

MEILAND AZEWIJN

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

9. september 2004\*

Kohtuasjas C-292/02,

mille esemeks on eelotsusetaotlus EÜ artikli 234 alusel,

mille Finanzgericht Düsseldorf (Saksamaa) esitas 6. augusti 2002. aasta otsusega, mis saabus Euroopa Kohtusse 13. augustil 2002, kohtuasjas:

**Meiland Azewijn BV**

*versus*

**Hauptzollamt Duisburg,**

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees P. Jann, kohtunikud S. von Bahr (ettekandja) ja R. Silva de Lapuerta,

\* Kohtumenetluse keel: saksa.

kohtujurist: F. G. Jacobs,  
kohtusekretär: vanemametnik M. Múgica Arzamendi,

arvestades kirjalikku menetlust ja 20. novembri 2003. aasta kohtuistungil toimunut,

arvestades seisukohti, mille on esitanud:

- Meiland Azewijn BV, esindajad: *Rechtsanwalt* A. M. Crämer ja *advocaat* F. Kuiper,
  
- Hauptzollamt Duisburg, esindaja: R. Frind,
  
- Madalmaade valitsus, esindaja: H. G. Sevenster,
  
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja: K. Gross,

olles 15. jaanuari 2004. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

**otsuse**

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 19. oktoobri 1992. aasta direktiivi 92/81/EMÜ mineraalõlilede kehtestatud aktsiisimaksude struktuuri ühtlustamise kohta (EÜT L 316, lk 12), muudetud nõukogu 22. detsembri 1994. aasta direktiiviga 94/74/EÜ (EÜT L 365, lk 46, edaspidi „direktiiv 92/81”), artikli 8a tõlgendamist.
  
- 2 Taotlus on esitatud kohtuasjas Meiland Azewijn BV v. Hauptzollamt Duisburg, mille esemeks on aktsiisimaksu maksmine Madalmaades tangitud põllumajandusmasinate kütusepaagis hoitavalt mineraalõlilt, mida kasutati Saksamaal.

**Õiguslik raamistik**

*Ühenduse õigusaktid*

Direktiiv 92/12

- 3 Nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiivis 92/12/EMÜ aktsiisiga maksustatava kauba üldise korralduse ja selle kauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta

(EÜT L 76, lk 1), muudetud nõukogu 14. detsembri 1992. aasta direktiiviga 92/108/EMÜ (EÜT L 390, lk 124, edaspidi „direktiiv 92/12”) on sätestatud aktsiisimaksuga maksustamise üldised tingimused.

4 Direktiivi 92/12 artikli 7 lõigetes 1 ja 2 on sätestatud:

„1. Kui aktsiisiga maksustatavat ning ühes liikmesriigis juba tarbimiseks ringlusse lubatud kaupa hoitakse teises liikmesriigis kaubanduslikul eesmärgil, võetakse aktsiis liikmesriigis, kus kaupa hoitakse.

2. Sel eesmärgil, ilma et see piiraks artikli 6 kohaldamist, juhul kui ühes liikmesriigis juba tarbimiseks ringlusse lubatud kaup, nagu see on määratletud artiklis 6, teises liikmesriigis kätte toimetatakse, kavatakse kätte toimetada teises liikmesriigis või seda seal kas iseseisvalt või avalik-õigusliku isiku heaks majandustegevust teostava ettevõtja majandustegevuses kasutatakse, tuleb aktsiis tasuda nimetatud teises liikmesriigis.”

Direktiiv 92/81

5 Direktiivis 92/81 on sätestatud mineraalõlide aktsiisimaksu puudutavad erinormid.

6 Osutatud direktiivi artikli 8 lõikes 2 on sätestatud:

„2. Muudest ühenduse sätetest olenemata võivad liikmesriigid anda täieliku või osalise aktsiisivabastuse või vähendada aktsiisi määra maksude õigsuse kontrollimise alla kuuluvate mineraalõlide või muude samaks otstarbeks ette nähtud toodete puhul:

[...]

f) ainult põllumajanduses ja aianduses ning metsanduses ja siseveekalanduses”.

7 Direktiivi 92/81 artikli 8 lõikes 8 on sätestatud:

„Liikmesriigid saavad kohaldada lõikes 4 sätestatud aktsiisimäärast lähtuvaid aktsiisivabastusi või vähendatud aktsiisimäärasid, tagastades juba tasutud aktsiisimaksu.”

