Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 2. märtsil 2017[1]

Kohtuasi C-151/16

„Vakarų Baltijos laivų statykla“ UAB
Menetluspool:
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Leedu rahandusministeeriumi haldusalas tegutsev riiklik maksuinspektsioon)

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Leedu kõrgeim halduskohus))

„Eelotsusetaotlus – Aktsiisimaksu käsitlevad õigusnormid – Energiatoodete tarnete maksuvabastus – Kasutamine laevakütusena – Liikmesriikide nõuded nõuetekohase ja arusaadava kohaldamise tagamiseks – Tõendite puudumine – Proportsionaalsus – Käibemaksualaste põhimõtete ülekandmine“

I. Sissejuhatus

1. Käesolevas kohtuasjas tuleb Euroopa Kohtul käsitleda liidu õiguse erinormi, mis käsitleb aktsiisimaksust vabastamist. Selle erinormi eesmärk on vabastada liidu territoriaalvetes toimuv kaubanduslik laevasõit kütuseaktsiisiga maksustamisest. Seda maksuvabastust ei nõudnud siiski mitte laevandusettevõtja, vaid laevaehitaja. Viimati nimetatu müüs laeva koos vähese kütusega laevandusettevõtjale. Seejuures puudusid tal siseriikliku õiguse kohaselt vajalikud litsentsid kütuse maksuvabaks tarnimiseks.

2. Sellega seoses kerkib kaks põhimõttelise tähtsusega küsimust. Esiteks tuleb välja selgitada maksuvabastuse isikuline kohaldamisala. Seega tuleb vastata küsimusele, kas laevasõidu suhtes kehtivat soodustust, mis on sätestatud direktiivi 2003/96/EÜ artikli 14 lõike 1 punktis c, kohaldatakse ka laeva ehitaja või tarnija suhtes. Teiseks tuleb täpsustada tõendamisnõuete tähendust maksusoodustust käsitleva õigusnormi raames, mis kuulub aktsiisi käsitlevate õigusnormide hulka. Siinjuures on Euroopa Kohtu üheksanda koja kahes otsuses[2] märgata suundumust, et käibemaksualane kohtupraktika kantakse üle ka aktsiisi käsitlevatele õigusnormidele.

1 Algkeel: saksa.

2 Kohtuotsused, 2.6.2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, punkt 59 jj), ja 2.6.2016, ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, punktid 20 ja 21 ning punktid 35 ja 36).

II. **Õiguslik raamistik**

A. **Liidu õigus**

3. Nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiivi 2008/118/EÜ, mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 92/12/EMÜ (ELT 2009, L 9, lk 12; edaspidi „direktiiv 2008/118"), artikli 7 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Aktsiis muutub sissenõutavaks tarbimisse lubamise hetkest tarbimisse lubamise liikmesriigis."

4. Direktiivi 2008/118 artiklis 41 on sätestatud järgmist:

„Kuni nõukogu võtab vastu ühenduse sätted laevade ja õhusõidukite proviandi kohta, võivad liikmesriigid säilitada oma siseriiklikud sätted sellise proviandi maksuvabastuste kohta."

5. Nõukogu 27. oktoobri 2003. aasta direktiivi 2003/96/EÜ, millega korraldatakse ümber energiatoodete ja elektrienergia maksustamise ühenduse raamistik ja mida on viimati muudetud nõukogu 29. aprilli 2004. aasta direktiiviga 2004/75/EÜ (ELT 2003, L 283, lk 51; ELT eriväljaanne 09/01, lk 405; edaspidi „direktiiv 2003/96"), artikkel 6 annab liikmesriikidele järgmise võimaluse:

„Liikmesriigid võivad käesoleva direktiiviga ette nähtud maksuvabastuse anda või maksustamistaset alandada:

— a) otse;

— b) erinevate määrade kohaldamise kaudu;

— c) makstes tagasi kogu maksusumma või osa sellest."

6. Direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkt c on sõnastatud järgmiselt:

„1. Lisaks sellele, mis on direktiivi 92/12/EMÜ 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:

[…]

c) energiatooted, mida tarnitakse kasutamiseks laeva mootorikütusena ühenduse territoriaalvetes sõitmiseks (sealhulgas kalapüügiks), välja arvatud eraomanduses olevate lõbusõidulaevade jaoks, ning laeva pardal toodetav elektrienergia. Käesolevas direktiivis käsitatakse eraomanduses oleva lõbusõidulaevana laeva, mida kasutab füüsiline või juriidiline isik selle omanikuna, rentnikuna või muul viisil mittekaubanduslikel eesmärkidel ja eesmärkidel, mis ei ole seotud reisijate või kaupade veoga ega teenuste osutamisega tasu eest või riigiasutuste huvides. […]"

B. **Siseriiklik õigus**

7. Aktsiisikaupu, nende maksustamist aktsiisiga ning nende kontrollimise ja veo eriaspekte reguleerib Leedu aktsiisiseadus (Akcizų įstatymas, edaspidi „aktsiisiseadus"), mida on muudetud 1. aprilli 2010. aasta seadusega nr XI-722. Aktsiisiseaduse artikli 19 lõike 1 punktis 5 on sätestatud, et „aktsiisikaubad, millelt tuleb maksta aktsiis […], vabastatakse aktsiisist, kui neid […] tarnitakse rahvusvahelistel marsruutidel reisijaid ja/või kaupu vedavate laevade […] varustamiseks". Lisaks on sama seaduse artikli 43 lõike 1 punktis 2 ette nähtud, et aktsiisivabastust kohaldatakse ka „laevakütusele, mida tarnitakse sõitmiseks Euroopa Liidu territoriaalvetes (sealhulgas kalapüügiks), välja arvatud eraomandis olevate lõbusõidulaevade jaoks tarnitav kütus."

III. **Põhikohtuasi**

8. Kaebaja on Leedus asuv äriühing, kes tegeleb muu hulgas mitmesuguste merelaevade ehitamisega. Ta sõlmis 7. oktoobril 2009 lepingu kliendile kaubalaeva (edaspidi „laev") ehitamiseks.

9. Kõnealust laeva ehitades ostis apellant tarnijalt 80 600 liitrit kütust. Tarnija tarnis kütuse otse laeva kütusepaakidesse. Ta arvestas kütuselt aktsiisi, mille apellant maksis siis, kui ta tasus talle esitatud käibemaksuarved. Osa sellest kütusest kulutas apellant laeva katsetamisel.

10. Apellant andis 6. juunil 2013 laeva omandiõiguse ning kõik muud õigused ja huvid laeva suhtes üle kliendile. Laev anti kliendile üle koos pardal olevate seadmete ja varudega, sealhulgas 73 030 liitri kütusega, mis oli järele jäänud pärast laeva katsetamist. Lepingu kohaselt oli klient kohustatud pärast laeva katsetamist järele jääva kütuse omahinna eest ära ostma, kütuse maksumus sisaldus lõplikus lepinguhinnas.

11. Pärast laeva kliendile üleandmist korraldas klient laeva liikumise nii, et laev sõitis omal jõul ilma (kaubandusliku) lastita laevatehasest Stralsundi (Saksamaa) sadamasse. Laev võttis seal peale oma esimese lasti, mis tuli tasu eest vedada Santanderi (Hispaania).

12. Apellant esitas varsti pärast laeva müüki (22. juulil 2013) taotluse, et talle makstaks tagasi aktsiis, mille ta oli maksnud kliendile müüdud kütuse eest. Vaidlustatud 21. augusti 2013. aasta otsusega keeldus maksuhaldur (vastustaja) rahuldamast aktsiisi tagastamise taotlust. Vastustaja märkis selle otsuse põhjenduseks eeskätt seda, et apellant ei olnud nõuetekohaselt täitnud registreerimisdokumente. Peale selle ei olnud apellandil kohaldatava korra kohaselt välja antud litsentsi (luba) laevadele kütuse tarnimiseks.

13. Pärast eespool nimetatud otsuse peale esitatud kaebuse läbivaatamist tühistas maksuvaidluste komisjon 28. novembri 2013. aasta otsusega S-185 (7 195/2013) maksuhalduri otsuse. Põhjenduseks märkis ta muu hulgas, et regulatsiooninõuete täitmata jätmine oli vormiline ega võta apellandilt õigust aktsiisi tagasi saada.

14. Vastustaja esitas kaebuse Vilniaus apygardos administracinis teismasesse (Vilniuse piirkondlik halduskohus), kes rahuldas 9. detsembri 2014. aasta otsusega kaebuse, kuna apellandil ei olnud kehtivat litsentsi/luba kõnealuse tarne tegemiseks. Selle peale esitas apellant omakorda apellatsioonkaebuse.

