimuks vastavalt sellele, mil viisil seda energiat kasutatakse, või sellele, millise osa muude toodete tootmishinnast see energia moodustab –, võtaks niisugune maksustamine mõtte direktiivi 2003/96 artikli 2 lõike 4 punkti b kolmandalt ja neljandat taandelt. Nimelt ei oleks siinkirjeldatud viisil kasutatav elektrienergia otseselt maksustatav, vaid tema hind hõlmaks ta tootmisel kasutatud energiatoodetelt võetavat maksu, mis koormaks kaudsete maksude laadi arvesse võttes kahtlemata selle energia tarbijaid.

35. Viimaks, kolmandaks oleks niisugune tõlgendus kokkusobimatu ka direktiivi 2003/96 artikli 21 lõikes 5 sätestatud reegliga, mille kohaselt loetakse maksustatava teokoosseisu alguseks hetke, mil turustaja või edasimüüja toote kohale toimetab. Niisugune maksustava teokoosseisu alguse kindlaksmääramine elektrienergia maksustamisel saab võimalikuks tänu viidatud direktiivi artikli 14 lõike 1 punktis a ette nähtud erandi kohaldamisele: kuivõrd elektrienergiat maksustaks lõpptootena, mitte selle tootmisel kasutatava kütteaine staadiumis, võib maksustamise hetke tõsta edasi elektrienergia turustamise viimasesse etappi, st selle lõppkasutajale kohaletoimetamise etappi. Kui aga siiski leitaks, et teatud tüüpi elektrikasutuse väljaarvamine direktiivi 2003/96 artikli 2 lõike 4 punkti b kolmanda ja neljanda taande alusel tooks kaasa olukorra, kus selle tootmisel kasutatavaid energiatooteid maksust ei vabastata, siis maksustataks seda elektrienergiat mitte üksnes *de facto*, hoolimata maksuvabastusest (vt eelmine punkt), vaid lisaks selline maksustamine toimuks tootmise faasis, mitte turustamise käigus.

36. Eelnevalt käsitletud põhjustel ei arva ma, et oleks võimalik nõustuda arutluskäiguga, mille kohaselt direktiivi 2003/96 artikli 2 lõike 4 punktis b ette nähtud erandi tagajärjel piiratakse seal loetletud toodete määratlust johtuvalt direktiivi muude sätete vajadusest. See puudutab nii elektrienergiat, mida on käsitletud selle sätte kolmandas ja neljandas taandes, kui ka energiatooteid, mida on käsitletud esimeses taandes.

37. Minu arvates ei muuda eelnev kuidagi asjaolu, et direktiivi 2003/96 artikli 14 punkt a käsitleb maksuvabastust, samas kui selle direktiivi artikli 21 lõige 3 käsitleb asjaolu, mida maksustava teokoosseisuna ei käsitata.

38. Ühelt poolt on nende kahe olukorra tagajärjed samad. Kui ettevõtja kasutab energiatoodete tootmiseks enda toodetud energiatooteid, on keeruline määrata kindlaks maksustatava teokoosseisu muud hetke, nii et toime on sama kui siis, kui need tooted oleksid maksust vabastatud. Lisaks on see säte ka Taani õigusesse üle võetud (vt eespool punkt 6).

39. Teiselt poolt ei ole siinkohal oluline direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punktis a ja artikli 21 lõikes 3 ette nähtud mehhanismi toime, vaid eri toodete vaheline suhe, mida direktiiv kirjeldab. Nii esimesel kui ka teisel juhul on tegemist direktiivi sätete alla kuuluvate toodetega, mida kasutatakse teiste toodete tootmisel, sh viidatud direktiivi artikli 2 lõike 4 punktis b loetletud tooted (vastavalt artikli 21 lõige 3 ja artikli 14 lõike 1 punkti a kolmas ja neljas taane). Viidatud direktiivi artikli 2 lõike 4 punkti b nii ühe kui ka teise tõlgenduse toime peab nende mõlema sätte kohaldamist puudutavale küsimusele vastamisel seega olema sama.

40. Kokkuvõttes leian, et direktiivi 2003/96 artikli 2 lõike 4 punkti b tõlgendus, mille kohaselt nimetatud sätte kohane direktiivi kohaldamisalast välja jätmine toob kaasa selle, et seal loetletud tooted ei või mõjutada teiste direktiivi esemeks olevate toodete kohaldamisala, viib olukorrani, kus viidatud direktiivi artikli 14 lõike 1 punkti a alusel on võimatu mingeid järeldusi teha. Niisugune tõlgendus tuleb seega kõrvale jätta nii artikli 2 lõike 4 punkti b kolmanda ja neljanda taande kui ka esimese taande osas.