8 Direktiivi 92/81 artiklis 8a, mis on lisatud direktiivi 94/74 artikliga 2, on sätestatud:

„1. Liikmesriigis tarbimiseks ringlusse lubatud mineraalõlisid, mis sisalduvad mootorsõidukite standardsetes paakides ning on ette nähtud kasutamiseks nimetatud sõidukite kütusena, samuti erikonteinerites sisalduvaid mineraalõlisid,

mis on ette nähtud nende konteinerite tehniliste süsteemide käigushoidmiseks veo käigus, ei maksustata aktsiisiga üheski teises liikmesriigis.

2. Käesolevas artiklis kasutatakse järgmisi mõisteid.

Standardsed paagid

- tootja poolt igale kõnealuse sõidukiga sama liiki mootorsõidukile püsivalt paigaldatud paagid, mille püsiv paigaldus võimaldab kasutada kütust vahetult nii edasiliikumiseks kui ka vajaduse korral jahutussüsteemi või muu süsteemi kasutamiseks veo ajal.

Standardse paagina käsitatakse ka mootorsõidukile paigaldatud gaasipaaki, mis on ette nähtud gaasi vahetuks kasutamiseks kütusena, ja paaki, mis on paigaldatud sõiduki varustusse kuuluva muu süsteemi jaoks,

[...].

## Direktiiv 94/74

- 9 Direktiivi 94/74 üheksateistkümnendas põhjenduses on esitatud direktiivi 92/81 artikli 8a eesmärgid:

„[...] vaja on sätestada, et liikmesriigis tarbimiseks ringlusse lubatavad mineraalõlid, mis sisalduvad mootorsõidukite kütusepaakides ning on ette nähtud kasutamiseks nimetatud sõidukite kütusena, on teistes liikmesriikides aktsiisist vabastatud, et mitte tõkestada isikute ja kaupade vaba liikumist ning vältida topeltmaksustamist”.

## Direktiiv 95/60

- 10 Nõukogu 27. novembri 1995. aasta direktiiv 95/60/EÜ gaasiõlide ja petrooli erimärgistamise kohta (EÜT L 291, lk 46) on vastu võetud kooskõlas direktiivi 92/81 artikliga 9.

- 11 Direktiivi 95/60 esimeses ja kolmandas põhjenduses on sedastatud:

„käesoleva direktiiviga ettenähtud ühenduse meetmed ei ole üksnes vajalikud, vaid ka mõödapääsmatud, et saavutada siseturu eesmäärke; üksinda ei suuda liikmesriigid kõnesolevaid eesmäärke saavutada; lisaks on nende saavutamine ühenduse tasandil juba sätestatud direktiivis 92/81/EMÜ, eriti selle artiklis 9; [...];

[...]

siseturu nõuetekohaseks toimimiseks on nüüd vaja kehtestada ühised eeskirjad sellise gaasiõli ja petrooli erimärgistamiseks, millelt ei ole makstud maksu täiel selliste mootorikütusena kasutatavate mineraalõlide suhtes kohaldataval määral”.

12 Direktiivi 95/60 artikli 1 lõikes 1 on sätestatud:

„Ilma et see piiraks siseriiklike sätteid erimärgistusaine kohta, kohaldavad liikmesriigid vastavalt käesoleva direktiivi sätetele erimärgistamist järgmiste toodete suhtes:

— kogu gaasiõli CN-koodiga 2710 00 69, mis on tarbimisse lastud direktiivi 92/12/EMÜ artikli 6 tähenduses ja millele on tehtud erand või mille suhtes kohaldatakse muud aktsiisimäära kui määr, mis on sätestatud direktiivi 92/82/EMÜ artikli 5 lõikes 1”.

13 Direktiivi 95/60 artikkel 3 sätestab:

„Liikmesriigid võtavad vajalikud meetmed tagamaks, et välditakse märgistatud toodete sobimatut kasutamist ja eeskätt et kõnealuseid mineraalõlisisid ei saa kasutada maantee-mootorsõiduki mootori kütusena ega hoida selle kütusepaagis, kui selline kasutamine ei ole lubatud liikmesriikide pädevate asutuste määratud erijuhtudel.



Liikmesriigid näevad ette, et kõnealuste mineraalõlide kasutamist esimeses lõigus nimetatud juhtudel loetakse kõnealuse liikmesriigi õiguse rikkumiseks. Iga liikmesriik võtab meetmed, mis on vajalikud kõigi käesoleva direktiivi sätete täielikuks jõustamiseks, ja eelkõige määrab kindlaks karistused, mida kohaldatakse nimetatud meetmete eiramise korral; sellised karistused peavad olema eesmärgipärased ja piisavalt hoiatava mõjuga.”