IV. **Eelotsusetaotlus ja menetlus Euroopa Kohtus**

15. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Leedu kõrgeim halduskohus), kelle menetluses kohtuasi praegu on, esitas 14. märtsil 2016 Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas nõukogu 27. oktoobri 2003. aasta direktiivi 2003/96/EÜ, millega korraldatakse ümber energiatoodete ja elektrienergia maksustamise ühenduse raamistik ja mida on viimati muudetud nõukogu 29. aprilli 2004. aasta direktiiviga 2004/75/EÜ, artikli 14 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et niisugustel asjaoludel nagu käesolevas asjas, kui energiatooteid tarnitakse kasutamiseks laevakütusena [Euroopa Liidu] territoriaalvetes sõitmiseks, et laev saaks omal jõul liikuda – ilma et selle eest saadaks otsest tasu – kohast, kus ta ehitati, teise liikmesriigi sadamasse, et võtta seal peale esimene kaubanduslik last, ei saa seda energiatoote tarnet aktsiisiga maksustada?

2. Kas direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkt c takistab kohaldamast selliseid liikmesriigi siseriiklike õigusaktide sätteid, nagu on kohaldatavad käesolevas asjas ja mis välistavad nimetatud õigusnormis ette nähtud maksuvabastuse kohaldamise juhul, kui energiatoote tarnega rikuti liikmesriigi kehtestatud tingimusi, ehkki see tarne vastab direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punktis c ette nähtud maksuvabastuse kohaldamise sisulistele tingimustele?“

16. Euroopa Kohtus toimunud menetluses esitasid nende küsimuste kohta kirjalikud seisukohad Leedu, Poola Vabariik ja Euroopa Komisjon.

V. **Õiguslik hinnang**

A. **Esimene küsimus**

17. Esimese küsimusega tahab eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kuidas tuleb tõlgendada direktiivi 2003/96 artiklit 14 käesoleval juhul, kui tegemist on kaubalaeva nn tühisõiduga. Kuna eelotsusemenetluses taotleb aktsiisi tagastamist siiski laeva müüja, tuleb eelotsuse küsimust täpsustada. Kokkuvõttes tahab eelotsusetaotluse esitanud kohus nimelt teada, kas laeva müüja saab taotleda aktsiisi tagastamist. Küsimus puudutab seejuures aktsiisi tagastamist seoses kütusega, mida laeva ostja kasutas sadamasse suundumiseks, kus siis laev esimest korda lastiti.

18. Otsustava tähtsusega on käesoleval juhul seega üksnes see, kas juhul, kui laevaehitaja (müüja) müüb laeva koos kütusega, on nõutav aktsiisi tagasimaksmine müüjale, kui „üksnes“ laeva ostja kasutab kütust teataval juhul laevasõiduks (käesoleval juhul nn tühisõidu kujul).

19. Sellist tagastamist ei saa vastavalt direktiivi 2008/118 artiklile 41 siseriikliku õigusega tõepoolest välistada (vt selle kohta allpool punkt 1). Siiski ei kuulu laevaehitaja, kes tarnib laeva koos juba tarbimisse lubatud kütusega, direktiivi 2003/96 artiklis 14 sätestatud maksuvabastuse isikulisse (a) ega esemelisse (b) kohaldamisalasse (vt selle kohta allpool punkt 2).

1. *Direktiivi 2008/118 artikli 41 ja direktiivi 2003/96 artikli 14 vaheline suhe*

20. Leedu valitsus väljendab oma seisukohas arvamust, et kohaldatav võib olla direktiivi 2008/118 artikkel 41, mistõttu võivad maksuvabastuse andmisest keeldumist nõuda siseriiklikud õigusnormid. Seevastu sätestab direktiivi 2003/96 artikkel 14 kohustusliku maksuvabastuse. Seetõttu tuleb esmalt välja selgitada nende kahe sätte vaheline suhe.

21. Direktiivi 2008/118 artikkel 41 kujutab endast siiski „ainult“ teatud laadi üleminekusätet „laevade ja õhusõidukite proviandi“ kohta, mis on siseriikliku õiguse kohaselt aktsiisist vabastatud, kuni nõukogu võtab selles valdkonnas vastu ühenduse sätted.