Direktiivi 2003/96 artikli 2 lõike 4 punkti b tõlgendamine sui generis *erandina maksustamisest*

41. Eelnevalt esitatut arvesse võttes olen arvamusel, et direktiivi 2003/96 artikli 2 lõike 4 punkti b tuleb tõlgendada teisiti kui see, mida pakkusid välja Taani valitsus ja komisjon. Olen nimelt seisukohal, et kõnealune säte kujutab endast tegelikkuses direktiivis ette nähtud maksust sätestatud maksuvabastust selles sättes loetletud toodete tarvis. Need tooted ei ole seega allutatud ühtlustatud maksustamisele, vaid need jäävad vastavalt energiatoodeteks ja elektrienergiatoodeteks nimetatud direktiivi mõttes. Selle erandi sätestamine direktiivi kohaldamisalast väljajätuna tähendab, et liikmesriigid on vabad määrama nende toodete võimaliku maksustamise kindlaks erinevate riigisiseste sätete alusel. Selline vabadus on palju piiratum toodete puhul, mis kuuluvad direktiivi 2003/96 kohaldamisalasse, aga on direktiivi sätete alusel maksust vabastatud [5].

42. Niisugune tõlgendus võimaldab säilitada direktiivi sätete ühtsuse elektrienergia maksustamise valdkonnas. Direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punktis a ette nähtud maksuvabastus on seega kohaldatav ka toodete suhtes, mida kasutatakse elektrienergia tootmiseks, mida omakorda kasutatakse ühel selle direktiivi artikli 2 lõike 4 punkti b kolmandas ja neljandas taandes osutatud viisidest, mis võimaldab vältida eespool punktides 33–35 kirjeldatud praktilisi ja loogilisi keerukusi.

43. Niisugune tõlgendus on samuti kooskõlas direktiivi 2003/96 algse eelnõuga, mille valmistas ette komisjon [6]. Eelnõu ei sisaldanud direktiivi praegusele artikli 2 lõikele 4 vastavat sätet. Selle asemel oli ette nähtud maksuvabastus teatavatele energiatoodete kategooriatele – nimelt need, mida ei kasutata mootorikütuse või kütteainena (direktiivi 2003/96 praeguse artikli 2 lõike 4 punkti b esimene taane), ja elektrienergiale, mida kasutatakse keemilise reduktsiooni jaoks ja elektrolüütilistes ja metallurgilistes protsessides (direktiivi 2003/96 praeguse artikli 2 lõike 4 punkti b kolmas taane) [7]. Viidatud direktiivi praegusele artikli 21 lõikele 3 vastav säte osutas aga otseselt energiatoodete definitsioonile, loetledes

5 Direktiivi 92/12 artikli 3 lõige 3. Vt 5. juuli 2007. aasta kohtuotsus Fendt Italiana (C-145/06 ja C-146/06, EU:C:2007:411, punkt 44).

6 KOM(97) 30 (lõplik).

7 Vt eelnõu artikli 13 lõike 1 punkt a.

nende toodete kombineeritud klassifikatsiooni koodid, mille tootmisel ei olnud sama ettevõtja omakasutuseks toodetud energiatooted maksustatavad[8]. Niisuguse mudeli alusel, nagu direktiivi 2003/96 eelnõus esitatu, ei oleks võimalik Taani valitsuse ja komisjoni esitatud seisukohta kaitsta ja seda isegi ilma süsteemse analüüsita.

44. Sarnane loogika kehtis ka vastavalt nõukogu 19. oktoobri 1992. aasta direktiivile 92/81/EMÜ mineraalõlidele kehtestatud aktsiisi struktuuri ühtlustamise kohta[9], mis asendati direktiiviga 2003/96. Direktiivi 92/81 artikli 8 lõike 1 punkti a kohaselt olid selles direktiivis ette nähtud ühtlustatud aktsiisist vabastatud „muul viisil kui mootorikütusena või kütteainena kasutatavad mineraalõlid“. Selle direktiivi artikli 4 lõikes 3 oli kehtestatud norm, mis oli analoogne direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 3 esimeses lauses ettenähtuga. Seetõttu on seisukohta, mille Taani valitsus ja komisjon käesolevas asjas esitasid, ka direktiivi 92/81 alusel keeruline kaitsta.