### *Siseriiklikud õigusaktid*

#### Madalmaade õigusaktid

- 14 31. oktoobri 1991. aasta Wet op de accijns'i (aktsiisimaksuseadus, Stbl. 1991, lk 561) artikli 27 lõige 3 kehtestab vähendatud aktsiisimäära gaasiõlile, mis on ette nähtud muuks otstarbeks kui maantee-mootorsõidukite liikumine avalikel teedel, tingimusel et gaasiõli on nõuetekohaselt märgistatud.

- 15 Nimetatud seaduse artikli 91 lõike 2 punkt a keelab hoida märgistatud gaasiõli mootorsõiduki kütusepaagis, välja arvatud selle artikli lõike 3 punktis a sätestatud „mootorsõidukid, mida ei kasutata teedel”. Sama artikli lõike 3 punkt b annab lisaks võimaluse kehtestada üldise iseloomuga haldusaktiga erand mootorsõidukitele, mida tavaliselt ei kasutata avalikel teedel.

- 16 Nimetatud artikli 91 lõike 3 punkti b alusel 20. detsembril 1991 antud Uitvoeringsbesluit accijns'i (aktsiisimaksu rakendusmäärus, Stbl. 1991, lk 754) artikkel 40 täpsustab erandiga hõlmatud mootorsõidukite liigid ja nende hulgas on mootorsõidukid, mis on mõeldud kasutamiseks väljaspool teid põllu- ja metsamajanduses ning mis kasutavad avalikke teid ainult ühest tööpaigast teise liikumiseks.

### *Saksa õigusaktid*

- 17 21. detsembri 1992. aasta Mineralölsteuergesetz'i (mineraalõlimaksuseadus, BGBl. 1992 I, lk 2185, parandus BGBl. 1993 I, lk 169) § 19 lõikes 2, muudetud 29. märtsi 2000. aasta Gesetz für den Vorrang Erneuerbarer Energien'iga (taastuvenergia seadus, BGBl. I, lk 305, edaspidi „MinöStG”), sätestatakse maksuvõla tekkimise üldreeglis erand, et kui mineraalõli tuuakse kaubanduslikel eesmärkidel maksustamisterritooriumile teisest liikmesriigist, ei maksustata kütust, mis sisaldub transpordivahendite standardsetes kütusepaakides, välja arvatud lõbusõidulaevad, erikonteinerid ning põllu- ja metsamajandusmasinad.
- 18 See säte ei välista siiski maksukohustuse tekkimist MinöStG § 26 lõigetes 4–6 sätestatud juhtudel.
- 19 MinöStG § 26 lõige 4 keelab erimärgistatud gaasiõli kasutamise kütusena põllumajandusmasinate liikluses.

- 20 MinöStG § 26 lõike 5 teine lause kehtestab sellise märgistatud gaasiõli maksustamisel erandi, kuid see hõlmab üksnes erijuhud, mis ei puuduta selle õli tavapärast kasutamist kütusena.
- 21 MinöStG § 26 lõike 6 alusel maksustatakse märgistatud gaasiõli, mida on kasutatud selle artikli lõiget 4 rikkudes. Maksustatakse vähemalt see kogus, mis vastab kütusepaagi mahule või sõiduki või veduki standardse kütusepaagi mahule. Maks nõutakse sisse viivitamatult.

### **Vaidlus põhikohtuasjas ja eelotsusetaotluse küsimused**

- 22 Ettevõtte Bod Giesen VOF, mis 2002. aasta mais ühines Meiland Azewijn BV-ga (edaspidi „Meiland”, tähistades neid ettevõtteid nii enne kui ka pärast ühinemist), opereeris Madalmaades alates 1991. aastast umbes kümne töötajaga ettevõtet, mis osutas põllumajandusteenuseid. Kaks kolmandikku selle ettevõtte klientidest oli Madalmaadest ja üks kolmandik Saksamaalt.
- 23 Kõiki Meilandi tegevuses kasutatud põllumajandusmasinaid tangiti õhtuti, kui sageli ei olnud veel teada, millisel otstarbel masinaid järgmisel päeval kasutatakse. Kliendid võisid ilmastikuolude tõttu viimasel hetkel tellimusest loobuda või siis tekkis mõnikord vajadus asendada rikkis masinaid.