22. Võib leiduda valdkondi, mille kohta ei ole veel olemas liidu õigusnorme. Nende energiatoodetega „varustamise" maksuvabastus, mida kasutatakse laeva mootorikütusena, on siiski sõnaselgelt ja kohustuslikuna sätestatud direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punktis c, millele viitab isegi direktiivi 2008/118 artikkel 1. Seetõttu ei saa direktiivi 2008/118 artiklis 41 (enam) olla mõeldud juhtumit, kus maksust vabastatakse nende kütuste tarnimine, mida kasutatakse laevakütusena.

23. Direktiivi 2003/96 artikkel 14 on pigem – nagu ka Leedu valitsus õigesti rõhutab – erinorm. Seega ei ole käesoleval juhul – nagu leiab ka komisjon – asjakohane direktiivi 2008/118 artikkel 41, vaid kohaldada tuleb üksnes direktiivi 2003/96 artiklit 14.

2. *Direktiivi 2003/96 artiklis 14 sätestatud maksuvabastuse kohaldamisala*

24. Taotletava tagastamise jaoks peaks laevaehitaja kuuluma direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punktis c sätestatud maksuvabastuse kohaldamisalasse. Käesoleval juhul ei ole see nii.

a) *Maksuvabastuse isikuline kohaldamisala*

25. Nagu tuleneb direktiivi 2008/118 artiklist 7, ei muutu aktsiis sissenõutavaks – teisiti kui nt käibemaksu korral – mitte igas turustusetapis, vaid ainult ühel korral koos tarbimisse lubamisega.

26. Seejuures on direktiivi 2003/96 artiklis 6 selgitatud, et liikmesriigid võivad nimetatud direktiiviga ette nähtud maksuvabastuse anda kas otse (punkt a) või kaudselt, makstes tagasi kogu maksusumma või osa sellest (punkt c). Viimati nimetatu all on direktiivi 2003/96 punkti c ja punkti a koostoimes mõeldud maksu tagastamist (täpsemalt: hüvitamist[3]), mille tasus kolmas isik, kes aga ise ei olnud kohustatud maksu tasuma.[4]

27. Kui direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkt c vabastab aktsiisist energiatooted, mida *tarnitakse kasutamiseks* laeva mootorikütusena, siis on direktiivi 2003/96 artiklit 6 arvestades seega kaks võimalust maksust vabastamiseks. Kõne alla tuleb kas tarnija (otsene) vabastamine toote tarbimisse lubamise tõttu (*tarne*) või (kaudne) vabastamine energiatoodete seejärel toimuva *kasutamise* tõttu.

28. Põhikohtuasjas nõuab apellant, et „tagastataks" aktsiis, mida tarnija peab tasuma. Seetõttu tuleb arvesse ainult teine võimalus, milleks on kaudne maksuvabastus.

29. Eelotsusetaotlusest ei nähtu tõepoolest, kas Leedu üldse kasutas direktiivi 2003/96 artikli 6 punktis c sätestatud võimalust anda kaudset maksuvabastust. Näib, et eelotsusetaotluses mainitud õigusnorm, mis käsitleb tarnimist, hõlmab eelkõige ainult tarbimisse lubamist. Sellele viitavad igal juhul selles sätestatud litsentsinõuded.

30. Järgnevalt lähtutakse eelotsusetaotluse küsimustele vastamiseks siiski sellest, et siseriiklikus õiguses ette nähtud maksuvabastus hõlmab ka kaudset maksuvabastust (aktsiisi tagastamine energiatoodete kasutajale). Muidu ei oleks eelotsuse küsimusel mõtet. See maksuvabastus peaks ette nägema, et maks, mille tarnija on tasunud, hüvitatakse (tagastatakse direktiivi 2003/96 artikli 6 punkti c tähenduses) ka kolmandale isikule, kui on täidetud direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punktis c sätestatud maksuvabastuse tingimused.

3 Saksa maksuõigusnormides kasutatud saksakeelsed terminid on selles osas täpsemad: „tagastamise" [sks k *Erstattung*] all mõeldakse tavaliselt maksu tagasimaksmist maksu tasumise eest vastutavale isikule (kahe isiku suhe), samal ajal kui „hüvitamise" [sks k *Vergütung*] all mõeldakse maksusumma väljamaksmist kolmandale isikule, kes ei ole maksu tasumise eest vastutav, kuid on maksu majanduslikus mõttes tasunud (kolme isiku suhe).

4 Maksukohustuslase (käesoleval juhul kütuse tarnija) poolt tasumisele kuuluva maksu tagastamine kui otsene maksuvabastus kuulub juba direktiivi 2003/96 artikli 6 punkti a kohaldamisalasse.