45. Mis puudutab direktiivi 2003/96 artikli 21 lõiget 3, siis selle sätte (esimese lause) tõlgendus, mille ma välja pakun, on kohaldatav alati, kui ettevõtja toodetud tooted, mis on käesoleval juhul kõne all, kuuluvad ühte direktiivi artikli 2 lõikes 1 kirjeldatud kategooriatest, sõltumata asjaolust, kas neid kasutatakse mootorikütuse või kütteainena.

46. Ma ei jaga Taani valitsuse seisukohtades esitatud arvamust, mille kohaselt direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 3 niisugune tõlgendus võtaks mõtte selle direktiivi artikli 2 lõike 4 punkti b esimeselt taandelt. Nagu ma ka eespool märkisin, oli viimati nimetatud sätte eesmärk sisuliselt vabastada sättes loetletud tooted selle direktiivi alusel ühtlustatud maksust, jättes liikmesriikidele vabaduse neid siiski muude sätete alusel vajaduse korral maksustada.

47. Samal põhjusel ei ole minu arvates omavahel vastuolus minu pakutud tõlgendus ja Euroopa Kohtu 5. juuli 2007. aasta kohtuotsusest Fendt Italiana[10] tulenevad järeldused. Sellest kohtuotsusest tuleneb üksnes, et liikmesriikidel ei ole lubatud kohaldada direktiivis 2003/96 ette nähtud ühtlustatud maksu toodetele, mida kasutatakse muul viisil kui mootorikütuse või kütteainena. See ei tähenda aga siiski, et need tooted ei oleks enam selle direktiivi mõttes energiatooted. Euroopa Kohus kasutab ka ise sellele tootekategooriale osutades terminit „energiatooted“[11].

48. Käsitleda jääb küsimus direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 3 *ratio legis*'est, tõlgendatuna lähtuvalt minu esitatud ettepanekust. Nimelt, kuigi elektrienergia tootmisel kasutatavate toodete maksuvabastuse õigustus on, hoolimata selle energia hilisemast kasutusest, mõistetav ka eespool punktides 33–35 osutatud põhjustel, ei pruugi aga niisuguste energiatoodete maksuvabastus, mida kasutatakse muude energiatoodete tootmisel, mida omakorda ei kasutata mootorikütuse ega kütteainena, tunduda täiesti põhjendatud.

49. Taani valitsuse ja komisjoni arvates on direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 3 eesmärk vältida energiatoodete topeltmaksustamist: üks kord otseselt ja teine kord kaudselt, maksustades nende tootmiseks kasutatavaid energiatooteid. Viidatud sätte niisugune eesmärk toetaks tõlgendust, mille pakkusid välja Taani valitsus ja komisjon ja mille kohaselt ei loeta maksustavaks teokoosseisuks üksnes energiatoodete kasutamist muude maksustavate energiatoodete, st mootorikütuse või kütteainena kasutatavate toodete tootmisel.

50. Olgu siiski märgitud, et direktiiv 2003/96 ei sisalda üldist keeldu energiatooteid topelt maksustada. Ühekordse maksustamise põhimõte kehtib üksnes elektrienergia jaoks: seda maksustatakse turustamisel, samas kui selle tootmisel kasutatavad energiatooted on maksust vabastatud (vt eespool punktid 34 ja 35). Samas, mis puudutab energiatooteid, siis annab viidatud direktiivi artikli 21 lõike 3

8 Vt artikli 18 lõige 3.

9 ELT 1992, L 316, lk 12.

10 C-145/06 ja C-146/06, EU:C:2007:411.

11 Vt 5. juuli 2007. aasta kohtuotsus Fendt Italiana (C-145/06 ja C-146/06, EU:C:2007:411, punkt 41).

teine lause liikmesriikidele üksnes valikuvabaduse, mille raames nad võivad „ka otsustada, et mujal kui kõnealuse ettevõtte territooriumil [st energiatooted tootnud ettevõtte territooriumil] toodetud elektrienergia ja muude energiatoodete tarbimist […] ei käsitata maksustatava sündmusena“. Samamoodi võivad muude energiatoodete tootmisel kasutatud energiatooted, mis aga ei ole toodetud sama ettevõtte territooriumil, kuuluda maksustamisele sõltumata asjaolust, et ka lõpptooteid maksustataks. Vastab tõele, et Taani sai sellisest võimalusest kasu, vabastades maksust kõik energiatooted, mida kasutatakse energiatoodete tootmiseks, sõltumata nende tootmiskohast[12]. See ei muuda siiski kuidagi asjaolu, et direktiiv 2003/96 ei sisalda energiatoodete ühekordse maksustamise üldpõhimõtet.

51. Direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 3 esimese lause õigustus näib pigem seisnevat keerukuses, mille toob kaasa sama ettevõtte territooriumil samal ajal toodetavate ja tarbitavate toodete maksustamine. See ei kujuta endast mitte üksnes lisaraskust nimetatud ettevõtja jaoks, vaid nõuab maksuhalduri läbiviidavaid rangeid kontrolle. Niisuguseid keerukusi ei teki, kui kasutatakse energiatooteid, mille on tootnud muu tootja, kui see ettevõtja, kelle territooriumil neid hiljem kasutatakse, nii et maksukohustus lasub viimati nimetatud tootjal või turustajal, kes kannab selle koormuse vastavalt üle müüdud energiatoodete hinda. Järelikult jätab kõnesoleva lõike teine lause niisuguste olukordade maksustamise liikmesriikide otsustada.

52. Olen teadlik, et isegi niisuguse põhjenduse alusel jätab tõlgendus, mille direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 3 esimesele lausele välja pakun – ja mille kohaselt selles sättes kasutatud mõiste „energiatooted“ hõlmab kõiki selle direktiivi artikli 2 lõikes 1 nimetatud tooteid, isegi neid tooteid, mida kasutatakse muul viisil kui mootorikütuse või kütteainena –, osutatud direktiivis ette nähtud maksustamissüsteemi teatavad lüngad. Energiatooteid, mida kasutatakse nende toodete tootmisel, mida ei maksustata, tuleb nimelt põhimõtteliselt maksustada.

53. Esiteks, nagu komisjon ise oma seisukohtades kinnitab (vt käesoleva ettepaneku punkt 23), näevad direktiivi 2003/96 artikli 2 lõike 1 punktid a, d ja h ette vastavad piirangud tootekategooriate jaoks, mida kasutatakse mootorikütuse või kütteainena üksnes juhuslikult. Neisse kategooriatesse kuuluvad tooted ei ole seega direktiivi mõttes energiatooted, kui neid just ei kasutata mootorikütuse või kütteainena. Ülejäänud kategooriad hõlmavad siiski tooteid, mida harilikult kasutatakse või mis on mõeldud kasutamiseks mootorikütuse või kütteainena. Võimalik lünk maksustamises puudutab seega erakorralisi olukordi nagu see, mis on kõne all põhikohtuasjas.

54. Teiseks toob direktiivi 2003/96 artikli 2 lõike 4 tõlgendamine direktiivi artikli 2 lõigetes 1 ja 2 sisalduvaid mõisteid kitsendava sättena kaasa raskused, mida käsitlesin käesoleva ettepaneku punktides 33–35, ja rikuks selles direktiivis ette nähtud maksusüsteemi ühtsust palju suuremal määral kui viidatud lünk maksustamisel, mis ilmneb minu välja pakutud tõlgendusest.

55. Ka seetõttu ei veena mind komisjoni argument, mille kohaselt tuleb direktiivi 2003/96 artikli 21 lõiget 3 kui erandit energiatoodete maksustamise põhimõttest tõlgendada kitsalt. Erandeid tuleb küll tõlgendada kitsalt, igal juhul mitte laialt, ent see ei või viia direktiivi muude sätete tõlgendamisel põhimõttelise ebaühtluseni, nagu see, mida kirjeldasin käesoleva ettepaneku punktides 33–35.

56. Lõpuks, kolmandaks sisaldab direktiiv 2003/96 väga palju erandeid, vabastusi ja väljajätte[13]. Sellest tuleneb, et direktiivis ette nähtud süsteem ei rajane üldise ja eranditeta maksustamise põhimõttel, nii et asjaolu, et tooted tootnud ettevõtja territooriumil on nende samade toodete kasutamine maksust vabastatud, ei kahjusta minu meelest tegelikkuses selle süsteemi loogikat.

12 Igal juhul tuleneb see minu meelest käesoleva ettepaneku punktis 6 osundatud Taani seaduse sätetest.

13 Lisaks käesolevas ettepanekus viidatud vabastustele vaata näiteks: direktiivi 2003/96 artikli 2 lõike 4 punkti b teine ja viies taane, artiklid 15 ja 17, ning iga liikmesriigi kohta artiklites 18, 18a ja 18b ette nähtud erandid.