- 24 Eriti saagikoristuse ajal, kui ettevõttes oli töödega kiire, oli praktiliselt võimatu vahetada Madalamaades seaduslikult kasutatavat märgistatud gaasiõli märgistamata gaasiõli vastu, mis oli ainus Saksamaal lubatud kütuseliik, sest kütusepaakide tühjendamine või vahetamine võtnuks liiga palju aega. Lisaks võisid pumpamise korral jääda märgistamise jäljed ikkagi nähtavaks. Need raskused olid seda suuremad, kui teatud sõidukeid kasutati mõnikord ühel ja samal päeval mõlemas kõnealuses liikmesriigis.
- 25 Ettevõtte väiksuse tõttu ei saanud Meiland piirata oma põllumajandusmasinate kasutamist vaid Saksa turuga.
- 26 Hauptzollamt Duisburg'i ametiisikud kontrollisid 29. septembril 2000 Klein-Netterdenis (Saksamaa) Saksamaa ja Madalmaade piiri lähedal kahte traktorit ja ühte kombaini, mille Meiland oli maisikoristuseks andnud. Masinad töötasid märgistatud gaasiõliga. Nende kütusepaakide maht oli vastavalt 135, 165 ja 850 liitrit.
- 27 Samal päeval väljastas Hauptzollamt Duisburg maksuteate, millega nõudis Meilandilt mineraalõlidel makstava maksu tasumist summas 851 Saksa marka. Maks oli määratud MinöStG artikli 26 lõike 6 alusel lähtudes kütusepaakide mahust ja tol ajal kehtinud maksumäärast 740 Saksa marka 1000 liitri kohta.
- 28 Meiland vaidlustas maksuteate põhjendusel, et see on vastuolus ühenduse õigusega.

- 29 Hauptzollamt Duisburg jättis 18. jaanuari 2001. aasta otsusega vaide kui põhistamatu rahuldamata, põhjendades, et Saksamaa maksustamisterritooriumil võib vastavalt MinöStG sätetele märgistatud gaasiõli kasutada ainult kütteks. Osutatud seaduse artikli 26 lõike 5 kohaselt oli seega põhimõtteliselt keelatud teistest liikmesriikidest pärit märgistatud gaasiõli kasutamine põllumajandusmasi- nates.
- 30 Meiland esitas selle otsuse peale kaebuse Finanzgericht Düsseldorf'ile, väites, et talle Saksamaal määratud maks toob kaasa topeltnmaksustamise, kuna pole arvestatud Madalmaades juba makstud maksu.
- 31 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul on käesolevas asjas kohaldatavad Saksa õigusaktid kooskõlas direktiivi 95/60 artiklite 1 ja 3 sätetega, kuid võivad olla vastuolus EÜ asutamislepingu või teisese õiguse muude sätetega, eelkõige direktiivi 92/81 artikli 8a lõikega 1.
- 32 Neil asjaoludel otsustas Finanzgericht Düsseldorf menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised viis eelotsuseküsimust:

„1. Kas direktiivi 92/81/EMÜ artikli 8a lõiget 1 tuleb tõlgendada selliselt, et see lihtsalt vabastab täielikult aktsiisimaksust kütusena kasutatava mineraalõli liikmesriigis, kuhu see on toodud mootorsõiduki standardses kütusepaagis pärast tarbimiseks ringluse lubamist teises liikmesriigis?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, kas siis direktiivi 92/81/EMÜ artikli 8a lõige 1 on kaebuse esitaja suhtes vahetult kohaldatav, arvestades [MinöStG] artikli 19 lõiget 2?
  
3. Kas direktiivi 92/81/EMÜ artikli 8 lõike 2 punkti f alusel võimaliku aktsiisimaksusoodustuse haldus- ja kontrollimenetlus toimub vastavalt sama direktiivi artikli 8 lõikele 8 ilma märgistamist kohaldamata või vastavalt direktiivi 95/60/EÜ artikli 1 lõikele 1?
  
4. Kui kolmanda küsimuse vastus on, et liikmesriigid on direktiivi 92/81/EMÜ artikli 8 lõike 2 punktis f viidatud pädevust kasutades kohustatud käesoleva asjaga analoogilistel juhtudel andma maksusoodustuse isegi juba makstud maksu tagastamise teel, kas siis põllumajandustöödele antav aktsiisimaksusoodustus rikub teenuste vaba liikumise põhimõtet, kui soodustus on seotud erimärgistamise korraldamisega direktiivi 95/60/EÜ artikli 1 lõike 1 alusel, mida teised liikmesriigid ei ole rakendanud, kehtestades lisaks sellele veel sanktsioonid oma õigusaktides sätestamata erimärgistamise juhtudeks?
  
5. Kui vastus neljandale küsimusele on jaatav, kas siis teenuste vaba liikumise rikkumise tagajärjeks on maksuvõla kehtetus või tuleb kaebuse esitajal maksuvabastuse saamiseks esitada selles liikmesriigis, kust ta kütust hangib, taotlus madalama määraga maksustatud märgistatud gaasiõli asemel märgistamata gaasiõli saamiseks ja nõuda tasutud aktsiisimaksu tagastamist?"