31. Käesoleval juhul käsitati olukorda, kus tarnija tarnis kütust laevaehitajale, maksustatava tarnena. See oli liidu õiguse seisukohalt õige, mis tuleneb direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti c ja artikli 15 lõike 1 punkti j võrdlusest. Sellele vastavalt ei hõlma sellise mootorikütuse tarne, mida kasutatakse kaubanduslikuks laevasõiduks ühenduse territoriaalvetes vastavalt direktiivi 2003/96 artikli 14 punktile c, sellise mootorikütuse tarnet, mida kasutatakse laevade tootmisel ja katsetamisel. Pigem võivad liikmesriigid kütuse tarnimise selle mootorikütusena kasutamiseks laevade tootmisel ja katsetamisel vastavalt direktiivi 2003/96 artikli 15 lõike 1 punktile j maksust vabastada, kuid nad ei pea seda tegema. On ilmne, et Leedu ei ole aktsiisimaksust vabastamise võimalust kasutanud.

32. Teatavaks tehtud asjaolude kohaselt ei maksustatud valminud laeva koos ülejäänud kütusega müümisel (veel kord) kütuse tarnet. Ka see on loogiline. Kütus oli juba tarbimisse lubatud. Seega ei kasuta maksuvabastust mitte maksu tasumise eest vastutav isik, vaid kolmas isik.

33. Ilma laevaehitaja enda maksukohustuseta ajal, kui ta tarnib kütuse ostjale, läheb tarne maksuvabastus aga tühja. Selles mõttes ei ole käesoleval juhul tegemist kütuse *tarne* maksuvabastusega.

b) ***Esemeline kohaldamisala***

34. Pealegi ei kasuta laeva müüja, kes müüb laeva koos kütusega, kütust laevasõidu jaoks, mille suhtes on kehtestatud soodustus.

35. Kaudse maksuvabastusena vabastab direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkt c maksust energiatooted, mida tarnitakse *ainult kasutamiseks* laeva mootorikütusena ühenduse territoriaalvetes sõitmiseks (sealhulgas kalapüügiks), välja arvatud eraomandis olevate lõbusõidulaevade jaoks. See peab tagama kütusemahuka kaubandusliku mereveo konkurentsivõime Euroopa Liidus[5] ja säilitama liidu ettevõtjate konkurentsiolukorra võrreldes kolmandate riikide ettevõtjatega.[6] Lisaks peab see lihtsustama ka ühendusesiseste kaupade vaba liikumist.[7] Seega on kindel, et kaudse maksuvabastuse korral on õigus taotleda aktsiisi hüvitamist ainult sellel isikul, kes moodustab soodustust saava laevasõidu ühe osa.

36. Seetõttu võib käesoleval juhul jääda koguni lahtiseks, kas ka laevandusettevõtja selline nn tühisõit transpordilaevaga laevaehituskohast kuni esimese lasti pealaadimise kohani kuulub direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti c kohaldamisalasse. Sellele vastavad komisjon, Poola Vabariik ja kokkuvõttes ka Leedu usutaval viisil jaatavalt.[8] See küsimus kerkiks aga ainult laevandusettevõtja suhtes, kes kasutas kütust kõnealuseks nn tühisõiduks. Käesoleval juhul taotleb aktsiisi tagastamist aga sellise laeva müüja.

37. Direktiivi 2003/96 artiklis 14 ei ole aga kehtestatud üldist laadi maksuvabastust,[9] mistõttu vabastatakse maksust ainult mootorikütus, mida kasutatakse ka laevasõiduks.

5 Vt direktiivi 2003/96 põhjendus 23, samamoodi ka Euroopa Kohus seoses sarnaselt sõnastatud maksuvabastusega direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punktis b – vt kohtuotsus, 1.12.2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, punktid 24 ja 26); vt ka kohtuotsused, 1.3.2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, punkt 28), ja 29.4.2004, komisjon *vs.* Saksamaa (C-240/01, EU:C:2004:251, punktid 39 ja 44).

6 Ettepanek: nõukogu direktiiv, millega korraldatakse ümber energiatoodete maksustamise ühenduse raamistik, 12. märts 1997 – KOM(97) 30 (lõplik) – 97/0111(CNS) – lk 7.