57. Kõiki eelnevalt esitatud kaalutlusi arvestades teen ettepaneku vastata esimesele eelotsuse küsimusele, et direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 3 esimest lauset tuleb tõlgendada nii, et selles sisalduv mõiste „energiatoode“ hõlmab kõiki selle direktiivi artikli 2 lõikes 1 osutatud tooteid, sõltumata sellest, kas neid kasutatakse mootorikütuse või kütteainena.

Teine eelotsuse küsimus

58. Teine eelotsuse küsimus puudutab seda, kas liikmesriigid võivad piirata direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 3 kohaldamist olukordadega, kus energiatoodet kasutatakse selle direktiivi alusel maksustamisele kuuluvate toodete tootmisel. Eelotsusetaotluse esitanud kohus ei selgita siiski, kas tegemist on üksnes piiranguga, mis puudutab mootorikütuse või kütteainena kasutatavaid energiatooteid ja mis seega ei kuulu selle direktiivi artikli 2 lõike 4 punkti b esimese taande kohaselt erandi alla, või piiranguga, mis läheb sellest kaugemale, puudutades näiteks tooteid, mis ei kuulu selles direktiivis ette nähtud arvukatest eranditest ühegi alla.

59. Sellest sõltumata tuleb teha vahet direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 3 esimese lause ja artikli 21 lõike 3 teise lause õigusliku laadi vahel[14].

60. Mis puudutab viidatud direktiivi artikli 21 lõike 3 esimest lauset, siis see on liikmesriikide jaoks siduv säte. Liikmesriigid on seega kohustatud võtma selle riigisisesesse õigusesse üle ja tagama sätte täieliku õigusmõju. Seega ei või nad kuidagi piirata nimetatud sätte kohaldamist viisil, mis kaldub kõrvale selle õigest tõlgendusest, mis tuleneb muu hulgas otsusest, mille Euroopa Kohus käesolevas kohtuasjas teeb. Kui Euroopa Kohus otsustab kooskõlas minu ettepanekuga esimesele küsimusele antava vastuse kohta, et see säte käsitleb kõigi energiatoodete tootmist direktiivi 2003/96 artikli 2 lõike 1 mõttes, sõltumata nende tootmisviisist, siis ei ole liikmesriikidel lubatud selle sätte kohaldamist piirata. Vastus teisele eelotsuse küsimusele, mis puudutab selle direktiivi artikli 21 lõike 3 esimese lause tõlgendamist, oleks seega eitav.

61. Mis puudutab direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 3 teist lauset, siis jätab see säte valikuvõimaluse ja pakub tegelikult mitu võimalust enda rakendamiseks. Kaldun seega arvama, et liikmesriikidel on siinkohal märksa laiem kaalutlusruum.

62. Põhikohtuasi puudutab aga energiatoodete kasutamist neid tootva ettevõtja territooriumil, nii et siin on kohaldatav direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 3 esimene lause. Selle sätte teise lause tõlgendamist käsitlev küsimus on aga oma laadilt hüpoteetiline. Seetõttu teen ettepaneku piirata teisele eelotsuse küsimusele antavat vastust selle direktiivi artikli 21 lõike 3 esimese lause tõlgendusega.

Järeldus

63. Kõiki eelnevalt esitatud kaalutlusi arvesse võttes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata eelotsuse küsimustele, mille Østre Landsret (idapiirkonna apellatsioonikohus, Taani) esitas, järgmiselt:

1. Nõukogu 27. oktoobri 2003. aasta direktiivi 2003/96/EÜ, millega korraldatakse ümber energiatoodete ja elektrienergia maksustamise ühenduse raamistik, artikli 21 lõike 3 esimest lauset tuleb tõlgendada nii, et selles sisalduv mõiste „energiatoode“ hõlmab kõiki selle direktiivi artikli 2 lõikes 1 osutatud tooteid, sõltumata sellest, kas neid kasutatakse mootorikütuse või kütteainena.

14 Meeldetuletuseks: direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 3 teises lauses on ette nähtud, et „*liikmesriigid võivad* ka *otsustada*, et mujal kui kõnealuse ettevõtte territooriumil toodetud elektrienergia ja muude energiatoodete tarbimist […] ei käsitata maksustatava sündmusena“ (kohtujuristi kursiiv).

2. Liikmesriikidel ei ole lubatud piirata selle sätte kohaldamisala niisuguse ettevõtte, mille suhtes sätet kohaldatakse, toodetud energiatoodete tüübi või kasutusviisi alusel.