## Eelotsuseküsimuste kohta

### *Esialgset tähelepanekud*

- 33 Kolm viimast küsimust on esitatud juhuks, kui vastus ühele kahest esimesest küsimusest on eitav. Need puudutavad eelkõige teisese õiguse sätteid mineraalõli märgistamise valdkonnas ja nende eesmärk on välja selgitada, kas direktiivide 95/60 ja 92/81 teatud sätetele tuleb anda prioriteet, kui liikmesriikide poolt direktiivide ülevõtmiseks kehtestatud reeglid tekitavad vastuolulisi olukordi ja viivad teenuste vaba liikumise rikkumiseni. Küsimused puudutavad ühtlasi tagajärgi asjaomaste isikute õigustele sissenõutava aktsiisimaksu tasumise või makstud aktsiisimaksu tagastamise osas.

### *Esimene küsimus*

- 34 Esimese küsimusega on eelotsusetaotluse esitanud kohus soovinud vastust, kas direktiivi 92/81 artikli 8a lõikest 1 tuleb aru saada nii, et see keelab liikmesriikidel maksustada aktsiisimaksuga mootorsõiduki standardses kütusepaagis sisalduvat kütusena kasutatavat mineraalõli, kui see on teises liikmesriigis seaduslikus korras tarbimiseks ringlusse lubatud.

- 35 Selles osas tuleb märkida, et direktiivi 92/12 artikli 7 lõigetes 1 ja 2 on sätestatud üldreegel, mille kohaselt aktsiisiga maksustatavalt kaubalt, mis on tarbimiseks ringlusse lubatud ühes liikmesriigis ja mida kaubanduslikel eesmärkidel hoitakse teises liikmesriigis, võetakse aktsiis liikmesriigis, kus kaupa hoitakse. Maksu sissenõudmise koht on seega liikmesriik, kus kasutamiseks kaup on mõeldud, mitte liikmesriik, kus see tarbimiseks ringlusse lubatakse.

36 Direktiivis 92/81 on siiski sätestatud erinorm, mida kohaldatakse mineraalõlidelt võetavale aktsiisimaksule. Nimetatud direktiivi artikli 8a lõikes 1 on sätestatud, et liikmesriigis tarbimiseks ringlusse lubatud mineraalõlisid, mis sisalduvad mootorsõidukite standardsetes paakides ning on ette nähtud nimetatud sõidukite kütusena kasutamiseks, ei maksustata aktsiisiga üheski teises liikmesriigis. Sellest järeldub, et niisuguse sõiduki teisaldamisel ja kasutamisel teises liikmesriigis on aktsiisi sissenõudmise koht liikmesriigis, kus mineraalõli on tarbimiseks ringlusse lubatud, ja mitte liikmesriigis, kus seda sisaldavat sõidukit kasutatakse.

37 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ja Hauptzollamt Duisburg'i sõnastatud märkustest nähtub siiski, et neil on tekkinud kahtlusi direktiivi 92/81 artikli 8a täpse rakendusala suhtes.

38 Need kahtlused on tingitud kolmest asjaolust. Neist esimene on seotud mõistele „mootorsõiduk” antava sisuga, teine puudutab kütuse kasutamist liikmesriigis, kuhu sõiduk on üle viidud, ja kolmas tuleneb võimalikest vastuoludest, mis tekivad sellest, et liikmesriigid on nimetatud artikli 8a ja muude teisese õiguse reeglite rakendamiseks kehtestanud erinevaid normistikke.

39 Esimeses punktis, mis on seotud mõistele „mootorsõiduk” antava sisuga, on küsimus selles, kas see mõiste hõlmab teatud põllumajandusmasinaid. Viidates teisese õiguse muudes allikates leiduvatele „mootorsõiduki” määratlustele, väidab Hauptzollamt Duisburg, et see hõlmab vaid isikuid ja kaupu transportivaid maanteesõidukeid ning et põhikohtuasjas käsitletavat masinat, st kaks traktorit ja kombain ei kuulu selle mõiste alla. Asjaga on seotud eelkõige nõukogu 19. juuli 1968. aasta direktiiv



68/297/EMÜ kommerts-mootorsõidukite kütusepaakides oleva kütuse tollimaksuvaba riiki toomist käsitlevate sätete ühtlustamise kohta (EÜT L 175, lk 15) ja nõukogu 28. märtsi 1983. aasta määrus (EMÜ) nr 918/83, millega kehtestatakse ühenduse tollimaksuvabastuse süsteem (EÜT L 105, lk 1).