7 Vt selle kohta eelkõige kohtuotsus, 1.3.2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, punktid 24 ja 25).

8 Selles mõttes peaks ka esimene sõit lasti pealelaadimiseks kuuluma (kaubandusliku) laevasõidu mõiste alla ning seda ka juhul, kui seda sõitu ei teostata otseselt tasu eest. Selle sõidu kulud on laevandusettevõtja kulud, mis kantakse üle kas esimesele või igale järgmisele (tasulisele) sõidule. Direktiivi 2003/96 artiklis 14 sätestatud maksuvabastuse mõte ja eesmärk on pealelaadimiskohta sõitmise puhul sama asjakohane nagu (lastiga) mahalaadimiskohta sõitmisel. Mõlemal juhul tegutseb laevaomanik kahtlemata (kaubandusliku) laevasõidu raames.

9 Nt eelkõige kohtuotsus, 1.12.2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, punkt 23), vt selle kohta ka kohtuotsused, 10.11.2011, Sea Fighter (C-505/10, EU:C:2011:725, punkt 21), ja 29.4.2004, komisjon *vs.* Saksamaa (C-240/01, EU:C:2004:251, punkt 23).

38. Sõitmise mõiste alla kuuluvad siiski ainult tasulised teenused, mis on lahutamatult seotud laeva liikumisega.[10] Laeva müük ei ole aga tasuline teenus, mis on vahetult seotud laeva liikumisega. Laeva müügi puhul on tegemist tarnega, mis alles võimaldab ostjal osutada oma klientidele tasulist laevasõiduteenust. Selles mõttes on laeva tarnimine äärmisel juhul ettevalmistusena (kaudselt) seotud ostja tegevusega, millele kohaldatakse soodustust. See ei vii aga selleni, et ka müüja tegevuse suhtes tuleb kohaldada soodustust.

39. Lõpuks ei ole ilmne, et ka laevaehitajate konkurentsivõime säilitamine on direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti c üks eesmärkidest. Pigem nimetatakse laevaehitajatele soodustuse andmist ainult direktiivi 2003/96 artiklis 15 sätestatud võimalusena – mida Leedu ilmselt ei kasuta.

40. Loogiliselt on ka Euroopa Kohus leidnud, et direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punktides b ja c sätestatud maksuvabastust tuleb alati anda ainult isikule, kes ise kasutas selles nimetatud transpordivahendit tasuliste teenuste osutamiseks.[11]

41. Järelikult oleks direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punktiga c vastuolus, kui laeva müüjale võimaldataks tagantjärele aktsiisimaksust vabastamine. Müüja ei kuulu (kaubandusliku laevasõidu) soodustatud isikute ringi ning teda ei ole ka aktsiisiga maksustatud. Käesoleval juhul on aktsiisiga maksustatud üksnes laeva ostja, kuna ta tasus aktsiisi ostuhinna kaudu.

42. Järelikult ei ole direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punktiga c vastuolus siseriiklik õigusnorm, mis keelab andmast laeva müüjale maksuvabastust koos laevaga müüdud mootorikütuse aktsiisi tagastamise/hüvitamise kujul.

B. **Teine küsimus**

43. Kui Euroopa Kohus on sellest hoolimata arvamusel, et ka laeva müüja tuleb vastavalt direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punktile c aktsiisimaksust vabastada juhul, kui tema lepingupartner kasutab müügieset laevasõidu raames, siis tuleb vastata veel teisele küsimusele. Selle küsimusega tahab eelotsusetaotluse esitanud kohus kokkuvõttes teada, kas liikmesriik võib ette näha, et direktiivi 2003/96 artikli 14 lõikes 1 sätestatud maksuvabastuse andmine oleneb teatavate vorminõuete järgimisest.

44. Juba direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 sõnastuse kohaselt peavad liikmesriigid maksust vabastama energiatooted, mida tarnitakse kasutamiseks laeva mootorikütusena ühenduse territoriaalvetes sõitmiseks, „tingimustel, mille nad sätestavad selleks, et tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida maksudest kõrvalehoidmist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi". Seega annab liidu õigus liikmesriikidele sõnaselgelt loa sätestada maksuvabastuseks täiendavaid tingimusi.

45. Euroopa Kohtul on käibemaksu valdkonnas siiski väljakujunenud kohtupraktika. Selle kohaselt on (ühendusesisese tarne või eksporditarne) maksuvabastusest keeldumine üksnes formaalsete tõendite puudumise tõttu üldjuhul ebaproportsionaalne.[12]

10 Kohtuotsused, 10.11.2011, Sea Fighter (C-505/10, EU:C:2011:725, punkt 18); 1.3.2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, punkt 37), ja 1.4.2004, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft (C-389/02, EU:C:2004:214, punkt 28). Sama rõhutab Euroopa Kohus õhusõidu suhtes kehtiva samasuguse maksuvabastuse korral – kohtuotsus, 1.12.2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, punkt 21).