- 40 Tuleb sedastada, et kui artiklis 8a ei ole määratletud mõistet „mootorsõiduk”, ei järeldu sellest, et teise õiguse muudes allikates sisalduvad määratlused on asjakohased. Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 44 on märkinud, ei kattu Hauptzollamt Duisburg’i osutatud kaks määratlust omavahel ning tekstid, mille osaks need on, on suunatud direktiivi 92/81 eesmärkidest erinevate eesmärkide saavutamisele. Neil tingimustel ei ole asjakohane viidata nimetatud tekstidele mõiste „mootorsõiduk” sisu avamisel, pigem tuleb tugineda selle sätte asetusele ja eesmärkidele, kus käsitletav mõiste esineb.
- 41 Direktiivi 92/81 artikli 8a sõnastusest, kui seda uurida direktiivi 94/74 üheksateistkümnendas põhjenduses esitatud eesmärkide — isikute ja kaupade vaba liikumise tagamine ja topeltmaksustamise vältimine — valguses, ilmneb, et nimetatud sätet tuleb tõlgendada laialt.
- 42 Eeltoodust järeldub, et Hauptzollamt Duisburg’i esitatud mootorsõiduki mõiste kitsendava tõlgendusega ei saa nõustuda. Vastupidi, tuleb tõdeda, et nimetatud artikkel laieneb põllumajandusmasinatele, mille kütusena kasutatakse mineraalõli.

- 43 Teises punktis, mis puudutab kütuse kasutamist liikmesriigis, kuhu sõiduk on viidud, on küsimus eelkõige selles, kas direktiivi 92/81 artikli 8a lõikes 1 sätestatud reegel on kohaldatav ainult juhul, kui kütusena kasutatavat mineraalõli kasutatakse ainult sõiduki liiklemiseks ja selle viimiseks teise liikmesriiki, või laieneb see ka juhtudele, kus mineraalõli lisaks eelnimetatule kasutatakse ka muul otstarbel, nagu seda on põllumajandustööde läbiviimine selles teises liikmesriigis.
- 44 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 36 ja 37 on selgitanud, on Hauptzollamt Duisburg'i esitatud tõlgendus, mille kohaselt kütust võib kasutada ainult mootorsõiduki liiklemiseks ja viimiseks teise liikmesriiki, välistades kõik muud kasutusotstarbed selles riigis, alusetult kitsendav ja läheb ilmselgelt vastuollu käesoleva otsuse punktis 41 osundatud eesmärkidega.
- 45 Seega tuleb tõdeda, et direktiivi 92/81 artikli 8a lõikes 1 sätestatud reegel ei ole piiratud juhtudega, kus sõiduk lihtsalt viiakse teise liikmesriiki, vaid see kuulub kohaldamisele ka siis, kui kütust kasutatakse muul otstarbel, nagu seda on põllumajandustööd.
- 46 Kolmas punkt seisneb küsimuses, kas nimetatud artikli 8a lai tõlgendamine on võimalik vaatamata sellele, et niisugune tõlgendus toob praktikas kaasa vastu-rääkivusi selle direktiivi ja direktiivi 95/60 muude sätete rakendamisel.
- 47 Finanzgericht Düsseldorf on eelotsusetaotluse esitamisel oma määruses märkinud, et Madalmaade õigusaktide kohaselt on põllumajandusmasinates kasutataval gaasiõlil aktsiisimaksu soodustused ja kohustuslik märgistamisnõue, aga Saksa

õigusaktide alusel kohaldatakse samal otstarbel kasutatavale gaasiõlile aktsiisimaksu tagastamise süsteemi ning selle märgistamine on sõnaselgelt keelatud.