11 Vt nt kohtuotsused, 1.3.2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, punkt 33 jj), ja 1.4.2004, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft (C-389/02, EU:C:2004:214, punkt 28) – nendes kohtuasjades käitas taotleja kütusega, mille jaoks oli taotletud maksuvabastust, „laevu, mille eesmärk oli tasuliste teenuste osutamine", seda kinnitas kohtuotsus, 1.12.2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, punkt 30); analoogiline kohtuotsus, 21.12.2011, Haltergemeinschaft (C-250/10, kohtulahendite kogumikus ei avaldata, EU:C:2011:862, punkt 24).

12 Vt nt kohtuotsused, 27.9.2007, Teleos jt (C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 45 jj); 27.9.2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 29 jj), ja 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 45 jj); proportsionaalsuse põhimõtte kohta käibemaksualastes õigusnormides: vt kohtuotsused, 18.12.1997, Molenheide jt (C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, EU:C:1997:623, punkt 48), 11.5.2006, ja Federation of Technological Industries jt (C-384/04, EU:C:2006:309, punktid 29 ja 30).

1. *Käibemaksualase kohtupraktika ülekandmine otsesele maksuvabastusele, mis on sätestatud aktsiisimaksu käsitlevates õigusnormides*

46. Käibemaks on üldine tarbimismaks. Seetõttu on mõistetav, kui eespool nimetatud käibemaksualased põhimõtted kantakse üle ka aktsiisimaksu käsitlevatele erinormidele, niisiis direktiivi 2003/96 artikli 14 kohaldamisele. Seda tegi Euroopa Kohtu üheksas koda kokkuvõttes kahes hiljutises otsuses.[13] Ka komisjon kaldub oma seisukohas seda toetama. See lähtepunkt on kütusetarne *otsese* maksuvabastuse sarnasuse tõttu käibemaksusüsteemiga süsteemiga kooskõlas ja loogiline.

47. Käibemaksuga maksustamine toimub kõigis etappides, kusjuures mitmekordset maksustamist (maksu kumulatsiooni) välditakse sisendkäibemaksu mahaarvamise abil. Sisendkäibemaksu mahaarvamisega tagatakse, et käibemaksuga maksustatakse üksnes lõpptarbija[14] ja maksukohustuslast (ettevõtjat) sellega ei koormata (neutraalse maksustamise põhimõte). Maksukohustuslane tegutseb seejuures kõigis etappides maksukogujana riigile ja riigikassa huvides.[15] Maksukohustuslase enda soodustamist sellest ei nähtu.

48. Maksukohustuslase selline roll, mille puhul ta peab sundimisi tegutsema maksukogujana, esitab proportsionaalsuse põhimõtet arvestades erilisi nõudeid sekkuvale riigile. Seetõttu ei saa käibemaksust vabastamisest ilma pikemata keelduda üksnes seetõttu, et puuduvad (formaalsed) tõendid, kui objektiivselt on kindel, et kõik käibemaksust vabastamise materiaalsed tingimused on täidetud. Muidu oleks tegemist eraisiku ebaproportsionaalse kasutamisega riigi eesmärkide jaoks.

49. Aktsiisimaksu käsitlevate õigusnormide kohaselt muutub aktsiis sissenõutavaks (direktiivi 2008/118 artikkel 7) ühekordselt kauba tarbimisse lubamise hetkest. Vastavalt direktiivi 2008/118 artiklile 8 vastutab aktsiisi maksmise eest isik, kes lubab kauba tarbimisse, kuigi maksustamisele peab kuuluma tarbija (maksukohustuslane). Ka siinjuures tegutseb tarnija üksnes riigi maksukogujana. Seetõttu peavad siin kehtima sama ranged nõuded proportsionaalsusele nagu käibemaksualaste õigusnormide korral.[16]

2. *Olukord, kus käibemaksualast kohtupraktikat ei saa üle kanda kaudsele maksuvabastusele, mis on sätestatud aktsiisimaksu käsitlevates õigusnormides*