- 48 Tuleb sedastada, et erinevatest valikutest, mis Saksamaa Liitvabariik ja Madalmaade Kuningriik on direktiivide 92/81 ja 95/60 alusel teinud, tuleneb, et Madalmaades müüakse märgistatud mineraalõli seaduslikult kasutamiseks põllumajandusmasinate kütusena, kuid samal ajal on Saksamaal nimetatud toote kasutamine sel otstarbel keelatud, kui see on märgistatud, ning karistuseks ebaseadusliku kasutamise eest on ette nähtud aktsiisimaksu määramine.
- 49 See erinevus on seletatav asjaoluga, et Madalmaade Kuningriik on direktiivi 92/81 artikli 8 lõike 2 punkti f rakendamisel otsustanud vähendada kõnealuste mineraalõlide aktsiisimäära ja kontrollida nende kasutamist erimärgistamise abil kooskõlas direktiivi 95/60 artikliga 1. Saksamaa Liitvabariik seevastu on direktiivi 92/81 artikli 8 lõike 2 punkti f ja artikli 8 lõike 8 alusel ette näinud aktsiisimaksu tagastamise, kõnealuse mineraalõli tarbimiseks ringlusse lubamisel spetsiaalseid maksusoodustusi ei anta, mistõttu toodet ei ole vaja märgistada. Otse vastupidi, kuna Saksamaa Liitvabariik rakendab maksu tagastamise süsteemi, on tal vaja kindlustada, et mineraalõli ei oleks ostetud soodusmääraga maksustatult. Selle tagamiseks on ta keelanud märgistatud mineraalõli kasutamise, lähtudes tunnusest, mis näitab, et see on ostetud soodsa aktsiisimääraga, ja direktiivi 95/60 artikli 3 alusel näinud ette sanktsiooni kohaldamise.
- 50 Nende vastuolude lahendamiseks, mis teisese õiguse ülevõtmise meetmest võivad tekkida, nimelt nagu käesolevas põhikohtuasjas, kus Meiland, asjaomane ettevõtte, leiab end olukorrast, kus tal on keelatud Madalmaades seaduslikult ostetud märgistatud mineraalõli oma põllumajandusmasinate kütusepaakides Saksamaal kütusena kasutada, tuleb direktiivi 95/60 märgistamise korraldamist ja kontrolli puudutavaid sätteid tõlgendada, pidades silmas nii selle direktiivi kui ka direktiivi 92/81 eesmärke ja õigusnormide süsteemi.

- 51 Selles osas tuleb rõhutada, et erimärgistamist käsitlev direktiiv 95/60 on vastu võetud kooskõlas direktiivi 92/81 artikliga 9. Direktiivi 95/60 esimesest ja kolmandast põhjendusest nähtuv eesmärk ei ole kaugeltki vastuolus direktiivi 92/81 eesmärgiga, vaid täiendab seda, soodustades siseturu nõuetekohast toimimist.
- 52 Direktiivi 95/60 artiklis 3 on seetõttu sätestatud, et liikmesriigid võtavad vajalikud meetmed tagamaks, et välditakse märgistatud toodete sobimatut kasutamist ja eeskätt et kõnealuseid mineraalõlisid ei saa kasutada maantee-mootorsõiduki mootorikütusena. Keeldu, millega kaasnevad võimalikud sanktsioonid, ei saa siiski rakendada, kui liikmesriikide pädevate ametiasutuste poolt kindlaks määratud teatud spetsiifilistel juhtudel on selline kasutamine lubatud.
- 53 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 40 on rõhutanud, ühe liikmesriigi poolt kooskõlas ühenduse õigusega lubatud kasutamist, nagu seda on märgistatud mineraalõli kasutamine Madalmaade õigusaktide kohaselt, ei saa teine liikmesriik pidada sobimatuks kasutamiseks direktiivi 95/60 artikli 3 tähenduses.
- 54 Eeltoodust järeldub, et Saksamaa Liitvabariik ei saa oma siseriiklikele õigusaktidele tuginedes keelata märgistatud mineraalõli kasutamist kütusena selliste mootorsõidukite standardsetes kütusepaakides, mis pärinevad teisest liikmesriigist, nagu Madalmaadest, kus selline kasutamine on lubatud.

55 Eeltoodud kaalutlustest lähtudes tuleb esimesele küsimusele vastata, et direktiivi 92/81 artikli 8a lõiget 1 tuleb tõlgendada selliselt, et see keelab liikmesriikidel maksustada aktsiisiga nii märgistatud kui ka märgistamata mineraalõli, mis sisaldub mootorsõiduki — nagu põllumajandusmasina — standardses kütusepaagis ja mida kasutatakse kütusena mitte ainult sõiduki liiklemisel, vaid kasutamiseks ka muul otstarbel, nagu põllumajandustöökdeks, kui teises liikmesriigis on see mineraalõli tarbimiseks seaduslikult ringlusse lubatud.

### *Teine küsimus*

56 Teise küsimusega on eelotsusetaotluse esitanud kohus soovinud sisuliselt vastust, kas direktiivi 92/81 artikli 8a lõige 1 on vahetult kohaldatav, nii et Meilandi-taoline eraõiguslik isik võib siseriiklikus kohtus sellele tuginedes vaidlustada sellega vastuolus oleva siseriikliku õigusnormi.