50. Käibemaksualast kohtupraktikat ei saa vastupidi komisjoni arvamusele siiski üle kanda käesoleval juhul asjakohasele *kaudsele* maksuvabastusele, mis on sätestatud aktsiisimaksu käsitlevates õigusnormides. See tuleneb asjaolust, et puudub sarnasus käibemaksusüsteemiga. Euroopa Kohus on tolli- ja käibemaksualaste õigusnormide teistsugusele süsteemile viidates ise õigesti eitanud võimalust oma kohtupraktikat üle kanda.[17]

51. Pigem nõuab *kaudne maksuvabastus* kolmandale isikule tagastamise/hüvitamise teel – nagu on ette nähtud direktiivi 2003/96 artikli 6 punktis c – tingimata teatud tõendeid. Nende eesmärk on võimaldada otsustada, kas ja kes võib tegelikult nõuda aktsiisimaksu tagastamist. Muidu esineks sama maksu mitmekordse tagastamise või hüvitamise oht. Seega tuleneb teatavate formaalsete tõendite vajadus juba sellest, et aktsiisiga maksustamise süsteem on teistsugune.

13 Kohtuotsused, 2.6.2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, punkt 59 jj), ja 2.6.2016, ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, punktid 20 ja 21 ning punktid 35 ja 36).

14 Kohtuotsused, 24.10.1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 19), ja 7.11.2013, Tulică ja Plavoşin (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 34), ning kohtumäärus, 9.12.2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, ei avaldata, EU:C:2011:825, punkt 21).

15 Kohtuotsused, 20.10.1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punkt 25), ja 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 21).

16 Selles mõttes leiavad seetõttu kinnitust Euroopa Kohtu üheksanda koja mõlemad otsused: kohtuotsused, 2.6.2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, punkt 59 jj), ja 2.6.2016, ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, punktid 20 ja 21 ning punktid 35 ja 36).

17 Kohtuotsus, 27.9.2007, Teleos jt (C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 57).

52. *Kaudse maksuvabastuse* korral on nimelt alati tegemist asjaomasele isikule *tegeliku soodustuse* andmisega. Seejuures antakse kütuse kasutajale soodustus tema enda pärast. Tegelikult on tegemist tarbekauba tarbimise maksustamisega. See jäetakse aga teatud põhjustel (käesoleval juhul majanduspoliitilistel põhjustel) tarbija kasuks siiski maksustamata. Isik, kellel on õigus aktsiisi tagasi saada, ei tegutse siin riigi maksukogujana, vaid enda nimel.

53. Selliste asjaolude korral ei ole ebaproportsionaalne, kui tõhusa kontrolli huvides antakse soodustust alles siis, kui vastavad – kontrolliks vajalikud – tõendid on olemas. Teisiti kui sundimisi kaasatud maksukogujale saab maksusoodustust saavale isikule (käesoleval juhul kütuse kasutajale) panna kohustuse teha suuremat koostööd. Piir on arvatavasti saavutatud alles siis, kui puudulike tõendite korrigeerimine või nende tagantjärele esitamine on siseriikliku õiguse kohaselt *per se* välistatud. Seda käesoleval juhul ei ilmne.

3. ***Järeldus***

54. Proportsionaalsuse põhimõtte kohaselt ei ole keelatud, et tagastamis- või hüvitisnõue tekib alles siis, kui soodustatud isik esitab kontrolliks vajalikud tõendid.

VI. **Ettepanek**

55. Seega teen ma ettepaneku vastata Lietuvos vyriausiasis administracinis teismase (Leedu kõrgeim halduskohus) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkt c seab kaudse maksuvabastuse tingimuseks, et isik, kellel on õigus aktsiisi tagastamisele, kasutas kütust laevasõiduks. See ei ole nii juhul, kui ta üksnes tarnis laeva koos kütusega laevandusettevõtjale. Laevaehitaja ei osuta laeva müügil koos kütusega tasulisi teenuseid (kaubandusliku) laevasõidu raames.

2. Liikmesriigid võivad kindlaks määrata aktsiisimaksust vabastamise tingimused vastavalt direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punktile c koostoimes artikli 6 punktiga c. Proportsionaalsuse põhimõtte kohaselt ei ole keelatud, et kolmanda isiku õigus nõuda asjaomase aktsiisimaksu tagastamist või hüvitamist seatakse sõltuvusse teatud tõendite esitamisest, et võimaldada tõhusat kontrolli ja vältida topelt maksuvabastust või õigustamatut maksustamata jätmist.