57 Kooskõlas Euroopa Kohtu praktikaga tuleb meenutada, et kõikidel juhtudel, kus direktiivi sätted näivad oma sisult olevat tingimusteta ja piisavalt täpsed, võib neile tuginedes vaidlustada kõiki direktiiviga vastuolus olevaid siseriiklikke sätteid, kui direktiivi ülevõtmise meetmeid ei ole tähtaegselt rakendatud või kui direktiivis on täpselt määratletud õigused, millele eraõiguslikud isikud suhetes riigiga võivad tugineda (10. juuni 1999. aasta otsus kohtuasjas C-346/97: Braathens, EKL 1999, lk I-3419, punkt 29).

58 Eespool viidatud Braathensi kohtuotsuses uuris kohus, kas direktiivi 92/81 artikli 8 lõike 1 punkt b on vahetult kohaldatav. Nimetatud artiklis on sätestatud, et liikmesriigid peavad ühtlustatud aktsiisimaksust vabastama tingimustel, mille nad sätestavad selleks, et tagada aktsiisivabastuse korrektne ja arusaadav kohaldamine

ning ära hoida aktsiisi tasumisest hoidumine, tasumise vältimine ja muud kuritarvitused, mineraalõlid, mida tarnitakse kasutamiseks õhusõiduki kütusena, välja arvatud eraviisilised lõbulennud.

59 Nimetatud otsuse punktis 30 leidis kohus, et kuigi direktiiv 92/81 jätab liikmesriikidele suuremal või vähemal määral kaalutusruumi selle direktiivi teatud sätete rakendamisel, ei saa eraõiguslikelt isikutelt ära võtta õigust tugineda direktiivi neile sätetele, millel on oma reguleerimise ja mis seetõttu on tervikregulatsioonist eraldatavad ja iseseisvalt kohaldatavad.

60 Euroopa Kohus on leidnud, et direktiivi 92/81 artikli 8 lõike 1 punkt b on selline säte ja et kohustus vabastada ühtlustatud aktsiisimaksust õhusõiduki kütus, välja arvatud eraviisilised lõbulennud, on piisavalt selge, täpne ja tingimusteta, et anda eraõiguslikele isikutele õigus sellele tugineda siseriiklikus kohtus, vaidlustades sellega vastuolus olevat siseriiklikku normistikku (vt eespool viidatud Braathensi kohtuotsus, punktid 31 ja 32).

61 Tuleb tõdeda, et direktiivi 92/81 artikli 8a lõige 1 paneb samuti liikmesriikidele selge, täpse ja tingimusteta kohustuse, keelates maksustada aktsiisimaksuga teatud mineraalõli, mis on teises liikmesriigis seaduslikus korras tarbimiseks ringlusse lubatud. Sellele keelule vastab eraõiguslike isikute õigus mitte kanda aktsiisimaksu kohustust juhul, kui nad kasutavad mineraalõli kütusena oma mootorsõidukite standardsetes kütusepaakides sõiduki kasutamise otstarbel, kui see õli on teises liikmesriigis tarbimiseks ringlusse lubatud.

- 62 Seega tuleb teisele küsimusele vastata, et eraõiguslikud isikud võivad direktiivi 92/81 artikli 8a lõikes 1 sätestatud keelule tugineda siseriiklikus kohtus, vaidlustades selle keeluga vastuolus olevat siseriiklikku normistikku.
- 63 Arvestades kahele esimesele küsimusele antud vastuseid, puudub vajadus vastata eelotsusetaotluse esitanud kohtu kolmele ülejäänud küsimusele.

## Kulud

- 64 Põhikohtuasja pooltele on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, mistõttu kohtukulude jaotuse otsustab siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukoha esitanud teiste isikute kohtukulusid ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

1. Nõukogu 19. oktoobri 1992. aasta direktiivi 92/81/EMÜ mineraalõlidade kehtestatud aktsiisimaksude struktuuri ühtlustamise kohta, muudetud nõukogu 22. detsembri 1994. aasta direktiiviga 94/74/EÜ, artikli 8a lõiget 1 tuleb tõlgendada selliselt, et see keelab liikmesriikidel maksustada aktsiisiga nii märgistatud kui ka märgistamata mineraalõli, mis sisaldub mootorsõiduki — nagu põllumajandusmasina — standardses kütusepaagis ja mida kasutatakse kütusena mitte ainult sõiduki liiklemiseks vaid

**kasutamiseks ka muul otstarbel, nagu põllumajandustöödeks, kui teises liikmesriigis on see mineraalõli tarbimiseks seaduslikult ringlusse lubatud.**

- 2. Eraõiguslikud isikud võivad direktiivi 92/81 artikli 8a lõikes 1 (muudetud sõnastus) sätestatud keelule tugineda siseriiklikus kohtus, vaidlustades selle keeluga vastuolus olevat siseriiklikku normistikku.**

Allkirjad